



Roj: **STSJ MU 623/2023 - ECLI:ES:TSJMU:2023:623**

Id Cendoj: **30030330022023100112**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Murcia**

Sección: **2**

Fecha: **23/03/2023**

Nº de Recurso: **193/2022**

Nº de Resolución: **176/2023**

Procedimiento: **Recurso de apelación**

Ponente: [REDACTED]

Tipo de Resolución: **Sentencia**

T.S.J.MURCIA SALA 2 CON/AD

MURCIA

SENTENCIA: 00176/2023

UNIDAD PROCESAL DE APOYO DIRECTO

N56820

PALACIO DE JUSTICIA, RONDA DE GARAY, 5 -DIR3:J00008051

Teléfono: Fax:

Correo electrónico:

UP3

N.I.G: 30016 45 3 2021 0000716

Procedimiento: AP RECURSO DE APELACION 0000193 /2022

Sobre: HACIENDA MUNICIPAL Y PROVINCIAL

De. [REDACTED].

Representación [REDACTED]

Contra. **AYUNTAMIENTO DE SAN PEDRO DEL PINATAR**

Representación [REDACTED]

ROLLO DE APELACIÓN Núm. 193/2022

SENTENCIA Núm. 176/2023

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA

SECCIÓN SEGUNDA

Compuesta por los Ilmos. Sres.:

[REDACTED]
Presidente

Don José María Pérez-Crespo Payá

Don Francisco Javier Kimatrai Salvador

Magistrados



Ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA N.º 176/23

En Murcia, a veintitrés de marzo de dos mil veintitrés.

En el rollo de apelación n.º 193/22 seguido por interposición de recurso de apelación contra la sentencia n.º 117/22, de 31 de mayo, dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo n.º 1 de Cartagena en el recurso contencioso administrativo n.º 720/21, en cuantía de 56.571,57 €, en el que figuran como parte apelante ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, S.A, representada por el Procurador D. [REDACTED] y defendida por el Letrado D. [REDACTED], y como parte apelada, el Excmo. Ayuntamiento de San Pedro del Pinatar, representado por la Procuradora D.ª [REDACTED] y defendido por el Letrado D. [REDACTED], sobre liquidación del IIVTNU; siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. Dña. [REDACTED] quien expresa el parecer de la Sala.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

ÚNICO.- presentado el recurso de apelación referido, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 1 de Cartagena lo admitió a trámite, y después de dar traslado del mismo a la parte apelada para que formalizara su oposición, remitió los autos, junto con los escritos presentados a la Sala, la cual designó Magistrada ponente y acordó que quedaran los autos pendientes para dictar sentencia; señalándose para votación y fallo el día 10 de marzo de 2023.

II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La sentencia apelada desestima la demanda del recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales Sr. [REDACTED], en nombre y representación de ALTAMIRA SANTANDER REAL STATE, S.A, frente a la desestimación presunta por silencio del Excmo. Ayuntamiento de San Pedro del Pinatar de la solicitud de revocación y, subsidiariamente, revisión, de la liquidación del IIVTNU número 2018045270101, de la que resulta una deuda tributaria total a ingresar de 56.571,57 €.

Parte la sentencia apelada de que la liquidación girada correspondiente al IIVTNU que constituye el objeto de litigio era firme, por lo que resulta de aplicación lo que dispone el art. 221.3 de la Ley 58/2003 de la LGT, que reproduce. Por tanto, la devolución del ingreso indebido solo podía solicitarse mediante los procedimientos de revisión de actos nulos de pleno derecho, revocación rectificación de errores y el recurso extraordinario de revisión.

Señala la sentencia que, examinado el expediente administrativo, la actora presentó en fecha 25 de octubre de 2019 escrito que titulaba "*Solicitud de revocación de liquidación y subsidiariamente revisión de actos nulos de pleno derecho*", escrito en el que expresamente solicitaba el inicio del procedimiento de revocación de la liquidación o, subsidiariamente, que se iniciara el procedimiento de revisión de la liquidación como acto nulo de pleno derecho, y se declarase la nulidad de la liquidación; y en ambos casos, se procediera a la devolución de los ingresos abonados junto con los correspondientes intereses de demora. La entidad recurrente instó los procedimientos previstos en el artículo 221.3 de la LGT, lo que supone que no concorra la causa de inadmisibilidad primera invocada por la administración demanda.

También inadmite la sentencia la alegación de falta de agotamiento de la vía administrativa; y ello porque la mercantil presentó la solicitud (que dirigía a la Hacienda Tributaria de la Región de Murcia y al Ayuntamiento de San Pedro del Pinatar) ante la Agencia Estatal Tributaria quien, en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, lo remitió a la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, que era la autora de la liquidación girada.

Sobre la falta de legitimación pasiva, igualmente invocada por el Consistorio, señala la sentencia apelada que en ningún momento antes de la contestación a la demanda ha puesto de manifiesto dicha falta de legitimación pasiva por considerar que la ostenta la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, lo cual -de estimarse- hubiera implicado la falta de competencia territorial de este Juzgado. Y como en casos similares se ha resuelto, entiende que la legitimación originaria la ostenta el Ayuntamiento, lo que basa en el art. 106.3 de la LRBRL 7/1985 y en el artículo 7.1 del TRLRHL 2/2004. El Ayuntamiento de San Pedro del Pinatar ha delegado en la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, conforme a convenio firmado con la misma y publicado en el BORM el 10 de febrero de 2016 y 4 de julio de 2016, la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos



municipales; sin embargo, la competencia originaria ex lege se mantiene en el **Ayuntamiento de San Pedro del Pinatar** que simplemente delega en otro organismo público sus facultades.

Para la resolución del litigio, parte la sentencia apelada de la STS de 18-5-2020, recurso 1665/2019, dictada a propósito de una solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de una liquidación firme de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana amparada en la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017. Reproduce el fundamento de derecho cuarto de la citada STS. Y concreta en este punto que, firme la liquidación impugnada, puesto que no se recurrió en vía administrativa en reposición, la actora solicitó su revocación ex art. 219 LGT y, subsidiariamente, su revisión ex art. 217.1.e) de la misma Ley. El **ayuntamiento** inadmitió la solicitud y la recurrente entiende que dicha decisión es contraria a derecho por las razones expuestas en el fundamento primero.

Dilucida la sentencia, en primer lugar, si la inadmisión de la revocación es o no ajustada a derecho, para lo cual parte del art. 219.1 LGT. Y desestima el motivo alegado por la recurrente según el cual la liquidación se debe revocar porque frente a ella no pudo alegar y probar, al amparo de la STC 59/2017, que el inmueble transmitido no había experimentado un incremento de valor sino un decremento sufriendo indefensión. La recurrente pudo alegar y acreditar en sede administrativa cuanto tuvo por conveniente a través del recurso de reposición que no se llegó a formular. Además, sigue diciendo la Juzgadora de instancia, a la fecha de la liquidación la actora conocía o podía conocer las implicaciones de la STC 59/2017 que invoca, y que la revocación de una liquidación firme supondría desconocer la naturaleza jurídica de la revocación puesta de manifiesto, entre otras, en las SSTS de 11-7-2001, recurso 216/1997, y 19-5-2011, recurso 2408/2011. Concluyendo que la inadmisión de la revocación es ajustada a derecho.

En cuanto a la alegación subsidiaria de que concurren los motivos de revisión a) y e) del art. 217.1 LGT, se remite la sentencia apelada al pronunciamiento del Tribunal Supremo en su sentencia de 18-5-2020, recurso 2596/2019; reproduce en este orden los fundamentos de derecho quinto y cuarto de la referida sentencia.

Y concluye que aun cuando en el presente caso la liquidación es posterior a la STC 59/2017, la recurrente pudo utilizar los recursos administrativos para acreditar la pérdida de valor del inmueble lo que, como hemos dicho, no ocurrió. Y añade que la aplicación de la doctrina jurisprudencial citada impide apreciar la concurrencia de ellos motivos de revisión alegados. Por lo que considera ajustada a derecho la inadmisión de la revisión.

SEGUNDO.- ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, S.A. basa su recurso de apelación en los siguientes argumentos:

1.- Indefensión producida por vulneración de lo dispuesto en el artículo 24 CE: Vulneración de los artículos 217.1.a) y 219.1 LGT.

Reproduce lo dicho por la sentencia apelada para desestimar la solicitud de revisión de la liquidación inicialmente impugnada por ser nula de pleno derecho con base en lo regulado por el inciso a) del art. 217.1 LGT. Y señala que la solicitud de revisión presentada en vía administrativa, y reiterada después en la demanda que dio origen al presente procedimiento, estaba fundada principalmente en una vulneración de lo dispuesto en el artículo 24 CE; por lo tanto, en la vulneración de un derecho susceptible de amparo constitucional (supuesto, por lo tanto, que no ha sido tenido en cuenta en la resolución recurrida) y no únicamente en el presupuesto recogido en el artículo 217.1.e), por haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido (que es el único al que se refiere la resolución que por el presente se recurre). De este modo, se alegaba en el escrito de demanda que la vulneración del referido artículo 24 CE se producía por haberse generado en la ahora apelante una evidente situación de indefensión, en la medida en que el procedimiento aplicado no permitió alegar y probar que no existía capacidad económica susceptible de ser gravada por el IIVTNU. Se limita ahora a señalar que el artículo 24 CE es un derecho susceptible de amparo constitucional, por lo que su invocación justifica la declaración de nulidad solicitada.

En cuanto a la solicitud de revocación formulada, ex art. 219 LGT, parte la apelante del hecho indubitado de que el devengo del impuesto (venta del inmueble que nos ocupa) se produjo el día 22 de junio de 2017. Igualmente resulta indubitado que la apelante presentó su declaración del impuesto conforme al artículo 110.1. a) de la LHL dentro de los treinta días siguientes a la venta del inmueble. Por último, la liquidación del impuesto se produjo en el mes de julio de 2018.

Partiendo de esos hechos afirma que en ningún momento pudo alegar o probar la inexistencia de una capacidad contributiva. Lo que sustenta en que, de acuerdo con el procedimiento seguido por la Administración demandada, en ningún momento tuvo la recurrente la oportunidad efectiva de probar o alegar la eventual inexistencia de capacidad económica sometida a gravamen. Para ello, dice que habrá que analizar el procedimiento de liquidación aplicable al presente caso hasta la STC 59/2017 y el aplicable tras el dictado de la STC 59/2017. En el primer caso, argumenta que a la fecha en que presentó su declaración del



impuesto, el procedimiento legalmente previsto era el que se incluía en los artículos 102, 107 y 110.4 el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, y este procedimiento le impedía acreditar la inexistencia de una situación inexpresiva de capacidad económica. Cita en este sentido la STS 592/2020, de 28 de mayo, que se pronunció sobre si concurría la causa de revisión prevista en la letra e) del artículo 217 LGT (falta absoluta de procedimiento) en relación con una liquidación anterior a la STC 59/2017. El Tribunal Supremo consideró que no concurría dicho motivo de revisión por una cuestión estrictamente temporal. Y aunque el Tribunal Supremo concluye que el **Ayuntamiento** respetó el procedimiento legalmente previsto al tiempo de dictarse la liquidación (antes de la publicación de la STC 59/2017) también afirmó, y esto es lo relevante, que ese procedimiento "no permitía al contribuyente probar la inexistencia de incremento de valor del terreno transmitido". De lo anterior concluye que cuando presentó su declaración, el procedimiento de liquidación legalmente aplicable le generaba indefensión material. Como señala el Tribunal Supremo, el procedimiento entonces aplicable no establecía un trámite donde el contribuyente pudiese alegar y probar la inexistencia de capacidad económica sometida a tributación. Es decir, el procedimiento no prescribía un trámite donde el contribuyente, más allá de poder objetar frente a algunos cálculos de la administración, pudiese poner de manifiesto y probar que la transmisión de un inmueble no le había generado una capacidad económica susceptible de ser gravada por el impuesto. El procedimiento, aunque fuese el legalmente previsto, cercenaba el derecho de defensa del contribuyente amparado por el artículo 24 CE porque impedía a este alegar y probar aspectos esenciales para su defensa.

En el segundo caso, (procedimiento seguido tras la STC 59/2017), señala que la liquidación se dictó en el mes de marzo de 2018. En este momento, es cierto que ya se había dictado y publicado la STC 59/2017 Y de dicha publicación se derivaba una doble consecuencia: a) el contribuyente tenía derecho a acreditar la inexistencia de capacidad económica sometida a tributación y la carga de aportar las pruebas oportunas; b) la administración debía permitir el ejercicio de ese derecho habilitando en el procedimiento de liquidación un trámite que, con todas las garantías, permitiese la prueba de la inexistencia de minusvalía. Se remite a lo dicho en este punto en la STS 592/2020, de 28 de mayo. No obstante, lo anterior, y pese a que el procedimiento ya se encontraba iniciado, la Administración demandada hizo caso omiso de la STC 59/2017 y no habilitó un trámite procedimental en el que la interesada pudiese evitar la indefensión finalmente padecida. En ningún momento, como hubiese exigido el recto cumplimiento de la STC 59/2017 se le concedió la posibilidad de alegar o probar que no existía una capacidad económica sometida a tributación. La administración, como venía actuando antes de la STC 59/2017, se limitó a aplicar la LHL; por lo que -por aplicación del artículo 110.4 de la Ley de Haciendas Locales- nunca pudo acreditar un resultado diferente del resultante de las reglas objetivas de valoración previstas en la citada Ley. Es decir, aunque la apelante gozaba de un derecho reconocido por el Tribunal Constitucional, el **Ayuntamiento** impidió que dicho derecho pudiese hacerse efectivo sufriendo una evidente indefensión con lesión del art. 24 CE, susceptible de amparo constitucional. Se cumplen, por lo tanto, los requisitos exigidos por la LGT para determinar la revocación y revisión de la liquidación inicialmente impugnada.

2. - Vulneración de lo dispuesto en el art. 217.1.e) LGT: El **Ayuntamiento** dictó la liquidación prescindiendo de un trámite esencial del procedimiento, como es el trámite de audiencia.

Considera importante el hecho de que el propio Tribunal Supremo en su sentencia de 18 de mayo de 2020 (recurso 2596/2019) marque una diferencia clara entre el procedimiento legalmente establecido con anterioridad a la publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional anteriormente mencionada y el que debía entenderse de aplicación con posterioridad a este momento. Se evidencia, por lo tanto, que, a partir de la publicación de la STC 57/2017, el contribuyente tenía derecho a acreditar la inexistencia de capacidad económica sometida a tributación y la carga de aportar las pruebas oportunas y, por otro lado, la administración debía permitir el ejercicio de ese derecho habilitando en el procedimiento de liquidación un trámite que, con todas las garantías, permitiese la prueba de la inexistencia de minusvalía. En consecuencia, el Alto Tribunal justifica la actuación del **Ayuntamiento** únicamente teniendo en cuenta que en el momento en el que se dictó la liquidación objeto de autos no existía como tal una disposición legal que obligara a las Administraciones locales a establecer un procedimiento que permitiera al contribuyente alegar la inexistencia de plusvalía en la transmisión que daba origen al impuesto, aclarando, eso sí, que dicha obligación se determinó y comenzó a ser exigible a partir de la publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional y, por lo tanto, en el momento en el que se dictó la liquidación que nos ocupa.

Tras esta sentencia, por lo tanto, se puso de manifiesto que el artículo 110.4 del TRLHL, era inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total).

La nulidad total de dicho precepto es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del



TRLHL. Es decir, tras el dictado de la STC 59/2017 era imprescindible que la Administración instrumentase un trámite procedimental en el que el contribuyente pudiese hacer efectivo el derecho que reconocía la sentencia del Tribunal Constitucional.

Reitera que el Tribunal Supremo, en la 592/2020, de 28 de mayo, analizó si la ausencia de un trámite de audiencia en el procedimiento de liquidación del INVITU suponía la ausencia de un trámite esencial a los efectos de la letra e) del artículo 217 LGT. En ese caso el Tribunal Supremo consideró que no se producía dicha circunstancia por una simple circunstancia temporal: porque la liquidación, en ese caso, se produjo antes de la publicación de la STC 59/2017. Pero esta conclusión no es aplicable al presente caso debido a que la liquidación que nos ocupa se dictó después de la publicación de la STC 59/2017. Tras esa sentencia y como consecuencia del ella, el trámite de audiencia en el que el contribuyente pudiese hacer efectivo el derecho que le reconocía la STC 59/2017 pasaba a convertirse en un trámite preceptivo y esencial del procedimiento.

A mayor abundamiento añade que ese trámite pasaba a ser más esencial, debido a que cuando se inició el procedimiento, como ha declarado la STS 592/2020, de 28 de mayo, la interesada no tenía posibilidad material ni legal de aportar prueba alguna que acreditase la ausencia de capacidad económica y se vio impedida, desde el principio, de su posibilidad de atacar la futura liquidación por ausencia de capacidad económica gravable.

Por lo tanto, una vez dictada la STC 59/2017 y con la finalidad de evitar la situación de indefensión que se generó, la Administración debería haber actuado diligentemente articulando un trámite adicional de alegaciones y pruebas previo al dictado de la liquidación definitiva. Sin embargo, esto no ocurrió y se dictó la liquidación omitiendo ese trámite esencial, impidiendo -al igual que se producía antes de la STC 59/2017- acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que resultaban de la LHL.

TERCERO. - El Excmo. **Ayuntamiento de San Pedro del Pinatar** se opone al recurso de apelación alegando, como motivo previo, que el recurso de apelación reproduce acriticamente los mismos argumentos ya expuestos en la demanda y que fueron desestimados en la sentencia ahora apelada, lo que determina su desestimación.

Se remite a lo establecido por el Tribunal Supremo sobre el objeto del recurso de apelación. Y añade que es suficiente una lectura atenta del recurso de apelación para comprobar que -además de que puede tratarse de un recurso estereotipado (pues hace referencia en dos ocasiones al **Ayuntamiento** de Guía de Isidora de la provincia de Santa Cruz de Tenerife)-, lo cierto es que el cuerpo argumentativo es idéntico en su literalidad a buena parte de la demanda que dio origen al procedimiento del que trae causa esta apelación, con lo que, aplicando dicha jurisprudencia al presente caso, entiende que el recurso de apelación debe ser desestimado, por cuanto ha sido formulado acriticamente, como si la sentencia no se hubiera dictado, reproduciendo el debate ya sostenido en la demanda y sin explicitar en qué supuestos defectos procesales o sustantivos habría incurrido la Juzgadora de la instancia en la resolución recurrida.

Como primer fundamento de su oposición plantea que la sentencia impugnada es ajustada a Derecho, dado que no existe indicio alguno que justifique las supuestas infracciones señaladas por la apelante ni del art. 24 CE ni la de los artículos de la Ley General Tributaria [art. 217.1.a), 219.1 y art. 217.1.e)]

En cuanto a la alegación de que la recurrente no habría sido oída en vía administrativa de manera previa, y que no se habría respetado su derecho de audiencia, reproduce lo dicho al respecto por la sentencia recurrida. Y añade que nos encontramos ante un acto administrativo firme y consentido, de carácter tributario que fue voluntariamente abonado y satisfecho. Reproduce al efecto el art. 28 LJCA. Los principios de legalidad y seguridad jurídica, unidos al principio que prohíbe ir contra los actos propios, impiden a la recurrente combatir la liquidación y obtener la devolución de lo satisfecho una vez firme, consentida y abonada la liquidación; además el principio de presunción de ejecutividad, ejecutoriedad y validez de los actos administrativos que, cuando no son recurridos en el plazo legalmente establecido -en este caso, al no haberse formulado recurso de reposición por la recurrente-, ganan firmeza y son irrecurribles tanto en sede administrativa como en sede judicial.

Afirma que sí se tuvo la oportunidad de que la parte actora pudiera alegar la supuesta falta de capacidad contributiva mediante el citado recurso de reposición que se pudo interponer desde que se produjo el devengo del impuesto el día 22 de junio de 2017 hasta 30 días más tarde que es el plazo que prescribe el artículo 124 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC) para el caso de actos administrativos expesos. Cita a estos efectos la STS de 21 de mayo de 1997, cuyo fundamento jurídico tercero reproduce.

A la alegación de la mercantil de que no ha existido audiencia en el procedimiento de liquidación del impuesto y que no ha podido probar o alegar adecuadamente la supuesta inexistencia de capacidad económica sometida a gravamen, reproduce la dicho por la sentencia apelada al efecto, concluyendo que ni existe la causa de nulidad por omisión del trámite de audiencia, al no estar previsto en los artículos 102, 107 y 110.4 del Texto



refundido de la Ley de Haciendas Locales que regían el procedimiento de liquidación del impuesto, ni se puede acusar al **Ayuntamiento** de generar indefensión a la parte actora. Invoca la jurisprudencia según la cual « *la utilización de un procedimiento distinto del establecido expresamente en la Ley puede asimilarse a la ausencia absoluta de procedimiento; pero puede también no integrar el supuesto de nulidad cuando en el seno de ese procedimiento diferente se hayan seguido los trámites esenciales previstos en el regulado ad hoc, lo que excluiría, además, toda forma de indefensión*».

En segundo lugar, rechaza el **Ayuntamiento** la supuesta infracción del art. 217.1.e) LGT, partiendo para ello de la STS de 17 de octubre de 2000 según la cual, para que pueda invocarse esta causa de nulidad (omisión de un trámite procedimental que genera indefensión) es necesario que la infracción cometida por el acto administrativo que se impugne deba ser "clara, manifiesta y ostensible", entendiéndose por tales aquellos casos de ausencia total del trámite (...).

Pese a que la STC 59/2017 declara inconstitucional (completa, absoluta, incondicionadamente) el precepto que contenía el procedimiento a seguir (art. 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales), no se puede afirmar que todas las liquidaciones anteriores a dicha sentencia sean nulas por falta de procedimiento, pues eso supondría no solo proyectar hacia atrás esa declaración de nulidad, sino también exigir un trámite previo, como es el de audiencia, que no estaba previsto legalmente y que, por lo tanto, la Administración no pudo omitir. Añade que el propio Tribunal en la sentencia citada no estableció el alcance de dicha declaración de inconstitucionalidad. Siendo, por tanto, el procedimiento utilizado el que legalmente disponía el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales y conforme a Derecho la sentencia en este punto, lo que conduce a la desestimación del motivo planteado.

En definitiva, concluye, siendo firme, consentida y pagada la liquidación recurrida, es claro que la demanda era inadmisibile como así lo aprecia la sentencia apelada, y ello debería impedir el hecho de poder entrar a discutir las cuestiones de fondo alegadas por la recurrente, tal como viene reiteradamente pronunciándose al respecto el Tribunal Supremo (STS dictada en recuso de casación núm. 2232/2006).

Para agotar el debate, señala el Letrado del **Ayuntamiento** que es cierto que el Tribunal Constitucional en su sentencia de 11 de mayo de 2017 declaró inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y el 110.4 del TRLRHL, con posterioridad a la liquidación, firmeza y pago de la liquidación que nos ocupa. Y ello, en la medida en que consideró que no era admisible gravar supuestos en los que no se habría producido incremento de valor del terreno.

Sin embargo, pudiendo hacerlo, el Tribunal no estableció el alcance de dicha declaración de inconstitucionalidad. Es decir, si podía aplicarse a supuestos anteriores a la publicación en el BOE de la sentencia (15-6-2017). Lo que contrasta con lo que el Tribunal Constitucional sí hizo en la más reciente sentencia de 31-10-2019 (BOE de 6-12-2019). En ella, declaró inconstitucional el artículo 107.4 del TRLRHL, cuando el impuesto exigido fuera confiscatorio. Pero, además, matizó el alcance de dicha declaración de inconstitucionalidad declarando: "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". El Tribunal Supremo, por su parte, se centra en determinar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, realizada sin límite alguno, sobre liquidaciones firmes, pero dictadas aplicando preceptos inconstitucionales. Quedan fuera los supuestos de liquidaciones que en su día fueron recurridas y desestimadas mediante resolución administrativa o sentencia judicial que sea firme (art. 40.1 de la Ley 2/1979 Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC). El propio Tribunal Constitucional, mediante sentencia n.º 45/1989, de 20 de febrero, consideró aplicable el citado artículo 40.1 de la LOTC, también a los supuestos de resoluciones administrativas firmes.

Consecuentemente, no sería admisible solicitar la devolución de ingresos indebidos directamente. Cita al respecto las STS de 18 de mayo de 2020 (recursos 1665/2019, 2596/2019 y 1068/2019); y entiende que con remisión a dicha doctrina, es comprobable que una liquidación firme, consentida y abonada (como es este caso) aunque aplicase preceptos a la postre declarados inconstitucionales, no incurre en ninguno de los supuestos de nulidad previstos en el artículo 217.1 de la LGT (o 47.1 LPACAP), teniendo en cuenta que se trata de supuestos tasados, y que además deben interpretarse de forma restrictiva.

Siguiendo los criterios de las anteriores sentencias del Tribunal Supremo, niega que haya lesión de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional (artículo 217.1.a) LGT). Rechaza la alegación del principio de capacidad económica, previsto en el artículo 31 de la Constitución, pues, dice, se trata de una alegación con poco fundamento, porque los únicos derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional son los previstos en los artículos 14 a 29 de la Constitución.



Niega también que se haya omitido total y absolutamente el procedimiento establecido (artículo 217.1.e) LGT), según el criterio establecido por el Tribunal Supremo.

No estamos ante 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 (artículo 217.1.f) LGT); causa de nulidad que el Tribunal Supremo, dice, califica de "extravagante".

Tampoco existe una causa de nulidad basada en una disposición de rango legal, aplicable a este supuesto (artículo 217.1.g) LGT). El Tribunal Supremo descarta también el supuesto de nulidad previsto en el artículo 217.1.g) de la LGT. En este punto, considera el Tribunal Supremo que dicha nulidad no podría basarse en el artículo 39.1 de la LOTC, dado que el mismo se refiere a la nulidad de los preceptos impugnados, y no de los actos administrativos dictados al amparo de estos. Por tanto, entender que la norma, sin decirlo, extiende los efectos de la inconstitucionalidad a dichos actos administrativos, supondría efectuar una interpretación extensiva del artículo 217.1 de la LGT, contraria a la jurisprudencia del propio Tribunal Supremo.

Pero es que incluso, aunque se llevara a cabo dicho exceso interpretativo, estaríamos ante una nulidad limitada y condicionada, muy lejana, por tanto, a la nulidad "radical" que se desprende del artículo 217.1.g) de la LGT. Y ello, porque aquélla se basaría en una declaración de inconstitucionalidad limitada, parcial, y condicionada. Recordemos que el Tribunal Supremo, en sentencia de 9-7-2018 declaró que el artículo 110.4 del TRLRHL es inconstitucional en todo caso. Sin embargo, la inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) solo se produce en la medida en que el contribuyente logre acreditar que en la transmisión no se ha producido incremento de valor del terreno.

En todo caso, no se trataría de una nulidad radical, sino que dependería de la prueba del decremento de valor aportada por el contribuyente. Y también de la valoración que, de dicha prueba, se llevara a cabo por la Administración y los Tribunales.

En la misma línea, invoca la STC n.º 182/2021, de 26 de octubre de 2021, que restringe el alcance y efectos de la inconstitucionalidad y nulidad del impuesto, diferenciando entre situaciones consolidadas (párrafo b) y no consolidadas (párrafo a).

Por último, reitera que aun cuando en el presente caso la liquidación es posterior a la STC 59/2017, la recurrente pudo utilizar el recurso de reposición para acreditar la pérdida de valor del inmueble y decidió voluntariamente no interponerlo.

CUARTO.- Se aceptan los hechos y fundamentos de derecho de la sentencia apelada, que da debida respuesta a las alegaciones formuladas por la actora, de acuerdo con los criterios jurisprudenciales establecidos al efecto. Añadamos que, ciertamente, como señala el **Ayuntamiento** apelado, el recurso de apelación es prácticamente una reiteración de los argumentos contenidos en primera instancia, lo que sería suficiente para desestimar el recurso de apelación interpuesto. Pero, en cualquier caso, entraremos a examinar los motivos alegados por la entidad apelante.

Conviene resaltar, como ya hiciera la sentencia apelada, que consta en el expediente administrativo que la recurrente, como ella misma reconoce, presentó su autoliquidación por el concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana respecto de la trasmisión formalizada en escritura pública el 22 de junio de 2017, pagando el importe resultante de dicha liquidación que ascendió a 56.571,57 €. Respecto a dicha autoliquidación, la recurrente no solicitó el ningún momento su rectificación; y presentó, en fecha 25 de octubre de 2019, escrito que titulaba "Solicitud de revocación de liquidación y subsidiariamente revisión de actos nulos de pleno". Téngase en cuenta la STC 182/2021, en virtud de la cual tienen la consideración de situaciones consolidadas no revisables las *autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha*, no constando que a la fecha de la referida sentencia del Tribunal Constitucional se hubiera solicitado la rectificación de la autoliquidación. Por tanto, bien entendamos que lo procedente era interponer el recurso de reposición, o bien que, de acuerdo con la naturaleza de las autoliquidaciones tratada por la STS de 12 de julio de 2021 o de 27 de enero de 2022, lo procedente era la rectificación de la autoliquidación y consiguiente devolución de ingresos indebidos, lo cierto es que la entidad apelante no utilizó ninguno de estos medios, sino que dejó la liquidación firme y consentida, e incluso fue abonada; lo que no es discutido por la parte apelante, que solicita la revocación del art. 219, y subsidiariamente la nulidad de pleno derecho del art. 217, ambos de la LGT.

Como señala la sentencia apelada, la STS de 18-05-2020, dictada en el rec. 1665/2019, a propósito de una solicitud de devolución de ingresos indebidos, derivados, como en este caso, de una liquidación firme del IIVTNU amparada en la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017, señalaba que el precepto que resulta de aplicación cuando el contribuyente pretende obtener la devolución de lo que ingresó es el art. 221.3 LGT, a cuyo tenor " *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 d ellos 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".

Por tanto, la denegación de la revocación, como indica la sentencia, es ajustada a derecho, porque, como hemos indicado, la entidad apelante sí pudo solicitar una rectificación de su autoliquidación, o, en todo caso, interponer un recurso que nunca llegó a formularse, dejando firme y consentida la liquidación; y cuando ello sucedió, ya podía conocer la actora la sentencia del STC 59/2017.

No cabe la revocación porque esta no es una fórmula alternativa para impugnar, como ha dicho el Tribunal Supremo (STS 19-05-2011), fuera de plazo, actos administrativos consentidos y firmes.

Tampoco cabe la pretensión subsidiaria de revisión de las letras a) y e) del art. 217.1 LGT, porque también a estos motivos de revisión se refiere la STS de 18-05-2020, (rec. 1665/2019), pues la declaración de inconstitucionalidad de los arts. 107.1 y 2.a) del TRLHL, *en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica no determina que las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en el supuesto de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217.1.a) de la vigente Ley General Tributaria , pues aquellos actos tributarios no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica) -único que ha sido tenido en cuenta por el juez a quo para estimar el recurso y que ha provocado el debate procesal en esta casación- no es un derecho fundamental de esa naturaleza.*

Y con respecto al apartado e) del citado art. 217.1, reiteramos que la liquidación no se ha dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido. Así, la STS 436/2020, de 18 de mayo (rec. 2596/2019), da respuesta a esta cuestión, como señala la sentencia apelada, pues, en síntesis, el procedimiento legalmente previsto cuando se dictó la liquidación firme cuya nulidad se pretende ahora, era, como dice el Tribunal Supremo, *cabalmente el que regulaba el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, concretamente sus artículos 102 , 107 y 110.4 .*

Prescindir total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, dice la sentencia citada, que, de acuerdo con la jurisprudencia, *debe reservarse a supuestos en los que se aprecien vulneraciones de la legalidad con un mayor componente antijurídico, debiendo ser la omisión clara, manifiesta y ostensible, sin que baste el desconocimiento de un mero trámite que no pueda (ni deba) reputarse esencial.* Y en este caso, como decimos, el procedimiento legalmente previsto era el que hemos indicado más arriba. Y aunque el Tribunal Constitucional declaró inconstitucional el art. 110.4, esto no permite afirmar, como sigue diciendo el Tribunal Supremo, que todas las liquidaciones anteriores a esa sentencia sean nulas por falta de procedimiento, como indica la sentencia apelada reproduciendo literalmente parte del fundamento cuarto de la sentencia del Tribunal Supremo que venimos refiriendo, de innecesaria reiteración aquí.

QUINTO.- Por todo lo cual, procede desestimar el recurso de apelación, por ser ajustada a derecho la sentencia apelada; con expresa imposición de costas a la parte apelante (art. 139.2 de la Ley Jurisdiccional, reformado por la Ley de Agilización Procesal 37/2011, de 10 de octubre), si bien, haciendo esta Sala uso de las facultades reconocidas en el art. 139.4) (*la imposición de las cotas podrá ser a la totalidad, a una parte de estas o a una cifra máxima*), y siguiendo el criterio que viene manteniendo el Tribunal Supremo, considera que debe limitar la cifra máxima por todos los conceptos, atendidas las circunstancias del caso, entre otros extremos, la actuación profesional desarrollada, en 500 € la cantidad máxima a repercutir por todos los conceptos, excluido el IVA.

En atención a todo lo expuesto, **Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,**

FALLAMOS

Desestimar el recurso de apelación n.º 193/22, interpuesto por ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, S.A., contra la sentencia n.º 117/22, de 31 de mayo, dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo n.º 1 de Cartagena, en el recurso contencioso administrativo n.º 720/21, por ser la misma ajustada a derecho; con imposición de costas a la parte apelante, pero en cuantía máxima de 500 € por todos los conceptos, IVA excluido.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de conformidad con lo previsto en el artículo 86.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, siempre y cuando el asunto presente interés casacional según lo dispuesto en el



artículo 88 de la citada ley. El mencionado recurso de casación se preparará ante esta Sala en el plazo de los 30 días siguientes a la **notificación** de esta sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA.

En el caso previsto en el artículo 86.3 podrá interponerse recurso de casación ante la Sección correspondiente de esta Sala.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará certificación a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ