



**JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 1
PALMA DE MALLORCA**

SENTENCIA: 00314/2023

-
Modelo: 016110
C/ JOAN LLUÍS ESTELRICH N° 10
Teléfono: 971729591-971715329 Fax: 971715127
Correo electrónico:

Equipo/usuario: SMC

N.I.G: 07040 45 3 2020 0000559
Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000050 /2020 /
Sobre: IMPUESTOS LOCALES Y PROVINCIALES
De D/Dª: [REDACTED]
Abogado: [REDACTED]
Procurador D./Dª: [REDACTED]
Contra D./Dª AYUNTAMIENTO DE SANTA EULALIA DEL RIO
Abogado: [REDACTED]
Procurador D./Dª [REDACTED]

Part demandant: [REDACTED]
Procuradora: [REDACTED]
Lletrat: [REDACTED]

Part demandada: AJUNTAMENT DE SANTA EULÀLIA DEL RIU
Procuradora: [REDACTED]
Lletrada: [REDACTED]

Procediment ordinari núm. 50/2020, tributs

SENTÈNCIA núm. 314/2023

Magistrada jutgessa: Núria Magem Ramos

Palma, 26 de juny de 2022

FETS

Primer. En data 11 de maig de 2020, la representació processal de [REDACTED], formulà una demanda contra la liquidació tributària de l'IIVTNU de data 5 de desembre de 2014, per un import de 48.546,56€.

Segon. En data 12 de agosto de 2020, es va presentar la corresponent demanda.

En data 6 de novembre de 2020, la representació processal de l'Ajuntament de Satana Eulàlia des Riu va presentar escrit de contestació a la demanda i s'hi va oposar.

Tercer. Després dels tràmits legals és el moment de dictar aquesta sentència.

FONAMENTS JURÍDICIS

Primer. Es objecte d'aquest procediment la resolució referida en el fet primer d'aquesta resolució.

Fixo la quantia en 48.546,56€.

Segon. Resolució de la controvèrsia.

S'ha de fer notar que no ens trobem davant d'una autoliquidació, sinó que l'Administració va girar una liquidació per l'impost de referència i aquesta liquidació és ferma, atès que no fou impugnada en el termini establert.

En efecte, i com assenyala la sentència de 2 de juliol de 2019, de la Sala contenciosa administrativa del Tribunal Superior de Justícia de València: *"En cuanto al fondo del presente recurso, el objeto del mismo lo constituye el Decreto de 22-11-2007 por el que se inadmite el recurso de reposición/revisión interpuesto por el recurrente frente a las liquidaciones del IIVTNU giradas el 9- 12-2014 al recurrente.*

Recurso de revisión que es formulado el 13-10-2017 invocando jurisprudencia del TC, error en la base imponible y falta de realización del hecho imponible así como infracción del principio de capacidad económica con solicitud de devolución de las cantidades indebidamente ingresadas.

Sobre la procedencia, o no, del recurso de revisión interpuesto en estos supuestos ha tenido ocasión de pronunciarse esta misma Sala y sección en Sentencia 284/2019 de 6 Feb. 2019, Rec. 96/2018 en sentido desestimatorio y en los siguientes términos:

TERCERO.-*A fin de dirimir dicha cuestión, debemos centrar el objeto del debate, en primer lugar en el alcance de la referida STC, y por otra parte si el contenido de esta sentencia permite encuadrar la pretensión de devolución de ingreso indebido de la cuota de una liquidación firme del IIVTNU, en alguno de los supuestos legales antes referidos, a saber vía procedimiento especial de revisión o recurso extraordinario de revisión.*

Como cuestión previa debemos constatar el contenido de la mentada STC 59/2017, tal y como ha sido estudiada por la conocida STS 9-7-2018 cuando dice "...tanto en el fallo como en el fundamento jurídico 5, el máximo intérprete de nuestra Constitución deja muy claro que los ART. 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del TRLHL, son inconstitucionales y nulos, "pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor". Con lo que parece estar haciendo una declaración parcial de inconstitucionalidad, en tanto que recalca asimismo que el IIVTNU "no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual", sino que "[l]o es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica", por lo que, en principio, puede pensarse que en los casos en los que se acredite un aumento de valor del terreno al momento de la transmisión, al menos los ART 107.1 Y 107.2 del TRLHL resultan aplicables por los órganos de la Administración o de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Y, por otro lado, sin embargo, el Tribunal Constitucional también indica que "la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa".

Aunque, a renglón seguido, precisa que lo que en realidad corresponde al legislador mediante las "modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto" es "arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana", es decir que se desestima la denominada tesis maximalista en el sentido que desde aquella STC son contrarias a derecho todas las liquidaciones del IIVTNU..."

La referida STS de 9-7-2018 sigue diciendo que "pueden inferirse dos conclusiones: de una parte, que en la STS 59/2017 se declara la inconstitucionalidad parcial de los art. 107.1 y 2 del TRLHL; y, de otra parte, que el alcance de la declaración de inconstitucionalidad que se efectúa en relación con el art. 110.4 del TRLHL es total (o, más exactamente, que se expulsa completa y definitivamente del ordenamiento jurídico la imposibilidad que hasta ese momento tenían los sujetos pasivos de acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en los art. 107.1 y 2 del TRLHL; en consecuencia, de demostrar la improcedencia de liquidar y venir obligado al pago del IIVTNU en ciertos casos)... 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..."

Delimitada la interpretación que debe hacerse de la stc 59/17 , tenemos que del contenido de los art. 38 y 40 LOTC no cabe duda alguna que al menos desde la publicación en el BOE de la sentencia estimando un recurso de inconstitucionalidad, la norma anulada es expulsada del ordenamiento jurídico pro futuro, y respecto a las situaciones consolidadas con anterioridad a dicha publicación, habrá que estar en primer lugar al pronunciamiento del propio TC sobre los límites a la retroactividad, en aras al principio de seguridad jurídica, y en defecto de dicho pronunciamiento conforme determina el art. 40 LOTC , no procederá la revisión de las situaciones consolidadas por haber sido dictada sentencia con fuerza de cosa juzgada. Así dicen dichos preceptos:

El Artículo treinta y ocho de la LOTC:

"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"....

Y el Artículo cuarenta de aquella norma establece:

"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".

En la referida STC de 11 de Mayo de 2017 , nada se dice sobre la posible retroactividad de la misma a situaciones jurídicas consolidadas con anterioridad a la publicación de la misma, y

por tanto deberemos resolver la contienda aplicando la normas de la LGT sobre la procedencia de la devolución de ingreso indebido de una liquidación firme, en un supuesto de un pronunciamiento de nulidad por inconstitucionalidad parcial de los artículos 117 ,1 y 117,2 a) e inconstitucional total del artículo 110,4 del TRLHL.

Pues bien, como antes hemos apuntado, si bien cuando ya ha sido resuelta la contienda por sentencia con fuerza de cosa juzgada, el art. 40 LOTC excluye expresamente la aplicación retroactiva de la nulidad del precepto, el segundo escenario en el que ahora nos encontramos, es qué ocurre cuando se pretende la extensión retroactiva de dicha nulidad a situaciones consolidadas al haber alcanzado firmeza en vía administrativa una liquidación tributaria, como aquí ocurre; el propio TC en sentencias como la 45/1989 y 180/2000 de 29 de Junio , y 60/2015 de 18 de Marzo , apelando al principio de seguridad jurídica del artículo 9,3 constitución y de igualdad del art 14 CE amplía dicho limite a las situaciones de firmeza administrativa porque lo contrario " entrañaría un inaceptable trato de desfavor para quien recurrió, sin éxito, ante los tribunales en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales", es decir en esos supuestos el TC expresamente se pronuncia sobre el carácter limitado del efecto retroactivo de esas sentencias, pero en el caso de la STC 59/2017 nada se dice sobre los efectos retroactivos de la misma, y si bien el mentado art. 40.1 LOTC , sólo limita la revisión de situaciones consolidadas por sentencias con efecto de cosa juzgada, nada dice de los actos administrativos firmes, lo que nos debe llevar a estudiar el posible encaje en este caso de alguno de los supuestos en el que la LGT permite la devolución como ingreso indebido de una liquidación firme, sin olvidar que la doctrina y la jurisprudencia son unánimes a la hora de afirmar que todos los supuestos de nulidad radical deben ser interpretados de manera restrictiva, pues la vía extraordinaria de la revisión de actos nulos de pleno derecho no puede convertirse en una vía indirecta de impugnación, para reabrir plazos frente a actos que han ganado firmeza al no haber sido impugnados en tiempo y forma. Esta interpretación restrictiva tiene también la consecuencia de que, si no queda acreditada la concurrencia de alguno de los supuestos legales de revisión de manera fehaciente e indiscutible, la solicitud de revisión pueda ser considerada carente de fundamento y rechazada de plano en aplicación de lo dispuesto en los artículos 217.3 LGT y 102.3 LPAC .

Por último, ya adelantamos que como luego se expondrá, en STS de 8-6-2017 se desestimó la pretensión de nulidad de pleno derecho de una liquidación que adquirió firmeza en vía administrativa, concurriendo similares requisitos a los aquí estudiados.

A efectos de estudiar los procedimientos de revisión de las liquidaciones que han alcanzado firmeza con anterioridad a publicación de la sentencia del TC(declarando la nulidad por inconstitucionalidad parcial de las normas mencionadas), debemos distinguir cuando se pretenda la rectificación de una autoliquidación de aquellos supuestos en que la administración ha dictado la correspondiente liquidación. En el primer caso los únicos límites para lograr la pretendida rectificación será el plazo de prescripción de cuatro años del artículo 66 LGT y la posible existencia de una liquidación posterior, en cuyo caso no procede aplicar el procedimiento de rectificación de los artículos 120,3 y 22 LGT , y art 126 ss del RD 1065/2007 .

El supuesto que aquí estudiamos es la pretendida revisión de una liquidación firme y pagada tres años antes de publicarse la STC, pretendiendo la devolución del ingreso por indebido; siendo firme la liquidación cuya nulidad, y devolución de ingreso indebido pretende el actor, habrá que estar necesariamente al contenido del artículo 221,3 LGT , disponiendo el obligado tributario de los siguientes cauces procedimentales para obtener dicha devolución, bien el procedimiento especial de revisión del artículo 216 letras a), c) o d) de la LGT , o el recurso extraordinario de revisión del artículo 244 de la misma norma , o bien intentar la procedimiento de rectificación de declaraciones del art 130 RD 1065/2007 .

La parte apelante mantiene que la liquidación, cuya devolución insta en este proceso, es nula de pleno derecho, ex origine y ex radice, toda vez los elementos normativos que amparaban dicha liquidación han devenido inconstitucionales y nulos, fundamentando dicho pronunciamiento en el artículo 47 apartados a), c), f) y g) de la Ley 39/2015 y artículo 217 LGT, y en su defecto entiende el apelante que la liquidación referida no es firme al ser susceptible de proceder a la rectificación de la declaración presentada en su día, siendo este el objeto del recurso de apelación.

Vamos a ir estudiando los distintos esgrimidos por la recurrente, que según esta determinaría la nulidad radical de la liquidación; en primer lugar se refiere que el acto impugnado lesiona derechos libertades susceptibles de amparo constitucional; a ello debemos decir que únicamente cabe dicho

amparo por vulneración de los derechos y libertades recogidos en los artículos 14 a 29 y 30,2 de la Carta Magna, y el principio de capacidad económica referido por el actor está recogido en el artículo 31,3 de la misma, sin que por tanto sea admisible dicho motivo.

Por otra parte, se alega la que la liquidación tiene un contenido imposible; respecto a qué debe entenderse por contenido imposible, la STS 11-4-2013 refiere que "La imposibilidad a la que se refiere la Ley es la imposibilidad material o física, que además ha de ser originaria. Por el contrario, no está incluida en el concepto la imposibilidad jurídica que equivale a la ilegalidad del acto. De no ser así, cualquier acto contrario a la Ley sería nulo de pleno derecho por tener un contenido imposible por incompatible con la Ley.

En este sentido, la Sentencia de la Sección Quinta de esta Sala de 19-5-2000 EDJ 2000/12335 nos dice en el Fundamento de Derecho Segundo: "...La imposibilidad a la que se refiere la norma de la Ley de Procedimiento debe ser, por ello, de carácter material o físico, ya que una imposibilidad de carácter jurídico equivaldría prácticamente a ilegalidad del acto, que suele comportar anulabilidad (arts. 48.1 LPA EDL 1992/17271 y 83.2 de la LJCA); la imposibilidad debe ser, asimismo, originaria ya que una imposibilidad sobrevenida comportaría simple ineficacia del acto.

Actos nulos por tener un contenido imposible son, por tanto, los que resultan inadecuados, en forma total y originaria, a la realidad física sobre la que recaen. Son también de contenido imposible los actos que encierran una contradicción interna en sus términos (imposibilidad lógica) por oponerse a leyes físicas inexorables o a lo que racionalmente se considera insuperable. La jurisprudencia ha equiparado en algunos casos la indeterminación, ambigüedad o ininteligibilidad del contenido del acto con la imposibilidad de éste (sentencias de 6 de noviembre de 1981 EDJ 1981/7627 y 9 de mayo de 1985 .) "

En el mismo sentido y con la misma doctrina, Sentencia, también cita la STS Sección Quinta, de 3 de diciembre de 2008 (recurso de casación 218/2004 , F.J.5)". Debiendo por tanto desestimarse este motivo de nulidad radical.

Tampoco concurre el supuesto de nulidad radical del apartado f) del artículo 217 LGT que habla de carecer de los requisitos esenciales para la adquisición de facultades o derechos, aplicable aquella cuando el solicitante, en este caso el obligado tributario, carece de los requisitos esenciales para

adquirir una facultad o derecho, piénsese en un acto expreso declarativo de derechos (la concesión de una beca, el otorgamiento de una licencia de un bar, el reconocimiento del derecho a percibir la pensión de jubilación, etc.) carecerá de los requisitos esenciales previstos por el ordenamiento y por tanto será nulo cuando el sujeto favorecido no tenga los requisitos previstos por la norma, y no cuando se pretenda la revisión de una liquidación firme por una cuestión jurídica sobrevenida.

Por ultimo, en cuanto a la causa de nulidad prevista en la letra g) del artículo 217 LGT, cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal, decir que ciertamente los ART. 38 y 40 DE LA LOTC no determinan dicha nulidad radical con efectos necesariamente retroactivos, estableciendo aquel precepto de la LGT que debe regularse dicha causa de nulidad de forma expresa en una disposición legal, supuesto en que no nos encontramos; por otra parte, si bien la entonces vigente LEY 30/92 determinaba en el artículo 62,2 la nulidad de pleno derecho de disposiciones cuando estas vulneren la constitución, y alguna sentencia como STS 2-2-04 extiende dicha nulidad a los actos administrativos dictados en ejecución de la referida disposición, diciendo "...si la disposición a cuyo amparo se dicta o ejecuta el acto es nula de pleno derecho, éstos quedan afectados por idéntico vicio invalidante y, por consiguiente, son también radicalmente nulos de pleno derecho, con independencia de que razones de seguridad jurídica - art. 9.3 CE, correcta y debidamente apreciadas, aconsejen mantener los efectos del acto compensándolos con una adecuada reparación, según prevén los ART 139.2 Y 141.1 DE LA LEY 30/92 y así lo establece expresamente el art. 102.4 de esta Ley (que refiere ... sin perjuicio de que, tratándose de una disposición, subsistan los actos firmes dictados en aplicación de la misma), con lo que, en definitiva, se viene a sustituir la lógica e inherente consecuencia de la declaración de nulidad radical de un acto o de una disposición por una indemnización siempre que no exista el deber jurídico de soportar el daño o perjuicio causado por ese acto o disposición nulos de pleno derecho..." estudiada esta sentencia, la misma más que decretar la nulidad de pleno derecho del acto, abre la vía indemnizatoria; y por otra parte, en sentido distinto a este pronunciamiento, podemos citar las STS 7-3- 2012 y 19- 12-2011 que mantienen que la nulidad de una disposición general no permite impugnar un acto firme dictado en aplicación de aquella disposición general, basándose en el artículo 120 de la derogada LPA y art 73 LEY 29/98 .

En el ámbito estrictamente tributario, la STS 11-6-2001 recuerda que "esta Sala Tercera mantiene doctrina reiterada en numerosas sentencias, que excusan de su cita concreta, consistente en que la nulidad de las disposiciones generales no se traslada sin más a los actos singulares de aplicación, pues para que estos sean nulos de pleno derecho es preciso que hayan incurrido en alguna de las causas previstas en el art 153 LGT/1963 , art 217 LGT/2003) ": (TS 3ª 5-12-17, EDJ 262726).

Por ende debemos concluir que entre las causas tasadas para decretar la nulidad de la liquidación y la procedencia de la devolución de la cuota pagada por una liquidación firme, el legislador no recoge la declaración de inconstitucionalidad de la ley que lo ampara, supuesto de nulidad que sí aparecía recogido en el proyecto de la LGT , y que fue rechazado por el Consejo de Estado, sin que por ende tenga encaje la posible revisión de la liquidación por vía de la letra g) del artículo 217.1 LGT .

Por último, debemos referir que los efectos erga omnes que se derivan de un fallo que declara la inconstitucionalidad de una norma no están dotados de necesariamente de carácter retroactivo, salvo en los supuestos recogidos expresamente en la ley, ni conducen a la revisión de las situaciones consolidadas que se hayan producido al amparo de la norma que se declare inconstitucional, como así tiene manifestado nuestro Tribunal Supremo, pudiendo citarse la sentencia de 8-6- 2017, según la cual: " 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 LOTC .

Así lo hemos declarado en los recientes autos de 31 de enero de 2017, que rechazan incidentes de nulidad de actuaciones respecto de sentencias que revisaban otras del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, desestimatorias de recursos interpuestos contra Órdenes Forales que habían denegado la solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho presentada contra liquidaciones firmes. Concretamente señalábamos lo siguiente: "SEGUNDO.- ART 40 LOTC .

El ART. 40.1 LOTC incorpora una previsión encaminada a preservar el principio constitucional de seguridad jurídica , ART. 9.3 CE , según la cual las sentencias declaratorias de

inconstitucionalidad no permiten revisar procesos fenecidos mediante sentencias con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de la norma declarada inconstitucional, salvo en los casos 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.

Como ha venido señalando el Tribunal Constitucional desde sus primeras sentencias (Cfr. STC 45/1989) es preciso distinguir entre procesos en curso o pendientes de decisión cuando se produce la declaración de inconstitucionalidad, situaciones ya firmes cuando se produce tal declaración y el valor de la doctrina establecida por dicho Tribunal en relación con la jurisprudencia de los órganos judiciales. En el primer caso, todos los poderes públicos, incluidos, claro está, los tribunales se ven vinculados por la declaración de inconstitucionalidad y consecuente nulidad de la norma desde la publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional en el Boletín Oficial del Estado (art 38.1 LOTC .

En el segundo supuesto, las situaciones consolidadas, entre las que se incluyen no solo las decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada sino también las actuaciones administrativas firmes, no son susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la declaración de nulidad que implica la inconstitucionalidad apreciada en la sentencia del Tribunal Constitucional", postura que fue ratificada por el propio TS en auto dictado en fecha 12 de septiembre de 2017 desestimando el incidente de nulidad promovido por el recurrente.

De todo ello concluimos que no concurre causa legal para acordar dicha devolución, vía procedimiento de revisión o recurso extraordinario de revisión.

Trasladado lo anterior al presente supuesto y siendo acorde a derecho la inadmisión del recurso de revisión planteado por la recurrente ante la improcedencia de la misma procede desestimar el recurso contencioso administrativo".

Pel què s'exposa, cal desestimar la demanda, atès que no concorre causa legal per acordar la nul·litat de l'acte ferm.

Tercer. Costes.

L'article 139.1 de la Llei de la Jurisdicció contenciosa disposa que: "1. En primera o única instància, l'òrgan jurisdiccional, en dictar sentència o en resoldre per



interlocutòria els recursos o els incidents que es promoguin davant seu, ha d'imposar les a la part que hagi vist rebutjades totes les seves pretensions, llevat que el tribunal apreciï, i així ho raoni, que el cas presentava seriosos dubtes de fet o de dret".

En aplicació d'aquest article, s'imposen a la part actora, amb una limitació de 1.000€ per tots els conceptes.

DECISIÓ

Desestimo la demanda formulada per la procuradora [REDACTED] [REDACTED] en representació de [REDACTED] [REDACTED] i, en conseqüència, confirmo la resolució impugnada.

Condemno en costes a la part actora amb una limitació de 1.000€ per tots els conceptes.

Notifiqueu aquesta resolució a les parts i informeu-les que es pot interposar recurs d'apel·lació.

Així ho mano i ho signo.