



Roj: **STS 941/2024 - ECLI:ES:TS:2024:941**

Id Cendoj: **28079130022024100049**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **28/02/2024**

Nº de Recurso: **199/2023**

Nº de Resolución: **339/2024**

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

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SJCA 4019/2022,**
ATS 10857/2023,
STS 941/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 339/2024

Fecha de sentencia: 28/02/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 199/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 06/02/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 3

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 199/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 339/2024

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero



D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 28 de febrero de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 199/2023, promovido por el Ayuntamiento de Valencia, representado por el procurador don Pablo Sorribes Calles y asistido por letrado de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia núm. 338/2022, de 17 de noviembre, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Valencia, en el procedimiento abreviado núm. 347/2022.

Comparece como parte recurrida Banco Santander, S.A., representada la procuradora de los Tribunales doña Elena Gil Bayo, bajo la dirección letrada de don John Galilea Clavijo.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - El presente recurso de casación se interpuso por Ayuntamiento de Valencia contra la sentencia núm. 338/2022, de 17 de noviembre, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Valencia, estimatoria del recurso núm. 347/2022, promovido por la entidad Banco Santander, S.A.

SEGUNDO. - El Juzgado de instancia estimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"TERCERO. - [...]

La cuestión controvertida, atinente a la revisión de liquidaciones firmes en la vía administrativa, en aplicación de los efectos de la STCO 59/17 (a que se refiere la solicitud de rectificación de la actora, en vía administrativa) declarando la inconstitucionalidad de los arts. 107 y 110 TRLHL, con las especificidades que en ella se contienen, han recaído las SSTS 592/2020 rec: 2503/2019, de 28 de mayo, y 2596/2019, de 26 de marzo de 2020, disponiendo la primera de éstas, la siguiente doctrina legal:

"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 inexpressivas 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."

Sin embargo, el Tribunal Constitucional, en reciente sentencia 108/22, de 26 de septiembre, publicada en BOP de 1 de noviembre, ha corregido la anterior doctrina en los siguientes términos:

"3. La revisión de actos con fundamento en la STC 59/2017, de 11 de mayo a) Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una disposición legal: de acuerdo con lo dispuesto en el art. 39.1 LOTC, las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, de manera que al efecto derogatorio previsto en el art. 164.1 CE aquel precepto orgánico le añade el 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. Esto implica la posibilidad de su revisabilidad a través de los diferentes mecanismos existentes en el ordenamiento jurídico a disposición de los obligados tributarios salvo, de un lado, que hayan sido confirmados en "procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada" siempre que no sean "penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una



exclusión, exención o limitación de la responsabilidad" (art. 40.1 LOTC); o, de otro, que este tribunal precise el sentido de su decisión limitando el alcance de aquella nulidad para dotarla exclusivamente de efectos ex nunc.

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)].

b) El alcance de la nulidad derivada de la inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, de 11 de mayo : esta sentencia de este tribunal 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 inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE " (FJ 3).

Por su parte, la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo núm. 1163/2018, de 9 de julio (recurso de casación núm. 6226- 2017), interpretó el alcance de la anterior declaración de inconstitucionalidad y nulidad, precisando, en lo que ahora interesa: de un lado, que "anulada y expulsada del ordenamiento jurídico la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de los incrementos de valor [...], puede el obligado tributario demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor y, por ende, que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria", mediante "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", porque precisamente "fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 para asumir -sin oponer reparo alguno- que [...] existía una minusvalía", y, de otro, que "demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución)" (fundamento de Derecho 5).

(...)

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 (en sentido parecido, aunque respecto de las sanciones, SSTC 150/1997, de 29 de septiembre, FJ 5 , y 39/2011, de 31 de marzo , FJ 5). A tal fin, los medios de revisión de los actos de aplicación de los tributos legalmente previstos en nuestro ordenamiento tributario de cara a la obtención de la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas varían según se trate de autoliquidaciones (de los obligados tributarios) o de liquidaciones (de la administración tributaria): en el primer supuesto, podrá hacerse a través de los procedimientos especiales de revisión, concretamente, del de devolución de ingresos indebidos [arts. 32 , 120.3 y 221.4, todos ellos de la LGT , y 14.1 a) TRLHL], que se podrá obtener "[e]n un procedimiento de rectificación de autoliquidación a instancia del obligado tributario" [art. 15.1 e) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo , por el que se aprueba el reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, en materia de revisión en vía administrativa]; en el segundo supuesto, podrá llevarse a efecto, si los actos no fuesen firmes, mediante el recurso de reposición (art. 223.1 LGT) y la reclamación económico-administrativa (arts. 226 y 235.1 LGT), salvo en materia de tributos locales (aunque la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, previó la existencia de un órgano especializado para el conocimiento y resolución de las reclamaciones sobre actos tributarios de competencia local, solo es de aplicación a los que tengan la consideración de "municipios de gran población"); y si fuesen firmes, a través de los procedimientos especiales de revisión, concretamente, mediante la revisión de actos nulos (art. 217 LGT) o la revocación de actos anulables (art. 219 LGT)."



Por su parte, la STCO 182/2021, de 26 de octubre, del Pleno, ha sido publicada en BOE de 25 de noviembre de 2021.

Dispone el fallo: [...]

Y el fundamento [6º] en cuestión: [...]

Sin embargo, estas limitaciones en cuanto atañen a la firmeza de la liquidación, no son de aplicación, por cuanto la parte actora había acudido al procedimiento de revisión o revocación de actos nulos o anulables en vía administrativa, al amparo de la STCO 59/17, siendo patente la pérdida de valor denunciada: 1.100.000 € como valor de adquisición, y 440.000 € como valor de transmisión.

Concurre el presupuesto de hecho de la revisión en vía administrativa, conforme a reciente doctrina, al amparo de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL, derivada de situaciones de pérdida de valor, lo cual acontece

en este caso.

Se estima el recurso".

El letrado del Ayuntamiento de Valencia preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 19 de diciembre de 2022, identificando como normas legales que se consideran infringidas los artículos 217 y 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"], y los artículos 38 y 40 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional ["LOTIC"].

El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Valencia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 9 de enero de 2023.

TERCERO. - Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 20 de julio de 2023, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

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.

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 Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

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.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa ["LJCA"], la representación del Ayuntamiento de Valencia, mediante escrito registrado el 26 de septiembre de 2023, interpuso el recurso de casación en el que aduce que "[a] la vista de la jurisprudencia del Tribunal Supremo citada anteriormente, la revisión por nulidad de pleno derecho al amparo de las causas invocadas por la parte actora, en vía administrativa o jurisdiccional, no era viable", ya que "[...] hubiera sido necesario que la sentencia impugnada hubiera concretado en qué causa de nulidad del artículo 217.1 de la LGT procedería incardinarse la revisión", lo que ya supone una infracción del artículo 217.1 de la LGT (pág. 12 del escrito de interposición). Y añade que "[...] la sentencia objeto del presente recurso de casación hace una lectura errónea del fundamento jurídico tercero de la sentencia del TCO 108/2022 [...]", porque "[d]e sus fundamentos jurídicos -y concretamente el tercero- no puede concluirse que a partir de la sentencia del TCO 59/2017 podían ser objeto de revisión por nulidad de pleno derecho todas las liquidaciones firmes del IIVTNU en las que se evidenciara la existencia de un decremento de valor" (pág. 17).

Propone como respuesta a la cuestión casacional planteada que "la sentencia del Tribunal Constitucional 108/2022, de 26 de septiembre no corrige la jurisprudencia del Tribunal Supremo en virtud de la cual la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, no determina que las liquidaciones del IIVTNU, giradas con anterioridad y que hubieran ganado firmeza en vía administrativa puedan ser revisadas en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217.1 letras a), c), e) f) y g) de la LGT" (págs. 18-19).



Finalmente solicita a la Sala "[...] que en su día se dicte sentencia en la cual:

1º.-Se fije como criterio interpretativo, de acuerdo con el auto de admisión del recurso, el expuesto por esta parte en el fundamento jurídico cuarto del presente escrito de interposición.

2º.-Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Valencia contra la sentencia nº 338/2022, de fecha 17 de noviembre de 2022, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número Tres de Valencia en el procedimiento abreviado 347/2022 y, en consecuencia, anular dicha sentencia.

3º.-En consecuencia, se resuelva el debate planteado en la instancia en el sentido de desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Banco Santander S.A. contra resolución del Ayuntamiento de Valencia de fecha 13 de mayo de 2022 la cual inadmitió la solicitud de revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho de la liquidación con clave 0132635264160259484419, emitida en el ejercicio 2016 por el concepto IIVTNU, y por importe total de 8.869,01 euros, por no concurrir en el presente caso las causas de nulidad a) c) y e) que enuncia el artículo 217.1 de la LGT y que fueron invocadas por dicha entidad en vía administrativa o contenciosa.

4º.-Imponer las costas procesales en el presente recurso de casación con arreglo a lo establecido en el artículo 93.4 de la LJCA".

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el procurador del Banco de Santander presenta, el día 14 de noviembre de 2023, escrito de oposición en el que afirma que "[...] es el propio Tribunal Constitucional el que habilita la vía de la nulidad de pleno derecho, y la de revocación, para revisar las liquidaciones firmes de IIVTNU, en supuestos de transmisiones en pérdidas (STC núm.-59/2017)" y, asimismo -se dice-, "[...] la jurisprudencia contenida en la STC núm. 108/2022 ha sido emitida con la finalidad de garantizar el derecho a la tutela judicial efectiva a un sinnúmero de contribuyentes que han visto como se les ha producido indefensión y, consecuentemente, vulneración de su derecho a la tutela judicial efectiva, consagrado constitucionalmente en el artículo 24 de la Constitución Española, por no poder acreditar la existencia de pérdida de valor que justifique la no sujeción al IIVTNU en situaciones inexpresivas de capacidad económica" (págs. 7-8 del escrito de oposición). Por ello entiende que la respuesta que debe darse a la cuestión que presenta interés casacional es que: "La sentencia del Tribunal Constitucional 108/2022, de 26 de septiembre corrige la jurisprudencia del Tribunal Supremo en virtud de la cual la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, determina que las liquidaciones del IIVTNU, giradas con anterioridad y que hubieran ganado firmeza en vía administrativa puedan ser revisadas en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217.1 de la LGT" (pág. 17) y suplica a la Sala que "[...] dicte sentencia mediante la cual:

(i) Se fije como criterio interpretativo, el expuesto por esta parte en el fundamento jurídico tercero del presente escrito de oposición;

(ii) Se desestime el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Valencia contra la sentencia núm. 338/2022, de fecha 17 de noviembre de 2022, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Valencia en el marco del procedimiento abreviado 347/2022;

(iii) Se confirme la Sentencia de Instancia, acordando la nulidad de la Resolución dictada por el Excmo. Ayuntamiento de Valencia en el marco del expediente núm. E-H4973-2019-502580-00, y, en consecuencia, la nulidad de pleno Derecho de la liquidación tributaria identificada con el núm. 20164946250VT09L000240 y con núm. de referencia 0132635264160259484419;

(iv) Se reconozca el derecho a la devolución de ingresos indebidos de la Sociedad, por el concepto del IIVTNU, por importe de 8.869,01 euros;

(v) Se imponga en costas al Excmo. Ayuntamiento de Valencia, con arreglo a lo establecido en el artículo 93.4 de la LJCA".

SEXTO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones. Por providencia de 19 de diciembre de 2023 se designó ponente del presente recurso al Excmo. Sr. don Rafael Toledano Cantero y se señaló para votación y fallo del recurso la audiencia del día 6 de febrero de 2024, en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso de casación.

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 338/2022, de 17 de noviembre, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Valencia, que estimó el recurso núm. 347/2022, instado

por la entidad Banco Santander, S.A. contra la resolución del Ayuntamiento de Valencia por la que se inadmite la solicitud de revisión de oficio de la liquidación con clave 0132635264160259484419, emitida en el ejercicio 2016, por el concepto Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ["IIVTNU"], por la transmisión de un inmueble, por la que abonó la suma de 8.869,01 euros liquidada por cuota tributaria.

SEGUNDO.- Antecedentes del litigio.

Los antecedentes más relevantes del litigio son los siguientes:

1º.- Liquidación del Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Con fecha 7 de octubre de 2016 el Ayuntamiento de Valencia giró a la entidad Banco de Santander, S.A. una liquidación tributaria por importe de 8.869,01 euros, concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ["IIVTNU"], por la venta del inmueble sito en la Calle San Vicente Mártir, núm. 94 bajo izquierda de Valencia, formalizada en escritura pública de 11 de julio de 2016, por el precio de 440.000 euros. El inmueble fue adquirido por la transmitente, Banco Santander S.A., mediante compraventa formalizada el día 21 de junio de 2007, en el precio de 1.100.000 euros. La liquidación fue notificada el 21 de septiembre de 2016 y abonada por el sujeto pasivo, Banco Santander S.A., el 7 de octubre de 2016.

2º.- Solicitud de revisión de actos nulos de pleno derecho.

Con fecha 8 de noviembre de 2019, Banco de Santander, S.A. presentó ante el Ayuntamiento escrito en virtud del cual solicitaba la iniciación del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho de la liquidación antes referenciada, con base en la declaración de inconstitucionalidad de normas del IIVTNU por sentencias del Tribunal Constitucional entre las que citaba expresamente la de 11 de mayo de 2017 (STC 59/2017, de 11 de mayo) por las que se declaró, en palabras de la solicitante, "la inconstitucionalidad y nulidad del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana [...] en aquellos supuestos en los que se someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica como es el caso que ahora nos ocupa". En el escrito expuso la inexistencia de incremento de valor del suelo del inmueble transmitido en la enajenación efectuada, por cuanto el precio de venta, de 440.000 euros, fue manifiestamente inferior al de adquisición, de 1.100.000 euros, acompañando al efecto copia de la escritura pública de adquisición por compraventa otorgada el día 21 de junio de 2007. En la solicitud de revisión de oficio, la solicitante invocó los supuestos de nulidad previstos en el artículo 217.1, letras c) y e) de la LGT. Entendía la mercantil, sustancialmente, que el Ayuntamiento había dictado la liquidación controvertida prescindiendo del procedimiento legalmente establecido y a pesar de que no había tenido lugar el hecho imponible por no existir incremento de valor, todo ello como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en las sentencias del Tribunal Constitucional a que hacía referencia.

3º.- Inadmisión a trámite de la revisión de oficio

Dicha solicitud fue inadmitida a trámite mediante resolución núm. SR-10940 de 13 de mayo de 2022 del Concejal Delegado de Hacienda del Ayuntamiento de Valencia en la que, tras citar diversas sentencias de este Tribunal Supremo, se señala, en esencia, (i) que la revisión de las liquidaciones firmes del impuesto, como consecuencia de la inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017, de 11 de mayo, debe efectuarse por los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la LGT; (ii) que la citada declaración de inconstitucionalidad no determina que dichas liquidaciones firmes incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217.1, letras a), e), f) y g), de la LGT, examinando diversa jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo sobre la posibilidad de instar la revisión de oficio por los referidos motivos del art. 217.1 LGT, de la que el Ayuntamiento concluía que no respaldaban la concurrencia de ninguno de los supuestos de revisión; así como que (iii) no existe acto de contenido imposible [artículo 217.1.c) LGT] puesto que ese precepto exige que exista una imposibilidad física y originaria, no jurídica ni sobrevenida, circunstancias que no concurren en este caso. La decisión de inadmisión concluye que la liquidación tributaria practicada no se encuentra, manifiestamente, en ninguna de las causas de nulidad de pleno derecho invocadas.

4º.- Recurso contencioso-administrativo.

Disconforme con la anterior resolución, la sociedad interpuso recurso contencioso-administrativo que se tramitó con el número 347/2022, conforme las normas del procedimiento abreviado, ante el Juzgado de lo Contencioso- Administrativo núm. 3 de Valencia.

Con fecha 17 de noviembre de 2022, el Juzgado dictó sentencia por la que se estimó el recurso y anuló la resolución de inadmisión de la revisión de oficio, y declaró "el derecho a la revisión de la liquidación firme, con devolución de ingresos por importe de 8.869,01 euros, con sus intereses conforme al art 32 LGT", con base en la argumentación contenida en su fundamento jurídico tercero, en la que, expone que la doctrina jurisprudencial fijada por esta Sala del Tribunal Supremo en "[...] las SSTS 592/2020 rec: 2503/2019, de 28 de mayo, y

2596/2019, de 26 de marzo de 202 [...] considera que "[...] el Tribunal Constitucional, en reciente sentencia 108/22, de 26 de septiembre, publicada en BOP de 1 de noviembre, ha corregido la anterior doctrina[...]", transcribiendo a continuación parte de la STC 108/2022, de 26 de septiembre (FJ 3). Después menciona la STC 182/2021, de 26 de octubre, tras lo que concluye que las limitaciones que sobre situaciones consolidadas establece la referida STC 182/2021 no son de aplicación en el caso litigioso "[...] por cuanto la parte actora había acudido al procedimiento de revisión o revocación de actos nulos o anulables en vía administrativa, al amparo de la STCO 59/17, siendo patente la pérdida de valor denunciada: 1.100.000 € como valor de adquisición, y 440.000 € como valor de transmisión [...]", y finalmente declara que "[...] [c]oncorre el presupuesto de hecho de la revisión en vía administrativa, conforme a reciente doctrina, al amparo de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL, derivada de situaciones de pérdida de valor, lo cual acontece en este caso [...]".

TERCERO. - *La cuestión de interés casacional.*

Por auto de 20 de julio de 2023, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir este recurso de casación para el examen de la siguiente cuestión del interés casacional:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

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.

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 Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

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. - *Marco normativo.*

Las normas relevantes para el examen de la cuestión de interés casacional son las siguientes:

1. El artículo 161,1 a) establece que "[...] La declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada [...]".

2. El artículo 164.1 de la Constitución dispone:

"1. Las sentencias del Tribunal Constitucional se publicarán en el boletín oficial del Estado con los votos particulares, si los hubiere. Tienen el valor de cosa juzgada a partir del día siguiente de su publicación y no cabe recurso alguno contra ellas. Las que declaren la inconstitucionalidad de una ley o de una norma con fuerza de ley y todas las que no se limiten a la estimación subjetiva de un derecho, tienen plenos efectos frente a todos".

3. El artículo 38.1 de la LOTC, que preceptúa:

"Uno. 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".

4. El artículo 39 de la LOTC establece:

"Uno. 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.

Dos. El Tribunal Constitucional podrá fundar la declaración de inconstitucionalidad en la infracción de cualquier precepto constitucional, haya o no sido invocado en el curso del proceso".

5. El artículo 40 de la LOTC, dispone:

"Uno. Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia



de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad.

Dos. En todo caso, la jurisprudencia de los tribunales de justicia recaída sobre leyes, disposiciones o actos enjuiciados por el Tribunal Constitucional habrá de entenderse corregida por la doctrina derivada de las sentencias y autos que resuelvan los procesos constitucionales".

6. El artículo 216 LGT, sobre "Clases de procedimientos especiales de revisión" establece.

"Son procedimientos especiales de revisión los de:

- a) Revisión de actos nulos de pleno derecho.
- b) Declaración de lesividad de actos anulables.
- c) Revocación.
- d) Rectificación de errores.
- e) Devolución de ingresos indebidos".

7. El artículo 217.1 de la LGT, sobre revisión de actos nulos de pleno derecho, dispone:

"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:

- a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
- c) Que tengan un contenido imposible.
- d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.
- e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.
- f) Los 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.
- g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal".

8. El artículo 221.3 de la LGT, que establece:

"3. Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley".

9. El artículo 87.1 LOTC establece que "[...] [t]odos los poderes públicos están obligados al cumplimiento de lo que el Tribunal Constitucional resuelva [...]", y el artículo 5.1 LOPJ dispone que 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 [...]".

QUINTO. - *La posición de las partes en el recurso de casación.*

La representación del Ayuntamiento de Valencia aduce que "[a] la vista de la jurisprudencia del Tribunal Supremo citada anteriormente, la revisión por nulidad de pleno derecho al amparo de las causas invocadas por la parte actora, en vía administrativa o jurisdiccional, no era viable", ya que "[...] hubiera sido necesario que la sentencia impugnada hubiera concretado en qué causa de nulidad del artículo 217.1 de la LGT procedería incardinarse la revisión", lo que ya supone una infracción del artículo 217.1 de la LGT (pág. 12 del escrito de interposición). Y añade que "[...] la sentencia objeto del presente recurso de casación hace una lectura errónea del fundamento jurídico tercero de la sentencia del TCO 108/2022 [...]", porque "[d]e sus fundamentos jurídicos -y concretamente el tercero- no puede concluirse que a partir de la sentencia del TCO 59/2017 podían ser objeto de revisión por nulidad de pleno derecho todas las liquidaciones firmes del IIVTNU en las que se evidenciara la existencia de un decremento de valor" (pág. 17).



Propone como respuesta a la cuestión casacional planteada que "la sentencia del Tribunal Constitucional 108/2022, de 26 de septiembre no corrige la jurisprudencia del Tribunal Supremo en virtud de la cual la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, no determina que las liquidaciones del IIVTNU, giradas con anterioridad y que hubieran ganado firmeza en vía administrativa puedan ser revisadas en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217.1 letras a), c), e) f) y g) de la LGT" (págs. 18-19).

Finalmente solicita a la Sala "[...] que en su día se dicte sentencia en la cual:

1º.- Se fije como criterio interpretativo, de acuerdo con el auto de admisión del recurso, el expuesto por esta parte en el fundamento jurídico cuarto del presente escrito de interposición.

2º.- Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Valencia contra la sentencia nº 338/2022, de fecha 17 de noviembre de 2022, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número Tres de Valencia en el procedimiento abreviado 347/2022 y, en consecuencia, anular dicha sentencia.

3º.- En consecuencia, se resuelva el debate planteado en la instancia en el sentido de desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Banco Santander S.A contra resolución del Ayuntamiento de Valencia de fecha 13 de mayo de 2022 la cual inadmitió la solicitud de revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho de la liquidación con clave 0132635264160259484419, emitida en el ejercicio 2016 por el concepto IIVTNU, y por importe total de 8.869,01 euros, por no concurrir en el presente caso las causas de nulidad a) c) y e) que enuncia el artículo 217.1 de la LGT y que fueron invocadas por dicha entidad en vía administrativa o contenciosa.

4º.- Imponer las costas procesales en el presente recurso de casación con arreglo a lo establecido en el artículo 93.4 de la LJCA".

Por su parte, la recurrida, Banco de Santander S.A., formula su oposición y manifiesta que "[...] es el propio Tribunal Constitucional el que habilita la vía de la nulidad de pleno derecho, y la de revocación, para revisar las liquidaciones firmes de IIVTNU, en supuestos de transmisiones en pérdidas (STC núm.- 59/2017)" y, asimismo -se dice-, "[...] la jurisprudencia contenida en la STC núm. 108/2022 ha sido emitida con la finalidad de garantizar el derecho a la tutela judicial efectiva a un sinfín de contribuyentes que han visto como se les ha producido indefensión y, consecuentemente, vulneración de su derecho a la tutela judicial efectiva, consagrado constitucionalmente en el artículo 24 de la Constitución Española, por no poder acreditar la existencia de pérdida de valor que justifique la no sujeción al IIVTNU en situaciones inexpresivas de capacidad económica" (págs. 7-8 del escrito de oposición). Por ello entiende que la respuesta que debe darse a la cuestión que presenta interés casacional es que: "La sentencia del Tribunal Constitucional 108/2022, de 26 de septiembre corrige la jurisprudencia del Tribunal Supremo en virtud de la cual la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, determina que las liquidaciones del IIVTNU, giradas con anterioridad y que hubieran ganado firmeza en vía administrativa puedan ser revisadas en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217.1 de la LGT" (pág. 17), y suplica a la Sala que "[...] dicte sentencia mediante la cual:

(i) Se fije como criterio interpretativo, el expuesto por esta parte en el fundamento jurídico tercero del presente escrito de oposición;

(ii) Se desestime el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Valencia contra la sentencia núm. 338/2022, de fecha 17 de noviembre de 2022, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Valencia en el marco del procedimiento abreviado 347/2022;

(iii) Se confirme la Sentencia de Instancia, acordando la nulidad de la Resolución dictada por el Excmo. Ayuntamiento de Valencia en el marco del expediente núm. E-H4973-2019- 502580-00, y, en consecuencia, la nulidad de pleno Derecho de la liquidación tributaria identificada con el núm. 20164946250VT09L000240 y con núm. de referencia 0132635264160259484419;

(iv) Se reconozca el derecho a la devolución de ingresos indebidos de la Sociedad, por el concepto del IIVTNU, por importe de 8.869,01 euros;

(v) Se imponga en costas al Excmo. Ayuntamiento de Valencia, con arreglo a lo establecido en el artículo 93.4 de la LJCA".

SEXTO.- *La doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo sobre la revisión de oficio de liquidaciones firmes por IIVTNU como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 59/2017 .*

La cuestión que plantea el presente recurso de casación no es completamente novedosa, pues como reseña el propio auto de admisión de 20 de julio de 2023, el análisis de los efectos temporales de las sentencias que han



declarado la inconstitucionalidad de diversos preceptos del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en lo sucesivo TRLHL o LHL) que regulan el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana (IIVTNU) ha sido objeto de examen en diversas sentencias de esta Sala. No obstante es necesario reexaminar esta doctrina jurisprudencial, a la luz de diversos pronunciamientos del Tribunal Constitucional, entre los que cabe destacar la Sentencia de Pleno del Tribunal Constitucional 182/2021 de 26 de octubre, sobre declaración de inconstitucionalidad de preceptos del IIVTNU, y la STC 108/2022, de 26 de septiembre, en recurso de amparo, a fin de reafirmar, completar, matizar o, en su caso, corregir la jurisprudencia de nuestra Sala que establece que 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, puedan ser objeto de revisión de oficio a través de los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217.1 de la LGT.

En efecto, en varias sentencias de esta Sala y Sección de 18 de mayo de 2020 se fijaron, inicialmente, un conjunto de criterios interpretativos sobre la viabilidad de instar la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho de liquidaciones firmes por plusvalía, en los casos en que no existiera incremento de valor en la transmisión gravada. Son las SSTs de 18 de mayo de 2020, núm. 435/2020 (rec. 1665/2019 - ECLI:ES:TS:2020:973); núm. 436/2020 (rec. 2596/2019 - ECLI:ES:TS:2020:970), y núm. 454/2020 (rec. cas. 1068/2020 - ECLI:ES:TS:2020:984). En palabras de la STS 436/2020, de 18 de mayo, cit., esta doctrina se concretó en los términos siguientes:

"[...] 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). [...]" (FJ 6).

Doctrina que ha sido reiterada en varias sentencias posteriores, entre otras, las sentencias de esta Sala y Sección del Tribunal Supremo núm. 1190/2021, de 29 de septiembre (ECLI:ES:TS:2021:3575); la STS núm. 33/2022, de 19 de enero (ECLI:ES:TS:2022:162); la STS núm. 71/2022, de 27 de enero (ECLI:ES:TS:260); la STS núm. de 99/2022, de 31 de enero (ECLI:ES:TS:2022:493); la STS núm. 1665/2022, de 16 de diciembre (ECLI:ES:TS:2022:4648); y la STS núm. 1159/2022, de 20 de septiembre (ECLI:ES:TS:2022:3327).

La sentencia recurrida no desconoce la existencia de la anterior jurisprudencia, pero considera que ha sido corregida o superada por la sentencia del Tribunal Constitucional 108/2022, de 26 de septiembre, y concluye que cabe la revisión de liquidaciones firmes, en los casos en que la transmisión gravada no pone de manifiesto incremento de valor de los terrenos, antes bien, se constata la existencia de un decremento de valor, y, consiguiente, la inexistencia de manifestación de riqueza imponible, por tanto, de capacidad económica.

Esta posición no es aislada, y el auto de admisión destaca sentencias de otros órganos judiciales, con pronunciamientos similares al aquí recurrido, algunos de los cuales han sido objeto de impugnación en recursos de casación admitidos y actualmente en trámite, entre los que cabe citar los autos de admisión dictados por la Sección de Admisión del Tribunal Supremo el día 13 de diciembre de 2023, en los recursos de casación 530/2023 y 2741/2023, en los que se plantea, con cita expresa de este recurso de casación 199/2023, la necesidad de reexaminar nuestra doctrina jurisprudencial sobre la viabilidad de declarar la nulidad de pleno derecho de liquidaciones por IIVTNU por la vía de la revisión de oficio, con base en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017.



Por tanto, existe una diversidad de criterios, que hacen necesario un nuevo pronunciamiento para revisar la jurisprudencia elaborada hasta el momento. Además, la oportunidad de reexaminar la cuestión aquí suscitada viene dada por la incidencia de la declaración de inconstitucionalidad, plena y absoluta, efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre, que se pronuncia en parte sobre los mismos preceptos (artículos 107.1 y 107.2.a TRLHL) que declaró inconstitucionales la STC 59/2017, aunque allí se hizo con una declaración de inconstitucionalidad "[...] únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor" [FJ 5 a) y fallo] y que la STC 182/2021 los declara nulos e inconstitucionales de forma plena e incondicionada. Por último, es relevante el examen de la STC 108/2022, de 26 de septiembre, como destaca el auto de admisión, en tanto que la misma remarca algo que, aunque resulte obvio, quizá no ha sido suficientemente considerado, y es que la ausencia de limitación de efectos en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017 no es fruto del olvido, ni carece de significado, antes bien, que en ausencia de pronunciamiento sobre limitación de efectos debe regir, necesariamente, la regla general de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que deriva de la Constitución y de la LOTC, regla que impone que, como explica la STC 108/2022 que "[...] [c]uando 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 (en sentido parecido, aunque respecto de las sanciones, SSTC 150/1997, de 29 de septiembre, FJ 5, y 39/2011, de 31 de marzo, FJ 5). [...]"

Sobre la incidencia de estas sucesivas declaraciones de inconstitucionalidad sobre los mismos preceptos, pero con diferente alcance volveremos más adelante. Ahora es necesario hacer una extensa referencia a la STC 108/2022, de 26 de septiembre, para explicar bien el alcance del amparo otorgado y poner en contexto su argumentación.

SÉPTIMO.- *La argumentación de la STC 108/2022, de 26 de septiembre .*

Es importante destacar que el caso examinado por la STC 108/2022, de 26 de septiembre, se refiere 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.

La sentencia objeto del recurso de amparo argumentó la firmeza de la autoliquidación con consideraciones relativas al régimen de impugnación de las liquidaciones, pese a que se trataba de una solicitud de rectificación de autoliquidación de la que no había prescrito el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, previa rectificación de la autoliquidación. Este es el motivo por el que se estima el recurso de amparo, el error manifiesto en la calificación de la naturaleza de la actuación administrativa impugnada, y consiguientemente la resolución sobre la base de del régimen jurídico de revisión de las liquidaciones firmes que era inaplicable. Pero junto a ello, también el Tribunal Constitucional califica de errónea la aplicación del régimen de limitación de efectos de la STC 48/1989, que se toma en consideración en la argumentación de la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo objeto de amparo. En relación a ello destaca la STC 108/2022 que en el pronunciamiento de la STC 59/2017 no se limitaron en modo alguno los efectos, por lo que el régimen de situaciones jurídicas consolidadas no abarcaría más que a las que proclama explícitamente el artículo 40.1 LOTC, esto es a los casos resueltos por sentencias firmes con fuerza de cosa juzgada en las que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales.

Así pues, aunque la STC 108/2022 no se pronuncia directamente sobre un caso de denegación de revisión de liquidación tributaria firme y consentida, sin embargo, si es relevante el tenor de la argumentación de la STC 108/2022 al pronunciarse de forma muy categórica sobre la incondicionalidad del efecto de nulidad sobre los actos administrativos firmes que hubieren aplicado una ley declarada inconstitucional, en especial en consideración al efecto *ex tunc* de la sentencia de inconstitucionalidad examinada, en ese caso la STC 59/2017. Así, cabe destacar los siguientes pasajes de su FJ 3º (todos los resaltados son añadidos):

"[...] a) Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una disposición legal: de acuerdo con lo dispuesto en el art. 39.1 LOTC, las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, de manera que **al efecto derogatorio previsto en el art. 164.1 CE aquel precepto orgánico le añade el 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 . Esto implica la posibilidad de su revisabilidad a través de los diferentes mecanismos existentes en el ordenamiento jurídico a disposición de los obligados** tributarios salvo, de un lado, que hayan sido confirmados en "procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada" siempre que no sean "penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de



la responsabilidad" (art. 40.1 LOTC); o, de otro, que este tribunal precise el sentido de su decisión limitando el alcance de aquella nulidad para dotarla exclusivamente de efectos *ex nunc*. b) El alcance de la nulidad derivada de la inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, de 11 de mayo: esta sentencia de este tribunal 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 inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE" (FJ 3).**

Por su parte, la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo núm. 1163/2018, de 9 de julio (recurso de casación núm. 6226- 2017), interpretó el alcance de la anterior declaración de inconstitucionalidad y nulidad, precisando, en lo que ahora interesa: de un lado, que "anulada y expulsada del ordenamiento jurídico la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de los incrementos de valor [...], puede el obligado tributario demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor y, por ende, que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria", mediante "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", porque precisamente "fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 para asumir -sin oponer reparo alguno- que [...] existía una minusvalía", y, de otro, que "demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución)" (fundamento de Derecho 5).

c) [...] **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 (en sentido parecido, aunque respecto de las sanciones, SSTC 150/1997, de 29 de septiembre, FJ 5 , y 39/2011, de 31 de marzo , FJ 5).** A tal fin, los medios de revisión de los actos de aplicación de los tributos legalmente previstos en nuestro ordenamiento tributario de cara a la obtención de la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas varían según se trate de autoliquidaciones (de los obligados tributarios) o de liquidaciones (de la administración tributaria): en el primer supuesto, podrá hacerse a través de los procedimientos especiales de revisión, concretamente, del de devolución de ingresos indebidos [arts. 32, 120.3 y 221.4, todos ellos de la LGT, y 14.1 a) TRLHL], que se podrá obtener "[e]n un procedimiento de rectificación de autoliquidación a instancia del obligado tributario" [art. 15.1 e) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, en materia de revisión en vía administrativa]; en el segundo supuesto, podrá llevarse a efecto, si los actos no fuesen firmes, mediante el recurso de reposición (art. 223.1 LGT) y la reclamación económico-administrativa (arts. 226 y 235.1 LGT), salvo en materia de tributos locales (aunque la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, previó la existencia de un órgano especializado para el conocimiento y resolución de las reclamaciones sobre actos tributarios de competencia local, solo es de aplicación a los que tengan la consideración de "municipios de gran población"); y si fuesen firmes, a través de los procedimientos especiales de revisión, concretamente, mediante la revisión de actos nulos (art. 217 LGT) o la revocación de actos anulables (art. 219 LGT). [...]"

De la lectura de la citada STC 108/2022 se aprecia que no existe una mención explícita a la jurisprudencia del Tribunal Supremo antes referida, acerca de la viabilidad de articular a través del cauce de la revisión de oficio la nulidad de un acto firme que hubiere aplicado una ley declarada inconstitucional. El Tribunal Constitucional solamente cita la STS de 9 de julio de 2018 (rec. 6226/2017 - ECLI:ES:TS:2018:2499) en la que no se abordaba específicamente la cuestión de la nulidad de liquidaciones firmes ni, por consiguiente, se fijaba jurisprudencia al respecto. Sin embargo, si destaca el especial énfasis con que la STC 108/2022 recoge la doctrina constitucional acerca de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, y la argumentación de la extensión del efecto de nulidad de los preceptos declarados inconstitucionales, de los que afirma que 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* [...]"

En definitiva, la STC 108/2022, de 26 de septiembre, tiene relevancia en tanto que remarca un elemento de análisis que, por otra parte, resulta obvio, y es que la ausencia de limitación de efectos en la declaración de



inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017 no es fruto del olvido, ni carece de significado, antes bien, que en ausencia de pronunciamiento sobre limitación de efectos debe regir, necesariamente, la regla general de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que deriva de la Constitución y de la LOTC, regla que impone, como explica la STC 108/2022 que "[...] [c]uando 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 (en sentido parecido, aunque respecto de las sanciones, SSTC 150/1997, de 29 de septiembre, FJ 5, y 39/2011, de 31 de marzo, FJ 5). [...]".

OCTAVO.- Rasgos generales del sistema de revisión de oficio y su aplicación al supuesto de actos dictados en aplicación de normas declaradas inconstitucionales.

En relación con la revisión de los actos tributarios firmes y las potestades del órgano judicial para acordarla, a tenor de la decisión que haya sido adoptada al respecto por la Administración, hemos sentado una doctrina reiterada que puede resumirse en los siguientes términos:

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).
3. La acción de nulidad no está concebida para canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico que pueda imputarse a un acto tributario firme, sino solo aquellas que constituyan un supuesto tasado de nulidad plena, previsto en el artículo 217 de la Ley General Tributaria, de manera que -dada la previa inacción del interesado, que no utilizó en su momento el cauce adecuado para atacar aquel acto con cuantos motivos de invalidez hubiera tenido por conveniente- "la revisión de oficio no es remedio para pretender la invalidez de actos anulables, sino solo para revisar actos nulos de pleno derecho" (sentencia de 14 de abril de 2010, dictada en el recurso de casación núm. 3533/2007).

Específicamente, sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de normas tributarias respecto a los actos firmes de aplicación de normas inconstitucionales, constituye un precedente muy relevante el tratamiento que la jurisprudencia de nuestra Sala ha otorgado a diversas cuestiones relativas a los actos firmes de aplicación del "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal del Juego. En efecto, la sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre, se limitó a "[d]eclarar inconstitucional y nulo el art. 38. Dos.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio", sin realizar ninguna aclaración sobre los efectos jurídicos de esta declaración, a diferencia de lo hecho en otras declaraciones de inconstitucionalidad como, por ejemplo, en la sentencia 45/1989, de 20 de febrero.

La STS de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. 6163/2007 - ECLI:ES:TS:7423), a propósito de la cuestión de la imputación temporal de los ingresos indebidos devueltos por la Administración, como consecuencia de la exacción del inconstitucional gravamen complementario de la tasa del juego, refleja una serie de consideraciones sobre esta cuestión, con cita de la STS de 3 de junio de 2002 (rec. cas. 8036/1997), que en su FJ 2 hace una exposición de la teoría general de la eficacia en el tiempo de las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una ley, en relación con los recursos en los que la misma debe recibir aplicación, que conviene tener presente. La publicación de las sentencias tiene, indudablemente, efectos para el futuro en el sentido de que todos los Poderes Públicos y, en especial, los jueces y Tribunales quedan vinculados, desde la fecha de publicación de la sentencia, a resolver cualquier proceso futuro sin aplicar o ejecutar una Ley que se ha declarado inconstitucional. Pero la causa que provoca la declaración de nulidad determina que exista también lo que se denomina eficacia "ex tunc" de la sentencia. Mediante este término se trata de explicar, con variadas construcciones dogmáticas, como explica la STS de 3 de junio de 2002 "[...] la obligación ineludible que, también, y a partir de la fecha de publicación de la sentencia, recae sobre los Jueces y Tribunales en el sentido de resolver todos los juicios pendientes en los que puedan tener conocimiento de la Ley inconstitucional, considerando que la misma ha carecido de eficacia jurídica en forma originaria desde el mismo momento de su formación o entrada en vigor hasta la fecha de la sentencia del Tribunal Constitucional, o, dicho en otros términos, juzgando "tamquam non esset", es decir, como si la Ley no hubiese existido nunca, con el matiz obligado de aquellos casos en los que las normas procesales que sean de aplicación impidan discutir una aplicación de la Ley inconstitucional que ya no pueda ser revisada. La decisión de inconstitucionalidad tiene, por ello, indudables efectos retrospectivos o para el pasado, en cuanto invalida la Ley anulada desde su mismo



origen. La sentencia de inconstitucionalidad debe recibir aplicación incluso para actos y situaciones jurídicas anteriores en el tiempo a la publicación de la sentencia constitucional, siempre que existan impugnaciones en los que se discuta sobre ellos y la resolución o sentencia deba aplicarse conforme a las normas procesales ordinarias que rigen dichos procesos, con los límites que explicita el artículo 40.1 de la LOTC. Y todo ello porque un acto administrativo dictado al amparo de una Ley inconstitucional no habría tenido cobertura en ningún momento, porque la que presuntamente le proporcionaba la Ley anulada era una cobertura aparente, y no una cobertura real [...]” (FJ 4).

No obstante, también existen otros pronunciamientos de nuestra Sala que, si bien a propósito de otra perspectiva del problema de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de leyes, el de la responsabilidad patrimonial del estado legislador, han mostrado una posición menos definida acerca de los eventuales efectos *ex nunc* de una declaración de inconstitucionalidad, en ausencia de pronunciamiento específico del Tribunal Constitucional. En esta línea puede citarse la STS de 2 de junio de 2010 (rec. cas. 588/2020), sobre reclamación de responsabilidad patrimonial de la Administración por los perjuicios causados al demandante como consecuencia de la aplicación del Real Decreto-ley 5/2002, de 24 de mayo declarado inconstitucional por la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional número 68/2007, de 28 de marzo de 2007.

Y en la STS núm. 1026/2017, de 8 de junio (rec. cas. 2739/2015) se sostiene abiertamente una línea proclive a considerar que los efectos *ex nunc* son la regla general al afirmar (FJ 1), acerca de la incidencia de la sentencia del Tribunal Constitucional 203/2016, de 1 de diciembre, que declara inconstitucional y nulo el art. 30.2 de la Norma Foral de Gipuzkoa 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora del IRPF en dicho territorio Histórico, en el asunto allí controvertido (recurso de revisión por nulidad de pleno derecho respecto a liquidaciones provisionales por renta en la Norma Foral de Gipuzkoa). Hay que recordar que la STC 203/2016, de 1 de diciembre, no estableció ningún tipo de limitación de efectos. Aun así, la STS de 8 de junio de 2017 afirma que “[...] ninguna incidencia tiene [la declaración de inconstitucionalidad], toda vez que en nuestro modelo de justicia constitucional los efectos *“erga omnes”* que se derivan de un fallo que declara la inconstitucionalidad de una norma no están dotados de carácter retroactivo ni conducen a la revisión de las situaciones consolidadas que se han producido al amparo de la norma que se entiende que es inconstitucional, salvo que se trate de supuestos de normas de carácter sancionador, a los que se refiere el art. 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional [...]”.

Por tanto, no existe una línea jurisprudencial nítida sobre esta cuestión, ya de por sí compleja, que resulta aún más necesitada de esclarecimiento en el caso de los actos firmes de aplicación de la plusvalía municipal, ante el diferente alcance y criterios de limitación temporal de sus efectos de las sentencias dictadas por el Tribunal Constitucional sobre el IIVTNU

NOVENO.- Examen de la limitación de efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional que han declarado la inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos.

Antes de adentrarnos en el análisis de la cuestión de interés casacional conviene recapitular sobre el complejo panorama que, a estos efectos, plantea la sucesión de pronunciamientos del Tribunal Constitucional, y ello por las evidentes diferencias de criterio, tanto en cuanto a la declaración de inconstitucionalidad, como en la determinación de los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad.

El Tribunal Constitucional ha dictado un total de once sentencias sobre el IIVTNU y las correlativas Normas Forales. Se trata de las SSTC 26/2017, de 16 de febrero (Norma Foral de Gipuzkoa-Cuestión de inconstitucionalidad); 37/2017, de 1 de marzo (Norma Foral de Vitoria-Gasteiz-Cuestión de inconstitucionalidad); 48/2017, de 27 de abril (Norma Foral de Vitoria-Gasteiz- Cuestión de inconstitucionalidad); 57/2017, de 11 de mayo (Ley de Haciendas Locales-Cuestión de inconstitucionalidad); 59/2017, de 11 de mayo (Ley de Haciendas Locales-Cuestión de inconstitucionalidad); 72/2017, de 5 de junio (Ley Foral de Navarra-Cuestión de inconstitucionalidad); 128/2017, de 13 de noviembre (Recurso de amparo); 107/2019, de 30 de septiembre (Recurso de amparo); 126/2019, de 31 de octubre (Cuestión de inconstitucionalidad); 153/2019, de 25 de noviembre (Cuestión de inconstitucionalidad); 182/2021, de 26 de octubre (Cuestión de inconstitucionalidad).

Y por lo que hace al alcance temporal de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, el Tribunal Constitucional no limitó los efectos de la declaración de inconstitucionalidad en las primeras sentencias, dictadas en 2017, y sin embargo sí lo hizo, aunque con diferencias importantes, en las dictadas en 2019 y 2021, concretamente las STC 126/2019 y 182/2021.

Dejando al margen las sentencias del Tribunal Constitucional relativas a las normas forales, y ciñéndonos a las que afectan a la regulación del IIVTNU en la Ley de Haciendas Locales, hemos de recordar que la inconstitucionalidad declarada lo fue en un primer momento de forma limitada y solo para determinados



supuestos. En efecto, en las sentencias dictadas en 2017 se declaró la inconstitucionalidad de determinadas normas, concretamente los artículos 107.1 y 107.2.a TRLHL, tan solo en la medida que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica (según declara la STC 59/2017), al tiempo que se declaró la inconstitucionalidad plena e incondicionada respecto a otras normas, concretamente el artículo 110.4 TRLHL. Posteriormente la STC 126/2019 declaró la inconstitucionalidad del artículo 107.4 TRLHL, también de forma plena e incondicionada, aunque precisó que a los efectos de dicha declaración de inconstitucionalidad "[...] únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme [...]" (FJ 5.b).

La STC 182/2021 enfoca en términos distintos la tacha de inconstitucionalidad, y profundiza en la vulneración del principio de capacidad económica, proclamando que el artículo 31.1 CE exige que la contribución de cada cual al sostenimiento de los gastos públicos se haga no de cualquier manera, sino "de acuerdo con su capacidad económica", lo que debe concretarse "en la configuración de cada tributo" [FJ 4 b)]. Con esta base declara la inconstitucionalidad de forma plena e incondicionada de preceptos centrales de la regulación del IIVTNU, los mismos que la STC 59/2017 también había declarado inconstitucionales en los términos ya dichos (artículos 107.1 y 107.2.a TRLHL), de manera que la inconstitucionalidad de los referidos preceptos es, a raíz de la STC 182/2021, de 26 de octubre, plena e incondicionada, lo mismo que ya se había proclamado en la STC 59/2017 respecto al artículo 110.4 TRLHL, que, al igual que el artículo 107.1 y 2 TRLHL, había sido expulsado del ordenamiento jurídico "ex origine" por la STC 59/2017.

El marco de los efectos temporales de las declaraciones de inconstitucionalidad efectuadas por el Tribunal Constitucional no es menos complejo, pues así como las sentencias del Tribunal Constitucional de 2017 no limitaron en absoluto sus efectos en el ámbito temporal, sí lo hizo la STC 182/2021 -además de la STC 126/2019- y de forma especialmente intensa, ya que extiende la consideración de situación consolidada, tanto a las situaciones resueltas por sentencias con fuerza de cosa juzgadas como por (i) liquidaciones firmes, (ii) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse dicha sentencia y (iii) las autoliquidaciones cuya rectificación no hubiera sido solicitada ex artículo 120.3 LGT a dicha fecha.

El alcance de esta limitación de efectos fue examinado en nuestra STS de 10 de julio de 2023 (rec. cas. rec. cas. 5181/2022) en la que establecimos 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.[...]".

Ahora bien, en la referida STS de 10 de julio de 2023, cit., también se examina un aspecto que es relevante para la resolución del presente recurso de casación, y es que, como allí dijimos, con base en la ausencia de limitación de efectos de la STC 59/2017 "[...] [s]in 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 inexpresivas 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. [...]".

Destacamos, por tanto, en nuestra STS de 10 de julio de 2023, cit., que las limitaciones que impone la STC 182/2021 no afectan a la posibilidad de invocar la declaración de inconstitucionalidad proclamada por la STC 59/2017, respecto a aquellas liquidaciones por IIVTNU que hubieren gravado situaciones inexpresivas de incremento de valor, y admitimos expresamente la viabilidad de la impugnación con esta base en el caso de las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieren alcanzado firmeza al tiempo de dictarse la sentencia, así como de solicitar la rectificación de autoliquidaciones ex art. 120.3 LGT, dentro del plazo establecido para ello.

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 incardinar 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, cit., (FJ 6), y en las demás que siguen esta misma línea jurisprudencial, que no cabría articular la revisión de oficio de liquidaciones firmes por IIVTNU, aun en caso de inexistencia de incremento de valor de los terrenos. El artículo 217.1, apartado g), dispone que "[...] 1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria [...] en los siguientes supuestos: [...] g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal [...]". En la STS 436/2020, de 18 de mayo, se consideró, al igual que en otras sentencias posteriores, que la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 59/2017 no podría habilitar este cauce de revisión de oficio y ello por cuanto, en una apretada síntesis de cuanto allí se razonó:

i) no existe precepto legal expreso que tipifique que la nulidad por inconstitucionalidad de una norma -que en este caso sería el art. 107.1 y 107.2.a) TRLHL- determine la nulidad de la liquidación tributaria que los ha aplicado cuando la misma haya ganado firmeza en vía administrativa

ii) no se consideró en esa línea jurisprudencial que el artículo 39.1 LOTC 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 tunc* 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, cit., esta doctrina jurisprudencial, expresada entre otras en nuestra STS de 16 de diciembre de 2010 se pronuncia dentro de un marco legislativo sobre la devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria distinto al actual, concretamente el art. 155 de la Ley General Tributaria 230/1963 y el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre por el que se regulaba el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, que ciertamente eran mucho menos detallados que la regulación actual de la revisión de oficio contenida en el art. 217 LGT. Pero ello no puede hacernos olvidar que la cuestión de fondo que nos ocupa no se ha afectado ni modificado por la legislación ordinaria, y no podría serlo, ni lo ha sido, pues el marco de examen de esta cuestión es la



Constitución y la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional. Lo que en ningún caso establece el artículo 217.1 LGT es que los actos firmes tributarios que hubieren aplicado una norma declarada inconstitucional queden excluidos del cauce de la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho. Por tanto, los distintos motivos que establece para conseguir la remoción de los actos nulos, y en particular el del apartado g), se han de interpretar bajo el mandato de alcanzar el pleno cumplimiento de los efectos queridos por la Constitución para las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una norma. Es la legislación ordinaria la que ha de ser interpretada desde los mandatos y exigencias de la Constitución y no a la inversa.

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 "[...] [l]a sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley o declare el carácter de norma contraria al Derecho de la Unión Europea producirá efectos desde la fecha de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado" o en el "Diario Oficial de la Unión Europea", según el caso, salvo que en ella se establezca otra cosa [...]". Se trata de una norma destinada a configurar el régimen de la responsabilidad patrimonial derivado de la declaración de inconstitucionalidad, que no es la pretensión que enjuicamos, donde lo que está en cuestión es en qué medida es aplicable a la propia actuación administrativa impugnada el efecto de declaración de inconstitucionalidad.

El mandato del artículo 161.1º a) en relación al artículo 164.1, ambos de la CE, no requiere, ya lo hemos dicho, de desarrollo normativo alguno, y, desde luego, no admite que ninguna ley limite los efectos de la inconstitucionalidad queridos por la Constitución, y desde luego los artículos 39.1 y 40.1 LOTC no lo hacen. Por tanto, no cabe sostener una interpretación jurisprudencial que condujera al resultado de limitar aquello que la Constitución impone, y por ello, cuando el Tribunal Constitucional declara la inconstitucionalidad de una ley y al mismo tiempo no determina nada sobre los efectos temporales de esa declaración, la regla aplicable es la retroactividad, la remoción de efectos, y ese efecto se reconduce a la categoría de nulidad.

Aunque el Tribunal Constitucional ha declarado en diferentes ocasiones que no siempre la declaración de inconstitucionalidad implica la de nulidad de la norma inconstitucional, y tal y como expone, entre otras, la STC 45/1989 al precisar que "[...] [n]i esa vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad es, sin embargo, siempre necesaria, ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la Ley, que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento [...]", no por ello deja de ser cierto que la regla general que se 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 inexpresivas 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 inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5) [...]" y todo ello, remarcando que quedan "[...] expulsados del ordenamiento jurídico, *ex origine*, los arts. 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados [...]" (FJ 5, a,b y c). Esta calificación de nulidad, como destaca la STC 108/2022, se añade por el artículo 39.1 LOTC al efecto derogatorio previsto en el artículo 164.1 CE, y como precisa la referida STC 108/2022 "[...] [ese efecto] de la "nulidad", que se traslada también, en virtud de lo dispuesto en el art. 40.1 LOTC, a los actos dictados en la aplicación de los preceptos expulsados del ordenamiento, en principio, con efectos *ex tunc* [...]".

Es cierto que la calificación de nulidad de un acto puede tener diversos significados y efectos según el sector del ordenamiento jurídico que consideremos, pues no es una categoría homogénea. No obstante, lo que resulta incuestionable es que el efecto general que quiere la Constitución para la declaración de inconstitucionalidad de una norma es, explícitamente, la privación de efectos de la misma desde el momento mismo del inicio de su aplicación, salvo determinados límites ya expuestos. Y ese efecto se corresponde con la categoría de la nulidad de pleno derecho de la legislación administrativa y tributaria. Por supuesto podrán existir casos en los que inconstitucionalidad y nulidad no vayan unidos, pero no es este uno de ellos, por las razones ya expuestas.

A partir de estas premisas, es preciso recordar que el artículo 87.1 LOTC proclama que "[...] [t]odos los poderes públicos están obligados al cumplimiento de lo que el Tribunal Constitucional resuelva [...]", y además, específicamente, los Jueces y Tribunales "[...] interpretarán y aplicarán las leyes y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las 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 concorra 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.

DUODÉCIMO.- *Resolución de las pretensiones.*



Corresponde ahora resolver las pretensiones del litigio con aplicación de la doctrina jurisprudencial establecida (art. 93.1 LJCA), si bien, antes hemos de despejar si los términos en que ha discurrido el debate en la vía administrativa y judicial nos permiten resolver con aplicación del criterio jurisprudencial fijado. Dos son las cuestiones que se suscitan. En primer lugar, la cuestión de hecho de si en el caso litigioso estamos, efectivamente, ante una liquidación por IIVTNU que ha gravado una situación de inexistencia de incremento de valor de los terrenos. En segundo lugar, la eventual restricción que para nuestro enjuiciamiento pudiera resultar de los concretos motivos de revisión invocados por la contribuyente en su solicitud de revisión de oficio y, luego, en su demanda.

En cuanto a este segundo aspecto, el de los motivos de nulidad de pleno derecho suscitados, hay que tener en cuenta que la resolución administrativa que inadmitió la solicitud de revisión de oficio examinó no se limitó a examinar las causas de revisión por nulidad de pleno derecho invocadas por la contribuyente, esto es, las del artículo 217.1, c) y e), sino que contempló todas y cada una de las restantes causas previstas en el artículo 217.1 LGT, con cita de abundantes sentencias de esta Sala que transcribe en su texto, para determinar, finalmente, que en ninguna de las causas del artículo 217.1 tendría cabida, como motivo de nulidad de pleno derecho, la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017. También se ocupa la resolución administrativa de la incidencia de la inconstitucionalidad declarada en la STC 182/2021 y considera que no permitiría, por la limitación de efectos que impuso, la revisión de la liquidación firme en cuestión.

Por tanto, dados los términos en que se ha desarrollado el debate de las partes en el litigio, nuestro examen no puede quedar reducido exclusivamente a los motivos de nulidad invocados en vía administrativa o en la demanda por la parte que solicitó la revisión, puesto que 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.

En este caso la parte concretó perfectamente los hechos que consideraba determinantes de la nulidad de pleno derecho de la liquidación firme, que no son otros que la declaración de inconstitucionalidad por STC 59/2017 respecto a normas esenciales para la determinación de la base imponible, que fueron aplicadas para la liquidación de la deuda tributaria abonada. También alegó y acreditó los hechos demostrativos de la inexistencia de incremento de valor de los terrenos en la transmisión gravada, y es por ello que sostuvo que la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017 permite la revisión de oficio del acto firme de liquidación. Es decir, alegó todos y cada uno de los elementos necesarios para resolver sobre la revisión de oficio. Es la Administración que debe decidir sobre la admisión a trámite de la solicitud de revisión de oficio, y resolver sobre el fondo, la que debe examinar, sobre la base de los hechos y circunstancias alegadas por la obligada tributaria, si lo que se ha puesto de manifiesto como causas de nulidad, tiene encaje plausible en las causas de revisión por nulidad de pleno derecho, y entonces dar curso al procedimiento de revisión por todos sus trámites, lo que no presupone su resultado final. Y en este caso, los hechos determinantes de la eventual nulidad se pusieron de manifiesto con toda claridad en la solicitud presentada, y el Ayuntamiento examinó todos y cada uno de los motivos de nulidad de pleno derecho del artículo 217.1 LGT, para concluir que en ninguno de ellos tenía cabida la solicitud de revisión de oficio, por lo que la inadmitió "al ser manifiesto que las liquidaciones practicadas no se encuentran en dichos supuestos [de nulidad de pleno derecho]".

Por consiguiente, ni en vía administrativa, ni en el debate procesal, la cuestión se ha limitado a examinar uno u otro motivo, sino que ha girado sobre la posibilidad misma de que la inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017 pudiera sustentar alguno de los motivos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217.1 LGT. Incluso el auto de admisión plantea, incardinar esta circunstancia en los motivos previstos en los apartados a), e), f) y g) del artículo 217.1 LGT, lo que ha permitido a las partes razonar y argumentar cuando han considerado necesario al respecto, con plena contradicción.

Dicho esto, no cabe duda de que la liquidación firme por IIVTNU cuya revisión se solicita incurre en el supuesto de inexistencia de incremento de valor de los terrenos en el que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) LHL incurre en la inconstitucionalidad declarada por la STC 59/2017, de 11 de mayo. En la transmisión de inmueble sometida a gravamen no se exteriorizó ningún incremento de valor de los terrenos urbanos, sino al contrario, un significativo decremento. Se trata de un hecho que no ha sido cuestionado por ninguna de las partes y que resulta incontestable, ya que el inmueble se adquirió en 2007 por 1.100.000 euros, y se vendió en 2016 por 440.000 euros. Aunque este precio comprende el conjunto del inmueble construido (se trataba de un local) la Administración ni tan siquiera ha cuestionado que semejante decremento -del 60%- pone de manifiesto una significativa disminución de valor del suelo, por tanto, la inexistencia de riqueza susceptible de gravamen. Estamos, por tanto, ante una liquidación nula de pleno derecho, por la inconstitucionalidad de las normas que



aplica y que se sitúa en el ámbito del supuesto para el que la STC 59/2017 declaró la inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) LHL.

La aplicación al caso litigioso de la doctrina jurisprudencial que hemos fijado en el anterior fundamento jurídico debe conllevar la desestimación del recurso de casación, pues si bien es cierto que la sentencia recurrida no incardina en ningún motivo concreto de nulidad de pleno derecho la decisión de acoger la revisión de oficio y declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación, sin embargo si efectúa un pronunciamiento conforme con la interpretación jurisprudencial que hemos establecido, partiendo de la base de la indiscutida inexistencia de incremento de valor de los terrenos en la transmisión gravada y de la aplicabilidad de la revisión de oficio por el cauce del artículo 217.1 LGT, por lo que debe ser confirmada en aplicación de la doctrina sobre el principio de efecto útil del recurso de casación, que, en síntesis, impide que prospere éste cuando, pese a no ser conformes a Derecho los argumentos y razonamientos de la sentencia recurrida, bien en todo o en parte, ello no deba traducirse en el éxito de la pretensión estimatoria en casación, por ser ajustada a Derecho la decisión final [SSTS de 1 de diciembre de 2020 (rec. cas. 3857/2019); de 21 de febrero de 2019 (rec. cas. 577/2016); y de 16 de enero de 2005 (rec. cas. 1721/2000)].

Por otra parte, la decisión no puede limitarse en este caso a revocar la inadmisión de la revisión de oficio, sino que debe resolver el fondo de la propia solicitud, dando lugar a la misma, como dispone la sentencia recurrida. Estamos ante un caso en el que, conforme a constante doctrina jurisprudencial de esta Sala, el órgano judicial está en condiciones de resolver directamente sobre la revisión de oficio, sin retroacción de actuaciones para seguir el procedimiento establecido en el artículo 217.4 LGT (dictamen del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma), pues no existen otras personas distintas al interesado que deban ser oídas, ni se produce afectación de derechos o intereses de terceros como consecuencia del acto cuya revisión de oficio se solicita. Como hemos declarado, entre otras, en la STS de 1 de diciembre de 2020 (rec. cas. 3857/2019 - ECLI:ES:TS:2020:4193) cuando la Administración inadmite la revisión de oficio de actos administrativos, la estimación del recurso contencioso-administrativo contra dicha decisión de inadmisión no se ha de limitar necesariamente a la retroacción de actuaciones a la fase de admisión de la solicitud de revisión, para su tramitación posterior ante la propia Administración, sino que el Tribunal podrá entrar directamente a resolver sobre la procedencia de la revisión de oficio, cuando resulte desproporcionado, y así ocurre aquí, someter a los interesados a un nuevo procedimiento para dilucidar una cuestión de derecho que ha quedado plenamente resuelta en este proceso jurisdiccional. Por otra parte, constatamos que la revisión de oficio se solicitó en un plazo inferior a cuatro años desde que se produjo el pago la liquidación tributaria cuya revisión se pretende, y poco más de dos años después de dictarse la STC 59/2017, de 11 de mayo.

En consecuencia, el pronunciamiento de la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Valencia, que acogió la solicitud de revisión de oficio, declaró la nulidad de pleno derecho de la liquidación y la obligación de la cuota tributaria abonada y los intereses correspondientes, es ajustado a Derecho y debe ser mantenido, por lo que el recurso de casación ha de ser desestimado, en aplicación del principio de efecto útil del recurso de casación, integrando las razones jurídicas que conducen al pronunciamiento estimatorio de la pretensión de revisión de oficio con las que hemos expuesto en los anteriores fundamentos jurídicos.

DECIMOTERCERO.- Las costas.

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, se mantiene el pronunciamiento contenido al respecto en la sentencia recurrida que no hizo imposición de las mismas, habida cuenta de las serias dudas de derecho sobre la cuestión controvertida (artículo 139.1 LJCA).

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido, de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento undécimo:

- 1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 199/2023, interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de Valencia contra la sentencia núm. 338/2022, de 17 de noviembre, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Valencia, en el procedimiento abreviado núm. 347/2022.
- 2.- Hacer el pronunciamiento sobre costas, en los términos previstos en el último fundamento.

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

Así se acuerda y firma.