

Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 07 de Madrid

C/ Gran Vía, 19, Planta 1 - 28013

NIG:

Procedimiento Abreviado 641/2023

Demandante/s: D./Dña.

PROCURADOR D./Dña.

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

S E N T E N C I A N° 88/2025

En Madrid a 4 de marzo de 2025.

El Ilmo. Sr. D. , Magistrado Juez titular del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 7 de Madrid ha visto los presentes autos de procedimiento abreviado seguidos en este Juzgado con el número arriba referenciado entre las siguientes partes:

DEMANDANTE: Esta parte ha actuado en este procedimiento representada por el Procurador de los Tribunales Sr. y defendida por el Letrado Sr. según se ha acreditado en el momento procesal oportuno.

ADMINISTRACIÓN DEMANDADA:

EXCMO. AYUNTAMIENTO DE POZUELO DE ALARCÓN, representado y defendido por sus Servicios Jurídicos.

ACTUACIÓN RECURRIDA: Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa con núm. de expediente interpuesta contra la desestimación por silencio de la solicitud de rectificación y devolución del pago de la

autoliquidación formulada respecto del IIVTNU ante el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón

Y dicta, en nombre de S.M. El Rey, la presente sentencia con base en los siguientes

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Turnado a este Juzgado el escrito de demanda interponiendo el recurso contencioso-administrativo contra la resolución indicada en el encabezamiento de esta sentencia, fue admitida a trámite, solicitando el expediente administrativo, mandando emplazar a las partes y señalando el día y la hora para la celebración de la vista oral prevista en el artículo 78 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

En síntesis, se expone en la demanda que adquirió la vivienda unifamiliar sita en la calle de en Pozuelo de Alarcón (Madrid) por un importe de teuros mediante escritura de compraventa el día . En fecha , donó a la citada vivienda valorada en euros mediante escritura de donación. En octubre de 2021 se presentó autoliquidación en concepto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por importe de euros. Considerando que la presentación de dicha autoliquidación perjudicaba los intereses legítimos del obligado tributario, en fecha 3 de noviembre de 2021 se presentó un escrito solicitando la rectificación y devolución del pago de la autoliquidación.

La petición se desestimó por silencio, interponiéndose reclamación económico administrativa que fue desestimada el nueve de octubre de 2023.

Se invoca la STC 59/2017. No ha habido ganancia económica.

SEGUNDO. - Al acto de la vista acuden las partes debidamente representadas y asistidas por sus letrados, que realizan una exposición detallada de sus pretensiones y de los fundamentos jurídicos en los que las apoyan.

Por la parte demandada se alegó que existe situación consolidada, y a la vista del informe pericial aportado se sostiene la existencia de aumento de valor.

TERCERO. - Durante la celebración de la vista oral se ha practicado prueba documental con el resultado que consta en el acta correspondiente. La cuantía fue fijada en euros.

CUARTO. - Terminada la práctica de las pruebas admitidas, las partes han formulado conclusiones orales valorando el resultado de las pruebas practicadas en relación con el asunto que se enjuicia y las pretensiones que sobre el mismo ejercen.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - El asunto que se enjuicia corresponde al orden jurisdiccional Contencioso-Administrativo por aplicación de lo dispuesto en el artículo 1 de la LJCA siendo competente para su conocimiento este Juzgado conforme se dispone en el artículo 8 en relación con el artículo 14 de la misma.

SEGUNDO. - Se discute en este proceso la obligación de pago de los actores derivada del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Este impuesto está regulado en los arts. 104.1 y ss. RDLvo 2/2004 y ha sido objeto de diversos avatares jurisprudenciales. Resulta necesario, o más bien imprescindible, analizar los diversos pronunciamientos jurisprudenciales habidos en esta materia para tratar de explicar cuál es la situación actual y poder resolver este pleito.

El TC dictó dos sentencias (26/2017, de 16 de febrero y 37/2017 de 1 de marzo) relativas a preceptos forales de Guipúzcoa y Álava, que fueron seguidas por la **STC 59/2017 de 11 de mayo**, la cual declaró que los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 del RDLvo 2/2004 eran inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que sometían a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. Señala esta sentencia que “cuando no se ha producido ese incremento en el valor del terreno transmitido, la capacidad económica

pretendidamente gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE)”.

El TS, recogiendo esta doctrina, dictó la **sentencia de nueve de julio de 2018, re. 6226/2017** en la que deduce de la STC 59/2017 dos conclusiones: que se declara la inconstitucionalidad parcial de los arts. 107.1 y 107.2.a del TRLHL (“carece de sentido –y, por ende, consideramos que el Pleno del Tribunal Constitucional no pudo pretender este efecto- que la nulidad de los preceptos cuya contradicción con la Constitución se denuncia se extienda también a supuestos en los que existe un incremento de valor del terreno y, en consecuencia, una manifestación de riqueza real o potencial cuyo gravamen resulta plenamente compatible con artículo 31.1 CE”), y por otra parte declara que el alcance de la declaración de inconstitucionalidad del art. 110.4 es total (“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 TRLHL y, en consecuencia, de demostrar la improcedencia de liquidar y venir obligado al pago del IIVTNU en ciertos casos”).

Sentado lo anterior, el TS declara que corresponde al sujeto pasivo del impuesto probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales previstas en la LGT. Demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto, que sí procede en caso contrario. Basa el TS esta afirmación en el art. 105.1 LGT y en el FJ 5 b de la STC 59/2017. Indica esta sentencia de 2018 que para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo ofrecer cualquier principio de prueba que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas, optar por una prueba pericial que confirme tales indicios o emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT.

Finalmente, el TS fijó la interpretación de los preceptos discutidos en el FD 7º de su sentencia:

1º) Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una **inconstitucionalidad y nulidad parcial**. En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no

ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios que hemos expresado en el fundamento de derecho Quinto, que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE.

2º) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es **inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total)** porque, como señala la STC 59/2017, «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene», o, dicho de otro modo, porque «imp[ide] 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)». Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL.

Esta doctrina fue reiterada por el Alto Tribunal en múltiples sentencias durante los años 2018 a 2021. En estas sentencias el TS declaró la necesidad de atender a la “plusvalía real” (sentencia de 26 de febrero de 2019, re. 5679/2017), así como la insuficiencia del valor catastral para determinar la existencia de ganancia en la operación (STS de 12 de marzo de 2019, re. 2913/2017). Por otro lado, rechazó la ilegalidad del sistema de cálculo previsto legalmente: sentencias de 27 de marzo de 2019 (re. 4924/2017) y de 24 de abril de 2019 (re. 695/2018), entre otras muchas.

TERCERO. - Con posterioridad a la STS de 9 de julio de 2018, el TC dictó la **sentencia 126/2019 de 31 de octubre**, que declaró que el art. 107.4 del TRLHL era inconstitucional en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar era superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente. Entendió el TC que la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente, lo que resulta contrario al principio de capacidad económica y a la prohibición de confiscatoriedad, que operan como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo respectivamente.

Posteriormente, la Sala de Málaga del TSJ de Andalucía planteó una cuestión de inconstitucionalidad en la que se exponían ante el TC dudas de constitucionalidad en

relación con los arts. 107.1, 107.2 a) y 107.4 TRLHL, en la medida en que, en aplicación de los mismos, puede llegar a exigirse a un contribuyente una cuota tributaria que puede suponer una carga fiscal excesiva (aunque no consumiera la totalidad del importe de la ganancia generada) infringiendo la prohibición de confiscatoriedad del art. 31.1 CE. Dicho con otras palabras, si, aunque no se supere la plusvalía efectivamente obtenida con la transmisión del terreno urbano, represente no obstante una parte muy significativa de la misma. Nótese que los arts.107.1, 107.2 a) ya habían sido objeto de valoración en la STC 5/2017.

Resolviendo esta cuestión se dicta la **STC 182/2021 de 26 de octubre**, publicada en el BOE de 25 de noviembre de 2021. El TC delimitó de esta forma el objeto de ese proceso: “determinar si el art. 31.1 CE obliga al legislador a respetar el principio de capacidad económica no solo al seleccionar las manifestaciones de riqueza que han de conformar los hechos imponibles de los tributos, sino también al concretar las normas de cuantificación de la prestación tributaria; y, en caso afirmativo, si se vulnera dicho principio con el establecimiento legal de una regla estimativa, no de un elemento concreto de la base imponible sino de la base imponible en su integridad [como la prevista en los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL], de aplicación automática en tanto el hecho imponible se realice (en este caso, en tanto el incremento de valor del terreno urbano transmitido exista)”.

La sentencia declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Para llegar a esta conclusión, señala que “el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE)”. En consecuencia, concluye que “debe estimarse la presente cuestión de inconstitucionalidad (...) y declarar inconstitucionales y nulos los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL por contravenir injustificadamente el principio de capacidad económica como criterio de la imposición (art. 31.1 CE)”.

CUARTO. - Expuesta esta declaración de inconstitucionalidad, la sentencia pasa a analizar el alcance y efectos de la misma, señalando en su FD 6º dos conclusiones. La

primera es que 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. Se remite el TC al legislador para que 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, recordando que habían transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017. Este mandato se llevó a cabo mediante la publicación el nueve de noviembre de 2021 del Real Decreto ley 26/2021, publicado en el BOE el 9 de noviembre, convalidado por el Congreso mediante Resolución de 2 de diciembre de 2021, publicada en el BOE de once de diciembre de 2021.

La segunda declaración supone una limitación de los efectos de la inconstitucionalidad declarada. Dice textualmente:

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.

Nótese que el TC habla no de la fecha de la publicación de la sentencia en el BOE (25 de noviembre de 2021) como establece el art 38 LOTC sino de la fecha del dictado de la misma (26 de octubre de 2021).

QUINTO. - Sobre la dicotomía entre la fecha de la sentencia y la fecha de publicación se pronunció el TS en su **sentencia de 10 de julio de 2023, re. 5181/2022**. En la misma se estudia como cuestión de interés casacional “precisar si ha de estarse a la fecha del dictado o de la publicación de la citada sentencia para discernir si se trata una situación consolidada o no y si procede su impugnación con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad que realiza”. La sentencia del Juzgado de Pontevedra objeto del recurso

había declarado que la restricción de efectos entró en vigor en la fecha de publicación de la sentencia en el BOE atendiendo a los artículos 164.1 CE y 38.1 LOTC, y ello por cuanto “el reconocimiento de inmunidad a actos administrativos no firmes viciados de nulidad es una determinación restrictiva de derechos no contemplada hasta ahora en nuestro ordenamiento jurídico”, añadiendo seguidamente que “el mismo principio de seguridad jurídica que con esta excepción se pretende salvaguardar, obliga a que la misma no pueda entrar en vigor antes de adquirir efectos generales mediante su publicación en el BOE”. Unos argumentos que comparto al 100%.

No obstante, el TS declara que “dados los términos en que se expresa la STC 182/2021, de 26 de octubre, es indudable que la voluntad del Tribunal Constitucional es fijar la intangibilidad de las diversas situaciones consolidadas a la fecha de dictado de la sentencia, no a la de la publicación”.

Recoge en sus FFDD lo expuesto en la **STS de 26 de julio de 2022 (re. 7928/2020)** sobre la aplicación de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 182/2021, la cual parte del art. 39 de la LOTC, en relación con el art. 161.1.a) CE. Considera el TS en esta sentencia de 26 de julio que la STC 182/2021 equipara, a los efectos de intangibilidad:

1.- las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, límite que impone expresamente el art. 40.1 LOTC.

2.- las resoluciones administrativas firmes

3.- las "situaciones consolidadas" según las denomina la STC 182/2021, en las que se incluyen, a estos exclusivos efectos

a) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia

b) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

Esta sentencia declara, como doctrina de interés casacional que, “en un caso como el examinado, en que la liquidación tributaria ha sido impugnada tempestivamente (*esto es, oportunamente*), no cabe calificar de una situación consolidada que impida la aplicación de los efectos declarados en la STC 182/2021, de 26 de octubre, que declara la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL. Es por ello que la liquidación tributaria por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana impugnada es inválida y carente de eficacia por la inconstitucionalidad de sus normas legales de cobertura”.

Tras esta cita jurisprudencial, declara la sentencia de 10 de julio de 2023 que “es indudable que la voluntad del Tribunal Constitucional es fijar la intangibilidad de las diversas situaciones consolidadas a la fecha de dictado de la sentencia, no a la de la publicación”, y pese al tenor literal del art. 38 LOTC, señala que “la potestad de delimitar las situaciones intangibles no tiene fundamento en esta norma, sino que es una interpretación que extrae el propio Tribunal Constitucional de la ausencia de regulación explícita en la LOTC respecto a la potestad de delimitación temporal de los efectos de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de leyes”, aunque reconoce que la STC “no hace mención explícita a los principios e intereses protegidos al decidir que sea la fecha de dictado de la sentencia el hito temporal determinante de la intangibilidad de situaciones que califica de consolidadas”. Es decir, declara que la STC 182/2021 no está motivada en este fundamental apartado. Algo por otra parte que resulta evidente de la mera lectura de la misma.

Valida esta sentencia del TS la “publicación adicional” llevada a cabo mediante nota de prensa oficial del Tribunal Constitucional (costumbre que también impera en el TS), y concluye:

la delimitación de las situaciones consolidadas a esta fecha del dictado de sentencia es una decisión del Tribunal Constitucional que tan solo al mismo corresponde, dentro del ejercicio de sus facultades y responsabilidades

(...)

Como conclusión de todo lo expuesto establecemos como doctrina jurisprudencial que, de conformidad con lo dispuesto en la STC 182/2021, de 26 de octubre, las liquidaciones provisionales o definitivas por Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse dicha sentencia, 26 de octubre de 2021, no podrán ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma, al igual que **tampoco podrá solicitarse con ese fundamento la rectificación, ex art. 120.3 LGT, de autoliquidaciones** respecto a las que aún no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la STC 26 de octubre de 2021.

Sin embargo, sí será posible impugnar dentro de los plazos establecidos para los distintos recursos administrativos, y el recurso contencioso-administrativo, tanto las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieren alcanzado firmeza al tiempo de dictarse la sentencia, como solicitar la rectificación de autoliquidaciones ex art. 120.3 LGT, dentro del plazo establecido para ello, **con base en otros fundamentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre.** Así, entre otros, con fundamento en las previas sentencias del Tribunal Constitucional que

declararon la inconstitucionalidad de las normas del IIVTNU en cuanto sometían a gravamen inexcusablemente situaciones inexpressivas de incremento de valor (entre otras STC 59/2017) o cuando la cuota tributaria alcanza confiscatorio (STS 126/2019) al igual que por cualquier otro motivo de impugnación, distinto de la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021.

Es decir, el TS ratifica lo dicho por el TC (completando incluso la motivación de éste) pero en aquellos casos en los que se esté en plazo para recurrir, permite hacerlo con base en motivos distintos a la declaración de inconstitucionalidad derivados de la STC 182/2021. Lo cual supone aplicar Jurisprudencia existente sobre preceptos que han sido expulsados por el ordenamiento jurídico por esta última sentencia.

SEXTO. - Si el panorama ya resulta complicado hasta este punto, se complica todavía más con el dictado de la **STS de 28 de febrero de 2024, re. 199/2023**. En ella se plantea la siguiente cuestión: “reafirmar, completar, matizar o, en su caso, corregir la jurisprudencia en virtud de la cual la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, de 11 de mayo, no determina que las liquidaciones del IIVTNU, giradas con anterioridad y que hubieran ganado firmeza en vía administrativa, incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217.1, letras a), e), f) y g), de la LGT, todo ello a la luz de la STC 108/2022, de 26 de septiembre”. Como puede verse, se sigue dando vueltas sobre los mismos preceptos y las sucesivas sentencias dictadas no sólo por el TS sino por el TC.

El punto de partida de esta sentencia es la Jurisprudencia de la misma Sala III que no permitía que las liquidaciones que hubieran ganado firmeza pudieran ser revisadas por el cauce del art. 217.1 de la LGT (nulidad de pleno derecho) como consecuencia de la STC 59/2017. Esta Jurisprudencia es revisada con ocasión de la STC 182/2021, y para ello se analiza extensamente la **STC 108/2022 de 26 de septiembre**, sentencia dictada por la Sala 1ª al resolver un recurso de amparo referido a una autoliquidación por IIVTNU “sobre una transmisión en la que cabía constatar sin dificultad que se había producido el decremento del valor de los terrenos objeto de la transmisión gravada. La solicitud de rectificación de la autoliquidación se produjo antes de transcurrir el plazo de cuatro años de prescripción del derecho a la solicitar la devolución de ingresos indebidos”.

En el FD 3º de esta sentencia se hacen las siguientes consideraciones:

En efecto, a este Tribunal Constitucional no solo le compete el examen de la constitucionalidad de la ley sino también, "en la medida que ello sea necesario para precisar el sentido de su decisión, la determinación del alcance de su fallo" (STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 5). La Ley Orgánica del Tribunal Constitucional le ha dejado "la tarea de precisar" el alcance de la nulidad en cada caso, determinando "las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas [...] por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE)" (STC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 11). Por consiguiente, "correspondiendo a este tribunal precisar los efectos de la nulidad" [STC 111/2016, de 9 de junio, FJ 8 f)], puede, de un lado, modular su alcance "para preservar no solo la cosa juzgada [...] sino también las posibles situaciones administrativas firmes" (SSTC 207/2014, de 15 de diciembre, FJ 5, y 143/2015, de 22 de junio, FJ 3), y de otro, limitar "la revisabilidad de los actos administrativos nulos" (STC 30/2017, de 27 de febrero, FJ 5), para que aquella declaración solo sea eficaz pro futuro, esto es, con efectos ex nunc [SSTC 60/2015, de 18 de marzo, FJ 6, y 111/2016, de 9 de junio, FJ 8 f)].

Y seguidamente señala que la STC 59/2017

declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL, en la medida en que sometían a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. Y lo hizo ex origine [FJ 5 c)], esto es, con efectos ex tunc y sin introducir limitación alguna respecto de las situaciones eventualmente consolidadas. Con ello estaba habilitando a los obligados tributarios —ex art. 40.1 LOTC— a instar la devolución de las cantidades pagadas —a través de los instrumentos legalmente previstos para la revisión de los actos de naturaleza tributaria— en los supuestos de no incremento o de decremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, en los que se habría producido el gravamen de "una renta ficticia" y, por tanto, se habrían sometido a tributación "situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE" (FJ 3).”.

Esta sentencia 108/2022 declara que “cuando se declara la inconstitucionalidad y nulidad de una disposición legal, "el respeto a la Constitución debe regir en todo momento" (STC 70/2022, de 2 de junio, FJ 4), "lo que presupone la existencia de cauces de revisión" para lograr eliminar, en atención a lo querido por el art. 40.1 LOTC, todo efecto de la norma declarada inconstitucional”.

Conviene tener presente que la base para otorgar el amparo en el caso enjuiciado por la STC 108/2022 fue que el Juzgado que conoció del caso cometió dos errores: asumir como objeto del recurso contencioso-administrativo la impugnación de una "liquidación", cuando

lo único cierto es que se estaba ante la rectificación de una "autoliquidación"; y aplicar la limitación del alcance de los efectos derivados de la declaración de nulidad efectuada por la STC 45/1989 (relativa a otro impuesto), soslayando que la STC 59/2017 no había introducido limitación alguna en cuanto a la nulidad declarada. Con fundamento en estos dos errores señala el TC que el órgano judicial calificó la "autoliquidación" (a la que denomina indistintamente como "liquidación") como un acto inimpugnable e irrevisable, por considerarla firme y consentida.

Partiendo de esos errores, el Juzgado aplicó el régimen de revisión previsto en el art. 235 LGT (que establece el plazo de un mes para recurrir en vía económico-administrativa los actos de aplicación de los tributos a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado), en lugar del establecido para su rectificación dentro del plazo de cuatro años (arts. 14.1 a) TRLHL y 32, 66 c), 120.3 y 221.4 de la Ley General Tributaria). De esta manera, “a partir de unos hechos patentemente erróneos, el órgano judicial ha dejado de prestar una efectiva tutela judicial mediante la emisión de una resolución fundada en derecho, favorable o desfavorable a la pretensión articulada”.

Ahora bien, junto a estas argumentaciones, que este juzgador entiende que constituyen la ratio decidendi de la sentencia, se hacen consideraciones sobre los efectos de la STC 59/2017 que son a las que se da gran relevancia por el TS en la sentencia de 24 de febrero de 2024, y que he expuesto anteriormente. Salvo error u omisión por mi parte, la STC 108/2022 no contiene ninguna mención en sus FFDD a la STC 182/2021, sentencia que no había sido dictada en la fecha en que el Juzgado de lo contencioso dictó su sentencia (21 de noviembre de 2018), lo que explica que el TC no la mencione dado que el objeto de su sentencia es determinar si se produjo lesión en los derechos fundamentales del recurrente en aquel proceso. Es importante recalcar que el objeto de ese proceso era un recurso de amparo, no una declaración de inconstitucionalidad de una ley.

SÉPTIMO.- Volviendo a la STS de 28 de febrero de 2024, y tras reconocer que no hay una línea jurisprudencial nítida sobre la revisión de los actos tributarios firmes, analiza seguidamente las sentencias dictadas por el TC en materia de plusvalía, y a continuación se centra en el estudio de la STS de 10 de julio de 2023, y señala que “la cuestión que ahora se nos plantea es si resulta posible acordar la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho, también con base en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, respecto a liquidaciones tributarias firmes en las que se sometió a gravamen una transmisión

que puso de manifiesto una significativa disminución de valor del terreno, y, por tanto, la inexistencia de capacidad económica susceptible de imposición”.

En su momento se desestimó que el art. 217.1.g LGT fuera 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 (por todas, STS de 18 de mayo de 2020, re. 1068/2019). Este criterio es rechazado en esta sentencia de 2024, con base en la “perspectiva nueva” que la STC 182/2021 aporta al examen de la cuestión, añadiendo que considera 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 Tribunal Constitucional no ha introducido limitación alguna al régimen de efectos que se deriva de la Constitución y la LOTC”, que es lo que concurre en este caso ya que la STC 183/2021 “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”.

Reconoce la Sala III que “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 (...) 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”. Este resultado es calificado de incoherente, “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”.

El TS es claro cuando afirma que “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”, añadiendo que “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”. Y declara:

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 partir de esta premisa como debe ser interpretado el conjunto del ordenamiento jurídico.

Y añade:

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.

De todo lo anterior concluye que “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”. Añadiendo que “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”.

La conclusión que extrae la sentencia es la siguiente:

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).

(...)

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 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.

(...)

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.

(...)

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**.

Recordemos que el art. 217.1.g LGT establece: “*1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos: g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal*”.

Con todas estas premisas, y algún razonamiento más que omito para no alargar más esta sentencia, la Sala declara:

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 - ECLI:ES:TS: 2020:973), 436/2020 (rec. 2596/2019 - ECLI:ES:TS: 2020:970) y 454/2020 (rec. cas. 1068/2020 - ECLI:ES:TS: 2020:984), y las demás que las reiteran.

Conviene recordar que esa sentencia 435/2020 declaró que “la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales” en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica” no determina que las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en el supuesto de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217.1.a) de la vigente Ley General Tributaria, pues aquellos actos tributarios no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica) -único que ha sido tenido en cuenta por el juez a quo para estimar el recurso y que ha provocado el debate procesal en esta casación- no es un derecho fundamental de esa naturaleza”. Nótese que no se refiere al apartado “g” sino al “a” (“*Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional*”).

La sentencia 436/2020 indicó por su parte que “esa nulidad condicionada o supeditada al análisis del procedimiento no parece que tenga encaje en el supuesto de nulidad radical que prevé el artículo 217.1.g) de la Ley General Tributaria que exige, como los otros supuestos de nulidad, que la radical contravención del ordenamiento jurídico resulte clara, patente e indubitada, lo que resulta incompatible con una exigencia, la de analizar el procedimiento que dio lugar al acto y si hubo discusión en su seno sobre la prueba del incremento o aparecía ésta con mayor o menos claridad de los documentos aportados, como

la que requeriría la aplicación al caso de la declaración de inconstitucionalidad parcial de continua cita”.

Y la sentencia 454/2020 declaró que “la parte demandante debió haber solicitado la devolución de ingresos indebidos por los cauces legalmente previstos, sin que la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 determinara que las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en las letras a), e) f) y g) del artículo 217.1 de la vigente Ley General Tributaria, pues aquellos actos tributarios, y en concreto el que nos ocupa, no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica) -único que fue invocado- no es un derecho fundamental de esa naturaleza”.

Esta línea de interpretación, que a buen seguro ha sido seguida por Juzgados y Tribunales, ha sido rechazada ahora por la misma Sala III en esta sentencia de 2024. A partir de esta sentencia de 2024, y pese a lo declarado por el TC en sentencia 182/2021, sí será posible impugnar liquidaciones firmes en las que se hubieran gravado plusvalías ficticias, por aplicación de la STC 59/2017.

OCTAVO. - Llegados a este punto no cabe sino destacar la inseguridad jurídica que se ha producido y se está produciendo en esta materia. Conviene recordar que la seguridad jurídica está garantizada por el art. 9.3 CE, como declara la STC 89/2009 de 20 de abril, que si bien se refiere a la protección de la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, no es menos cierto que la seguridad jurídica puede igualmente resultar lesionada como consecuencia de constantes cambios jurisprudenciales que hacen imprevisible la solución a un determinado conflicto. En este sentido, la STC de 19 de marzo de 2012 (sentencia 37/2012, especialmente simbólica en la historia del TC) señaló que “la seguridad jurídica ha de entenderse como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados, procurando «la claridad y no la confusión normativa» (STC 46/1990, de 15 de marzo, FJ 4), así como «la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho» (STC 36/1991, de 14 de febrero, FJ 5)”.

La afirmación que hace la Sala III del TS en su sentencia de 28 de febrero sobre que “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” no es correcta. Lo que se busca con la nueva Jurisprudencia es hacer justicia material, pues tener que pagar un impuesto que ha sido declarado inconstitucional es ciertamente una injusticia de muy difícil explicación, salvo que se acuda precisamente a la seguridad jurídica.

En opinión de este juzgador, esta quiebra de la seguridad jurídica está corroborada por el mismo TC cuando ha examinado este principio como límite de la aplicación de la declaración de inconstitucionalidad de sus sentencias. Así, la STC 365/2006 de 21 de diciembre declara que “el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) reclama la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas; no sólo las decididas con fuerza de cosa juzgada, sino también las situaciones administrativas firmes”, y en el mismo sentido se pronunció el TC en sentencia 54/2002 de 27 de febrero de 2002. Lo mismo concluyó el TC en sentencia 219/2003 de 19 de diciembre: “la modulación del alcance de nuestra declaración de inconstitucionalidad y nulidad que, (...) no solo habrá de preservar la cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), sino que, igualmente, en virtud del principio constitucional de seguridad jurídica (art.9.3 CE), se extenderá en este caso a las posibles situaciones administrativas firmes”, y también en sentencia 143/2015 de 22 de junio que resolvió que el alcance de la declaración de inconstitucionalidad “queda modulada para preservar no sólo la cosa juzgada (art. 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional: LOTC) sino también las posibles situaciones administrativas firmes”.

La razón de equiparar las resoluciones administrativas firmes y las sentencias firmes a estos efectos la ofrece la STC 45/1989 de 20 de febrero: “la conclusión contraria, en efecto, entrañaría (...) un inaceptable trato de desfavor 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”.

Por lo tanto, la seguridad jurídica sí ha sido considerada como el TC como un límite para mantener la vigencia de resoluciones administrativas firmes que habían aplicado normas posteriormente declaradas inconstitucionales. Justo lo contrario de lo que ha resuelto el TS en la sentencia de 28 de febrero de 2024. Y lo que no había declarado el TC hasta

ahora, salvo error u omisión por mi parte, es que en casos de ausencia de firmeza no se pudiera hacer valer la declaración de inconstitucionalidad.

NOVENO. - Resulta ciertamente complicado si no imposible prever la interpretación de la normativa tributaria en este ámbito de la plusvalía cuando una sentencia del TC parece quedar orillada antes de que transcurra un año en beneficio de otra dictada cuatro años antes, o cuando la misma Sala III rechaza tajantemente la línea jurisprudencial mantenida durante años. Así, en la sentencia de 28 de febrero de 2024 el TS declara como doctrina jurisprudencial que aquellas liquidaciones firmes que hubieran determinado una ficticia manifestación de capacidad económica pueden ser objeto de revisión de oficio a través del procedimiento previsto en el artículo 217.1.g de la LGT, lo que parece estar en discordancia con la STC 182/2021 que declara tajantemente que “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”.

Es decir, si bien el TS en la sentencia de 28 de febrero afirma modificar su Jurisprudencia precisamente por el dictado de la STC 182/2021, la conclusión a la que llega resulta contradictoria con esta última sentencia.

DÉCIMO. - La comparación entre los fallos de las SSTC 59/2017 y 182/2021 ofrece también resultados cuanto menos discutibles. La segunda sentencia acuerda: “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”. Es decir, los arts. 107.1 segundo párrafo y el art. 107.2.a han sido expulsados del ordenamiento jurídico, no en cuanto graven situaciones de inexistencia de incrementos de valor sino de forma absoluta por la STC 182/2021.

Compárese con el fallo de la STC 59/2017: “Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declarar que los **arts. 107.1, 107.2 a)** y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y

nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor".

La diferencia reside en que en la STC 59/2017 se declaró una inconstitucionalidad "parcial" pero sin limitar sus efectos de forma específica, mientras que en la 182/2021 se declara la inconstitucionalidad "total" pero limitando sus efectos. El problema surge cuando esta limitación de efectos se hace sin dar una explicación clara, sin motivar, y cuando cercena el derecho de los ciudadanos a interponer recursos estando en plazo para interponerlos, con la excusa de no haberse ejercitado antes de la fecha de la sentencia, fecha que evidentemente no podía ser conocida con anterioridad. Si ninguna discusión ofrece la consideración de situación consolidada cuando hay sentencia firme (art. 40.1 LOTC) o resolución administrativa firme (por haberlo ya declarado así el TC por los argumentos de la STC 45/1989), incluir casos en los que no ha precluido el plazo para recurrir tiene una difícil justificación.

Esta solución supone que estando en plazo para recurrir, el ciudadano se ve privado de su derecho por la limitación de los efectos de la STC 182/2021, efectos que por otra parte se determinan sin atender a lo dispuesto en el art. 38 LOTC ("*1. Las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado*"). No desde la fecha de la sentencia sino desde la publicación, dice la LOTC. Este efecto de verse privado de un recurso al que legalmente tenía derecho por estar en plazo no puede calificarse sino como generador de indefensión. No comparto el argumento de existir "ausencia de regulación explícita en la LOTC respecto a la potestad de delimitación temporal de los efectos de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de leyes" como afirma el TS, por cuanto el art. 38 prevé con claridad la fecha de los efectos, y si no se establece la posibilidad de delimitación temporal de los efectos es porque el legislador no quiso esta posibilidad, por el elemental argumento de ser necesaria la publicación para que pudiera ser conocida la sentencia.

Tampoco es baladí recordar que las STC 59/2017 y 182/2021 son sentencias de Pleno, y la STC 108/2022 es una sentencia dictada por la Sala Primera al resolver un recurso de amparo, estableciendo el art. 54 LOTC que en procesos de amparo debe el TC limitarse a concretar si se han violado derechos o libertades del demandante y a preservar o restablecer estos derechos o libertades. Por ello he indicado anteriormente (FD 6º in fine) que la ratio decidendi de esa sentencia 108/2022 no está constituida por los razonamientos

sobre la STC 59/2017 sino por la actuación del Juzgado que a criterio del TC vulneró derechos fundamentales.

UNDÉCIMO. - En conclusión: la Jurisprudencia sobre esta materia da la sensación de ubicarse en una zona de arenas movedizas en la que no hay ninguna parte bien asentada. La impresión es que la evolución jurisprudencial es a favor del ciudadano, admitiéndole vías de recurso que en un primer momento han sido rechazadas y ampliándose sucesivamente el ámbito de la declaración de inconstitucionalidad.

Resulta necesario, en aras de la tantas veces mencionada seguridad jurídica, tratar de extraer criterios de esta vacilante Jurisprudencia, y sin perjuicio de tener que concretar en cada caso por las circunstancias del mismo, y tener que reconsiderarlo en un futuro no muy lejano por nuevos pronunciamientos jurisprudenciales, entiendo que debe primar una interpretación “pro actione”, en beneficio de la tutela judicial efectiva de los ciudadanos frente a la actuación de la Administración, evitando que como consecuencia de una sentencia firme se pueda ver un ciudadano privado de su derecho para después ver cómo esa misma pretensión es aceptada en pleitos posteriores. O lo que es lo mismo, llevar a cabo una interpretación de la legislación que no lesione el derecho a la tutela judicial efectiva, consagrado en el art. 24 CE y que ha dado lugar a cientos de sentencias del máximo intérprete de la Constitución. Todo ello tratando de respetar tanto el art. 5.1 LOPJ como el valor de la Jurisprudencia del TS.

Aplicando todas estas consideraciones resulta lo siguiente:

1.- Cuando se haya efectuado la impugnación de liquidación o solicitud de rectificación de autoliquidación antes del 26 de octubre de 2021. Distinguimos dos casos:

1.1.- No concurren los supuestos de situaciones consolidadas que establece la STC 182/2021.

Recordemos que esta sentencia entiende por “situación consolidada”:

- obligaciones tributarias que el 26 de octubre de 2021 hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme
- liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas el 26 de octubre de 2021
- las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT el 26 de octubre de 2021

En estos casos deberá estarse a la declaración de inconstitucionalidad declarada por la STC 182/2021, no siendo necesario acreditar la ausencia de plusvalía real.

1.2.- Sí concurre situación consolidada en los términos declarados por la STC 182/2021. No es posible acordar la anulación o devolución.

2.- Cuando se haya impugnado después del 26 de octubre de 2021, no puede aplicarse la STC 182/2021 por la limitación de efectos que ésta prevé. Podrá impugnarse la liquidación o pedir la rectificación de la autoliquidación con base en la STC 59/2017, debiendo el recurrente acreditar la ausencia de ganancia en la operación. En estos casos:

2.1.- Existe liquidación firme: podrá pedirse la nulidad al amparo de la STC 59/2017 con base en el art. 217.1.g LGT (STS de 28 de febrero de 2024).

2.2.- Existe autoliquidación en la que ya ha transcurrido el plazo para la devolución: podrá pedirse la devolución al amparo de la STC 59/2017 con base en el art. 217.1.g LGT por asimilación al apartado 2.1. Lo contrario supondría una discriminación inaceptable dado que el supuesto de hecho es el mismo: gravar un aumento patrimonial inexistente.

2.3.- Existe liquidación que no ha adquirido firmeza o autoliquidación en plazo para la devolución: Se pide la nulidad o devolución con base en la STC 59/2017 (STS de 10 de julio de 2023). En estos casos la limitación de efectos acordada en la STC 182/2021 impide aplicar la inconstitucionalidad incondicionada.

3.- En ningún caso podrán alterarse aquellas liquidaciones o autoliquidaciones sobre las cuales haya recaído sentencia firme (art. 40.1 LOTC).

4.- A la vista de las consideraciones efectuadas en la STS de 28 de febrero de 2024, la nulidad contemplada en el art. 217.1.g LGT podrá hacerse valer en aquellos procedimientos ya en curso en los que dicha nulidad se hubiera hecho valer por un procedimiento distinto del de la revisión de oficio. Entender lo contrario supondría “perpetuar una lesión de principios constitucionales protegidos en el art. 31.1 CE”.

DUODÉCIMO. - Expuesto todo lo anterior, es ya hora de estudiar el caso concreto objeto de este proceso. En el EA consta en primer lugar la escritura de donación de fecha 10 de septiembre de 2021. El objeto del contrato es la vivienda unifamiliar sita en el número doce de la calle Pozuelo de Alarcón, y como partes figuran: el hoy actor como donatario y como donante su esposa, que actúa por medio de

representante. Se indica expresamente que “a efectos fiscales se valora lo donado en euros”.

____ Como documento nº 2 de la demanda se aporta la escritura de adquisición, de fecha nueve de febrero de 2016, y fueron partes el hoy demandante como mandatario verbal de cuatro personas y como representante, en virtud de poder notarial, de su esposa Las primeras figuran como propietarias de la vivienda sita en el nLa escritura recoge que las cuatro personas venden a con carácter privativo (su matrimonio con el actor lo es en separación de bienes) la indicada finca por euros.

Dada la fecha en la que se presenta la solicitud de rectificación de la autoliquidación (tres de noviembre de 2021), estaríamos en el supuesto 2.3 de los contemplados en el anterior FD, siendo de aplicación la STC 59/2017.

DÉCIMOTERCERO. - Desde un punto de vista estrictamente formal, no se ha producido incremento patrimonial. Sin embargo, las especiales circunstancias de este caso hace que deba ser desestimada la demanda. Y ello por las razones que paso a explicar.

Nos encontramos ante una adquisición por donación, no por compraventa. Es cierto que el TS ha aceptado las escrituras de donación para determinar los valores de adquisición y enajenación, como es el caso de la sentencia de 24 de abril de 2019, re. 1395/2018 y la de 3 de febrero de 2020, re. 1139/2018. En mi sentencia de 25 de mayo de 2021 (PA 314/2020) indicaba, en un caso de enajenación por donación: “entiendo las dudas del ayuntamiento al fijarse el valor de adquisición por escritura de donación, mas no por esta calificación jurídica puede desprenderse sin más que exista una simulación, y en todo caso se ha aportado una prueba adicional que es el informe pericial, cuya ratificación fue considerada innecesaria por este juzgador”.

Pues bien, ratificando que la existencia de una donación no es motivo bastante para deducir que se está produciendo una simulación, lo cierto es que en este caso concreto sí hay motivos suficientes para considerar que no podemos tomar como definitivos los datos que se deducen de los contratos.

En primer lugar, donante y donatario son matrimonio, lo que crea una unidad de interés. En segundo lugar, el precio que se fija en la escritura de donación se valora “a

efectos fiscales”, y curiosamente ese valor coincide con el de adquisición de la finca. La donación es un contrato unilateral regulado en el Código Civil (art. 618 y ss.), y sobre el valor de dicha donación se calcula la base imponible del impuesto sobre donaciones (art. 9.1.b L 29/1987), que viene constituido por “el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles”, añadiendo el párrafo segundo que como regla general “*se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado. No obstante, si el valor declarado por los interesados es superior al valor de mercado, esa magnitud se tomará como base imponible.*”

Se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas”.

Y añade el párrafo tercero: “*en el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.*”

No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados es superior a su valor de referencia, se tomará aquel como base imponible.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados o el valor de mercado”.

Por lo tanto, el valor de la base imponible no depende únicamente de lo manifestado por las partes del contrato de donación. El que fijaran unilateralmente el mismo valor que costó el inmueble cinco años antes, sin existir contraposición de intereses, hace que este valor no pueda considerarse definitivo.

En tercer lugar, la actora no aporta ningún informe objetivo que apoye la exactitud del valor que ha indicado en la escritura, informe que si bien no es necesario como regla general (ya que lo decisivo es el valor que consta en las escrituras), en este caso sí habría sido necesario, por las peculiaridades antes examinadas.

En cuarto lugar, el Ayuntamiento sí ha aportado un informe pericial que desvirtúa, al menos indiciariamente, los datos que constan en las escrituras.

Todo ello hace que deba ser desestimada la demanda.

DÉCIMO CUARTO. - A la vista de la extrema complejidad de la situación existente en esta materia, y dadas las dudas que presenta el caso, conforme al art. 139 LJCA, no se imponen costas en este procedimiento.

En atención a lo expuesto, vistos los artículos citados y demás de general aplicación

FALLO

Que debo desestimar y desestimo la demanda interpuesta contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa con núm. de expediente interpuesta contra la desestimación por silencio de la solicitud de rectificación y devolución del pago de la autoliquidación formulada respecto del IIVTNU ante el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón.

No se hace especial pronunciamiento en costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo contencioso administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sección de Casación de la Sala de lo contencioso administrativo con sede en el Tribunal Superior de Madrid de conformidad con lo previsto en el art. 86.1 y 3 de la LJCA siempre y cuando el recurso, como señala el art. 88.2 y 3 de dicha Ley, presente interés casacional objetivo para la formación de Jurisprudencia; el mencionado recurso se preparará ante este Juzgado en el plazo de los 30 días siguientes a la notificación de esta sentencia y en la forma señalada en el art. 89.2 LJCA.

Así por esta mi sentencia lo pronuncio, mando y firmo.

Este documento es una copia auténtica del documento Sentencia desestimatoria firmado