



Roj: **STS 973/2020** - ECLI: **ES:TS:2020:973**

Id Cendoj: **28079130022020100152**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **18/05/2020**

Nº de Recurso: **1665/2019**

Nº de Resolución: **435/2020**

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

Ponente: **JESUS CUDERO BLAS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SJCA 6717/2018,**
ATS 7631/2019,
STS 973/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 435/2020

Fecha de sentencia: 18/05/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1665/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 04/02/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Procedencia: JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 6

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: EMGG

Nota:

R. CASACION núm.: 1665/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 435/2020

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. Ángel Aguallo Avilés



D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 18 de mayo de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **1665/2019**, interpuesto por el AYUNTAMIENTO DE RIBA-ROJA DE TURIA, representado por la procuradora de los tribunales doña María Granizo Palomeque y bajo la dirección letrada de doña Pilar Sofía Olmos Bañón, contra la sentencia núm. 307/2018, de 31 de octubre, dictada por el Juzgado de lo Contencioso- Administrativo núm. 6 Valencia en el procedimiento abreviado núm. 126/2018, sobre liquidación del Impuesto sobre el **Incremento del Valor** de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 31 de octubre de 2018 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 6 de Valencia, cuya parte dispositiva es la siguiente:

"FALLO. Que estimando íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por letrado Sr. Sánchez Fort, en nombre y representación de doña Camila, contra el ayuntamiento de Ribarroja del Turia, defendido por la letrada Sra. Olmos Bañón, contra la resolución de 17 de enero de 2018 en el expediente de gestión tributaria número 177/2018/RESOL/91/2018/GEN, QUE DECLARO NULA DE PLENO DERECHO, Y CONDENO a la parte demandada al reintegro de las cantidades indebidamente cobradas en la liquidación de plusvalía realizada con respecto a la finca con referencia catastral NUM001, con intereses de demora desde su entrega".

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El ayuntamiento de Riba-Roja de Turia preparó recurso de casación contra la mencionada sentencia en el que, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, se opuso a las consecuencias extraídas por el órgano judicial de la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017 (ES:TC:2017:59), argumentando que, ante una resolución firme y consentida -como lo fue la liquidación tributaria del Impuesto sobre el **Incremento del Valor** de los Terrenos de Naturaleza Urbana- no puede decretarse su nulidad radical con base en el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria, pues el derecho fundamental tenido en cuenta por el Tribunal Constitucional no tiene encaje en dicho precepto por no ser susceptible de amparo constitucional.

2. El Juzgado *a quo* tuvo por preparado el recurso mediante auto, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante esta Sala Tercera, lo que efectuó el recurrente en casación y no la parte recurrida.

3. La sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 20 de junio de 2019, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"1. Determinar si la STC 59/2017, de 11 de mayo, permite revisar en favor del contribuyente actos administrativos de liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, correctores de la previa autoliquidación presentada, practicada en un supuesto en que no hubo incremento de valor probado, que han quedado firmes por haber sido consentidos antes de haberse dictado tal sentencia.

2. En caso de que diéramos a la pregunta anterior una respuesta afirmativa, habilitante de esa posibilidad de revisión de actos firmes por consentidos, dilucidar en virtud de qué título jurídico - esto es, de qué causa legal de nulidad radical o de pleno derecho, de las tipificadas *numerus clausus* en el artículo 217 LGT - operaría; y, además, con qué limitación temporal".

TERCERO. Interposición del recurso de casación.

1. La representación procesal del ayuntamiento recurrente interpuso recurso de casación mediante escrito en el que indica que el Juzgado interpreta erróneamente los artículos 217 y 221 de la Ley General Tributaria, los



artículos 38 y 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución Española y el artículo 9.1 de la citada Constitución, el 32.6 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público y el artículo 73 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción.

Y en el suplico de dicho escrito de interposición se solicita:

"Que habiendo por presentado este escrito, con sus copias, se sirva admitirlo, y, en su virtud, tenga por interpuesto RECURSO DE CASACIÓN contra la sentencia 307/2018, de 31 de octubre, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 6 de Valencia, dictada en el procedimiento abreviado núm. 126/208 y, previos los trámites procesales procedentes, proceda en su día a dictar sentencia por la que, casando y anulando la recurrida, se estime plenamente nuestro recurso en los términos expuestos, procediéndose a resolver el litigio dentro de los términos en que apareciere planteado el debate".

2. La parte demandante en la instancia, doña Camila, no se ha personado ante esta Sala pese a haber sido emplazada en forma por el Juzgado núm. 6 de Valencia.

CUARTO. Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

La Sala, no considerando necesaria la celebración de vista, señaló para la deliberación, votación y fallo de este recurso, el día 4 de febrero de 2020, fecha, en la que comenzó el debate, que se prolongó en sucesivas sesiones hasta concluir con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Hechos del litigio, respuesta de la sentencia recurrida y argumentos impugnatorios del recurrente en casación.

* 1. La solución a las cuestiones que el presente recurso plantea exige, en primer lugar, constatar los hechos relevantes que se desprenden del expediente administrativo, de las actuaciones procesales y de las alegaciones de las partes:

1.1. Por escritura pública de 19 de julio de 2016 se formalizó la venta de una vivienda sita en Riba-Roja de Turia (Valencia), siendo la parte vendedora doña Camila y don Imanol.

1.2. El indicado ayuntamiento -que sigue, en relación con el Impuesto sobre el **Incremento del Valor** de los Terrenos de Naturaleza Urbana, el régimen de liquidación-, tras constatar la enajenación descrita, giró a la vendedora una liquidación (efectuada a tenor de los preceptos correspondientes del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales) que aprobó mediante acuerdo municipal de 21 de octubre de 2016, que arroja una cuota de 746,37 euros, y que fue debidamente notificado al contribuyente el 10 de noviembre de 2016.

1.3. Con fecha 2 de enero de 2018, presenta la vendedora un escrito ante el ayuntamiento solicitando "*devolución de ingresos indebidos*" (con base en los artículos 32 y 221 de la Ley General Tributaria, únicos que se alegan genéricamente en el citado escrito), aduciendo (i) que no se ha producido incremento patrimonial en la enajenación, sino decremento, (ii) que el Tribunal Constitucional ha declarado inconstitucional el precepto que ha permitido al ayuntamiento liquidar y (iii) que es posible solicitar la devolución "*porque la liquidación no es firme por no haber transcurrido el plazo de prescripción*".

1.4. Con fecha 17 de enero de 2018, el alcalde dicta resolución en la que califica el escrito como recurso de reposición y lo inadmite a trámite por extemporáneo en aplicación del artículo 14.2.c) de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, según el cual frente a los actos de aplicación de los tributos solo cabe reposición, que habrá de interponerse en el plazo de un mes contado desde el siguiente a su notificación.

1.5. Contra tal decisión de inadmisión interpone la contribuyente recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado núm. 6 de Valencia, que es tramitado por las reglas del procedimiento abreviado y en el que se celebra vista pública en la que la parte actora se ratifica en su petición de devolución de ingresos indebidos al amparo de la sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 y de la inexistencia de prescripción.

2. El Juzgado núm. 6 de Valencia dicta una extensa sentencia en la que estima íntegramente el recurso contencioso-administrativo a tenor de los siguientes argumentos, expuestos aquí resumidamente:

2.1. A tenor del artículo 221 de la Ley General Tributaria, y descartado el recurso extraordinario de revisión, todavía coexisten dos vías de anulación, en caso de minusvalía, de liquidaciones tributarias, la revisión de actos nulos de pleno derecho, y la revocación.

2.2. El acto firme que aquí se impugna ha de reputarse nulo de pleno derecho por apoyarse en normas que, en la interpretación dada por el Tribunal Constitucional, contravienen el principio de capacidad económica, y



que perjudican a sus destinatarios, lesión que -según el Juzgado *a quo*- constituye un supuesto del artículo del artículo 217 letra a) de la Ley General Tributaria.

2.3. Constatada tal nulidad, resulta obligado para la Administración iniciar, conforme el artículo 221.3 de la Ley General Tributaria, de oficio aunque a instancia de los interesados, el procedimiento para la revocación o la revisión, y, en caso de no incoarse dichos procedimientos de revisión de actos nulos de pleno derecho, o de revocación, podrá ser recurrida dicha decisión, salvo que está afectada por la cosa juzgada (artículo 40 de la Ley Orgánica del Poder Judicial), que solo opera "con relación a la firmeza de pronunciamientos judiciales, no administrativos, y con independencia de que dicha revisión o revocación de las liquidaciones haya prescrito o no, o se haya probado la minusvalía o el incremento de valor, lo que procederá decidir tras la incoación y tramitación de dichos procedimientos".

2.4. No es aplicable en esta cuestión ni el artículo 73 LJ, no previsto para normas con rango de ley afectados por una declaración de inconstitucionalidad, ni la doctrina emitida en la sentencia del Tribunal Constitucional referida a la "amnistía fiscal", de 21 de julio de 2016, que expresa y excepcionalmente determina el alcance concreto de la misma, pero sin crear una regla general pues la sentencia de mayo de 2017 "no efectúa modulación alguna del alcance de la declaración de inconstitucionalidad y no decreta que solo sea eficaz pro futuro y, además, la declaración de inconstitucionalidad no impide liquidar".

2.5. Siendo posible, por tanto, interesar la devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes cuando éstas sean nulas de pleno derecho (como aquí sucede), debe analizarse la prueba en el caso concreto, de la que se deduce (cotejando las escrituras de adquisición y enajenación del inmueble objeto del recurso) que no hay plusvalía, de forma que "procede anular las liquidaciones del impuesto, reconociendo el derecho del demandante a ser resarcido por lo indebidamente abonado".

3. El ayuntamiento demandado recurre en casación la expresada sentencia utilizando dos argumentos esenciales:

El primero que, siendo firme la liquidación litigiosa, no concurre el supuesto de nulidad invocado en la sentencia por la razón esencial de que el principio de capacidad económica no es un derecho "susceptible de amparo constitucional", como exige el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria.

El segundo, que pidió prueba en la vista del procedimiento abreviado y le fue denegada, infringiéndose su derecho a la tutela judicial efectiva.

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

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

1. El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos (los expresados, en relación con los actos tributarios, en el apartado 1 del artículo 217 de la Ley General Tributaria), expulsar del ordenamiento jurídico aquellas decisiones que, no obstante su firmeza, incurrir en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico (sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 122/2016).

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

3. La acción de nulidad no está concebida para canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico que pueda imputarse a un acto tributario firme, sino solo aquellas que constituyan un supuesto tasado de nulidad plena, previsto en el artículo 217 de la Ley General Tributaria, de manera que -dada la previa inacción del interesado, que no utilizó en su momento el cauce adecuado para atacar aquel acto con cuantos motivos de invalidez hubiera tenido por conveniente- "la revisión de oficio no es remedio para pretender la invalidez de actos anulables, sino solo para revisar actos nulos de pleno derecho" (sentencia de 14 de abril de 2010, dictada en el recurso de casación núm. 3533/2007).

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

1. Lo primero que llama la atención en el presente asunto es que el contribuyente (que no se ha personado en este Tribunal Supremo) no invocó supuesto alguno de nulidad radical de los previstos en el artículo 217.1 de la Ley General Tributaria, ni en sede administrativa, ni en vía jurisdiccional, pues se limitó a alegar -genéricamente-



la inexistencia de prescripción (citando el artículo 66 de la Ley General Tributaria) y los artículos 32 y 221 de la Ley General Tributaria para solicitar la devolución de ingresos indebidos con los intereses de demora correspondientes.

2. Ante la inadmisión por el ayuntamiento de esa solicitud -por considerar que era un recurso de reposición extemporáneo- el Juzgado entiende procedente la devolución por una primera razón: el artículo 221.3 LGT permite pedir la devolución en relación con los actos tributarios que han ganado firmeza instando su revisión, siendo así que aquí resultaría procedente la revisión de actos nulos (artículo 217) o la revocación (artículo 219).

Y aunque no es fácil desentrañar si lo que decide en realidad el Juzgado es que la Administración debió incoar de oficio alguno de esos dos procedimientos, acaba acudiendo directamente al artículo 217.1.a) por entender que el Tribunal Constitucional señaló, en su sentencia de 11 de mayo de 2017, que el precepto legal aplicado conculca un derecho fundamental, cual es el previsto en el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica).

3. El auto de admisión del presente recurso de casación, como ya dijimos, nos interroga sobre los siguientes extremos:

El primero, si la STC 59/2017, de 11 de mayo, permite revisar en favor del contribuyente actos administrativos de liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, correctores de la previa autoliquidación presentada, practicada en un supuesto en que no hubo incremento de valor probado, que han quedado firmes por haber sido consentidos antes de haberse dictado tal sentencia.

El segundo, solo para el caso de que diéramos a la pregunta anterior una respuesta afirmativa, habilitante de esa posibilidad de revisión de actos firmes por consentidos, en virtud de qué título jurídico -esto es, de qué causa legal de nulidad radical o de pleno derecho, de las tipificadas *numerus clausus* en el artículo 217 LGT - operaría; y, además, con qué limitación temporal.

4. Por razones relacionadas con el *juicio de relevancia* (que implica la necesaria conexión entre lo que debe resolverse en el recurso y el contenido del debate producido en el proceso en que recayó la sentencia impugnada), no podemos ofrecer aquí la respuesta que nos pide el auto de admisión; o, al menos, no podemos hacerlo completamente. Y ello por varias razones:

4.1. En primer lugar, porque la única pretensión ejercitada por el contribuyente se amparó en su genérico derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos, derivada de la declaración de inconstitucionalidad, por no haber transcurrido el plazo de prescripción desde que se le notificó la liquidación, invocando genéricamente el artículo 221 de la Ley General Tributaria.

Evidentemente, debe ahora entrar en juego en la presente casación no solo ese artículo 221 de la Ley General Tributaria, sino también el artículo 217.1.a) del propio texto legal porque ambos son los que justifican la razón de decidir del órgano *a quo*, que se ampara en dos proposiciones: la primera, que es posible pedir la devolución de ingresos indebidos por los cauces previstos en el artículo 217.1 de la Ley General Tributaria; la segunda, que concurre aquí el supuesto de nulidad previsto en la letra a) de ese precepto, pues el acto tributario recurrido infringe el derecho fundamental previsto en el artículo 31.1 de la Constitución.

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

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

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

4.4. Por consiguiente, podemos responder a la primera cuestión planteada por el auto de admisión, pero no a la segunda. Es decir, podemos pronunciarnos sobre qué cauces son idóneos para pretender (y, en su caso,



obtener) la devolución de ingresos indebidos que tienen su origen en liquidaciones firmes; y podemos también pronunciarnos sobre si, en el caso de que fuera viable el procedimiento de nulidad de pleno derecho, concurre aquí el supuesto contemplado en el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria, único que ha tenido relevancia para resolver.

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

En otras palabras, cabe que decidamos sobre si -en el caso que nos ocupa- cabe solicitar la devolución de ingresos indebidos derivados de una liquidación firme del Impuesto sobre el **Incremento del Valor** de Terrenos de Naturaleza Urbana con base en la nulidad radical de esa liquidación por concurrir en la misma el supuesto previsto en el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria, que es, insistimos, el (único) aplicado por la sentencia recurrida y que resulta el determinante de la estimación.

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.a) de la Ley General Tributaria .

1. La sentencia del Tribunal 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".

7. Decimos que esta doctrina no resulta aplicable al caso por la razón esencial de que la misma se efectúa bajo la vigencia de un régimen legal de devolución de ingresos indebidos -el previsto en la Ley General Tributaria anterior- claramente distinto del procedimiento que, para obtener dicha devolución, aparece regulado en la normativa vigente.

En efecto: en el sistema aplicable cuando se estableció aquella doctrina jurisprudencial, la Ley General Tributaria de 1963 dedicaba a la devolución de ingresos indebidos un lacónico precepto (el artículo 155), que se limitaba a afirmar lo siguiente:



"Los sujetos pasivos o responsables y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias, aplicándose el interés legal".

Y en el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regulaba el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, no se establecía más límite al respecto que el plazo de prescripción (artículo 3 de la propia norma reglamentaria).

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

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 solo queda por dilucidar una cuestión: la de si concurre en el caso el supuesto de nulidad previsto en el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria pues este motivo -como ya adelantamos más arriba- es el único que resulta relevante para resolver el litigio y el único -por tanto- que podemos resolver en esta casación.

Tendremos ocasión en otros recursos de pronunciarnos sobre la concurrencia de motivos de nulidad distintos del referido en relación con el impuesto que nos ocupa como consecuencia de la repetida declaración de inconstitucionalidad; resultará obligatorio en otros procesos -también- analizar la incidencia en supuestos como este del artículo 219 de la Ley General Tributaria. 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 solo en relación a la concurrencia en el caso del repetido motivo de nulidad radical previsto en el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria.

10. Y en relación con dicha cuestión, resulta forzoso afirmar que la vulneración del principio de capacidad económica -como recoge el juez *a quo* en la sentencia recurrida- 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).

QUINTO. Contenido interpretativo de esta sentencia.

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

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

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

b) La declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales "en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica" 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 el supuesto de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217.1.a) de la vigente Ley General Tributaria, pues aquellos actos tributarios 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.

2. No es posible, en el presente recurso, contestar 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.

SEXTO. 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.a) de la Ley General Tributaria- que ha de reputarse erróneo.

2. Ello nos obliga a determinar si el acto administrativo impugnado en la instancia es o no conforme a Derecho.

Recordemos que dicho acto está constituido por la resolución del alcalde de Vila-Roja de Turia de 17 de enero de 2018 que, calificando la petición de devolución de ingresos indebidos formulada por quien había abonado el Impuesto en noviembre de 2016 como un recurso de reposición, lo inadmitió por extemporáneo por aplicación al caso de lo dispuesto en el artículo 14.2 de la Ley de Haciendas Locales.

Tal decisión municipal resulta contraria a Derecho toda vez que el interesado no dedujo frente a la liquidación firme del Impuesto sobre el **Incremento del Valor** de los Terrenos de Naturaleza Urbana un recurso de reposición, sino que interesó la devolución del ingreso derivado de dicha liquidación al considerarlo indebido en cuanto afectado por la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017.

Y, en la medida en que el contribuyente no amparó su petición de devolución en alguno de los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la Ley General Tributaria, el ayuntamiento de Vila-Roja de Turia debió desestimar dicha petición y así debe ser declarado en la parte dispositiva de esta sentencia.

SÉPTIMO. Pronunciamiento sobre costas.

*En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

Y, en relación con las causadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

* 2º) Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por el AYUNTAMIENTO DE RIBA-ROJA DE TURIA contra la sentencia núm. 307/2018, de 31 de octubre, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 6 Valencia en el procedimiento abreviado núm. 126/2018, sobre liquidación del Impuesto sobre el **Incremento del Valor** de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sentencia que se casa y anula.

* 3º) Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de doña Camila contra la resolución del alcalde de Vila-Roja de Turia de 17 de enero de 2018, que inadmitió la petición de devolución de ingresos indebidos formulada por la contribuyente indicada en relación con la liquidación firme del Impuesto sobre el **Incremento del Valor** de los Terrenos de Naturaleza Urbana relativa a la transmisión del inmueble con referencia catastral NUM001 , en cuanto dicha resolución no debió ser de inadmisión, sino de desestimación de dicha petición al no ampararse la misma en ninguno de los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la Ley General Tributaria y sin que, en definitiva, proceda la revisión de la liquidación firme referida.

4º) No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni sobre las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS CUDERO BLAS, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico