



Ajuntament de Girona	Registre d'entrada
Núm : 2024103543	
Dia i hora : 25/10/2024	12:42
Registre : O_INTERN	ij
Àrea de destí : SERVEIS JURÍDICS D'HISENDA	

**Juzgado Contencioso Administrativo n. 3 de Girona
(UPSD Cont. Adm. n.3)**

Plaza Josep Maria Lidón Corbí, 1 - Girona - C.P.: 17071

TEL.: 972942539
FAX: 972942377
EMAIL: upsd.contencios3.girona@xij.gencat.cat

N.I.G.: 1707945320238011089

Procedimiento abreviado 384/2023 -B

Materia: Tributos (Procedimiento abreviado)

Entidad bancaria BANCO SANTANDER:
Para ingresos en caja. Concepto: 3912000000038423
Pagos por transferencia bancaria: IBAN ES55 0049 3569 9200 0500 1274.
Beneficiario: Juzgado Contencioso Administrativo n. 3 de Girona (UPSD Cont. Adm. n.3)
Concepto: 3912000000038423

Parte recurrente:

[REDACTED]
Procuradora: Mercè Canal Piferrer
Abogada: Paloma Galan Gonzalez

Parte demandada:

AYUNTAMIENTO DE GIRONA
Abogada: Clara Fernández de Larrea Galiano,
Letrada del Ayuntamiento de Girona

SENTENCIA Nº 185/2024

En Girona, 22 de octubre de 2024.

Vistos por D. Fermín Otamendi Zozaya, magistrado titular del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Girona y su provincia, los presentes autos de **PROCEDIMIENTO ORDINARIO 384/23-B**, seguidos ante este Juzgado y en los que han sido partes, como recurrente, [REDACTED], y como recurrida, **AYUNTAMIENTO DE GIRONA**, representadas y defendidas por los profesionales indicados más arriba.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Turnada a este Juzgado Contencioso-Administrativo el recurso/demanda ha que dado origen al presente procedimiento, se han tramitado las presentes actuaciones en la forma legalmente prevista, tras lo cual quedaron los autos conclusos para sentencia.

SEGUNDO.- Procede fijar la cuantía del presente procedimiento en la cantidad de 3.271,38 euros, conforme a lo dispuesto en los artículos 40 y 41 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.





FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Constituye la actuación administrativa impugnada en el presente recurso la resolución dictada con fecha 25 de septiembre de 2023 por la Regidora Delegada de Hacienda del Ayuntamiento de Girona por la que se desestimaba el recurso de reposición interpuesto por la recurrente frente a la resolución del mismo órgano, de fecha 24 de abril de 2023, por la que inadmitía a trámite la solicitud de revisión de actos nulos de pleno derecho presentada por la demandante con fecha 28 de febrero de 2023 respecto de la liquidación del IIVTNU efectuada por el ayuntamiento demandado con fecha 7 de febrero de 2020 y abonada por la recurrente el día 27 de febrero de 2020.

Fundamenta, en síntesis, su pretensión la demandante en el contenido de la STC 108/2022, considerando que, en la medida que el propio Tribunal Constitucional había declarado la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (el "TRLRHL") mediante la Sentencia núm. 59/2017 del 11 de mayo de 2017, en virtud de que se sometían a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor, y que tal declaración de inconstitucionalidad fue adoptada con efectos "ex tunc" y sin introducir limitación alguna respecto de las situaciones eventualmente consolidadas, los obligados tributarios pueden solicitar la revisión de las liquidaciones tributarias por concepto del IIVTNU dictadas al amparo de dichos artículos en aquellos supuestos en los que se acredite la inexistencia de incremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, siendo los procedimientos especiales de revisión regulados en los artículos 217 y 219 de la LGT anteriormente señalados, las vías procedimentales adecuadas en aquellos supuestos en los que éstas hubieran adquirido firmeza.

Por su parte, la Administración demandada se opone a la demanda, alegando, en síntesis, que la liquidación realizada por la Administración es firme y consentida, pues no fue recurrida por la demandante cuando le fue notificada, tal como debió hacer si consideraba que la misma era contraria a la jurisprudencia constitucional que ahora invoca. Invoca el contenido delimitativo de la STC 182/2021 para concluir que, en la medida en que la liquidación no fue recurrida con anterioridad al dictado de dicha sentencia, deviene inatacable por las limitaciones impuestas en la misma en relación a las situaciones consolidadas.

SEGUNDO.- Vistas las fechas relevantes para resolver la presente controversia, fijadas en el anterior fundamento jurídico, procede en este caso aplicar la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 339/2024 de 28 Feb. 2024, Rec. 199/2023 en la medida en que consta en el expediente administrativo





prueba documental que permite afirmar la inexistencia de incremento del valor del inmueble enajenado (extremo tampoco negado por la Administración demandada) y la consiguiente vulneración del principio de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad proclamados en el art. 31.1 CE, supuesto en el que, conforme a la citada sentencia, pueden ser objeto de revisión de oficio, ex STC 59/2017, las liquidaciones firmes a través del procedimiento del art. 217 LGT, por resultar de aplicación el apdo.1. g) en relación con lo dispuesto en los arts. 161.1.a) y 164.1 CE y 39.1 y 40.1 LOTC, sin que a ello obste el contenido delimitativo de la STC 182/2021, pues el recurrente fundamenta su pretensión, no en esta sentencia, que expulsó definitiva e incondicionalmente del ordenamiento jurídico la regulación del IIVTNU, sino en la 59/2017, que no estableció limitación alguna a sus efectos cuando se constataba la inexistencia de un incremento del valor del suelo que daba lugar a la liquidación del impuesto.

La doctrina jurisprudencial contenida en dicha sentencia es aplicable al presente caso en la medida en que, con independencia del concreto supuesto legal de nulidad en el que la parte recurrente encaja su solicitud de nulidad de pleno derecho de la liquidación en su día efectuada y, por ende, la nulidad de las resoluciones aquí impugnadas, es lo cierto que, como es de ver en la demanda, el motivo de impugnación de la liquidación efectuada deriva de la inexistencia de incremento de valor del inmueble cuya enajenación fue objeto de la liquidación cuya impugnación se plantea a través del presente recurso y de la declaración de inconstitucionalidad del impuesto realizada por la STC 59/2017 para los casos, como el presente, en que no se había producido dicho incremento de valor; sentencia que, para estos casos, no estableció limitación alguna respecto de situaciones eventualmente consolidadas (como sí hizo la STC 182/2021), tal como se ha indicado.

En consecuencia, y en virtud del principio *"iura novit curia"*, es perfectamente posible resolver la presente controversia apreciando la concurrencia de una causa de nulidad de pleno derecho prevista en distinto apartado del precepto legal invocado por la demandante, siempre y cuando el motivo de impugnación, es decir, la *"causa petendi"* de la pretensión ejercitada, sea el mismo que el invocado (pues en caso contrario se infringiría lo previsto en el artículo 33.1 LJCA).

A esta conclusión llegó, igualmente, la mencionada sentencia del Tribunal Supremo en el caso sometido a revisión casacional, como es de ver en el fundamento jurídico duodécimo de dicha resolución, en la que se sostiene, en síntesis, que en casos como el presente *"lo relevante, en una situación como la examinada, en la que se dilucidan los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de normas esenciales para la determinación de la obligación tributaria, no es si la parte que solicita la revisión consigue acertar con la*





concreta causa de nulidad invocada -extremo nada fácil dado el complejo marco jurídico que hemos expuesto- sino que exponga de manera clara y precisa los hechos y fundamentos sobre los que sustenta la pretensión de nulidad de pleno derecho, y por los que insta la revisión de oficio”.

TERCERO.- Pues bien, la doctrina jurisprudencial establecida en la referida STS 339/2024 es la siguiente:

“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.

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 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 citada (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) Cualquiera 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 pudiera 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
iii) la 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 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.

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 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, 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.

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 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 6ª). 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 «[...] la 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 «[...] ni 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 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 «[...] todos 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 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 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.

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 que sí existió un incremento del valor de los terrenos- e inadmitir la revisión de oficio cuando manifiestamente no concurre 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 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 - 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.”

CUARTO.- En el presente caso, y como se ha dicho en el fundamento jurídico segundo, consta en el expediente administrativo (folios 46 a 105 del PDF en que se contiene el expediente administrativo) que la entidad recurrente, tal como sostiene en su demanda, adquirió el inmueble, mediante adjudicación en subasta judicial, por un importe superior a aquel en que fue valorado en la escritura de ampliación de capital mediante aportación no dineraria (cuya valoración figura, entre otros muchos inmuebles, en el folio 105 –por cierto, que hubiera sido de agradecer que la parte recurrente indicara exactamente dónde constaba la valoración del inmueble aportado y hubiera aportado una copia más legible del anexo de la escritura notarial donde consta dicha valoración-), por lo que, en ausencia de prueba en contrario relativa a que el valor del suelo sí sufrió un incremento de su valor (prueba que incumbía a la Administración, ante el principio de prueba que ofrece la recurrente, y que no se ha practicado, pues ni





siquiera se ha negado por el Ayuntamiento la realidad de los hechos sobre los que se sustenta la demanda) la liquidación efectuada por el ayuntamiento contravino los principios de capacidad económica y prohibición de la confiscatoriedad que constituyen la causa de inconstitucionalidad que apreció el Tribunal Constitucional en su sentencia 59/2017 y que invocó la recurrente en su demanda, por lo que, en aplicación de la nueva jurisprudencia fijada en la sentencia del Tribunal Supremo parcialmente transcrita en el anterior fundamento jurídico, es de apreciar la concurrencia, en dicha liquidación, de la causa de nulidad de pleno derecho prevista en el artículo 217.1.g) LGT, lo que determina la nulidad de dicha liquidación y, por ende, la anulabilidad de las resoluciones administrativas aquí impugnadas, con estimación de la demanda, incluida la pretensión relativa a los *"intereses legales que correspondan"*, que no son otros que los previstos en los artículos 221.5 y 32.2 de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de conformidad con los cuales con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de la citada ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

QUINTO.- De conformidad con el artículo 139.1 de la Ley de la Jurisdicción, y aun siendo estimatoria la presente sentencia, no procede imponer las costas del presente procedimiento a ninguna de las partes, al apreciarse serias dudas de derecho derivadas de las múltiples sentencias, tanto del Tribunal Constitucional como del Tribunal Supremo, que han analizado la cuestión relativa al alcance de las declaraciones del Tribunal Constitucional sobre el IIVTNU y los cambios jurisprudenciales producidos en relación a las cuestiones debatidas en el presente procedimiento.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación y por la autoridad que me confieren la Constitución y el Pueblo Español,

FALLO

Que **DEBO ESTIMAR Y ESTIMO** el recurso interpuesto por [REDACTED] [REDACTED] contra la resolución dictada con fecha 25 de septiembre de 2023 por la Regidora Delegada de Hacienda del Ayuntamiento de Girona por la que se desestimaba el recurso de reposición interpuesto por la recurrente frente a la resolución del mismo órgano, de fecha 24 de abril de 2023, por la que inadmitía a trámite la solicitud de revisión de actos nulos de pleno derecho presentada por la demandante con fecha 28 de febrero de 2023 respecto de la





liquidación del IIVTNU efectuada por el ayuntamiento demandado con fecha 7 de febrero de 2020, declarando la **NULIDAD DE PLENO DERECHO DE LAS RESOLUCIONES RECURRIDAS Y DE LA LIQUIDACIÓN** efectuada por la Administración demandada, **CONDENANDO** a dicha Administración a la **DEVOLUCIÓN** a la recurrente de la cantidad de 3.271,38 euros abonada por ésta, más los intereses legales previstos en los artículos 221.5 y 32.2 de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; todo ello sin imponer las costas del procedimiento a ninguna de las partes.

Contra la presente resolución no cabe interponer recurso ordinario alguno.

Lo que pronuncio, ordeno y firmo, juzgando definitivamente en la instancia por esta Sentencia, en el lugar y fecha arriba indicados.



4743

384/2023 - B Procedimiento abreviado

Juzgado Contencioso Administrativo n. 3 de Girona (UPSD Cont. Adm. n.3)

Tràmit:

233020 Resuelve por sentencia 22/10/2024

Nom del document:

SENTENCIA ESTIMATORIA S/C - TRIBUTOS

Destinatari/ària

Lletrat Corporació Municipal

Adreça:

Plaza del Vi 1 1ª - 2ª Girona 17004 Girona

Assenyament:

Tipus d'enviament:

Carta Certificada

L'enviament incorpora documentació en paper