JUZGADO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 6 DE VALENCIA

Procedimiento Abreviado [PAB] - 000136/2021

SENTENCIA Nº 203/21

En Valencia a catorce de julio de dos mil veintiuno.

Vistos por mí, D. JOSE FENELLÓS PUIGCERVER, Magistrado-Juez Titular del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º Seis de Valencia, los autos del Procedimiento Abreviado seguido con número 136 del año dos mil veintiuno, seguidos a instancias del Procurador Sr. Díaz Marco, en nombre y representación de la entidad Altamira Real Estate, S.A., con C.I.F. A-28100915, contra el Excmo. Ayuntamiento de Burjassot, defendido por la Letrada Sra. Paredes Piris, en impugnación de resolución presunta desestimatoria de solicitud de revisión de actos nulos de pleno derecho, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, procede dictar sentencia en atención a los siguientes

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Que en fecha veintiséis de marzo de dos mil veintiuno, por el Procurador Sr. Díaz Marco, en nombre y representación de la entidad mercantil Altamira Real Estate, S.A., se interpuso recurso contencioso-administrativo en forma de demanda, en la cual, conforme los hechos y fundamentos que alegaba, terminó suplicando que se dictara sentencia estimatoria del recurso, en la que se declarara no ajustada a derecho la resolución presunta desestimatoria de la petición de revisión de actos nulos de pleno derecho, solicitada en fecha veinticuatro de abril de dos mil veinte, condenando a la Administración al reintegro de lo indebidamente ingresado con intereses de demora y al abono de las costas procesales causadas.

SEGUNDO.- Admitido a trámite el recurso por Decreto de fecha veintinueve de abril de dos mil veintiuno, con requerimiento previo para la aportación del expediente administrativo, y tras acordarse la tramitación escrita del procedimiento con anuencia de las partes, se dio traslado de la demanda a la Administración demandada, presentando en fecha tres de junio de dos mil veintiuno la Letrada Sra. Paredes Piris, en nombre y representación del Excmo. Ayuntamiento de Burjassot, escrito de oposición a dicha demanda por los argumentos que señalaba, y, tras ampliarse el recurso a la resolución de 13 de mayo de dos mil veintiuno desestimatoria de la pretension interesada en sede administrativa, quedó seguidamente el procedimiento visto para sentencia.

CSV:AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC URL de validación:https://www.tramita.gva.es/csv-front/index.faces?cadena=AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El hecho a dilucidar en esta litis es si existió o no incremento de valor cuando la entidad demandante vendió en fecha dieciocho de junio de dos mil diecinueve un inmueble sito en el municipio de Burjassot que había adquirido previamente en el año dos mil diecisiete por mayor valor, siendo que las escrituras de compraventa constituyen un método válido de prueba.

Así pues, siendo que realmente ya existió una resolución administrativa que dio respuesta a tal petición, debemos primero decidir si, como se solicitó por la parte recurrente siendo desestimado por la Administración demandada que decretó la inadmisión de dicha petición, y alegando expresamente esta circunstancia en su escrito de contestación a la demanda, en caso de que estemos ante liquidaciones tributarias firmes y consentidas, procede el interesado reintegro mediante el mecanismo de devolución de ingresos indebidos, revocación de liquidaciones o revisión de actos nulos de pleno derecho.

Esta cuestión es ampliamente discutida en la doctrina, y tiene amparo en la falta de claridad tanto de la declaración de inconstitucionalidad, a la espera de los pronunciamientos que al respecto debe realizar el Tribunal Supremo en la resolución de los recursos de casación en interés de ley que han sido ya recientemente objeto de admisión por la Sala Tercera de dicho Tribunal, como de la propia naturaleza de la normativa tributaria. Pues bien, y aun respetando la doctrina emanada desde el Juzgado de lo Contencioso-administrativo N.º Uno de Valencia, no coincidía con ella la postura de este juzgador, titular del Juzgado de lo Contencioso-administrativo N.º Seis de Valencia.

Sin embargo, rectificando en aras del principio de seguridad jurídica su anterior criterio, aun cuando pueda este juzgador considerar que no han quedado desvirtuados sus argumentos jurídicos, la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, a la fecha de dictado de la presente sentencia, ya se ha pronunciado, en al menos cuatro ocasiones, resolviendo que se ajusta al actual ordenamiento jurídico la tesis "restrictiva" sostenida por el Juzgado N.º Uno, y rechazando expresamente los motivos que se defendían desde el Juzgado de lo Contencioso-administrativo N.º Tres de Valencia y de este Juzgado de lo Contencioso-administrativo N.º Seis de Valencia para estimar procedente dicha solicitud de rectificación o de devolución de ingresos indebidos. Dice así la primera sentencia, de fecha seis de febrero de dos mil diecinueve, expresamente acogida por otras como la de dos de julio de dos mil diecinueve, quince de mayo de dos mil diecinueve, dos y diez de abril de dos mil diecinueve, y veintisiete de febrero de dos mil diecinueve, que *"como cuestión previa debemos constatar el contenido de la mentada sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, tal y como ha sido estudiada por la conocida sentencia del*

CSV:AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC URL de validación:https://www.tramita.gva.es/csv-front/index.faces?cadena=AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC

Tribunal Supremo de nueve de julio de 2018 cuando dice "...tanto en el fallo como en el fundamento jurídico 5, el máximo intérprete de nuestra Constitución deja muy claro que los artículos 107.1,107.2 a) y110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, son inconstitucionales y nulos, "pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor". Con lo que parece estar haciendo una declaración parcial de inconstitucionalidad, en tanto que recalca asimismo que el Impuesto sobre el Incremento de Valor en Terrenos de Naturaleza Urbana no es es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual", sino que "[l]o es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica", por lo que, en principio, puede pensarse que en los casos en los que se acredite un aumento de valor del terreno al momento de la transmisión, al menos los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales resultan aplicables por los órganos de la Administración o de la jurisdicción contencioso-administrativa. Y, por otro lado, sin embargo, el Tribunal Constitucional también indica que "la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa". Aunque, a renglón seguido, precisa que lo que en realidad corresponde al legislador mediante las "modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto" es "arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana", es decir que se desestima la denominada tesis maximalista en el sentido que desde aquella sentencia del Tribunal Constitucional son contrarias a derecho todas las liquidaciones del impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana..." La referida Sentencia del Tribunal Supremo de nueve de julio de dos mil dieciocho sigue diciendo que"pueden inferirse dos conclusiones: de una parte, que en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 se declara la inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales; y, de otra parte, que el alcance de la declaración de inconstitucionalidad que se efectúa en relación con el artículo 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales es total (o, más exactamente, que se expulsa completa y definitivamente del ordenamiento jurídico la imposibilidad que hasta ese momento tenían los sujetos pasivos de acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, y, en consecuencia, de demostrar la improcedencia de liquidar y venir obligado al pago del Impuesto sobre el Incremento de Valor en Terrenos de Naturaleza Urbana en ciertos casos)... demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución..." Delimitada la interpretación que debe hacerse de la sentencia del Tribunal Constitucional 59/17, tenemos que del contenido de los artículos 38 y 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, no cabe duda alguna que al

CSV:AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC URL de validación:https://www.tramita.gva.es/csv-front/index.faces?cadena=AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC

menos desde la publicación en el Boletín Oficial del Estado de la sentencia estimando un recurso de inconstitucionalidad, la norma anulada es expulsada del ordenamiento jurídico pro futuro, y respecto a las situaciones consolidadas con anterioridad a dicha publicación, habrá que estar en primer lugar al pronunciamiento del propio Tribunal Constitucional sobre los limites a la retroactividad, en aras al principio de seguridad jurídica, y en defecto de dicho pronunciamiento conforme determina el artículo 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, no procederá la revisión de las situaciones consolidadas por haber sido dictada sentencia con fuerza de cosa juzgada. Así dicen dichos preceptos:

El Artículo treinta y ocho de la Ley Orgánica del Poder Judicial: "Uno. Las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos yproducirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado"....Y el Artículo cuarenta de aquella norma establece: "Uno. Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad. Dos. En todo caso, la jurisprudencia de los tribunales de justicia recaída sobre leyes, disposiciones o actos enjuiciados por el Tribunal Constitucional habrá de entenderse corregida por la doctrina derivada de las sentencias y autos que resuelvan los procesos constitucionales".

En la referida Sentencia del Tribunal Constitucional de once de mayo de dos mil diecisiete, nada se dice sobre la posible retroactividad de la misma a situaciones jurídicas consolidadas con anterioridad a la publicación de la misma, y por tanto deberemos resolver la contienda aplicando la normas de la Ley General Tributaria sobre la procedencia de la devolución de ingreso indebido de una liquidación firme, en un supuesto de un pronunciamiento de nulidad pòr inconstitucionalidad parcial de los artículos 117,1 y 117,2 a) e incontitucionalidad total del artículo 110,4 del Texto refundido de la Ley de Haciendas Locales.

Pues bien, como antes hemos apuntado, si bien cuando ya ha sido resuelta la contienda por sentencia con fuerza de cosa juzgada, el artículo 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional excluye expresamente la aplicación retroactiva de la nulidad del precepto, el segundo escenario en el que ahora nos encontramos, es qué ocurre cuando se pretende la extensión retroactiva de dicha nulidad a situaciones consolidadas al haber alcanzado firmeza en vía administrativa una liquidación tributaria, como aquí ocurre; el propio Tribunal Constitucional en sentencias como la 45/1989, 20 de Febrero y 180/2000 de 29 de Junio, y 60/2015 de 18 de Marzo, apelando al principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la

CSV:AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC URL de validación:https://www.tramita.gva.es/csv-front/index.faces?cadena=AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC

Constitución y de igualdad del artículo 14 de la Constitución amplía dicho limite a las situaciones de firmeza administrativa porque lo contrario "entrañaría un inaceptable trato de disfavor para quien recurrió, sin éxito, ante los tribunales en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales", es decir en esos supuestos el Tribunal Constitucional expresamente se pronuncia sobre el carácter limitado del efecto retroactivo de esas sentencias, pero en el caso de la sentecia 59/2017 nada se dice sobre los efectos retroactivos de la misma, y si bien el mentado artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, sólo limita la revisión de situaciones consolidadas por sentencias con efecto de cosa juzgada, nada dice de los actos administrativos firmes, lo que nos debe llevar a estudiar el posible encaje en este caso de alguno de los supuestos en el que la Ley General Tributaria permite la devolución como ingreso indebido de una liquidación firme, sin olvidar que la doctrina y la jurisprudencia son unánimes a la hora de afirmar que todos los supuestos de nulidad radical deben ser interpretados de manera restrictiva, pues la vía extraordinaria de la revisión de actos nulos de pleno derecho no puede convertirse en una vía indirecta de impugnación, para reabrir plazos frente a actos que han ganado firmeza al no haber sido impugnados en tiempo y forma. Esta interpretación restrictiva tiene también la consecuencia de que, si no queda acreditada la concurrencia de alguno de los supuestos legales de revisión de manera fehaciente e indiscutible, la solicitud de revisión pueda ser considerada carente de fundamento y rechazada de plano en aplicación de lo dispuesto en los artículos 217.3 de la Ley General Tributaria y 102.3 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común. Por último, ya adelantamos que como luego se expondrá, en Sentencia del Tribunal Suprmeo de ocho de junio de dos mil diecisiete se desestimó la pretensión de nulidad de pleno derecho de una liquidación que adquirió firmeza en vía administrativa, concurriendo similares requisitos a los aquí estudiados.

A efectos de estudiar los procedimientos de revisión de las liquidaciones que han alcanzado firmeza con anterioridad a publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional (declarando la nulidad por inconstitucionalidad parcial de las normas mencionadas), debemos distinguir cuando se pretenda la rectificación de una autoliquidación de aquellos supuestos en que la administración ha dictado la correspondiente liquidación. En el primer caso los único limites para lograr la pretendida rectificación será el plazo de prescripción de cuatro años del artículo 66 de la Ley General Tributaria y la posible existencia de una liquidación posterior, en cuyo caso no procede aplicar el procedimiento de rectificación de los artículos 120.3 y 122 de la Ley General Tributaria, y artículos 126 y siguientes del Real Decreto 1065/2007.

El supuesto que aquí estudiamos es la pretendida revisión de una liquidación firme y pagada tres años antes de publicarse la sentencia del Tribunal Constitucional, pretendiendo la devolución del ingreso por indebido; siendo firme la liquidación cuya nulidad, y devolución de ingreso indebido pretende el actor, habrá que estar necesariamente al contenido

CSV:AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC URL de validación:https://www.tramita.gva.es/csv-front/index.faces?cadena=AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC

del artículo 221.3 de la Ley General Tributaria, disponiendo el obligado tributario de los siguientes cauces procedimentales para obtener dicha devolución, bien el procedimiento especial de revisión del artículo 216 letras a), c) o d) de la Ley General Tributaria, o el recurso extraordinario de revisión del artículo 244 de la misma norma, o bien intentar el procedimiento de rectificación de declaraciones del artículo 130 del Real Decreto 1065/2007.

La parte apelante mantiene que la liquidación, cuya devolución insta en este proceso, es nula de pleno derecho, ex origine y ex radice, toda vez los elementos normativos que amparaban dicha liquidación han devenido inconstitucionales y nulos, fundamentando dicho pronunciamiento en el artículo 47 apartados a), c), f) y g) de la ley 39/2015, y artículo 27 de la Ley General Tributaria, y en su defecto entiende el apelante que la liquidación referida no es firme al ser susceptible de proceder a la rectificación de la declaración presentada en su día, siendo este el objeto del recurso de apelación.

Vamos a ir estudiando los distintos esgrimidos por la recurrente, que según esta determinaría la nulidad radical de la liquidación; en primer lugar se refiere que el acto impugnado lesiona derechos libertades susceptibles de amparo constitucional; a ello debemos decir que únicamente cabe dicho amparo por vulneración de los derechos y libertados recogidos en los artículos 14 a 29 y 30.2 de la Carta Magna, y el principio de capacidad económica referido por el actor está recogido en el artículo 31,3 de la misma, sin que por tanto sea admisible dicho motivo.

Por otra parte, se alega la que la liquidación tiene un contenido imposible; respecto a qué debe entenderse por contenido imposible, la Sentencia de once de abril de dos mil trece refiere que "La imposibilidad a la que se refiere la Ley es la imposibilidad material o física, que además ha ser originaria. Por el contrario, no está incluida en el concepto la imposibilidad jurídica equivale a la ilegalidad del acto. De no ser así, cualquier acto contrario a la Ley sería nulo de pleno derecho por tener un contenido imposible por incompatible con la Ley. En este sentido, la Sentencia de la Sección Quinta de esta Sala de 19 de mayo de 2000 (recurso de casación número 647/1995) nos dice en Fundamento de Derecho Segundo: "...La imposibilidad que se refiere la norma de la Ley de Procedimiento debe ser, por ello, de carácter material o físico, ya que una imposibilidad de carácter jurídico equivaldría prácticamente a ilegalidad del acto, que suele comportar anulabilidad (artículos 48.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 83.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa); la imposibilidad debe ser, asimismo, originaria ya que una imposibilidad sobrevenida comportaría simple ineficacia del acto. Actos nulos por tener un contenido imposible son, por tanto, los que resultan inadecuados, en forma total y originaria, a la realidad física sobre la que recaen. Son también de contenido imposible los actos que encierran una contradicción interna en sus términos (imposibilidad lógica) por oponerse a leyes físicas inexorables o a lo que racionalmente se considera insuperable. La jurisprudencia ha equiparado

CSV:AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC URL de validación:https://www.tramita.gva.es/csv-front/index.faces?cadena=AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC

en algunos casos la indeterminación, ambigüedad o ininteligibilidad del contenido del acto con la imposibilidad de éste (sentencias de 6 de noviembre de 1981 y 9 de mayo de 1985.)"

En el mismo sentido y con la misma doctrina, Sentencia, también citar la Sentencia del Tribunal Supremo, Sección Quinta, de 3 de diciembre de 2008 (recurso de casación 218/2004, Fundamento Jurídico Quinto). Debiendo por tanto desestimarse este motivo de nulidad radical.

Tampoco concurre el supuesto de nulidad radical del apartado f) del artículo 217 de la Ley General Tributaria que habla de carecer de los requisitos esenciales para la adquisición de facultades o derechos, aplicable aquella cuando el solicitante, en este caso el obligado tributario, carece de los requisitos esenciales para adquirir una facultad o derecho, piénsese en un acto expreso declarativo de derechos (la concesión de una beca, el otorgamiento de una licencia de un bar, el reconocimiento del derecho a percibir la pensión de jubilación, etc.) carecerá de los requisitos esenciales previstos por el ordenamiento y por tanto será nulo cuando el sujeto favorecido no tenga los requisitos previstos por la norma, y no cuando se pretenda la revisión de una liquidación firme por una cuestión jurídica sobrevenida.

Por último, en cuanto a la causa de nulidad prevista en la letra g) del artículo 217 de la Ley General Tributaria, cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal, decir que ciertamente los artículos 38 y 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional no determinan dicha nulidad radical con efectos necesariamente retroactivos, estableciendo aquel precepto de la Ley General Tributaria que debe regularse dicha causa de nulidad de forma expresa en una disposición legal, supuesto en que no nos encontramos; por otra parte, si bien la entonces vigente Ley 30/1992, determinaba en el artículo 62,2 la nulidad de pleno derecho de disposiciones cuando estas vulneren la constitución, y alguna sentencia como la sentencia del Tribunal Supremo de dos de febrero de dos mil cuatro extiende dicha nulidad a los actos administrativos dictados en ejecución de la referida disposición, diciendo " ...si la disposición a cuyo amparo se dicta o ejecuta el acto es nula de pleno derecho, éstos quedan afectados por idéntico vicio invalidante y, por consiguiente, son también radicalmente nulos de pleno derecho, con independencia de que razones de seguridad jurídica -artículo 9.3 de la Constitución-, correcta y debidamente apreciadas, aconsejen mantener los efectos del acto compensándolos con una adecuada reparación, según prevén los artículos 139.2 y 141.1 de la misma ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y así lo establece expresamente el artículo 102.4 de esta Ley (que refiere... sin perjuicio de que, tratándose de una disposición, subsistan los actos firmes dictados en aplicación de la misma), con lo que, en definitiva, se viene a sustituir la lógica e inherente consecuencia de la declaración de nulidad radical de un acto o de una disposición por una indemnización siempre que no exista el deber jurídico de soportar el daño o perjuicio causado por ese acto o disposición nulos de pleno derecho..." estudiada

CSV:AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC URL de validación:https://www.tramita.gva.es/csv-front/index.faces?cadena=AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC

esta sentencia, la misma más que decretar la nulidad de pleno derecho del acto, abre la vía indemnizatoria; y por otra parte, en sentido distinto a este pronunciamiento, podemos citar las sentencias del Tribunal Supremo de siete de marzo de dos mil doce y 19 de diciembre de dos mil once que mantienen que la nulidad de una disposición general no permite impugnar un acto firme dictado en aplicación de aquella disposición general, basándose en el artículo 120 de la derogada Ley de Procedimiento Administrativo y artículo 73 de la Ley 29/98. En el ámbito estrictamente tributario, la Sentencia del Tribunal Supremo de once de junio de dos mil uno (recurso de casación 2810/1996) recuerda que "esta Sala Tercera mantiene doctrina reiterada en numerosas sentencias, que excusan de su cita concreta, consistente en que la nulidad de las disposiciones generales no se traslada sin más a los actos singulares de aplicación, pues para que estos sean nulos de pleno derecho es preciso que hayan incurrido en alguna de las causas previstas en el artículo 153 de la Ley General Tributaria de 1963, artículo 217 de la Ley General Tributaria de 2003), tal y como señala la sentencia del Tribunal Supremo de cinco de diciembre de dos mil diecisiete.

Por ende debemos concluir que entre las causas tasadas para decretar la nulidad de la liquidación y la procedencia de la devolución de la cuota pagada por una liquidación firme, el legislador no recoge la declaración de inconstitucionalidad de la ley que lo ampara, supuesto de nulidad que sí aparecía recogido en el proyecto de la Ley General Tributaria, y que fue rechazado por el Consejo de Estado, sin que por ende tenga encaje la posible revisión de la liquidación por vía de la letra g) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria.

Por último, debemos referir que los efectos erga omnes que se derivan de un fallo que declara la inconstitucionalidad de una norma no están dotados de necesariamente de carácter retroactivo, salvo en los supuestos recogidos expresamente en la ley, ni conducen a la revisión de las situaciones consolidadas que se hayan producido al amparo de la norma que se declare inconstitucionalidad, como así tiene manifestado nuestro Tribunal Supremo, pudiendo citarse la sentencia de 8 de Junio de 2017, dictada en el recurso de casación número 2739/2015, según la cual: "en nuestro modelo de justicia constitucional los efectos "erga omnes" que se derivan de un fallo que declara la inconstitucionalidad de una norma no están dotados de carácter retroactivo ni conducen a la revisión de las situaciones consolidadas que se han producido al amparo de la norma que se entiende que es inconstitucional, salvo que se trate de supuestos de normas de carácter sancionador, a los que se refiere el artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional. Así lo hemos declarado en los recientes autos de 31 de enero de 2017, que rechazan incidentes de nulidad de actuaciones respecto de sentencias que revisaban otras del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, desestimatorias de recursos interpuestos contra Órdenes Forales que habían denegado la solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho presentada contra liquidaciones firmes. Concretamente señalábamos lo siguiente: "SEGUNDO.- Artículo 40 de la Ley Orgánica del Tribunal

CSV:AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC URL de validación:https://www.tramita.gva.es/csv-front/index.faces?cadena=AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC

Constitucional. El artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional incorpora una previsión encaminada a preservar el principio constitucional de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución), según la cual las sentencias declaratorias de inconstitucionalidad no permiten revisar procesos fenecidos mediante sentencias con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de la norma declarada inconstitucional, salvo en los casos de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad. Como ha venido señalando el Tribunal Constitucional desde sus primeras sentencias (sentencia 45/1989, de 20 de febrero) es preciso distinguir entre procesos en curso o pendientes de decisión cuando se produce la declaración de inconstitucionalidad, situaciones ya firmes cuando se produce tal declaración y el valor de la doctrina establecida por dicho Tribunal en relación con la jurisprudencia de los órganos judiciales. En el primer caso, todos los poderes públicos, incluidos, claro está, los tribunales se ven vinculados por la declaración de inconstitucionalidad y consecuente nulidad de la norma desde la publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional en el Boletín Oficial del Estado (artículo 38.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional). En el segundo supuesto, las situaciones consolidadas, entre las que se incluyen no solo las decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada sino también las actuaciones administrativas firmes, no son susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la declaración de nulidad que implica la inconstitucionalidad apreciada en la sentencia del Tribunal Constitucional", postura que fue ratificada por el propio Tribunal Supremo en Auto dictado en fecha 12 de septiembre de 2017 desestimando el incidente de nulidad promovido por el recurrente.

De todo ello concluimos que no concurre causa legal para acordar dicha devolución, vía procedimiento de revisión o recurso extraordinario de revisión."

Por ello, procede confirmar la tesis sostenida por la Administración demandada, que sigue los criterios reiterados en la actualidad por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, denegando la posibilidad de revisar o rectificar dichas liquidaciones tributarias firmes tras la sentencia 59/2017 de once de marzo, del Tribunal Constitucional.

SEGUNDO.- Y, aun cuando dicha cuestión será objeto de numerosos pronunciamientos por el Tribunal Supremo, conforme, entre otros muchos, el recurso de casación en interés de ley con número 4054/2019, admitido por Auto del Tribunal Supremo de once de abril de dos mil diecinueve, cuya cuestión de interés casacional expresamente es *"1) Determinar, interpretando conjuntamente los artículos 219 de la Ley General Tributaria y 38 y 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, si el órgano judicial puede sustituir a la Administración competente, en sentencia, acordando la procedencia de una solicitud de revocación -y accediendo a*

CSV:AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC URL de validación:https://www.tramita.gva.es/csv-front/index.faces?cadena=AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC

ésta-, presentada por un particular contra un acto de aplicación de un tributo, o si por el contrario debe limitarse, caso de considerar disconforme a derecho la decisión recurrida, por ser atribución exclusiva de aquella la incoación de oficio y decisión del procedimiento de revocación. 2) Si para reconocer ese derecho puede ampararse el órgano sentenciador en la nulidad de un precepto constitucional, haciendo así derivar efectos ex tunc de una sentencia del Tribunal Constitucional publicada después de haber adquirido firmeza las liquidaciones tributarias litigiosas", no procede en la presente litis la suspensión del pronunciamiento hasta que en unos meses se resuelva la misma, como era práctica de este Juzgado realizar en supuestos similares, ya que la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 31 de octubre de dos mil diecinueve, resolviendo una cuestión de constitucionalidad relativa a este tributo, declaró una inconstitucionalidad parcial en caso de confiscatoriedad absoluta del tributo, pero expresamente limitó el alcance de su pronunciamiento a los casos en que las declaraciones tributarias no hayan alcanzado firmeza, por lo que no es aventurado y entra dentro de la previsibilidad judicial que el Tribunal Supremo siga este mismo criterio al resolver las cuestiones casacionales pendientes de ello. Y sin perjuicio de la posibilidad que tiene la parte recurrente de entablar recurso de casación contra la presente sentencia, aun cuando, conforme recientes sentencias de los meses de marzo, abril y mayo de dos mil veinte, de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, resolviendo parcialmente la controversia interesada, permitan inferir que la postura de nuestro más alto Tribunal va a respaldar la tesis propugnada por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

Señala así la sentencia de 28 de mayo de dos mil veinte, del Tribunal Supremo, que *"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 número 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 efectuadoe sta 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 de la Constitución española".

CSV:AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC URL de validación:https://www.tramita.gva.es/csv-front/index.faces?cadena=AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC

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 texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, 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 número 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 número 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 (artículo 31.1 de la Constitución española))". 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 artículo 108.1 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales (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 (artículo 9.3 de la Constitución española), 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".

CSV:AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC URL de validación:https://www.tramita.gva.es/csv-front/index.faces?cadena=AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC

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 número 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 Texto refundido de la Ley de Haciendas locales (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 número 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 número 173/1996 en la que -como ha sucedido con la número 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

CSV:AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC URL de validación:https://www.tramita.gva.es/csv-front/index.faces?cadena=AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC

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 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 considerase indebido.

CSV:AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC URL de validación:https://www.tramita.gva.es/csv-front/index.faces?cadena=AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC

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:

1 *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.*

2 *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.*

3 *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.*

CSV:AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC URL de validación:https://www.tramita.gva.es/csv-front/index.faces?cadena=AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC

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:

> 4 *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.*

> 5 *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.*

> 6 *11.3. Si, como se ha dicho, los preceptos reguladores de la nulidad radical deben ser de interpretación estricta y si, también*

CSV:AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC URL de validación:https://www.tramita.gva.es/csv-front/index.faces?cadena=AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC

en los términos vistos, el motivo en cuestión exige que la omisión procedimental sea clara, manifiesta y ostensible, forzoso será concluir que no concurre en el caso analizado el motivo tenido en cuenta en la sentencia de instancia. El ayuntamiento -al liquidar a BANKIA, SA el tributo que nos ocupa- no prescindió absolutamente del procedimiento legalmente previsto sino que, antes al contrario, respetó los trámites previstos en la ley entonces vigente, trámites en los que -ciertamente- no se permitía al contribuyente probar la inexistencia de incremento de valor del terreno transmitido; pero esa objeción - declarada con efectos anulatorios por el Tribunal Constitucional años después de girarse la liquidación- no puede ser oponible al ayuntamiento recurrente en la medida en que éste no tenía otra opción, para liquidar el tributo, que ajustarse a la ley reguladora del mismo.

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 número 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 número 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 y41.1 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".... Es evidente que el precepto

CSV:AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC URL de validación:https://www.tramita.gva.es/csv-front/index.faces?cadena=AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC

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 concurran 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"... 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

CSV:AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC URL de validación:https://www.tramita.gva.es/csv-front/index.faces?cadena=AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC

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 el 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 número 59/2017 declaró la inconstitucionalidad parcial, condicionada o limitada de los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, 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

CSV:AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC URL de validación:https://www.tramita.gva.es/csv-front/index.faces?cadena=AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC

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 de la Constitución española 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."

Por ello, procede desestimar la demanda interpuesta, siendo que, además, como se alega y acredita por la parte demandada, tanto en sede administrativa como en sede judicial la entidad recurrente alega un supuesto decremento de valor entre los años 2017 y 2019... cuando la liquidación cuya revocación se insta es la que corresponde al año 2017, sobre la que nada se alega de inexistencia de incremento de valor con respecto a la anterior adquisición operada once años antes, lo que acredita la absoluta y patente negligencia de la entidad recurrente, que debería poder ser sancionada de forma enérgica.

TERCERO.- Conforme al artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y tratándose de una desestimación íntegra de la demanda, siendo ya pacífico actualmente el criterio conforme al cual no cabe dicha revisión de actos nulos de pleno derecho, insistiendo pese a ello la parte recurrente en seguir interponiendo este tipo de demandas contribuyendo al colapso judicial, procede seguir el criterio general de vencimiento, no existiendo motivos para la limitación del importe de las costas, siendo que, además, en la presente causa se presenta una revocación de un acto inexistente, cual es la supuesta liquidación de IIVTNU del año 2019.

Vistos los preceptos citados y demás de aplicación.

FALLO

CSV:AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC URL de validación:https://www.tramita.gva.es/csv-front/index.faces?cadena=AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC

Que DESESTIMANDO ÍNTEGRAMENTE el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador Sr. Díaz Marco, en nombre y representación de la entidad Altamira Real Estate, S.A., contra el Ayuntamiento de Burjassot, declaro ajustado a derecho el Decreto 2021001960 de echa 13 de mayo de dos mil veintiuno, del Ayuntamiento de Burjassot, de inadmisión de la solicitud de iniciación del procedimiento de revisión de oficio de actos nulos, y CONDENO a la parte recurrente al íntegro abono de las costas procesales causadas.

Notifíquese esta resolución a las partes, haciéndoles saber que la misma es firme y contra ella no cabe interponer recurso alguno.

Así por ésta mi Sentencia, lo pronuncio, mando y firmo.

PUBLICACIÓN.- Se hace constar que la anterior Sentencia ha sido leída y publicada por el Iltmo. Magistrado-Juez que la suscribe, en el día de la fecha, estando celebrando audiencia pública, de lo cual doy fe.

CSV:AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC URL de validación:https://www.tramita.gva.es/csv-front/index.faces?cadena=AJDRK8SA:GDEVHL9K:19ECX1NC