



Roj: **STS 2643/2021 - ECLI:ES:TS:2021:2643**

Id Cendoj: **28079130022021100276**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **25/06/2021**

Nº de Recurso: **3988/2019**

Nº de Resolución: **921/2021**

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

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SJCA 8043/2019,**  
**ATS 8941/2020,**  
**STS 2643/2021**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 921/2021**

Fecha de sentencia: 25/06/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3988/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 18/05/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 8

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 3988/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 921/2021**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 25 de junio de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3988/2019, interpuesto por el procurador, don Íñigo Muñoz Durán, en nombre y representación del Ayuntamiento de Villa de Daganzo, contra la sentencia de fecha 20 de marzo de 2019, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 8 de Madrid, en el recurso núm. 345/2018 relativo a una serie de liquidaciones giradas en concepto de Impuesto sobre Incremento en el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana "IIVTNU".

Ha sido parte recurrida GÉMINIS GESTIÓN DE PATRIMONIOS S.L., representada por el procurador don Antonio Barreiro Meiro Barbero

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **PRIMERO.-** Resolución recurrida en casación

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 20 de marzo de 2019 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 8 de Madrid, que estimó el recurso nº 345/2018, promovido contra la resolución de la Concejalía de Hacienda del Ayuntamiento de Villa de Daganzo, de 15 de mayo de 2018, por la que se había estimado parcialmente la solicitud de devolución de ingresos indebidos, con relación a una serie de liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ["IIVTNU"], dictadas por el Ayuntamiento de Villa de Daganzo.

### **SEGUNDO.-** Hechos del litigio y controversia jurídica

GÉMINIS GESTIÓN DE PATRIMONIOS, S.L., entidad promotora, dedicada a la construcción y edificación, presentó solicitud de devolución de ingresos indebidos de las liquidaciones del IIVTNU practicadas por el Ayuntamiento de la Villa de Daganzo, desde agosto de 2014 hasta agosto de 2017, un total de 125 liquidaciones por importe de 84.1891,16 euros.

Ante esta solicitud, se dictó la Resolución de la Concejalía de 15 de mayo de 2018 que admitió a trámite la solicitud de devolución de ingresos indebidos y acordó desestimar la solicitud presentada, con carácter general, por no cumplir con lo establecido en el artículo 221.3 de la LGT; estimando, en particular, la devolución de ingresos correspondientes a las liquidaciones emitidas con posterioridad a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017.

Frente a dicha resolución, la mercantil actora interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado núm. 8 de Madrid de dicho orden jurisdiccional, que se tramitó como procedimiento ordinario 345/2018. La mercantil alegaba que las liquidaciones señaladas, hacían referencia a transmisiones de inmuebles en los que no se produjo aumento de valor y que, si bien el Ayuntamiento ha reconocido dicha situación, admitiendo el derecho al abono por importe de 4.454,32 euros, sin embargo, no ha reconocido el derecho a la devolución para aquellas liquidaciones emitidas con anterioridad a la sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 y que ascienden a un total de 79.736,84 euros

Tras la tramitación del correspondiente procedimiento, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 8 de Madrid dictó la sentencia nº 94/2019 de 20 de marzo, objeto del presente recurso de casación, por la que, estimando el recurso interpuesto, anula el acto administrativo impugnado y reconoce el derecho a la devolución de la cantidad de 79.736,84 euros como ingresos indebidos.

### **TERCERO.-** Preparación y admisión del recurso de casación.

El representante procesal del Ayuntamiento de Villa de Daganzo, por escrito de 2 de mayo de 2019 preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 20 de marzo de 2019.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, la parte recurrente adujo infracción de:

a) El artículo 221.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].



- b) Los artículos 38 y 40 de la Ley 2/1979, de 3 de octubre Orgánica del Tribunal Constitucional (BOE de 5 de octubre) ["LOTIC"].
- c) El principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución Española ["CE"].
- d) Los artículos 33.1, 1.1, 72.2 y 73 de la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"].

El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 8 de Madrid, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 27 de mayo de 2019, ordenando remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazando a los litigantes para que comparecieran ante esta Sala.

La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 8 de octubre de 2020, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

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

2. En caso de responder afirmativamente a la pregunta anterior, habilitada esa posibilidad de revisión de actos firmes, dilucidar en virtud de qué título jurídico -esto es, de qué causa legal de nulidad radical o de pleno derecho, de las tipificadas como *numerus clausus* en el artículo 217 LGT- operaría; y, además, con qué limitación temporal.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1 Los artículos 217 y 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria.

3.2 Los artículos 38 y 40 de la Ley 2/1979, de 3 de octubre Orgánica del Tribunal Constitucional.

3.3 El principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución Española y el artículo 9.1 de la citada Constitución.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

**CUARTO.-** *Interposición del recurso de casación y escrito de oposición.*

Don Íñigo Muñoz Durán, en representación del Ayuntamiento de Villa de Daganzo, interpuso recurso de casación mediante escrito de 25 de noviembre de 2020, en el que concluye que, "la pretensión deducida en el presente recurso de casación tiene por objeto un pronunciamiento aclaratorio del cauce que debe seguirse para la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de las liquidaciones firmes del IIVTNU, que esta parte considera establecido expresamente en el artículo 221.3 de la LGT; así como determinar si como efecto de la STC 59/2017, de 11 de mayo, las liquidaciones tributarias firmes del IIVTNU incurren en alguno de los motivos de nulidad de pleno Derecho tasados en el artículo 217 de la LGT, como se solicita por el Auto de 8 de octubre de 2020 de admisión del recurso, pero que ni siquiera fue tomado en consideración en la sentencia recurrida.

Realizado dicho pronunciamiento, nuestra pretensión también se extiende a la revocación de la Sentencia N° 94/2019 de 20 de marzo del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 8 de Madrid dictada en el Procedimiento Ordinario 345/2018, que estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la mercantil "Géminis Gestión de Patrimonios, S.L.", procediendo a establecer que en el presente caso la Resolución de la Concejalía de 15 de mayo de 2018 que admitió a trámite la solicitud de devolución de ingresos indebidos y desestimó la solicitud de devolución de ingresos indebidos presentada por no cumplir con lo establecido en el artículo 221.3 de la LGT, al tratarse de liquidaciones tributarias firmes es plenamente ajustada a Derecho, confirmando la misma".

El procurador, don Antonio Barreiro Meiro Barbero, en nombre y representación de GÉMINIS GESTIÓN DE PATRIMONIOS S.L., emplazada como recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 30 de diciembre de 2020, solicitando la desestimación del recurso. En su escrito se limita a afirmar que la sentencia impugnada es ajustada a Derecho, pidiendo, por tanto, la desestimación del presente recurso de casación.

**QUINTO.-** *Señalamiento para votación y fallo y deliberación del recurso.*



De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 25 de marzo de 2021 se designó como Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 18 de mayo de 2021, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** *Objeto del presente recurso de casación y posición de las partes.*

El recurso de casación planteado suscita una cuestión jurídica similar a la de otros recursos admitidos a trámite [vid.,entre otros, los autos de 30 de mayo de 2019 (RRCA/1068/2019 ECLI:ES:TS:2019:6064 A) 20 de junio de 2019 ( RCA/1665/2019; ECLI:ES:TS:2019:7631A) y 9 de julio de 2019 ( RCA/2596/2019; ECLI:ES:TS:2019:7966A)].

La cuestión ha sido ya resuelta por tres sentencias de la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020 (RCA/1068/2019; ECLI:ES:TS:2020:984, RCA/1665/2019; ECLI:ES:TS:2020:973 y RCA/2596/2019; ECLI:ES:TS:2020:1364), en un sentido coincidente al que aquí propugna la parte recurrente.

Como señala el Ayuntamiento, frente a la resolución desestimatoria de la solicitud de devolución, la mercantil actora interpuso recurso contencioso- administrativo ante el Juzgado nº 8 de Madrid de dicho orden jurisdiccional, que se tramitó como procedimiento ordinario 345/2018, sin hacer referencia alguna al cumplimiento o no de los requisitos del artículo 221.3 de la LGT.

Tras la tramitación del correspondiente procedimiento, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 8 de Madrid dictó la sentencia nº 94/2019 de 20 de marzo, objeto del presente recurso de casación, por la que, estimando el recurso interpuesto, anula el acto administrativo impugnado y reconoce el derecho a la devolución de la cantidad de 79.736,84 euros como ingresos indebidos.

Esto es, el Juzgado, en la sentencia recurrida, sin fundamentar en modo alguno la existencia o no de causas de nulidad de pleno Derecho, tasadas en el artículo 217 de la LGT, reconoce, sin más, la devolución de ingresos indebidos de las liquidaciones tributarias del IIVTNU consentidas y firmes, aplicando la STC 59/2017, de 11 de mayo.

En síntesis, sostiene que no es posible una devolución directa, automática, del gravamen abonado en aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (declarados parcialmente inconstitucionales), sino que tal devolución debe solicitarse necesariamente a través de alguno de aquellos procedimientos, bien entendido que no cabe, en el caso, acudir al recurso extraordinario de revisión pues, entre los motivos tasados previstos en el artículo 244 de la LGT, no se encuentra la declaración de inconstitucionalidad del precepto legal en que se amparó el acto de liquidación.

Como ya se ha indicado en los antecedentes, GÉMINIS GESTIÓN DE PATRIMONIOS S.L. se limita a afirmar que la sentencia impugnada es ajustada a Derecho, pidiendo, por tanto, la desestimación del presente recurso de casación.

Las semejanzas entre el núcleo esencial del presente recurso de casación y la cuestión que dio origen a las tres sentencias citadas nos conducen, por unidad de criterio y seguridad jurídica, a remitirnos a la última de ellas.

**SEGUNDO.-** *Remisión a la Sentencia 970/2020, de 18 de mayo, recaída en el rec. cas. 2596/2019 .*

En el fundamento de derecho segundo de dicha sentencia señalábamos, apoyándonos en la doctrina jurisprudencial sobre la revisión de liquidaciones tributarias firmes, que:

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

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



Por otra parte, en dicha sentencia razonábamos, en su fundamento de derecho quinto, acerca de que la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo de 2017, no convierte en nulas las liquidaciones firmes del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en base a las letras a), f) y g) del artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria, en estos términos:

"1. La nulidad de los actos tributarios que prevé el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria se produce en aquellos actos "Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional".

El hoy recurrente en casación pretendió en vía administrativa y en sede jurisdiccional que concurría esa causa de nulidad en la medida en que, a tenor de la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, el precepto legal que amparaba la liquidación -el artículo 102 de la Ley de Haciendas Locales- vulneraba el principio de capacidad económica previsto en el artículo 31.1 de la Constitución.

Basta para rechazar esta alegación con recordar que la vulneración del principio de capacidad económica -como consideró el contribuyente en su demanda- no tiene encaje en el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria, pues tal principio -reconocido en el artículo 31.1 de la Constitución- no constituye un derecho "susceptible de amparo constitucional", como tal precepto establece, al no estar reconocido en los artículos 14 a 29 de la Constitución (v. artículos 53.2 de la Constitución y 41.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional).

2. Tampoco concurre en el caso, claramente, el supuesto previsto en la letra f) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor son nulos de pleno derecho los actos dictados en materia tributaria cuando se trate de actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico "Por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición".

Para fundamentar la concurrencia en el caso de este motivo de nulidad, señalaba en su demanda BANKIA, SA, lacónicamente, lo siguiente:

"El TC ha declarado nulos de pleno derecho los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 LHL, declaración de nulidad que conlleva que haya un acto administrativo expreso (la liquidación) contrario al ordenamiento jurídico (como declara el TC) que permite adquirir un derecho (cobrar o exigir el importe de la liquidación) al ayuntamiento careciendo de los requisitos esenciales para su adquisición (carencia de cobertura legal para la liquidación con la nulidad de los artículos citados), por lo que también estaríamos en el supuesto contemplado en la letra f) del artículo 217.1 LGT, procediendo por tanto la revisión planteada".

Es evidente que el precepto en estudio sanciona con nulidad radical los actos declarativos de derechos "dictados por la Administración" (expresa o presuntamente) que, sin embargo y al no tener los requisitos fundamentales requeridos por el ordenamiento, no permiten incorporar al patrimonio del particular (no de la Administración autora del acto) un derecho o una facultad que, en puridad, nunca ostentó.

La doctrina científica y la jurisprudencia han puesto especial énfasis, cuando han analizado el artículo que nos ocupa, en delimitar cuáles son, en cada caso, los "requisitos esenciales" (cuya ausencia determinará la nulidad) para adquirir la facultad o el derecho, existiendo cierto acuerdo en afirmar que éstos son aquéllos que constituyan los presupuestos de la estructura definitoria del acto, o sean absolutamente determinantes para la configuración del derecho adquirido o la finalidad que se pretende alcanzar.

El precepto en cuestión, sin embargo, no se refiere -ni puede referirse- a actos de gravamen o a actos -como los tributarios que ahora nos conciernen- en los que la Administración impone al particular una obligación de dar a tenor de la legislación aplicable, pues el supuesto de nulidad solo está pensado para revocar actos en los que el particular interesado -no la Administración- se ha hecho con facultades, o ha adquirido derechos careciendo de los requisitos esenciales al respecto.

Resulta, en definitiva, extravagante la alegación de este supuesto de nulidad en relación con un acto administrativo de naturaleza tributaria en el que la Administración competente lo único que ha hecho es exigir un impuesto por entender que concurría el hecho imponible definido en la ley.

El supuesto analizado, en fin, no está pensado en absoluto para supuestos como el que ahora nos ocupa ni, desde luego, resulta aceptable la alegación genérica de que la Administración, al liquidar el tributo, ha obtenido un derecho (el importe de la cuota) sin que concurren los requisitos legalmente previstos tras la sentencia del Tribunal Constitucional.

3. El artículo 217.1 de la Ley General Tributaria contiene una última letra -la g)- en la que declara nulos los actos tributarios "(En) cualquier otro (supuesto) que se establezca expresamente en una disposición de rango legal".

En el escrito de demanda se justifica la concurrencia de este supuesto de nulidad radical en los siguientes términos literales:



"Finalmente, debemos recordar a este respecto que el artículo 47 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, Ley 39/2015) recoge las causas de nulidad de pleno derecho cuando establece que los actos de las Administraciones Públicas son nulos de pleno derecho en los casos siguientes:

"También serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la Ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones administrativas no favorables o restrictivas de derechos individuales".

En consecuencia, entendemos que también resulta aplicable la letra g) de dicho artículo, toda vez que, conforme al artículo 47 de la Ley 39/2015, son nulos de pleno derecho cuando vulneren la Constitución, las leyes o el principio de reserva de ley, casa que sucede en este caso, pues la liquidación carece de norma legal de cobertura (al estar expulsados *ex tunc* del ordenamiento jurídico los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 LHL), vulnera la LHL (vigente tras esta expulsión) y no cabe duda de que vulnera la Constitución pues así lo ha declarado el TC".

Es evidente que el precepto aducido -el artículo 47.2 de la Ley 39/2015- no es aplicable a los actos administrativos -cualidad que ostenta la liquidación firme que nos ocupa-, sino a las disposiciones generales, lo que determina que no queda justificar la nulidad de aquel acto en una causa no prevista al respecto.

Y es que -y ello no merece mayores razonamientos- los motivos de nulidad radical de los actos administrativos son los previstos en el artículo 217.1 de la Ley General Tributaria (para los actos de naturaleza tributaria) y en el artículo 47.1 de la Ley 39/2015 (para el resto de actos administrativos), y no lo son -en ningún caso- los previstos en el artículo 47.2 de esta última ley, que es el alegado en el escrito de demanda y que se refiere -exclusivamente- a las disposiciones generales.

En cualquier caso, y en relación con este concreto supuesto de nulidad, la Sala entiende necesario efectuar determinadas declaraciones en la medida en que la eventual concurrencia de ese motivo de nulidad radical ha sido objeto de estudio doctrinal y no está, en la práctica, exenta de polémica, por lo que no podemos -ni debemos- eludir un pronunciamiento al respecto.

a) No existe ningún precepto expreso, contenido en una norma con rango de ley, que tipifique o establezca que la nulidad -por inconstitucionalidad- de un precepto legal (como lo sería, en el caso, el artículo 107 de la Ley de Haciendas Locales, a tenor del cual se dictó un acto administrativo -en el supuesto analizado, la liquidación del tributo) determine la nulidad de éste cuando el mismo ha ganado firmeza en vía administrativa.

b) Si los supuestos legales de nulidad radical deben ser objeto -como dijimos más arriba- de interpretación estricta, la aplicación de la letra g) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria exigiría, cuando menos, que una norma con rango de ley señalara con claridad que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto legal acarrea la nulidad radical de los actos dictados a su amparo, norma que -como dijimos- no aparece en nuestro ordenamiento jurídico.

c) No consideramos que sea una norma de esa clase -suficiente a los efectos de la nulidad del acto- la contenida en el artículo 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, a cuyo tenor: "Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia". No lo entendemos así, en primer lugar, porque la declaración de nulidad que dicho artículo contempla se refiere a los "preceptos" impugnados (o a aquellos otros - preceptos, disposiciones o actos con fuerza de ley-) a los que se extienda la declaración de inconstitucionalidad. De desprenderse de dicha norma legal que la nulidad se extiende a los actos administrativos dictados al amparo del precepto inconstitucional así debería haberse expresado en aquella norma, so pena -ante la falta de tal especificación- de efectuar una interpretación extensiva o amplia del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria contraria a nuestra jurisprudencia.

d) En todo caso, aun admitiendo dialécticamente que el artículo 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional se refiere también a los actos dictados al amparo del precepto declarado inconstitucional, tampoco cabría entender, en el caso que nos ocupa, que la liquidación firme que analizamos está afectada de la nulidad radical que se infiere de la letra g) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria.

Recordemos que la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 declaró la inconstitucionalidad parcial, condicionada o limitada de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, de manera que tales preceptos -como señalamos expresamente en nuestra sentencia de 9 de julio de 2018 - "son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título no ha puesto de manifiesto un incremento



de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 de la Constitución".

Quiere ello decir, por tanto, que la nulidad del acto tributario que nos ocupa sería también parcial, condicionada o limitada o, expresado de otro modo, no resultaría directamente del pronunciamiento del Tribunal Constitucional, sino que exigiría una suerte de "reconstrucción" -valga la expresión- del procedimiento que condujo a la liquidación tributaria, analizando los distintos trámites del mismo, las alegaciones del contribuyente y los documentos aportados por éste para determinar si, en ese caso concreto, se habría producido -o no- la vulneración del artículo 31.1 CE al gravarse una situación inexpresiva de capacidad económica por haberse probado por el interesado -a quien incumbe la carga de acreditarlo, según nuestra sentencia de 9 de julio de 2018- la inexistencia del incremento de valor que constituye el hecho imponible del impuesto.

Desde luego esa nulidad condicionada o supeditada al análisis del procedimiento no parece que tenga encaje en el supuesto de nulidad radical que prevé el artículo 217.1.g) de la Ley General Tributaria que exige, como los otros supuestos de nulidad, que la radical contravención del ordenamiento jurídico resulte clara, patente e indubitada, lo que resulta incompatible con una exigencia, la de analizar el procedimiento que dio lugar al acto y 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.

e) Y, finalmente, viene al caso recordar aquí la diferencia entre este asunto y el de la inconstitucionalidad del gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego.

Como se sigue de la declaración de inconstitucionalidad de dicho gravamen, la misma resultó completa e incondicionada, esto es, el gravamen había de reputarse nulo por ser inconstitucional la norma con rango de ley que lo creó.

Esta circunstancia contrasta con la que aquí concurre en la que -insistimos- no existe un pronunciamiento de esa naturaleza, sino otro parcial o condicionado, pues los preceptos legales concernidos no son en todo caso inconstitucionales, sino exclusivamente cuando su concreta aplicación determine que sea gravada una situación inexpresiva de capacidad económica, extremo que debe probar el contribuyente".

**TERCERO.-** *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*

Al igual que en las sentencias indicadas, el contenido interpretativo de ésta es el siguiente:

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

b) La declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales "en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica" y del artículo 110.4 del mismo texto legal 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 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.

(i) 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;

(ii) no han prescindido por completo del procedimiento legalmente establecido;

(iii) no han provocado que el solicitante adquiera facultades o derechos careciendo de los requisitos esenciales para esa adquisición y

(iv) no cabe identificar una norma con rango de ley que así establezca dicha nulidad radical y, desde luego, ésta no puede ser la aducida por la parte recurrente en su demanda (el artículo 47.2 de la Ley 39/2015, referida a disposiciones generales y no a actos administrativos, como la liquidación firme que nos ocupa).

2. No es posible, en el presente recurso, contestar por completo a la cuestión que nos suscita el auto de admisión en segundo lugar (determinar si concurren o no otros supuestos de nulidad radical de aquellas liquidaciones firmes) por las razones que expusimos más arriba y que descansan, fundamentalmente, en carecer de relevancia esos otros motivos de nulidad para resolver el litigio y la presente casación".

**CUARTO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.**

Por consiguiente, declaramos haber lugar al recurso de casación, lo que lleva aparejado declarar que la resolución del Ayuntamiento de 15 de mayo de 2018 que desestimó la solicitud de devolución de ingresos indebidos presentada por no cumplir con lo establecido en el artículo 221.3 de la LGT, al tratarse de liquidaciones tributarias firmes es plenamente ajustada a Derecho, por lo que ha de ser confirmada.

**QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas.**

En relación con las costas procesales, en virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

**FALLO**

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

Primero .- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero.

Segundo .- Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador de los tribunales don Íñigo Muñoz Durán, en nombre y representación del Ayuntamiento de Villa de Daganzo, contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº. 8 de Madrid de fecha 5 de diciembre de 2019, dictada en el procedimiento abreviado nº. 3454/2018, sobre devolución de ingresos indebidos de las liquidaciones practicadas por dicha Corporación en concepto de IIVTNU por importe de 84.1891,16 euros, sentencia que se casa y anula.

Tercero.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de GÉMINIS GESTIÓN DE PATRIMONIOS, S.L., contra la resolución del Ayuntamiento de Villa de Daganzo de 15 de mayo de 2018, por la que se había estimado parcialmente la solicitud de devolución de ingresos indebidos, con relación a 125 liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana dictadas por el Ayuntamiento de Villa de Daganzo, desde agosto de 2014 hasta agosto de 2017 por importe de 84.1891,16 euros declarando la resolución de dicho Ayuntamiento de 15 de mayo de 2018 ajustada a derecho, con lo cual ha de ser confirmada.

Cuarto. - No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.