

## Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 18 de Madrid

C/ Gran Vía, 19, Planta 5 - 28013

45029750

NIG:

### Procedimiento Abreviado 113/2023 A

**Demandante/s:** D.

PROCURADOR Dña.

**Demandado/s:** AYUNTAMIENTO DE POZUELO DE ALARCON  
LETRADO EN ENTIDAD MUNICIPAL

### SENTENCIA Nº 115/2024

En Madrid, a 20 de marzo de 2024.

El Ilmo. Sr. D. , Magistrado-Juez titular del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 18 de Madrid ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso contencioso-administrativo registrado con el número 113/2023 y seguido por los trámites del procedimiento abreviado, en el que se impugna la Resolución del Tribunal Económico Administrativo del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, de 30 de noviembre de 2022, que desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta por el ahora demandante, el día 2 de noviembre de 2022, contra la presunta desestimación por silencio administrativo negativo de la solicitud de rectificación y devolución de ingresos indebidos de la autoliquidación , presentada el día 3 de mayo de 2022, en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana derivado de la transmisión de una vivienda situada en la de la localidad de Pozuelo de Alarcón, por un importe total de euros, que fue abonada el día 3 de marzo de 2021.

Son partes en dicho recurso: como **demandante** D. y como **demandado** el  
AYUNTAMIENTO DE POZUELO DE ALARCON.

La cuantía de este recurso quedó fijada en la cantidad de euros.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.** - El día 31 de marzo de 2023, la Procuradora D<sup>a</sup>. presentó escrito de demanda contra la actuación administrativa arriba indicada, en la que, tras las alegaciones de hecho y de derecho que estimó pertinentes, suplicó se dictara

sentencia dejando sin efecto la actuación administrativa impugnada, reintegrado al interesado la cantidad abonada de euros, más sus correspondientes intereses.

**SEGUNDO.** - Admitida a trámite la demanda y conferido traslado a la parte demandada, se reclamó el expediente administrativo y fue entregado a la parte actora a fin de que efectuara las alegaciones que tuviera por convenientes en el acto de la vista, cuya celebración quedó fijada para el día 14 de febrero de 2024.

**TERCERO.** - En el día y hora señalados, tuvo lugar la celebración de la vista en la que la parte recurrente se ratificó en su demanda. Concedida la palabra a la parte demandada ésta hizo las alegaciones que estimó oportunas, solicitando la desestimación de la demanda y oponiéndose a la misma en los términos que constan en las actuaciones. Todas las partes solicitaron el recibimiento del pleito a prueba remitiéndose a estos efectos al expediente administrativo. Tras el trámite de conclusiones quedaron finalizados los autos y vistos para sentencia.

**CUARTO.** - En la tramitación de este juicio se han observado las prescripciones legales y el orden de terminación de los procesos, así como el notable aumento de volumen de procesos enjuiciados, motivado por el adelanto de señalamientos en este Juzgado con el fin de mejorar el derecho a la tutela judicial efectiva en relación a los plazos procesales.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Constituye el objeto de este proceso la impugnación de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, de 30 de noviembre de 2022, que desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta por el ahora demandante, el día 2 de noviembre de 2022, contra la presunta desestimación por silencio administrativo negativo de la solicitud de rectificación y devolución de ingresos indebidos de la autoliquidación presentada el día 3 de mayo de 2022, en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana derivado de la transmisión de una vivienda situada en la euros, que fue abonada el día 3 de marzo de 2021.

Se ha indicado que la autoliquidación tributaria fue abonada el día 3 de marzo de 2021. Sin embargo, no es sino hasta el día 3 de mayo de 2022, en que la parte actora presenta solicitud de rectificación y devolución de ingresos indebidos de la autoliquidación tributaria, antes referenciada.

La situación así descrita, se subsume en el artículo 28 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, señala textualmente que *“no es admisible el recurso contencioso-administrativo respecto de los actos que sean reproducción de otros anteriores definitivos y firmes y los confirmatorios de actos consentidos por no haber sido recurridos en tiempo y forma”*.

Indica la jurisprudencia que el acto excluido del recurso contencioso-administrativo ha de ser “reproducción” o “confirmación” del consentido (Sentencias del Tribunal Supremo de 25 de enero de 1989, y 12 y 20 de septiembre de 2000, entre otras), pues como indica la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2000, *“para estimar que un acto administrativo es reproducción o confirmación de otro anterior consentido y firme es necesario que concurran los siguientes requisitos: identidad de contextos, que se trate de los mismos hechos y argumentos y que el acto dictado últimamente no amplíe o restrinja el inicialmente adoptado en su contenido y fundamento. O, dicho en otros términos, que el segundo acto o decisión administrativa no represente la más mínima novedad del anterior, del que debe constituir una simple reiteración”*.

**SEGUNDO.** - Atendiendo a lo que acaba de exponerse, no procedería aplicar la Sentencia del Tribunal Constitucional número 182/2021, de 26 de noviembre, en el sentido pretendido por la parte recurrente, al tratarse de una situación consolidada, firme y consentida. Dicha Sentencia señala lo siguiente:

*“6. Alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad. Sobre la presente declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL cabe realizar las siguientes precisiones:*

*A) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este Tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017 (“BOE” núm. 142, de 15 de junio). Como ya se recordó en la STC 126/2019, al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes en todo el territorio nacional [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 c)] y el principio de autonomía local (arts. 137 y 140 CE), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales exigida por el art. 142 CE.*

*B) Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha”.*

**TERCERO.** - Hasta ahora, este juzgador desestimaba pretensiones como las planteadas por el ahora demandante, con base en la fundamentación jurídica antes expuesta. Sin embargo, no puede desconocerse el giro copernicano que acaba de producirse sobre el enjuiciamiento del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en la jurisprudencia del Tribunal Supremo más reciente. Así, no puede ignorarse la reciente **Sentencia número 339/2024, de 28 de febrero de 2024** (rec. 199/2023), en donde el Tribunal Supremo establece una nueva interpretación de la cuestión, revisando su anterior jurisprudencia, al afirmar lo siguiente:

*“DÉCIMO. El juicio de la Sala. Esta cuestión se examinó, ya se ha dicho en un conjunto de sentencias de esta Sala y Sección que se inician con las SSTs de 18 de mayo de 2020, y las demás citadas. No es preciso que nos extendamos ahora en la argumentación por la que se rechazó la posibilidad de inculpar la nulidad de pleno derecho en los apartados del artículo 217.1 LGT, diferentes al apartado 32 R. CASACION/199/2023 g) [esto es, los apartados a), b), c), d), e), y f) del art. 217.1 LGT] pues mantenemos las consideraciones que se hacen al respecto en esta doctrina jurisprudencial. Sin embargo, si hemos de reconsiderar las razones por las que entonces argumentamos que el apartado g) del artículo 217.1 LGT no sería cauce idóneo para sustentar la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho basada en la declaración de inconstitucionalidad de normas que determinan un elemento esencial del IIVTNU como es la base imponible. En cuanto a la aplicabilidad del apartado g) del artículo 217.1 LGT, se dijo en la STS 436/2020, de 18 de mayo de 2020, cit., (FJ 6), y en las demás que siguen esta misma línea jurisprudencial, que no cabría articular la revisión de oficio de liquidaciones firmes por IIVTNU, aun en caso de inexistencia de incremento de valor de los terrenos. El artículo 217.1, apartado g), dispone que «[...] 1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria [...] en los siguientes supuestos: [...] g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal [...]». En la STS 436/2020, de 18 de mayo, se consideró, al igual que en otras sentencias posteriores, que la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 59/2017 no podría habilitar este cauce de revisión de oficio y ello por cuanto, en una apretada síntesis de cuanto allí se razonó: i) no existe precepto legal expreso que tipifique que la nulidad por inconstitucionalidad de una norma –que en este caso sería el art. 107.1 y 107.2.a) TRLHL– determine la nulidad de la liquidación tributaria que los ha aplicado cuando la misma haya ganado firmeza en vía administrativa ii) no se consideró en esa línea jurisprudencial que el artículo 39.1 LOTC*

*podría ser una norma suficiente a los efectos de la nulidad del acto, porque su mandato de nulidad se refiere a la declaración de inconstitucionalidad por extensión de otros preceptos, disposiciones o actos con fuerza de ley distintos a los que fueron objeto del proceso de inconstitucionalidad, no a los actos de aplicación; y 33 iii) la R. CASACION/199/2023 nulidad del acto tributario sería, a tenor de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, 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" del acto de liquidación para verificar si, en efecto, se había producido o no el hecho imponible verificando la eventual existencia de incremento de valor de los terrenos. Este planteamiento debe ser reconsiderado y, por las razones que exponemos a continuación, esta Sala modifica el criterio jurisprudencial hasta ahora mantenido. En primer lugar, conviene destacar que la STC 182/2021 aporta una perspectiva nueva al examen de esta cuestión, pues a diferencia de la inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017, en el caso de la STC 182/2021, de 26 de octubre, se declara la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, y 107.2.a) LHL con plenitud y sin condicionamiento alguno y, en consecuencia, ya no cabe afirmar que la nulidad no resulte directamente del pronunciamiento de inconstitucionalidad. Por tanto, buena parte del entramado argumental sobre las limitaciones que imponía la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, por el carácter limitado y condicionado de la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) LHL, queda sin sustento alguno tras la STC 182/2021, de 26 de octubre. Aun así, esto nos remitiría nuevamente a la cuestión de la limitación de efectos temporales establecida en la STC 182/2021, y a esclarecer si, habida cuenta de tales limitaciones, esa declaración de inconstitucionalidad plena e incondicionada de los artículos 107.1, segundo párrafo y 107.2.a) LHL se puede proyectar sobre el examen de solicitudes de revisión de oficio ya iniciadas y pendientes de resolver al tiempo de dictarse la STC 182/2021, como es el caso que nos ocupa. Pero más allá de ello –que tendría un efecto muy limitado–, consideramos que es necesario un nuevo examen de la cuestión de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de normas que han sido aplicadas en liquidaciones tributarias firmes, en aquellos casos en que el 34 R. CASACION/199/2023 Tribunal Constitucional no ha introducido limitación alguna al régimen de efectos que se deriva de la Constitución y la LOTC. Si bien se mira, el resultado de la doctrina jurisprudencial establecida en la STS 436/2020, de 18 de mayo, seguida hasta el momento por esta Sala y Sección, limita toda posibilidad de revisión de oficio de liquidaciones firmes con base en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, esto es, en los casos de liquidaciones que han gravado situaciones en las que no existía incremento del valor de los terrenos y que, por tanto, gravaron con un tributo inconstitucional una riqueza inexistente, más aún, ficticia. Aunque se admite que el Tribunal Constitucional no limitó en la STC 59/2017 los efectos de su declaración de inconstitucionalidad, ni incluyó entre las situaciones consolidadas ninguna otra distinta de las que previene el artículo 40.1 LOTC –procesos fenecidos por sentencias con fuerza de cosa juzgada–, y por tanto nada dijo de considerar intangibles las liquidaciones firmes, el resultado práctico es el mismo que si lo hubiera hecho. Y ello sobre la base de que el legislador ordinario no ofrece un cauce nítida y expresamente establecido*

*para que esos actos firmes de aplicación de una norma inconstitucional pueden ser removidos. El resultado, en una primera aproximación basada en criterios no ya interpretativos, sino de pura lógica, no se puede calificar de coherente, pues si el Tribunal Constitucional no ha establecido límite alguno, distinto del que deriva de la Constitución y la LOTC para los efectos de su declaración de inconstitucionalidad, se está dando por buena una interpretación del ordenamiento jurídico que impide un efecto querido por la Constitución, la remoción de los actos que han aplicado una norma inconstitucional. Aunque en alguna medida la reparación de los efectos derivados de esta declaración de inconstitucionalidad se pueda encauzar a través de la vía de la responsabilidad patrimonial, no podemos obviar que esta posibilidad tiene unos requisitos y presupuestos mucho más limitados que los de la revisión de oficio, y, sobre todo, que su naturaleza es sustancialmente diferente, por lo que no puede sustituir la posibilidad de la revisión de oficio, ni la existencia del remedio de la responsabilidad patrimonial debe influir en el análisis de la viabilidad de la revisión de oficio como medio para llevar a su pleno efecto las consecuencias de la declaración de inconstitucionalidad efectuada por el Tribunal Constitucional. 35 R. CASACION/199/2023 Esta doctrina jurisprudencial debe ser reconsiderada a partir del correcto alineamiento de los criterios interpretativos basados en la vinculación más fuerte con la Constitución. Los efectos que producen las sentencias de inconstitucionalidad es una cuestión que depende de la propia Constitución. Si del artículo 9.1 de la CE se desprende el principio de adecuación del ordenamiento jurídico a la Constitución, es obvio que solo ésta puede determinar los efectos de las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de normas de ordenamiento jurídico. Los Jueces y Tribunales, señaladamente este Tribunal Supremo como órgano encargado de fijar los criterios interpretativos del ordenamiento jurídico a través de su jurisprudencia, deben interpretar y aplicar el ordenamiento jurídico bajo un principio que consideramos claro, aunque a partir de determinadas declaraciones de inconstitucionalidad con limitación de efectos, especialmente en el ámbito tributario, se haya llegado a instaurar un estado de opinión que ha dado por sentado que la regla general son los efectos ex nunc de la declaración de inconstitucionalidad. Lo que la Constitución establece, y esa es la regla general, es eliminar, en todo lo posible, los efectos aplicativos de una norma que haya sido declarada inconstitucional. No obstante, la propia Constitución puede fundamentar que la tutela de principios establecidos en la propia constitución justifique la limitación de efectos a la declaración de inconstitucionalidad, y esto es lo que hace el Tribunal constitucional cuando establece limitaciones de efectos, pero cuando no lo hace, lo que debe regir es la regla general. La declaración de inconstitucionalidad, tal y como quiere el artículo 161.1º a) y el artículo 164.1 CE, tiene efectos ex tunc y el efecto que acarrea es, con carácter general, el de la nulidad, tal y como precisa el artículo 39.1 LOTC. Nulidad con efectos ex tunc que no tiene más límites que la intangibilidad de las situaciones resueltas por sentencias firmes con fuerza de cosa juzgada que hubieren hecho aplicación de la norma inconstitucional, y las limitaciones que pudiera introducir la sentencia que declare de inconstitucionalidad que, en el caso de la STC 59/2017, son inexistentes. Es a 36 R. CASACION/199/2023 partir de esta premisa como debe ser interpretado el conjunto del ordenamiento jurídico. Esta posición, por otra parte, tiene un sólido precedente en una*

*consistente doctrina jurisprudencial elaborada por esta Sala en otros casos de declaración de inconstitucionalidad, sin limitación de efectos, de normas tributarias. En esta línea, cabe citar como representativa la STS de 16 de diciembre de 2010 (rec. casación 6163/2007), que, con cita de abundantes sentencias de esta Sala y Sección, que reitera, se pronuncia a propósito de la declaración de inconstitucionalidad del “gravamen complementario “de la Tasa Fiscal del Juego, que declaró explícitamente el carácter ex tunc de la declaración de inconstitucionalidad de las normas y sus efectos retrospectivos. Es cierto que, como se afirma en la STS 436/2020, de 18 de mayo, cit., esta doctrina jurisprudencial, expresada entre otras en nuestra STS de 16 de diciembre de 2010 se pronuncia dentro de un marco legislativo sobre la devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria distinto al actual, concretamente el art. 155 de la Ley General Tributaria 230/1963 y el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre por el que se regulaba el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, que ciertamente eran mucho menos detallados que la regulación actual de la revisión de oficio contenida en el art. 217 LGT. Pero ello no puede hacernos olvidar que la cuestión de fondo que nos ocupa no se ha afectado ni modificado por la legislación ordinaria, y no podría serlo, ni lo ha sido, pues el marco de examen de esta cuestión es la Constitución y la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional. Lo que en ningún caso establece el artículo 217.1 LGT es que los actos firmes tributarios que hubieren aplicado una norma declarada inconstitucional queden excluidos del cauce de la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho. Por tanto, los distintos motivos que establece para conseguir la remoción de los actos nulos, y en particular el del apartado g), se han de interpretar bajo el mandato de alcanzar el pleno cumplimiento de los efectos queridos por la Constitución para las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una norma. Es la legislación ordinaria la que ha de ser interpretada desde los mandatos y exigencias de la Constitución y no a la inversa. 37 R. CASACION/199/2023 Desde esta perspectiva que impone la propia Constitución, y el principio de adecuación a la misma de todo el ordenamiento jurídico, que resulta de su artículo 9.1, los límites que impone el artículo 40.1 LOTC deben ser entendidos como la expresión de un mandato único y expreso, con su vertiente positiva y negativa: la limitación tan solo cobra sentido con relación a un mandato positivo, el de plenitud de remoción de efectos de las leyes inconstitucionales. Cuando el artículo 40.1 LOTC, en conformidad con los artículos 161.1.a) y 164.1 CE, salvaguarda de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad a aquellas situaciones consolidadas de aplicación de la norma inconstitucional que hayan sido resueltas en sentencias con fuerza de cosa juzgada, está afirmando que el alcance general de esa declaración de inconstitucionalidad es la remoción de efectos en todo lo que no esté comprendido en tal salvaguarda. Dicho de otra forma, precisamente porque es una limitación a un mandato positivo, la regla general es la que impone éste último, expresado en el artículo 161.1º a) en relación al artículo 164.1, ambos de la CE, que exigen e imponen los efectos ex tunc de la declaración de inconstitucionalidad, sin deferir tales efectos a ninguna intermediación legislativa, de forma que toda situación que no esté cubierta por los límites negativos que impone el artículo 164.1 CE –sentencias con cosa juzgada que hayan hecho aplicación de la norma inconstitucional, dejando a salvo los casos de reducción de penas o sanciones-, podrá quedar afectada por los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, salvo que*

*el propio Tribunal Constitucional, al declarar la inconstitucionalidad de la norma, amplíe el ámbito de situaciones inmunes a los efectos de aquella declaración. Esta interpretación que resulta del conjunto normativo Constitución Ley Orgánica del Tribunal Constitucional-, fue expuesta ya en nuestra STS de 10 de julio de 2023, cit., en la que destacamos que el propio Tribunal Constitucional ha establecido, entre otras, en la STC 60/2015, de 18 de marzo, pero también en la STC 182/2021, de 26 de octubre, que los límites que establece el artículo 40.1 LOTC en relación a los artículos 161.1º a) y 164.1 CE constituyen un mínimo, que puede ser ampliado en aras de otros principios constitucionales, señaladamente el de seguridad jurídica (STC 126/2019, de 31 de octubre). En la STC 60/2015, de 18 de marzo, se afirma la excepcionalidad de la limitación de los efectos de las sentencias de 38 R. CASACION/199/2023 declaración de inconstitucionalidad para las situaciones pro-futuro, que define como los «[...] nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme [...]» y en análogos términos la STC 126/2019, de 31 de octubre (FJ 6º). Conviene advertir que este marco interpretativo no resulta alterado -no desde luego a los efectos que ahora nos ocupan- por la previsión del artículo 32.6, de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, cuando establece que «[...] [l]a sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley o declare el carácter de norma contraria al Derecho de la Unión Europea producirá efectos desde la fecha de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado" o en el "Diario Oficial de la Unión Europea", según el caso, salvo que en ella se establezca otra cosa [...]». Se trata de una norma destinada a configurar el régimen de la responsabilidad patrimonial derivado de la declaración de inconstitucionalidad, que no es la pretensión que enjuicamos, donde lo que está en cuestión es en qué medida es aplicable a la propia actuación administrativa impugnada el efecto de declaración de inconstitucionalidad. El mandato del artículo 161.1º a) en relación al artículo 164.1, ambos de la CE, no requiere, ya lo hemos dicho, de desarrollo normativo alguno, y, desde luego, no admite que ninguna ley limite los efectos de la inconstitucionalidad queridos por la Constitución, y desde luego los artículos 39.1 y 40.1 LOTC no lo hacen.*

*Por tanto, no cabe sostener una interpretación jurisprudencial que condujera al resultado de limitar aquello que la Constitución impone, y por ello, cuando el Tribunal Constitucional declara la inconstitucionalidad de una ley y al mismo tiempo no determina nada sobre los efectos temporales de esa declaración, la regla aplicable es la retroactividad, la remoción de efectos, y ese efecto se reconduce a la categoría de nulidad. Aunque el Tribunal Constitucional ha declarado en diferentes ocasiones que no siempre la declaración de inconstitucionalidad implica la de nulidad de la norma inconstitucional, y tal y como expone, entre otras, la STC 45/1989 al precisar que «[...] [n]i esa vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad es, sin embargo, siempre necesaria, ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la Ley, que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento [...]», no por ello deja de ser cierto que la regla general que se 39 R. CASACION/199/2023 deriva del artículo 164.1 CE*



y del artículo 39.1 LOTC es la retroactividad, la eficacia *ex tunc*. Y ese efecto de nulidad es incuestionable en el caso que nos ocupa, pues la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 59/2017 es inequívoca al proclamar la inconstitucionalidad y nulidad *ex origine* de las normas objeto de la misma, tal y como precisa la propia STC 59/2017, que declara «[...] inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5) [...]], así como «[...] inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5) [...]]» y todo ello, remarcando que quedan «[...] expulsados del ordenamiento jurídico, *ex origine*, los arts. 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados [...]]» (FJ 5, a, b y c). Esta calificación de nulidad, como destaca la STC 108/2022, se añade por el artículo 39.1 LOTC al efecto derogatorio previsto en el artículo 164.1 CE, y como precisa la referida STC 108/2022 «[...] [ese efecto] de la «nulidad», que se traslada también, en virtud de lo dispuesto en el art. 40.1 LOTC, a los actos dictados en la aplicación de los preceptos expulsados del ordenamiento, en principio, con efectos *ex tunc* [...]]. Es cierto que la calificación de nulidad de un acto puede tener diversos significados y efectos según el sector del ordenamiento jurídico que consideremos, pues no es una categoría homogénea. No obstante, lo que resulta incuestionable es que el efecto general que quiere la Constitución para la declaración de inconstitucionalidad de una norma es, explícitamente, la privación de efectos de la misma desde el momento mismo del inicio de su aplicación, salvo determinados límites ya expuestos. Y ese efecto se corresponde con la categoría de la nulidad de pleno derecho de la legislación administrativa y tributaria. Por supuesto podrán existir casos en los que inconstitucionalidad y nulidad no vayan unidos, pero no es este uno de ellos, por las razones ya expuestas. A partir de estas premisas, es preciso recordar que el artículo 87.1 LOTC proclama que «[...] [t]odos los poderes públicos están obligados al cumplimiento de lo que el Tribunal Constitucional resuelva [...]], y además, específicamente, los Jueces y Tribunales «[...] interpretarán y aplicarán las leyes y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las 40 R. CASACION/199/2023 resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos [...]], según dispone el artículo 5.1 de la Ley Orgánica 6/1985 de 1 de julio, Orgánica del Poder Judicial. La plenitud de efectos queridos por la Constitución al regular los efectos de las sentencias de inconstitucionalidad no se puede enfocar, ya se ha dicho, desde los límites aparentes de las previsiones del legislador, sino al contrario, es obligado interpretar y si es necesario, adaptar en lo posible esos límites al pleno cumplimiento y respeto a la Constitución. Ello requiere, en consecuencia, una interpretación del artículo 217.1.g) LGT conforme a la Constitución, en el sentido de que los artículos 39.1 y 40.1 LOTC en relación a los artículos 161.1.a) y 164.1 CE, determinan la nulidad de los actos de aplicación de las normas que hubieren sido declaradas inconstitucionales, salvo los límites que imponen estos preceptos y los que haya establecida la propia sentencia que declare la inconstitucionalidad, y que tal nulidad puede hacerse valer a través de la vía de revisión de oficio, conforme al artículo 217.1.g) LGT, sin perjuicio de que existirán casos en los que los actos de aplicación puedan también

*incardinarse, adicionalmente, en algún otro supuesto de nulidad de pleno derecho previstos en alguno de los demás apartados del artículo 217.1 LGT, por ejemplo, por haber vulnerado derechos fundamentales susceptibles de amparo (apartado a). También debemos precisar que no cabe excluir que, en determinados casos, el alcance de la declaración de inconstitucionalidad no deba extenderse a los actos de aplicación, bien porque se haya declarado la inconstitucionalidad sin nulidad, o porque, hipotéticamente los actos, aun afectados por la norma inconstitucional, puedan tener otra cobertura normativa. Pero no es el caso de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, en relación a la situación objeto del litigio.*

*Por consiguiente, concluimos que los artículos 39.1 y 40.1 LOTC contienen ese mandato positivo que ya impone la propia Constitución en sus artículos 161.1º a) en relación al 164.1, de remoción de los efectos de una norma declarada inconstitucional y comportan la consideración de nulos de pleno derecho para los actos de aplicación de aquella norma inconstitucional, y que estos preceptos legales constituyen una vía suficiente, esto es, son la 41 R. CASACION/199/2023 norma expresa a que se remite el artículo 217.1.g) LGT, para aplicar el cauce de la revisión de tales actos nulos de pleno derecho por razón de la inconstitucionalidad de la norma de cobertura, con los efectos que prevé el artículo 217 LGT. Esta conclusión también es aplicable en el caso de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, pese a los singulares términos en que se pronuncia el Tribunal Constitucional al proclamar que los artículos 107.1 y 107.2.a) LHL son inconstitucionales únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica. Cuando se ha afirmado que la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017 es “parcial”, como se dijo en nuestra STS 1163/2018, de 9 de julio (FJ 4.1), expresión que el propio Tribunal Constitucional también utiliza en la STC 126/2019 «[...] en coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017 [...]» (FJ 5), lo que realmente se afirma es que resultan inconstitucionales ante unos determinados supuestos de aplicación, esto es, «[...]únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica». Por tanto, no se trata de que el texto de estos preceptos sea en parte inconstitucional, sino que lo es solo cuando se aplican a determinados supuestos, aquellos en los que no existe manifestación de capacidad económica. Es cierto que es una fórmula compleja, que se aproxima bastante a la de las sentencias interpretativas del Tribunal Constitucional, pero que, sin embargo, no permite la pervivencia de la norma inconstitucional en todo caso, aunque con una determinada interpretación, que es el efecto característico de las sentencias interpretativas. Por consiguiente, es una fórmula de declaración de inconstitucionalidad que impide la aplicación de la norma inconstitucional a determinados supuestos, y siempre que concurren tales supuestos, estaremos ante un resultado contrario a la Constitución, también en el acto de aplicación. Ahora bien, que ello requiera una labor de indagación para determinar si la aplicación de la norma se ha hecho en un supuesto en que resulta inconstitucional, no implica que en tales casos ceda la plenitud del mandato de remoción de efectos de la norma inconstitucional. 42 R. CASACION/199/2023 La fase de admisión de la solicitud de revisión de oficio permite*

*constatar, sin dificultad alguna, si la solicitud de revisión de oficio se refiere a un acto de aplicación que operó sobre aquellos supuestos que no quiso afectar la STC 59/2017 – aquellos en los sí existió un incremento del valor de los terrenos– e inadmitir la revisión de oficio cuando manifiestamente no concurra la nulidad de pleno derecho del acto de aplicación. Por otra parte, cualquier situación que suscite dudas sobre si existió o no aplicación de la norma a un supuesto en el que resultaría inconstitucional –inexistencia de incremento de valor de los terrenos en la transmisión gravada- puede resolverse en el curso del propio procedimiento de revisión de oficio, sin que ello suponga una reconstrucción de la fase de gestión tributaria, sino sencillamente la verificación de si concurre el supuesto para el que la STC 59/2017 declaró que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2.a) LHL es inconstitucional y nula. Si la situación no concurre con la suficiente evidencia, la revisión de oficio deberá ser rechazada.*

*Hay que advertir que al resolver sobre la revisión de oficio se deben ponderar todos los intereses concernidos, y, en especial, si ha existido afectación sustancial de principios constitucionales por el acto firme de aplicación de la norma declarada inconstitucional. En el caso de las liquidaciones por IIVTNU que hubieren gravado transmisiones en las que no haya existido incremento del valor del suelo, no se puede obviar que no solo se trata de actos nulos, sino que, además, son actos que han producido una lesión efectiva de un principio de rango constitucional, el de capacidad económica como fundamento y límite de la obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, y han vulnerado de manera real y efectiva la prohibición de confiscatoriedad del artículo 31.1 CE, por lo que el restablecimiento del pleno respeto a la Constitución exige la posibilidad de abrir el cauce de revisión de tales actos, para impedir la perpetuación de una lesión de estos valores constitucionalmente protegidos. Por el contrario, no existe ningún interés jurídico digno de protección que se oponga a la revisión de oficio, ni lo reclama el principio de seguridad jurídica, pues la seguridad jurídica precisamente se garantiza a través de la remoción de efectos de los actos que, de otra manera, perpetuarían una lesión de principios constitucionales protegidos en el artículo 31.1 CE. Por otra parte, como es 43 R. CASACION/199/2023 característico de la potestad de revisión de oficio, deberá ponderarse el tiempo transcurrido desde que se produjo el ingreso de la cantidad liquidada por el acto nulo de pleno derecho hasta que se insta la revisión.*

#### *UNDÉCIMO.- Fijación de la doctrina jurisprudencial.*

*Todo ello nos lleva a establecer como doctrina jurisprudencial, en los términos que resultan de los anteriores fundamentos jurídicos, que la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) y 110.4 de la LHL, efectuada por la STC 59/2017, de 11 de mayo, traslada los efectos de nulidad de estas normas inconstitucionales a las liquidaciones tributarias firmes por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, con aplicación de dichas normas inconstitucionales, hubieran determinado una ficticia manifestación de capacidad económica, y sometido a gravamen transmisiones de inmuebles en las que no existió incremento del valor de los terrenos, con*

*vulneración del principio de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad proclamados en el artículo 31.1 CE.*

*Estas liquidaciones firmes pueden ser objeto de revisión de oficio a través del procedimiento previsto en el artículo 217 Ley General Tributaria, por resultar de aplicación el apartado g) del apartado 1, en relación con lo dispuesto en los artículos 161.1.a) y 164.1 CE y 39.1 y 40.1 LOTC, todo ello con los límites previstos en los artículos 164.1 CE y 40.1 LOTC, que impiden revisar los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las normas declaradas inconstitucionales.*

*Con esta doctrina jurisprudencial revisamos y modificamos la establecida en las sentencias de esta Sala y Sección de 18 de mayo de 2020, números 435/2020 (rec. 1665/2019), 436/2020 (rec. 2596/2019) y 454/2020 (rec. cas. 1068/2020), y las demás que las reiteran”.*

El principio de unidad jurisdiccional exige aplicar al presente supuesto la Sentencia que acaba de reproducirse (al margen de la interpretación personal que este juzgador mantiene sobre la cuestión enjuiciada). En consecuencia, aunque la autoliquidación tributaria impugnada en esta causa puede considerarse como firme, el Tribunal Supremo admite que se pueda llevar a cabo una revisión de oficio de la misma siempre que no haya transcurrido el plazo de 4 años para instar la devolución de ingresos indebidos. En el presente supuesto, ese plazo no había transcurrido.

Con esa premisa, el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón debe llevar a cabo una revisión de oficio de la autoliquidación tributaria objeto del presente proceso, aplicando la reciente jurisprudencia a la que se ha hecho alusión, tanto del Tribunal Supremo, como del Tribunal Constitucional.

Procede estimar parcialmente el presente recurso, anulando la actuación administrativa impugnada por no ser conforme a derecho, acordando que el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón proceda a revisar de oficio la autoliquidación tributaria objeto de este proceso, aplicando la reciente jurisprudencia a la que se ha hecho alusión, tanto del Tribunal Supremo, como del Tribunal Constitucional.

**CUARTO.** - Según dispone el artículo 139 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, tras la reforma introducida por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, no procede la imposición de costas a ninguna de las partes personadas en esta causa, dada las serias dudas de derecho por la complejidad jurídica de la cuestión enjuiciada, que se manifiesta en los cambios de criterio de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

VISTOS los preceptos legales citados y demás de general aplicación,

## FALLO:

**QUE DEBO ESTIMAR PARCIALMENTE** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. , contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, de 30 de noviembre de 2022, que desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta por el ahora demandante, el día 2 de noviembre de 2022, contra la presunta desestimación por silencio administrativo negativo de la solicitud de rectificación y devolución de ingresos indebidos de la autoliquidación presentada el día 3 de mayo de 2022, en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana derivado de la transmisión de una vivienda situada en la de la localidad de , por un importe total de euros, que fue abonada el día 3 de marzo de 2021, anulando la actuación administrativa impugnada por no ser conforme a derecho, acordando que el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón proceda a revisar de oficio la autoliquidación tributara objeto de este proceso, aplicando la reciente jurisprudencia a la que se ha hecho alusión, tanto del Tribunal Supremo, como del Tribunal Constitucional. Sin costas.

Esta sentencia es firme y contra ella no cabe recurso alguno de conformidad con lo dispuesto en el artículo 81.1.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, tras la reforma operada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, salvo los supuestos en que proceda un recurso de casación.

Así por esta mi sentencia, de la que se llevará por testimonio a los autos de su razón definitivamente juzgando, lo pronuncio, mando y firmo.

EL MAGISTRADO

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

Este documento es una copia auténtica del documento Sentencia estimatoria en parte firmado