

DOCTRINA DEL TS SOBRE LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS Y LAS CAUSAS DE NULIDAD BASADAS EN LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL IIVTNU

Joan Pagès i Galtés*

[*Tributos Locales*, núm. 147, 2020, pp. 19-49]

RESUMEN: El Tribunal Supremo ha dictado en fecha de 18 de mayo de 2020 tres Sentencias en las que resuelve la cuestión relativa a los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad sobre determinados preceptos del IIVTNU efectuada por la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, resolviendo que tiene meros efectos *ex nunc*, cosa por la cual no afectará a las situaciones que a la fecha de la publicación de la declaración de inconstitucionalidad hubieran devenido firmes en vía administrativa. Así mismo sienta doctrina sobre la devolución de ingresos indebidos y las causas de nulidad. En el presente trabajo practicamos un análisis crítico del criterio mantenido en las referidas Sentencias del Tribunal Supremo.

PALABRAS CLAVE: Declaración de inconstitucionalidad, devolución de ingresos indebidos, IIVTNU, nulidad, recurso extraordinario de revisión, revocación.

ABSTRACT: The Supreme Court has issued on May 18, 2020 three Judgments in which resolves the question regarding the temporary effects of the declaration of unconstitutionality about certain provisions of the IIVTNU made by the Constitutional Court Judgment 59/2017, resolving that it has less *ex nunc* effects, which is why it will not affect situations that as of the publication date of the declaration of unconstitutionality would have become firm in administrative proceedings. Likewise, it establishes doctrine on the return of undue income and the causes of nullity. In the present work we carry out a critical analysis of the criteria maintained in the aforementioned Supreme Court Judgments.

KEYWORDS: Declaration of unconstitutionality, refund of undue income, IIVTNU, nullity, extraordinary appeal for review, revocation.

SUMARIO: 1. Introducción. 2. La declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU. 3. La doctrina interpretativa dictada por el TS. 4. La cuestión de interés casacional relativa a los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad. 5. Esquema de la doctrina sentada por el TS en 2020 respecto a los efectos temporales de la STC 59/2017. 6. Resumen de la doctrina jurisprudencial sobre la revisión de actos tributarios firmes a través del procedimiento de nulidad de pleno derecho. 7. La devolución de ingresos indebidos en el marco del procedimiento de nulidad de pleno derecho. 8. El supuesto de nulidad de la letra g) del art. 217.1 LGT. 9. Otros supuestos de nulidad. 10. Conclusiones. 11. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

* Catedrático de Derecho financiero (URV). Secretario de Ayuntamiento (en excedencia)

Desde la instauración en 1919 del usualmente denominado impuesto municipal de plusvalía hasta la entrada en vigor de la LRHL de 1988¹ la determinación del incremento de valor como elemento integrante de su hecho y base imponible había generado muchos problemas, pero todos esencialmente eran de adecuación de las Ordenanzas fiscales a la ley. En cambio, tras la entrada en vigor de la citada LRHL, los principales problemas que se han presentado son de adecuación de la ley a la Constitución.

Tanto ello es así, que en 2017 el Tribunal Constitucional dictó doctrina declarando la inconstitucionalidad de sujetar a gravamen incrementos de valor inexistentes y, paralelamente, la inconstitucionalidad de negar al interesado el derecho a probar que no han existido tales incrementos. Se da empero la circunstancia que esta declaración de inconstitucionalidad generó no pocas dudas, entre las que destacaremos la concreción de los efectos temporales de semejante declaración de inconstitucionalidad.

En 2019, el TC dictó otra sentencia que resuelve determinada cuestión al declarar la inconstitucionalidad de que la cuota tributaria sea superior al incremento de valor real y, a la vez, precisar que los efectos de esta declaración son meramente prospectivos. Pero aún así todavía persistía la duda relativa a los efectos temporales del cuerpo de Sentencias del TC dictadas en 2017.

Se trata éste de un tema de suma importancia teórica y práctica. Desde una perspectiva teórica exige pronunciarse sobre si la declaración de inconstitucionalidad de las normas tiene ordinariamente efectos retroactivos o, por contra, sus efectos ordinarios son meramente prospectivos. Desde una perspectiva práctica, la consecuencia de semejante cuestión teórica se centra en si el derecho a la devolución de lo pagado por el impuesto con motivo de la declaración de inconstitucionalidad se extiende a todos los actos de gravamen acontecidos desde que se empezó a exigir,² o bien se limita a los actos de gravamen que a la fecha de la publicación de la Sentencia declarativa de la inconstitucionalidad aún no habían adquirido firmeza.

Ante ello, el Tribunal Supremo dictó desde 2018 varias sentencias por las que se interpretan algunos aspectos básicos de la declaración de inconstitucionalidad emitida en 2017, pero no ha sido hasta 2020 cuando ha fijado doctrina sobre los efectos temporales de esta declaración de inconstitucionalidad de 2017.

2. LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL IIVTNU

2.1. El grupo de SSTC de 2017 y la STC de 2019

Tras la LRHL de 1988, posteriormente objeto de refundición por el vigente TR de la LRHL de 2004,³ se implantó respecto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) un sistema forfatario que, interpretado

¹ Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

² De conformidad con la disp. trans. quinta.1, párrafo primero, de la LRH este impuesto pudo empezar a exigirse a partir del 1 de enero de 1990.

³ Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el RD Legislativo 3/2004, de 5 de marzo

literalmente: (i) provoca la sujeción a gravamen de transmisiones que no denuncien incremento de valor real; (ii) también provoca que el gravamen a satisfacer por las transmisiones pueda ser incluso superior al incremento de valor real; (iii) y, en todo caso, no permite aportar prueba en contrario del incremento de valor calculado forfatariamente.

Este sistema había sido ya denunciado por buena parte de la doctrina científica, alegando que no respetaba el principio de capacidad, pero no fue hasta la crisis económica de 2007 cuando el problema adquirió un nivel práctico significativo, pues se empezaron a dar numerosas situaciones en las que materialmente la transmisión del terreno no había dado lugar a un incremento de valor del terreno o que, si lo había dado, el incremento del valor era inferior al determinado tributariamente y, por ende, que el sistema forfatario previsto por el legislador para cuantificar el Impuesto de plusvalía estaba gravando total o parcialmente plusvalías ficticias, irreales.

Ante ello, la mayor parte de las doctrinas científica y de los tribunales⁴ entendieron que podía mantenerse la constitucionalidad de la ley si se interpretaba en el sentido que el sistema forfatario previsto por el legislador para determinar la base imponible del IIVTNU constituía una presunción *iuris tantum*, de tal manera que los contribuyentes podían aportar prueba en contrario a que no había mediado incremento real de valor o, en su caso, que el incremento de valor real era inferior al que se determinaba por el sistema legal forfatario.

Pero este criterio, a nuestro juicio el más adecuado a derecho, no ha sido compartido por el TC, quien ha sentado doctrina en el sentido que el sistema forfatario previsto por el legislador encierra una ficción jurídica que debe declararse inconstitucional.

Hasta la fecha, el TC ha dictado seis Sentencias por las que se declara la inconstitucionalidad de determinados preceptos reguladores del IIVTNU. Una de ellas, la STC 44/2019, de 27 de marzo -Navarra-, tan sólo se ocupa de un tema tangencial como es el de las competencias normativas de Navarra para regular aspectos procesales en vía judicial. En cambio las otras cinco sí que fijan doctrina constitucional sobre la configuración legal del IIVTNU.

En primer lugar encontramos el grupo de SSTC dictadas en 2017 por las que se declara la inconstitucionalidad de sujetar a gravamen incrementos de valor inexistentes y, paralelamente, la inconstitucionalidad de negar al interesado el derecho a probar que no han existido tales incrementos. Concretamente se declaran inconstitucionales los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 TR de la LRHL, así como los preceptos equivalentes de las normas forales impugnadas. Estas Sentencias no contienen ninguna cláusula relativa a los efectos temporales de sus declaraciones. Tres afectan a territorios forales: (i) STC 26/2017, de 16 de febrero -Guipúzcoa-; (ii) STC 37/2017, de 1 de marzo, -Álava-; y, (iii) STC 72/2017, de 5 de junio -Navarra-. Y una afecta al territorio común: STC 59/2017, de 11 de mayo -TR de la LRHL-. Aun cuando presentan algún ligero matiz de redacción, entendemos que sustancialmente contemplan idéntica doctrina constitucional.

⁴ Vid.: J.I. RUBIO y S. ARNAL, 1989, pp. 386, 387 y 398; A. AGUNDÉZ FERNÁNDEZ, 1990, p. 82; A. HERNÁNDEZ, 1991, p. 83; F. CASANA MERINO, 1994, p.125; F. QUESADA SANTIUSTE, 2001, p. 114; C. CHECA GONZÁLEZ, 2000, p. 370; J.A. SÁNCHEZ GALIANA, 2002, p. 125; B. MORENO SERRANO, 2012, p. 176.

En segundo lugar encontramos la STC 126/2019, de 31 de octubre, relativa al TR de la LRHL, por la que se declara la inconstitucionalidad del supuesto en que la cuota tributaria sea superior al incremento de valor real. Por tal motivo se declara inconstitucional el art. 107.4 del TR de la LRHL. Contiene una cláusula precisando que los efectos temporales de esta declaración son meramente prospectivos, *ex nunc*.

De este modo tenemos que, a diferencia de la STC 126/2019, el grupo de SSTC dictadas en 2017 no se pronuncian sobre los efectos temporales de sus declaraciones de inconstitucionalidad, singularmente si tiene efectos *ex tunc*, retroactivos, afectando por ende a situaciones jurídicas firmes a la hora de publicarse la sentencia; o, por el contrario, tiene efectos *ex nunc*, prospectivos, no afectando por ende a tales situaciones jurídicas que ya han adquirido firmeza en vía administrativa en el momento de publicarse la sentencia.

2.2. Posturas doctrinales

En efecto, sobre esta temática entendemos caben dos grandes posturas doctrinales puras y, como suele ser habitual, entre ambos extremos también pueden defenderse posturas intermedias.

a) Una de las posturas puras está centrada en el principio de legalidad y consiste en que como la LOTC tan sólo limita los efectos de las declaraciones de inconstitucionalidad a los supuestos de sentencias judiciales firmes (cfr. art. 40), tendremos que, en tanto en cuanto la respectiva STC no se pronuncie sobre sus efectos temporales, debe interpretarse que la declaración de inconstitucionalidad tiene efectos *ex tunc*, *ex origine*, es decir, retroactivos, lo cual implica la nulidad de pleno derecho de los actos que se dictaron bajo el amparo de ley posteriormente declarada inconstitucional.⁵

bi) La otra postura pura está centrada en el principio de seguridad jurídica y consiste en interpretar que, en tanto en cuanto la respectiva STC no se pronuncie sobre los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad, éstos solo son *ex nunc*, *pro futuro*, es decir, prospectivos, lo cual implica que los actos dictados bajo el amparo de la ley posteriormente declarada inconstitucional no son nulos de pleno derecho.⁶

c) Las posturas intermedias pretenderían ponderar los principios de legalidad y de seguridad jurídica, y consistirían en que la declaración de inconstitucionalidad tiene para los actos administrativos firmes efectos retroactivos, pero no *ex tunc* o *ex origine*, sino con una limitación temporal, como bien podría ser el plazo de prescripción de las obligaciones.⁷

A nuestro modo de ver, la postura que consideramos jurídicamente más acertada es la

⁵ A nivel de teoría general, vid. M. BELADÍEZ ROJO, 1994, pp. 360-361, En el ámbito tributario este criterio es defendido por J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2004, p. 220 ; J.I. MORENO FERNÁNDEZ, 2009, p. 46; 2019, p. 237; O. DEL AMO GALÁN, 2017; D. MARÍN-BARNUEVO FABO, 2017, pp. 30-32; S. ARANA LANDÍN, 2018, pp. 101 y 102; V. RUÍZ ALMENDRAL, 2018, pp. 61 y ss.

⁶ A nivel de teoría general, vid. J. JIMÉNEZ CAMPO, 1997, p. 41, En el ámbito tributario, este criterio es defendido por B. SESMA SÁNCHEZ, 2017, p. 237.; M. ALÍAS CANTÓN, 2017, p. 30; J.M. UTANDE SAN JUAN, 2017, p. 39; F. PLEITE COMILLAS, 2018, pp. 1-3; J. CALVO VÉRGEZ, 2019, p. 523; V.A. GARCÍA MORENO, 2019, p. 95; S. ANÍBARRO PÉREZ, 2020, pp. 30-31.

⁷ Ésta es la postura sostenida en el ámbito tributario por J.E. VARONA ALABERN, 2018, pp. 187-188.

primera, según la cual, a no ser que de la STC de que se trate se desprenda otra cosa, la declaración de inconstitucionalidad tiene efectos *ex tunc*, *ex origine*, es decir con plena eficacia retroactiva. Pasemos acto seguido a explicar los motivos que nos llevan a esta conclusión.

(i) Desde un punto de vista dogmático, la declaración de nulidad tiene estos efectos, cosa que la diferencia de anulabilidad, cuyos efectos son *ex nunc*.⁸

(ii) Dejando a salvo las sentencias firmes que no afecten a procesos sancionadores, ni la CE ni la LOTC establecen ninguna excepción a la regla general de los efectos *ex tunc* de la declaración de inconstitucionalidad de leyes, anudando, por ende, declaración de inconstitucionalidad de una ley a declaración de nulidad.

(iii) En cambio, sí lo hace la LJCA (art. 73) respecto a la declaración de nulidad de los reglamentos, la cual, salvando las normas sancionadoras, tiene efectos *ex nunc*. Y similar criterio adopta el TR de la LRHL (art. 19.2) sobre la declaración de nulidad de las Ordenanzas fiscales. La explicación estriba en que la relación Constitución-ley no puede equipararse a la relación ley-reglamento.⁹

(iv) Por más que la seguridad jurídica tienda a la permanencia de los actos administrativos firmes, esta tendencia no sólo debe ceder sino incluso revertirse en la tendencia contraria cuando la ley tributaria ha atentado contra el principio de capacidad económica. En este caso, el principio de seguridad jurídica impone la permanencia *ex*

⁸ Cfr. respecto a la doctrina civilista, M. ALBALADEJO, 1977, p. 449; y, respecto a la doctrina administrativista R. ENTRENA CUESTA, 1981, pp. 236-237.

⁹ De entrada ya se advierte que en la Constitución de 1978, mientras sí que existe reserva de ley (tal y como acontece en el ámbito tributario a raíz del art. 31.3 CE) no existe reserva constitucional de reglamento. Adviértase también que la ley es emanada por los órganos de máxima representación popular y que en base al principio de jerarquía normativa es la primera norma destinada a desarrollar la Constitución. De ahí que la infracción del principio de jerarquía entre Constitución-ley tenga una relevancia singular. En este sentido, partiendo de L. MALVÁREZ PASCUAL, 1998, p. 68, J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2004, p. 236 indica que <[...] “los efectos de las sentencias serán distintos según el rango y características de la norma anulada, pues cuando se anula una ley existe una mayor probabilidad de que los actos administrativos dictados a su amparo queden sin cobertura alguna”. Es decir, tratándose de declaraciones de inconstitucionalidad de leyes, existen más posibilidades de que el acto sea inválido que en los supuestos de anulación de reglamentos>. Además, adviértase que la declaración de inconstitucionalidad de una ley, también afectará a los reglamentos que la desarrollen en sus aspectos inconstitucionales.

Por tanto, entendemos, que el principio de seguridad jurídica en su faceta de garante de los principios constitucionales rectores del ordenamiento jurídico, tiende a que la declaración de inconstitucionalidad de una ley tenga efectos *ex tunc*. Esto justifica que la LOTC no contemple ninguna limitación a los efectos *ex tunc* de las declaraciones de inconstitucionalidad, salvando los casos de penas y sanciones.

Cuestión distinta es cuando se infringe el principio de jerarquía normativa entre ley-reglamento, pues aquí la disposición normativa ya no afectará directamente al núcleo del ordenamiento jurídico constituido por la Constitución, sino tan sólo al desarrollo del mismo efectuado por la ley. De ahí que resulta explicable que los artículos 73 de la LJCA y 19.2 del TR de la LRHL limiten los efectos naturales de la declaración de nulidad.

Pero, insistimos, precisamente porque LOTC no contempla sobre los actos administrativos firmes ninguna norma específica similar a la de los artículos 73 de la LJCA y 19.2 del TR de la LRHL, cabe interpretar que asume la regla general consistente en que la declaración de inconstitucionalidad tiene efectos *ex tunc*, y por ende, afecta *ex origine*, con efectos retroactivos, a los actos firmes en vía administrativa dictados al amparo de las normas declaradas inconstitucionales, con la única excepción de los que hayan sido objeto de sentencia judicial firme.

origine del principio de capacidad, cosa que tan sólo se puede conseguir plenamente dotando de efectos *ex tunc* a la declaración de inconstitucionalidad.¹⁰

(v) Si el acto ha devenido firme en vía administrativa por falta de impugnación del administrado (o, por falta de solicitud de rectificación de la autoliquidación) es porque éste, el administrado, ha actuado bajo la buena fe de que el acto administrativo se ajustaba a la Constitución. De ahí que, en tanto en cuanto el TC no disponga otra cosa, entendemos atenta contra el principio de equidad (inspirado en los principios de generalidad e igualdad) que, una vez se haya hecho pública la declaración de inconstitucionalidad, se limite el derecho del administrado impidiendo que pueda instar la revisión de los actos firmes, estén o no prescritos.

(v) Acudiendo a la doctrina del TC, advertimos que tras la STC 45/1989, relativa al IRPF, inició la tendencia de limitar los efectos de sus declaraciones de inconstitucionalidad en el ámbito tributario.¹¹ Ahora bien, no es menos cierto que en todas y cada una de las numerosas Sentencias en las que el TC ha limitado los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de leyes tributarias, no sólo ha concretado en qué consiste la limitación, sino que también ha explicitado los motivos que la justificaban en el caso concreto enjuiciado. Así lo ha hecho también en la STC 126/2019, por la que se declara la inconstitucionalidad parcial del precepto que permite gravar un incremento de valor real con una cuota superior al mismo (art. 107.4 TR de la LRHL), tomando, pues, el principio de capacidad como <medida> de tributación. En cambio, nada de esto ha hecho el TC en el grupo de Sentencias dictadas en 2017 por las que se declara la

¹⁰ Siguiendo a doctrina precedente, A.J. SÁNCHEZ PINO, 2001, pp. 179-180 (con cita de E. ESEVERRI MARTÍNEZ, 1998, p. 70; y, de C. BANACLOCHE PALAO y J. GALÁN RUÍZ, 2000, p. 18), tras considerar que <[...] la seguridad jurídica no puede prescindir, para ser funcional, de la justicia.>, añade que <[...] en el ámbito tributario se ha de conjugar, además con el propio fundamento del deber de contribuir como es el principio de capacidad económica. Consideramos que no es suficiente la apelación al principio de seguridad jurídica para rechazar con carácter general los efectos de la nulidad que conlleva la declaración de inconstitucionalidad, sino que es necesaria una ponderación individualizada, en la que se analice pormenorizadamente la posible confrontación entre los principios citados y se argumente suficientemente la solución que se considere más adecuada a nuestro ordenamiento jurídico.>

Es más, por nuestra parte, reconociendo que la seguridad jurídica es un principio basilar de nuestro ordenamiento jurídico considerado como un todo (cfr. art. 9.3 CE), igualmente creemos debe reconocerse que en materia tributaria el principio de seguridad jurídica también resultará resentido cuando se consienta la pervivencia de los actos firmes amparados en la aplicación de leyes inconstitucionales por atentar contra el principio fundamental sobre el que se asienta el ordenamiento jurídico-tributario, el principio de capacidad económica (cfr. art. 31.1 CE).

Adviértase, como explica C. GARCÍA NOVOA, 2000, pp. 88-89 (cuyo criterio es seguido por J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2004, pp. 72-73.), partiendo de R. NAVAS VÁZQUEZ, 1992, p. 52. que en materia tributaria <[...] la seguridad jurídica tiene “el componente positivo y sustancial de que la contribución está en función de la capacidad económica, delimitada en cada caso por el ordenamiento”. La profundización de la seguridad jurídica estaría pues, en la idea de capacidad económica, basada en la igualdad y generalidad [...]>.

De esta manera, entendemos nosotros, por más que la seguridad jurídica tienda a la permanencia de los actos administrativos firmes, esta tendencia no sólo debe ceder sino incluso revertirse en la tendencia contraria (la anulación de los actos firmes) cuando el ordenamiento jurídico ha atentado contra el principio de capacidad económica. En este caso, no es que se lesione el principio de seguridad jurídica, sino que se sustituye el objeto de protección, el cual pasa de ser el acto administrativo firme, para pasar a ser el principio constitucional de capacidad económica vulnerado. Con esta interpretación, resulta que el mismo principio de seguridad jurídica tiende a la permanencia *ex origine* del principio de capacidad, cosa que tan sólo se puede conseguir plenamente dotando de efectos *ex tunc* a la declaración de inconstitucionalidad.

¹¹ Cfr. A.B. MACHO PÉREZ, 2006, p. 879; J. MARTÍN QUERALT, 2018, p. 9.

inconstitucionalidad parcial de los preceptos legales que permiten sujetar a gravamen incrementos patrimoniales irreales [arts. 107.1, 107.2.a) y 110.4 TR de la LRHL, y paralelos de las normas forales impugnadas], tomando en esta ocasión el principio de capacidad como <fundamento> del tributo.¹²

(vi) El caso es que en este grupo de SSTC de 2017 se da la circunstancia de que el TC, no sólo ha declarado la inconstitucionalidad y nulidad de ciertos preceptos legales, sino que ha declarado su expulsión *ex origine*. Así lo ha hecho explícitamente en las SSTC 59 y 72 /2017, relativas al TR de la LRHL y a la normativa foral de Navarra; criterio que, en aras al principio de unidad de doctrina, entendemos también predicable de las SSTC 26 y 37/2017, relativas a las normativas forales de Guipúzcoa y de Álava. A nuestro modo de ver, esta contundente manifestación corrobora la voluntad del TC de dotar de eficacia retroactiva a la declaración de inconstitucionalidad.

(vii) De aceptarse este criterio, tendríamos que: 1. En tanto en cuanto no medie sentencia judicial firme, serían revisables con fundamento en la STC 59/2017 todos los pagos efectuados por IIVTNU desde que fue instaurado por la LRHL de 1988. 2. Revisión que consistiría en adecuarlos a la declaración de inconstitucionalidad que el TC ha dictado sobre los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TR de la LRH y que, en esencia, estribaría en que se consideraría inconstitucional la prohibición de acreditar que se han sometido a gravamen transmisiones que no denuncian incremento de valor patrimonial real. 3. De tal manera que si se acreditara que se ha pagado el impuesto con motivo de un incremento de valor inexistente cabría solicitar su devolución, por más que estuviésemos ante una situación jurídica que, sin haber devenido firme en vía judicial, sí haya devenido firme en vía administrativa.

Sin embargo, como veremos, no ha sido éste el criterio asumido por el TS respecto a la STC 59/2017, quien se ha decantado por la postura doctrinal que defiende los efectos *ex tunc* de la declaración de inconstitucionalidad.

3. LA DOCTRINA INTERPRETATIVA DICTADA POR EL TS

El TS ha venido dictando varias sentencias interpretativas de la declaración de inconstitucionalidad declarada por el grupo de SSTC de 2017.

La primera fue la STS 1163/2018, de 9 de julio de 2018 (rec. casación núm. 6226/2017), por la que se resuelve la trascendental duda consistente en, si tras la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 TR de la

¹² A nuestro modo de ver, la explicación de que en el grupo de Sentencias del 2017 no se hayan limitado por el TC sus efectos temporales y, en cambio si lo haga ahora en la STC 126/2019, probablemente radica en la mayor gravedad que supone la pugna con el principio capacidad cuando se toma como fundamento del tributo que cuando se toma como medida de tributación. Y así se advierte que las declaraciones de inconstitucionalidad del grupo de Sentencias de 2017 se basan en criterios dogmáticamente distintos al de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 126/2015, pues, mientras que en el grupo de Sentencias de 2017 se toma en consideración el principio de capacidad económica como fundamento del tributo, de ahí que declaran la inconstitucionalidad parcial de los preceptos legales que permiten sujetar a gravamen incrementos patrimoniales irreales [arts. 107.1, 107.2.a) y 110.4 TR de la LRHL]; en la STC 126/2015 se toma en consideración el principio de capacidad como medida de tributación, de ahí que declara la inconstitucionalidad parcial del precepto que permite gravar el incremento de valor real con una cuota superior al mismo (art. 107.4 TR de la LRHL).

LRHL efectuada por la STC 59/2017, se podría o no seguir exigiéndose el impuesto, decantándose decididamente por la respuesta afirmativa.

Tras la STS de 9 de julio de 2018, el TS ha dictado otras muchas reiterando su criterio e incluso en alguna de ellas ha añadido otros criterios interpretativos que atañen a temas tales como el método de cálculo del incremento de valor o la carga de la prueba, pero todavía quedaban pendientes de resolver otros problemas que plantea la declaración de inconstitucionalidad entre los que se encuentra el de sus efectos temporales.

4. LA CUESTIÓN DE INTERÉS CASACIONAL RELATIVA A LOS EFECTOS TEMPORALES DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD

Es importante insistir en que el problema sobre la determinación de los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad no se da en la STC 126/2019, en cuya virtud la inconstitucionalidad del art. 107.4 del TR de la LRHL se declara en la medida que este precepto local permite supuestos en que, existiendo incremento real, la cuota tributaria es superior al mismo. Decimos que tal problema no se da en esta STC porque incorpora una cláusula precisando que los efectos temporales de su declaración son meramente prospectivos, *ex nunc*.¹³

De este modo, la STC 126/2019, de 31 de octubre, se pronuncia explícitamente sobre sus efectos temporales, prohibiendo que alcancen a las situaciones que en el día de publicación de la Sentencia (el 6 de diciembre de 2019) hayan adquirido firmeza en vía administrativa. Ello implica que los actos firmes no serán susceptible de revisarse en base a la citada Sentencia.

Pues bien, gracias a este pronunciamiento, fue el propio TC quien vino a resolver la cuestión de interés casacional planteada por el Auto del TS, Sección primera, de 12 de septiembre de 2019 en los siguientes términos: Precisar si la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, permite revisar en favor del obligado tributario actos administrativos de liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, correctores de la previa autoliquidación presentada, practicados en un supuesto en que hubo incremento de valor probado después de haberse dictado la citada sentencia, aunque inferior al determinado por la Administración tributaria local, que han quedado firmes por haber sido consentidos antes de haberse dictado tal sentencia.>

A la vista de la citada STC 126/2019, de 31 de octubre, estaba claro que la respuesta del TS no podría ser otra que la negativa, tal y como se interpretó por la doctrina de interés casacional dictada por la STS 333/2020, de 6 de marzo (núm. rec. 5923/2018).¹⁴

¹³ Concretamente dispone lo siguiente: <Ha de añadirse una precisión sobre el alcance concreto del fallo. Por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 15 de febrero, FJ 5; y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6), 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>.

¹⁴ En su FD quinto ha fijado la siguiente doctrina de interés casacional: <En consecuencia, procede fijar la doctrina de interés casacional respecto a la segunda de las cuestiones planteadas, y en tal sentido hemos de afirmar que en un caso como el examinado, en que existió un incremento de valor del terreno que determinó el devengo del IIVTNU, las declaraciones de inconstitucionalidad del art. 107.4 TRLHL

Cabe destacar que esta doctrina del TS se limita a la declaración de inconstitucionalidad del artículo 107.4 del TR de la LRHL efectuada por la STC 126/2019, relativa al supuesto de que si bien existe incremento real, éste es de cuantía inferior a la cuota resultante de la aplicación del mecanismo legal de cálculo. Quedaban sin embargo por resolver los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad efectuada por el grupo de SSTC de 1997, relativas a la inconstitucionalidad de sujetar a gravamen el incrementos de valor inexistentes, lo cual afectaba, amén del artículo 110.4, a los artículos 107.1 y 107.2.a) del TR de la LRHL y preceptos paralelos de las normativas forales.

Semejante problema dió lugar a que el TS15 admitiera a trámite varios recursos de casación en los que se acuerda:

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

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

2. En caso de que diéramos a la pregunta anterior una respuesta afirmativa, habilitante de esa posibilidad de revisión de actos firmes por consentidos, dilucidar en virtud de qué título jurídico -esto es, de qué causa legal de nulidad radical o de pleno derecho, de las tipificadas numerus clausus en el artículo 217 LGT- operaría; y, además, con qué limitación temporal.>

5. ESQUEMA DE LA DOCTRINA SENTADA POR EL TS EN 2020 RESPECTO A LOS EFECTOS TEMPORALES DE LA STC 59/2017

El TS ha abordado la citada cuestión de interés casacional en tres Sentencias de 18 de mayo de 2020: las SSTs 435, 436 y 454/2020.¹⁶ De estas tres Sentencias, la segunda (la STS 436/2020), es la más completa, pues recoge y amplía la doctrina sentada en la primera (la STS 435/2020), en tanto que la tercera (la STS 454/2020) se limita a

efectuadas en las sentencias del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, y 126/2019, de 31 de octubre, no permiten revisar en favor del obligado tributario actos administrativos de liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que hayan quedado firmes por haber sido consentidos al tiempo de la publicación de tales sentencias. En todo caso la revisión de estas liquidaciones firmes queda excluida por la propia limitación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que contiene la STC 126/2019, de 31 de octubre.>

¹⁵ Autos del TS de 30 de mayo de 2019 (núm. recurso 1068/2019, *Id Cendoj* 2807913001201900890) y 9 de julio de 2019 (núm. recurso 2596/2019, *Id Cendoj* 28079130012019201121). Vid. también Autos del TS de 15 de enero (*JUR* 2018, 29673), de 17 de enero (*JUR* 2018, 25376), de 19 de enero (*JUR* 2018, 29652), de 29 de enero (*JUR* 2018, 30817), 31 de enero (*JUR* 2018, 41257) y de 5 de febrero de 2018 (*JUR* 2018, 38706).

¹⁶ Respectivamente: recs. núms. 1665, 2596 y 1068/2019; *Id Cendoj*: 28079130022020100152, 28079130022020100149 y 28079130022020100163.

remitirse a la STS 436/2020, sin aportar ningún dato nuevo digno de relevancia.¹⁷ Por tal motivo nos centraremos en esta Sentencia acabada de citar por ser la que recoge con mayor amplitud el criterio del TS.

El esquema de los principales temas doctrinales tratados es el siguiente: (i) En primer lugar practica un resumen de la reiterada doctrina jurisprudencial sobre la revisión de liquidaciones tributarias firmes a través del procedimiento de nulidad de pleno derecho. (ii) En segundo lugar, recoge su tradicional doctrina según la cual cuando el TC anula disposiciones sin delimitar los efectos de su declaración de inconstitucionalidad, compete a los tribunales ordinarios concretar la extensión de tales efectos. (iii) En tercer lugar, sienta doctrina sobre la devolución de ingresos indebidos en el marco del procedimiento de nulidad de pleno derecho. (iv) Y en cuarto lugar, sienta doctrina sobre los distintos supuestos de nulidad invocados.

6. RESUMEN DE LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL SOBRE LA REVISIÓN DE ACTOS TRIBUTARIOS FIRMES A TRAVÉS DEL PROCEDIMIENTO DE NULIDAD DE PLENO DERECHO

El FD segundo de la STS 436/2020, es idéntico al FD segundo de la STS 435/2020, titulándose <La doctrina jurisprudencial sobre la revisión de liquidaciones tributarias firmes>.

A pesar de que su título y su primer párrafo se refieren a la revisión, respectivamente, de las liquidaciones tributarias firmes y de los actos tributarios firmes, lo cierto es que el FD segundo tan sólo trata de uno de los varios procedimientos que para la revisión de liquidaciones y otros actos tributarios firmes contempla el artículo 221.3 de la LGT. Concretamente se ocupa del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho [establecido en el artículo 216.a) y regulado en el artículo 217 de la LGT]; lo cual se explica porque, como se indica en los FFDD primero de las citadas SSTs, los casos enjuiciados por ellas se centran en la solicitud de devolución de ingresos indebidos por supuesto de nulidad de pleno derecho derivado de declaración de inconstitucionalidad de la norma de cobertura.

Centrándonos, así, en la doctrina que se resume en los FFDD segundo de ambas Sentencias sobre la revisión de actos tributarios firmes a través del procedimiento de nulidad de pleno derecho, se advierte que: (i) En el punto 1, se alude a su naturaleza de procedimiento extraordinario; (ii) en el punto 2, se alude a su interpretación restrictiva; y, (iii) en el punto 3, se alude a que su objeto no alcanza la revisión de actos anulables.

7. LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS EN EL MARCO DEL PROCEDIMIENTO DE NULIDAD DE PLENO DERECHO

7.1. Planteamiento

Los apartados 1 a 8 del FD cuarto de la STS 436/2020, son copia literal de los mismos apartados del FD cuarto de la STS 435/2020, y tienen como cometido dar respuesta a la

¹⁷ También cabe citar la STS 592/2020, de 28 de mayo (núm. rec. 2513/2019, Id *Cendoj*: 28079130022020100228), que viene a reiterar lo dispuesto en la STS 436/2020.

primera cuestión planteada en el auto de admisión, sosteniendo que la revisión de actos nulos de pleno derecho es un procedimiento adecuado para solicitar la devolución de ingresos indebidos derivados de actos tributarios firmes.

7.2. Competencia del TS para interpretar los efectos temporales de las declaraciones de inconstitucionalidad en caso de silencio del TC

En los apartados 1 y 2 de los FFDD cuarto de las SSTS 435 y 436/2020,¹⁸ el TS hace mención de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad <parcial> efectuada por la STC 59/2017 de los artículos 107.1 y 107.2.a) del TR de la LRHL, así como de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad <total> del art. 110.4 del TR de la LRHL.

En los apartados 3 y 4 de los citados FFDD cuarto se pone de manifiesto que mientras la STC 216/2019, de 31 de octubre, por la que se declara la inconstitucionalidad parcial del artículo 107.4 del TR de la LRHL, el TC contempló una cláusula en virtud de la cual se limitan los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad, en la STC 59/2017, no se contempla tal cláusula, cosa por la cual compete al TS determinar los efectos temporales.

De este modo, el TS no hace más que aplicar su reiterada doctrina según la cual, nos dice MORENO FERNÁNDEZ,¹⁹ <[...] cuando el Tribunal Constitucional anula las disposiciones sin delimitar los efectos de su declaración, el Tribunal Supremo ha considerado que es a los tribunales ordinarios a quienes corresponde determinar dicho alcance, y, en consecuencia, quienes deben concretar la extensión de los efectos que la nulidad provoca>.

Ni que decir tiene, cuando el órgano jurisdiccional dicta sentencia fijando la extensión de los efectos temporales de una declaración de inconstitucionalidad, también está sujeto al deber de motivación impuesto explícitamente y sin excepción alguna por el artículo 120.3 CE, en el marco del principio de tutela judicial efectiva establecido por el artículo 24 de la misma Constitución.²⁰

¹⁸ Su redactado es el siguiente:

<1. La sentencia del Tribunal núm. 59/2017, como es sabido, declaró la inconstitucionalidad y nulidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL "en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica", de suerte que -en la interpretación que ha efectuado esta Sala Tercera desde nuestra sentencia de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación núm. 6226/2017- tales preceptos "

(...) son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE".

2. A tenor de esa misma sentencia del Tribunal Constitucional, y -también- en los términos en los que esta Sala ha interpretado su contenido, el artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso, por cuanto dicho precepto:

"(...) no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene, o, dicho de otro modo, porque "impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica".>

¹⁹ J.I. MORENO FERNÁNDEZ, 2009, p. 72.

²⁰ Sobre el deber de motivar las Sentencias judiciales existe una abundante doctrina del TC y del TS (vid. J. GONZÁLEZ PÉREZ, 2003, pp. 1302 a 1306).

Es más, a nuestro modo de ver, si tenemos en cuenta que con esta tarea el órgano jurisdiccional está supliendo el silencio de una STC sobre los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad, la motivación debe centrarse en la interpretación que haga de la STC de que se trate., examinando singularmente si el TC se ha pronunciado indirectamente sobre tal cuestión.

7.3. Necesidad de promover una vía especial de revisión para la devolución de ingresos indebidos derivados de situaciones firmes en vía administrativa

En el apartado 5 de los FFDD cuarto de las SSTS 435 y 436/2020,²¹ el Tribunal sostiene, a nuestro juicio acertadamente, que, tratándose de liquidaciones firmes, la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 del TR de la LRHL: (i) No legitima *per se* el derecho a la devolución de ingresos indebidos, pues ésta no es directa o automática, sino que debe seguirse necesariamente una de las vías revisoras contempladas a tales efectos por el artículo 221.3 de la LGT. (ii) Precisando que, a pesar de que entre estas vías revisoras contempladas por el artículo 221.3 de la LGT se encuentra el recurso extraordinario de revisión del artículo 244 de la LGT, éste no resulta aplicable al caso que nos ocupa.²²

Si tenemos en cuenta que, la declaración de inconstitucionalidad de una ley no supone un error material, cosa por la cual tampoco resulta aplicable al caso que nos ocupa el procedimiento de revisión enumerado en la letra d) del artículo 216 de la LGT (rectificación de errores), tendremos que las dos únicas vías impugnatorias que restan son los procedimientos especiales de nulidad y de revocación, respectivamente establecidos en las letras a) y c) del artículo 216. Así lo viene a reconocer el Tribunal en los FFDD cuarto.6 (pfo. primero) y 8 (pfo. segundo). Y como que el caso enjuiciado se refiere a la nulidad de pleno derecho, el Tribunal se limita a ocuparse de la misma.

7.4. Crítica al argumento del TS sobre el distinto procedimiento de devolución de ingresos indebidos previsto en la LGT de 1963 y en la vigente LGT de 2003

²¹ Su redactado es el siguiente:

<5.Tratándose de liquidaciones firmes -como ahora sucede- el precepto que resulta de aplicación cuando el contribuyente pretende obtener la devolución de lo que ingresó en aplicación de aquéllas es el artículo 221.3 de la Ley General Tributaria, 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 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".

El precepto nos permite una primera aproximación a la primera cuestión que nos señala el auto de admisión, aunque sea de carácter negativo: no es posible una devolución directa, automática del gravamen abonado en aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (declarados parcialmente inconstitucionales), sino que tal devolución debe solicitarse necesariamente a través de alguno de aquellos procedimientos, en el bien entendido de que no cabe, en el caso, acudir al recurso extraordinario de revisión pues, entre los motivos tasados previstos en el artículo 244 de la Ley General Tributaria, no se encuentra la declaración de inconstitucionalidad del precepto legal en que se amparó el acto de liquidación.>

²² Respecto al recurso extraordinario de revisión, vid. cfr. C. CHECA GONZÁLEZ, 2009, pp. 263 y 265; P. CHICO DE LA CÁMARA, 2012, p. 59; .M. UTANDE SAN JUAN, 2017, p. 39; ORTIZ ESPEJO, 2018, pp. 260 y 261.

a) Planteamiento

Estamos en que del artículo 221.3 de la LGT se concluye de forma clara y precisa que la devolución de ingresos indebidos derivado de actos firmes en vía administrativa, exige necesariamente arbitrarse a través de una de las vías de revisión que contempla en una relación cerrada y que, en el caso que nos ocupa, son los procedimientos especiales de nulidad de pleno derecho y del de revocación.

Pues bien, en los apartados 6 a 8 de los FFDD cuarto de las SSTS 435 y 436/2020, se trae a colación un curioso argumento en cuya virtud se viene a decir que semejante conclusión derivada del artículo 221.3 de la LGT no se encuentra empañada por la doctrina del TS recaída sobre la declaración de inconstitucionalidad del gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego.²³

b) La STC 173/1995, de inconstitucionalidad del gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego

Concretamente, el Tribunal se refiere a la doctrina recogida por la STS de 16 de diciembre de 2010,²⁴ la cual, como se indica en su FD tercero, recoge el criterio sostenido por el mismo Tribunal en Sentencias precedentes sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 173/1996, de 31 de octubre..

Esta STC 173/1996, enjuicia si se ajusta a la Constitución el artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, en cuya virtud se estableció un gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego que tenía como efecto incrementar la deuda de un impuesto periódico antes de que finalizara el correspondiente período impositivo. En su FJ 5 concluye que <[...] la norma cuestionada ha llevado a cabo, retroactivamente, un aumento de la deuda tributaria que puede calificarse de no previsible y carente de la suficiente justificación, lo que conduce a estimar que en este caso se ha producido una vulneración del principio de seguridad jurídica garantizado por el art. 9.3 de la Constitución> (FJ 5). Y, finalmente, se dicta el siguiente Fallo: <Declarar inconstitucional y nulo el art. 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio.>

Como bien advierten las SSTS 435 y 436/2020 [apartado 6 de los FFDD cuarto], la STC 173/1995 sobre el gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego, tiene en común con la STC 59/2017 sobre el IIVTNU que en ambas Sentencias del TC <[...] no se limitaron los efectos en relación con los actos tributarios que habían ganado firmeza en vía administrativa>.

De ahí que se plantea la cuestión consistente en que si la doctrina que sentó el TS respecto a los efectos de la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 173/1995 sobre el gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego, deba reiterarse ahora respecto a los efectos de la declaración de inconstitucionalidad

²³ Y así, el primer párrafo del apartado 6 de los FFDD cuarto de las SSTC 435 y 436/2020, dice: <6. Para llegar a esta conclusión (que - prima facie- permitiría instar la devolución a través del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho o del de revocación) no constituye obstáculo alguno la doctrina de este Tribunal Supremo que arranca de la sentencia de 16 de diciembre de 2010 (casación núm. 6163/2007) sobre el gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego.>

²⁴ Núm. rec. casación 6163/2007; Id *Cendoj*: 28079130022010101204.

efectuada por la STC 59/217 sobre el IIVTNU.

c) *La doctrina del TS sobre los efectos <ex tunc> de la declaración de inconstitucionalidad del gravamen complementario de la tasa sobre el juego*

La cuestión no es baladí pues, como también advierten las SSTS 435 y 436/2020 [apartado 6 de los FFDD cuarto], la doctrina que sentó el TS (Sentencia de 16 de diciembre de 2010, entre otras muchas) sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 173/1996, consistía en que tal declaración de inconstitucionalidad tenía efectos *ex tunc*, lo cual implicaba que no eran <constitutivos> del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado, sino meramente <declarativos>.25

En efecto, la citada STS de 16 de diciembre de 2010, señala en su FD primero que <[...] la controversia entre las partes consiste en determinar el ejercicio de imputación fiscal de las cantidades percibidas como consecuencia de la devolución del "gravamen complementario" de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar (en adelante, "gravamen complementario"), tomando en consideración la declaración de inconstitucionalidad de dicho gravamen por la Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre.>

En el FD segundo de esta STS de 16 de diciembre de 2010 se señalan las dos posiciones contradictorias de las partes en litigio, especificándose que mientras una sostiene que la declaración de inconstitucionalidad tiene efectos *ex tunc* (esto es, retroactivos), la otra sostiene que tiene efectos *ex nunc* (esto es, prospectivos).26

²⁵ Y así, el tercer y cuarto párrafos del apartado 6 de los FFDD cuarto de las SSTS 435 y 436/2020, dicen:

<Y la doctrina de este Tribunal, en relación con los posibles efectos de esa declaración de inconstitucionalidad respecto de liquidaciones firmes, se resume en los siguientes términos:

"(...) El ingreso por el gravamen complementario declarado inconstitucional era indebido desde que se produjo porque los efectos de la mencionada declaración de inconstitucionalidad no eran constitutivos del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado sino meramente declarativos del mismo, pues no se trata de un supuesto de devolución de ingresos indebidos "ordinario", ocasionado por una revisión en vía administrativa o judicial, sino de un supuesto de devolución de ingresos indebidos fruto de una declaración de inconstitucionalidad con eficacia "ex tunc", que aboca a considerar inexistente en el ordenamiento jurídico el precepto legal declarado inconstitucional desde su entrada en vigor, "tamquam non esset", como si no hubiese existido nunca".>

²⁶ Y así, en el FJ segundo, se concluye diciendo:

<En definitiva, como ya señalamos en la Sentencia de esta Sala y Sección de 25 de marzo de 2010 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 135/2008), «sobre la cuestión de fondo se aprecian dos posiciones contradictorias:

La primera posición, defendida por la parte recurrente [...], consiste en interpretar que la imputación fiscal de la devolución del "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego debe hacerse al ejercicio 1990, por ser el ejercicio en que se produjo el ingreso del "gravamen complementario" declarado inconstitucional. Lo que supone otorgar efectos *ex tunc* a la declaración de inconstitucionalidad de la Sentencia 173/1996, de 31 de octubre, y, por ende, entender que, como el "gravamen complementario" constituyó un gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1990, la devolución de dicho gravamen debe considerarse como un ingreso fiscalmente imputable a ese mismo ejercicio. [...]

La segunda posición, defendida por el Abogado del Estado y la sentencia recurrida, consiste en interpretar que la imputación fiscal debe hacerse al ejercicio en el que se produjo la declaración de inconstitucionalidad del "gravamen complementario". Lo que supone otorgar efectos *ex nunc* a la declaración de inconstitucionalidad de la Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de

Y en el FJ tercero, la misma Sentencia del TS recoge los mismos argumentos ya expuestos en Sentencias precedentes que le llevan a sostener el carácter *ex tunc* de la declaración de inconstitucionalidad. A destacar que, atendiendo a su contenido, en este FJ se pueden diferenciar dos partes:

(i) La primera parte tiene un carácter dogmático, propio de la teoría general, y en ella el TS recoge los argumentos de un importante sector de la doctrina según el cual, la declaración de inconstitucionalidad tiene efectos *ex tunc* salvo que el propio TC establezca lo contrario.²⁷

octubre , y, por ende, entender que, si bien el "gravamen complementario" constituyó un gasto fiscalmente deducible en el ejercicio 1990, la devolución de dicho gravamen se produjo como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad y debe considerarse como un ingreso fiscalmente imputable al ejercicio en el que se obtuvo la devolución» (FD Tercero).>

²⁷ Nos referimos a los siguientes párrafos iniciales del FD tercero de la STS de 16 de diciembre de 2010:

<< La resolución de la controversia viene determinada por los efectos jurídicos que se anuden a la declaración de inconstitucionalidad del "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego.

El fallo de la Sentencia 173/1996, de 31 de octubre, del Tribunal Constitucional se limita 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 , pudiéndose destacar de esta última, en lo que aquí importa, lo siguiente: «En lo que toca a los efectos, hemos de comenzar por recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica de este Tribunal (art. 39.1), las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, declaración que tiene efectos generales a partir de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» (art. 38.1 LOTC) y que en cuanto comporta la inmediata y definitiva expulsión del ordenamiento de los preceptos afectados (STC 19/1987 , fundamento jurídico 6.o) impide la aplicación de los mismos desde el momento antes indicado, pues la Ley Orgánica no faculta a este Tribunal, a diferencia de lo que en algún otro sistema ocurre, para aplazar o diferir el momento de efectividad de la nulidad. Ni esa vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad es, sin embargo, siempre necesaria, ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la Ley, que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento».

La ausencia de restricción de efectos por el propio Tribunal Constitucional, en su declaración de inconstitucionalidad del "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego, determina la nulidad de pleno derecho del precepto que regulaba este gravamen, y, si bien es efectiva desde la publicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre , en el Boletín Oficial del Estado, comporta la expulsión del precepto del ordenamiento jurídico desde la misma fecha en que se produjo su entrada en vigor. Porque, como dice la Sentencia de esta misma Sala del Tribunal Supremo de 3 de junio de 2002 (rec. cas. Núm. 8036/1997): «[C]uando se determina que una ley debe ser declarada inconstitucional como resultado de un juicio de inconstitucionalidad se comprueba la existencia de un vicio "ab origine" en la formación de la misma que constituye, sin duda, un fenómeno jurídico patológico para el sistema de fuentes. Una ley inconstitucional no se ha formado válidamente y por ello, aunque haya pasado a integrar el sistema de fuentes del Derecho, lo ha hecho en forma claudicante, hasta que el Tribunal Constitucional comprueba su invalidez y depura el sistema al declarar su inconstitucionalidad con fuerza irresistible y eficacia "erga omnes". La sentencia constitucional pone fin, así, a una situación anterior de incertidumbre que es la que, por ejemplo, venía a justificar la obligación de plantear cuestiones de inconstitucionalidad respecto de esa misma Ley, cuando se intuyese su inadecuación a la Constitución (artículo 163 CE).

El artículo 38 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC) desarrolla el artículo 164.1 CE -única norma que se nos invoca para fundamentar la eficacia "ex nunc" en el motivo- cuando declara que las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad vinculan a todos los Poderes públicos y producen efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado. La publicación es constitutiva, ya que determina la eliminación del sistema de fuentes de la Ley inconstitucional con una eficacia irresistible y fuerza "erga omnes", pero no hay que olvidar que la causa de tal eliminación es una declaración fehaciente de la existencia de un vicio en el momento mismo de la formación de la Ley inconstitucional.

(ii) La segunda parte tiene un carácter aplicativo, propio de la resolución del caso, y en ella el TS no hace más que aplicar la teoría general al caso concreto enjuiciado, sosteniendo que los efectos *ex tunc* predicables de la declaración de inconstitucionalidad implican que el importe de las devoluciones obtenidas por el gravamen complementario de la Tasa Fiscal sobre el Juego declarado inconstitucional debe imputarse fiscalmente al ejercicio en el que se produjo la deducción como gasto fiscal de dicho gravamen, lo cual, a su vez, comporta que los intereses devengados en ejercicios prescritos también habrán de ser devueltos por la Administración tributaria, si fueron considerados como ingresos fiscales del ejercicio en que se percibieron.²⁸

Por todo ello 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, 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. En tal sentido, el Tribunal Constitucional ha precisado recientemente como efecto "pro futuro" y "ex nunc" de una declaración de nulidad únicamente el de la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas (artículo 9.3 CE), entendiéndose por tales las decididas con fuerza de cosa juzgada y las situaciones administrativas firmes (STC 54/2002, de 27 de febrero, fdo jco. 9), en el sentido que acabamos de indicar» (FD Cuarto).>

²⁸ Nos referimos a los siguientes párrafos finales del FD tercero de la STS de 16 de diciembre de 2010:

<La eficacia "ex tunc" de la declaración de inconstitucionalidad del "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego implica que la Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre, no tiene efectos constitutivos del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado por el "gravamen complementario" declarado inconstitucional, sino meramente declarativos, por lo que el derecho a la devolución de lo ingresado por el "gravamen complementario" declarado inconstitucional se tiene desde la fecha en que se produjo su ingreso, tal y como se desprende de la Sentencia de esta misma Sección y Sala del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2005 (rec. cas. interés de ley núm. 26/2003), cuyo fallo fija la siguiente doctrina legal: «El derecho a la devolución de ingresos indebidos ejercitado a través del procedimiento que regulaba el artículo 155 de la Ley General Tributaria de 1963 (Ley 230/1963, de 28 de diciembre) y el RD 1163/1990, prescribía por el transcurso del plazo establecido por dicha Ley, y se computaba, de acuerdo con el artículo 65 de la misma, desde el momento en que se realizó el ingreso, aunque con posterioridad se hubiera declarado inconstitucional la norma en virtud de la cual se realizó el ingreso tributario, sin que quepa considerar otro plazo y cómputo distinto de los aplicables al procedimiento de devolución, cuando indubitadamente éste había sido el único instado por los interesados».

Esta misma Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2005, considera errónea la doctrina de la "actio nata" aplicada a la determinación del "dies a quo" para el cómputo del plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos, como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad del "gravamen complementario", es decir, no considera correcto entender que «el plazo prescriptorio debe comenzar a contarse en el momento en que la declaración de inconstitucionalidad

d) El argumento consistente en el pretendido distinto régimen legal de la devolución de ingresos indebidos

es conocida y tiene efectos frente a todos (artículo 28 LOTC), cesando la vigencia y eficacia de la norma cuyo valor normativo superior impedía hasta entonces la solicitud de devolución de ingresos» (FD Segundo), por cuanto, si bien « es cierto que esta Sala ha reconocido la posibilidad de exigir la responsabilidad patrimonial al Estado legislador en supuestos de declaración de inconstitucionalidad de una norma legal (...) la responsabilidad patrimonial que pueda reclamarse no puede servir, sin embargo, para rehabilitar el plazo de devolución de ingresos indebidos ya prescrito. La exigencia de dicha responsabilidad tiene un régimen jurídico propio y diferente, con una solicitud que ha de dirigirse a la Administración responsable y al órgano competente, en ningún caso a la oficina gestora que no podría pronunciarse ni reconocer la existencia de tal responsabilidad, un procedimiento específico y sujeta a un plazo concreto, el de un año, éste sí computable desde la "actio nata", esto es, desde la publicación de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma legal. Pero no asimilable, por tanto, al plazo de prescripción, entonces de cinco años que correspondía a la devolución de ingresos indebidos. Y la misma especificidad ha de predicarse de una acción de nulidad que tiene sus propias exigencias y está sujeta a requisitos propios, cuya asimilación a la solicitud de una devolución de ingresos indebidos, establecida para determinados supuestos que la norma concreta, no puede basarse en una genérica apelación al principio antiformalista del procedimiento administrativo» (FD Tercero).

Esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo consideró, en la antedicha sentencia, que el ingreso por el "gravamen complementario" declarado inconstitucional era indebido, desde que se produjo, porque entendió que los efectos de la mencionada declaración de inconstitucionalidad no eran constitutivos del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado sino meramente declarativos del mismo, pues no se trata de un supuesto de devolución de ingresos indebidos "ordinario", ocasionado por una revisión en vía administrativa o judicial, sino de un supuesto de devolución de ingresos indebidos fruto de una declaración de inconstitucionalidad con eficacia "ex tunc", que aboca a considerar inexistente en el ordenamiento jurídico el precepto legal declarado inconstitucional desde su entrada en vigor, "tamquam non esset", como si no hubiese existido nunca.

Por consiguiente, el importe de las devoluciones obtenidas por el "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego declarado inconstitucional debe imputarse fiscalmente al ejercicio en el que se produjo la deducción como gasto fiscal de dicho gravamen, puesto que la aplicación del art. 19.3 de la LIS 1995 , conforme al cual, «los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de Pérdidas y Ganancias en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados», exige, en este caso, y por mor de lo establecido en el propio art. 19.1 de la LIS 1995, la imputación fiscal al ejercicio 1990 , que es el ejercicio en el que deben entenderse devengados fiscalmente los ingresos obtenidos por la devolución del "gravamen complementario" declarado inconstitucional, con independencia de la contabilización que se haya realizado de los mismos. En efecto, el art. 19.1 de la LIS 1995 señala que «[l]os ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen (...) con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros», de donde se desprende que los elementos a tener en cuenta a la hora de fijar el criterio fiscal de imputación temporal son tres: el devengo, el momento de la efectiva corriente monetaria y la correlación entre ingresos y gastos. Y, en este caso, las cantidades objeto de discusión son ingresos indebidos devengados fiscalmente en el momento en el que se produjeron, con independencia del ejercicio en que se realice la devolución efectiva de los mismos, respetando así su correlación con los gastos.

Los intereses satisfechos por la Administración tributaria, como consecuencia de la devolución de lo indebidamente ingresado por el "gravamen complementario" declarado inconstitucional, cuyo cómputo se hará, como es lógico y ratificando la conclusión alcanzada, desde que se produjo el ingreso indebido del "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego, deberán imputarse fiscalmente respetando asimismo los precitados arts. 19.1 y 19.3 de la LIS 1995 , es decir, al ejercicio en que se devengaron, con independencia del ejercicio en que se contabilizaron. De ahí que los intereses devengados en ejercicios prescritos también habrán de ser devueltos por la Administración tributaria, si fueron considerados como ingresos fiscales del ejercicio en que se percibieron, tal y como sucede en el caso de autos, en el que fueron considerados ingresos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1997 ».>

En este marco, tenemos que si el TS considera que ha de separarse de tal doctrina, es lógico que en aras al principio de motivación deba dar algún argumento que lo justifique. Pues bien, el argumento esencial que esgrime consiste en decir que si la referida doctrina sobre los efectos *ex tunc* de las declaraciones de inconstitucionalidad sin limitación de efectos por el propio TC no resulta aplicable al presente caso, es porque el legislador ordinario ha modificado el régimen de devolución de ingresos indebidos.²⁹

Concretamente, en las SSTS 435 y 436/2020 [apartado 7 de los FFDD cuarto],³⁰ se argumenta que cuando la STS de 16 de diciembre de 2010 fijó como doctrina que la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 173/1995 tenía efectos *ex tunc*, era porque resultaba aplicable el régimen legal de devolución de ingresos contemplado en el artículo 155 de la Ley 239/1963, de 31 de diciembre, General Tributaria (LGT de 1963) y en el RD 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regulaba el procedimiento de ingresos indebidos. A su juicio este régimen resultaba muy laxo y tan sólo se preveía como límite al procedimiento de devolución de ingresos indebidos el plazo de prescripción contemplado por el artículo 3 del citado RD 1163/1990.

En cambio, en el caso que nos ocupa relativo a la declaración de inconstitucionalidad efectuado por la STC 59/2017, se argumenta por parte de las SSTS 435 y 436/2020 [apartado 8 de los FFDD cuarto]³¹ que el régimen de devolución de ingresos indebidos es el artículo 221.3 de la LGT de 2003, considerándose que tal régimen es mucho más preciso que el anterior en la medida que, cuando se trate de actos firmes en vía administrativa, exige seguir una de las vías revisoras contempladas por el mismo. Ésto es, el procedimiento especial de revisión de los previstos en las letras a), c) y d) del artículo 216 o el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta

²⁹ Dejamos apuntado que, con motivo del supuesto de nulidad contemplado por el art. 271.1.g) de la LGT, la STS 436/2020, da en su FD.quinto.3.e), otro argumento para separarse de la doctrina de la STS de 16 de diciembre de 2010.. Pero de este argumento nos ocuparemos en el subapartado 7.5.b)

³⁰ Su redactado es el siguiente:

<7. Decimos que esta doctrina no resulta aplicable al caso por la razón esencial de que la misma se efectúa bajo la vigencia de un régimen legal de devolución de ingresos indebidos -el previsto en la Ley General Tributaria anterior- claramente distinto del procedimiento que, para obtener dicha devolución, aparece regulado en la normativa vigente.

En efecto: en el sistema aplicable cuando se estableció aquella doctrina jurisprudencial, la Ley General Tributaria de 1963 dedicaba a la devolución de ingresos indebidos un lacónico precepto (el artículo 155), que se limitaba a afirmar lo siguiente:

"Los sujetos pasivos o responsables y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias, aplicándose el interés legal".

Y en el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regulaba el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, no se establecía más límite al respecto que el plazo de prescripción (artículo 3 de la propia norma reglamentaria).

³¹ Su redactado es el siguiente:

<8. En el régimen que -tras la declaración de inconstitucionalidad derivada de la STC 59/2017- resulta aplicable, la actual Ley General Tributaria (artículo 221.3, ya citado) es de una precisión extraordinaria: la devolución de ingresos indebidos solo podrá realizarse "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".

No son necesarios especiales esfuerzos hermenéuticos para convenir que solo procederá la devolución cuando el acto (firme) de aplicación del tributo en virtud del cual se haya efectuado el ingreso indebido (i) sea nulo de pleno derecho o (ii) se revoque en los términos del artículo 219 de la Ley General Tributaria, en ambos casos -obvio es decirlo- siempre que se cumplan estrictamente las exigencias previstas en esos dos preceptos.>

Ley, siendo que en el caso concreto que nos ocupa relativo a la declaración de inconstitucionalidad de una ley, los únicos que resultan aplicables son el de nulidad de pleno derecho y el de revocación.

De este supuestamente distinto régimen jurídico de la devolución de ingresos indebidos, las SSTs 435 y 436/2020 sonsacan la conclusión consistente en que los efectos de la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 59/2017 sobre el IIVTNU, es *ex nunc*, es decir, que no tienen efectos retroactivos y, por ende, que no alcanza a los actos firmes en vía administrativa.

A nuestro modo de ver, este argumento no puede compartirse por partir de una premisa errónea, tanto metodológica como ontológicamente

(i) En primer lugar, adviértase que las SSTs 435 y 436/2020 pretenden interpretar los efectos *ex tunc* o *ex nunc* de la declaración de inconstitucionalidad de una disposición con rango de ley tomando como parámetro el régimen que el legislador ordinario contemple para la devolución de ingresos indebidos.

Este criterio lo consideramos metodológicamente erróneo, pues no estamos ante la nulidad de un reglamento o disposición de carácter general, sino ante la nulidad de una ley, siendo que, a nuestro juicio, la determinación de los efectos de la nulidad de una ley derivada de su declaración de inconstitucionalidad no puede depender de lo que establezca el legislador ordinario (como es el legislador general tributario, de procedimiento administrativo común, local o de la jurisdicción contencioso-administrativa), sino de lo que, en el marco de la Constitución, establezca el legislador orgánico del Tribunal Constitucional (esto es, la LOTC) y el propio TC.

(ii) Pero, en segundo lugar, independientemente de lo anterior, adviértase que no es cierto que la LGT de 2003 contemple un régimen jurídico más preciso en comparación con el aplicable bajo la LGT de 1963 respecto a la devolución de ingresos indebidos por actos firmes en vía administrativa. Como es fácil de comprobar, ontológicamente se trata del mismo régimen jurídico.

En efecto, la LGT de 1963, en su artículo 155, tras reconocer el derecho a la devolución de ingresos indebidos, se remite al reglamento de desarrollo para regular el procedimiento a seguir.³² El reglamento de desarrollo es el RD 1163/1990, donde en su disposición adicional segunda,³³ admitía que la devolución de ingresos indebidos por

³² El art. 155 de la LGT de 1963, establecía:

<1. Los sujetos pasivos o responsables y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de la deuda tributaria.

2. Por vía reglamentaria se regulará el procedimiento que debe seguirse, según los distintos casos de ingresos indebidos para el reconocimiento del derecho a la devolución y la forma de su realización, que podrá hacerse, según el artículo 68 de esta Ley, mediante compensación>

³³ La disp. adic. segunda del RD 1163/1990, establecía:

<Procedimientos de revisión.-No serán objeto de devolución los ingresos tributarios efectuados en virtud de actos administrativos que hayan adquirido firmeza.

No obstante, los obligados tributarios podrán solicitar la devolución de ingresos efectuados en el Tesoro, instando la revisión de aquellos actos dictados en vía de gestión tributaria que hubiesen incurrido en motivo de nulidad de pleno derecho, que infringiesen manifiestamente la Ley o que se encontrasen en cualquier otro supuesto análogo recogido en los artículos 153, 154 y 171 de la Ley General Tributaria y

actos firmes en vía administrativa siempre y cuando se incurriera en alguno de los supuestos contemplados por la propia disposición, lo cual implicaba que debería instarse una de las vías revisoras de los actos nulos o anulables. La disposición adicional segunda señalaba explícitamente los procedimientos especiales de revisión previstos en los artículos 153 y 154³⁴ y el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 171 de la LGT de 1963, debiéndose entender que también se admitía la devolución de ingresos indebidos firmes en vía administrativa cuando se tratara de la rectificación de errores materiales, de hecho o aritméticos a través del procedimiento previsto en el artículo 156 de la LGT de 1963.³⁵

Y así, CHECA GONZÁLEZ,³⁶ explica que a pesar que el primer párrafo de la citada disposición adicional segunda del RD 1163/1990 impide la devolución de ingresos indebidos por actos firmes en vía administrativa, su segundo párrafo matiza esta tajante afirmación en tanto <[...] permite a los obligados tributarios el poder solicitar a través del ejercicio de su acción de nulidad o anulabilidad, que ya vimos en su momento que puede perfectamente ser instada por ellos, la devolución de los ingresos indebidos efectuados en el Tesoro, de forma indirecta, pidiendo para ello la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria y que fueran nulos de pleno derecho o que infrinjan manifiestamente la Ley [...]>. Como indica el mismo autor, se trata de un criterio recogido por la jurisprudencia del TS.³⁷

Pues bien, este mismo régimen jurídico que, bajo la vigencia de la LGT de 1963, fue contemplado por la disposición adicional segunda del RD 1163/1990, se ha mantenido por el artículo 221.3 de la vigente LGT de 2003.³⁸ En ambos, cuando se trate de actos firmes en vía administrativa, sólo se puede solicitar la devolución de ingresos indebidos

en las leyes o disposiciones especiales.>

³⁴ El art. 153 LGT de 1963 se refería a la revisión de actos nulos de pleno derecho, en tanto que el art. 154 se refería a la revisión de actos que infringen manifiestamente la ley y a la revisión por aportación de nuevas pruebas.

³⁵ Y es que el art. 7.2 del RD 1163/1999, ya establecía que: *<Asimismo. cuando la Administración rectifique; de oficio o a instancia del interesado. cualquier error material, de hecho o aritmético padecido en una liquidación u otro acto de gestión tributaria y el acto objeto de rectificación hubiese motivado un ingreso indebido. serán de aplicación las disposiciones recogidas en este capítulo. si bien corresponderá en todo caso al mismo órgano que dictó el acto instruir el procedimiento y acordar la resolución que proceda. reconociendo, en su caso. el derecho a la devolución.>*

³⁶ C. CHECA GONZÁLEZ, 1999, p. 98.

³⁷ Citándose la STS de 4 de enero de 1999 (núm. rec. 5332/1993; Id *Cendoj*: 28079130021999100637), donde, tras afirmarse que en virtud de lo dispuesto en el artículo 120.1 de la Ley de 17 de julio de 1958, de Procedimiento Administrativo (LPA de 1958), la declaración de nulidad de una disposición de carácter general no implicará por sí misma la devolución de ingresos indebidos de los actos firmes dictados antes de tal declaración, considera que <[...] habrá que interpretar la referida Disposición Adicional en el sentido de que sólo los motivos de nulidad, entre los que les afecten, que pudieran reconducirse a alguno de los casos previstos en los preceptos de la Ley General Tributaria -los tasados en los artículos 153, 154 y 171-, serán susceptibles de generar el derecho del obligado tributario a solicitar la devolución de ingresos efectuada en el Tesoro instando la revisión de los actos correspondientes adoptados en la vía de gestión [...]>. En la misma línea encontramos muchas otras, como la STS de 21 de octubre de 2004 (núm. rec. 8878/1999; Id *Cendoj*: 28079130022004100420).

³⁸ El art. 221.3 de la LGT de 2003 reza como sigue: *<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 recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta Ley.>*

a través de una de las vías revisoras de los actos firmes.³⁹ Tanto ello es así que, el único cambio digno de relevancia que media entre ambas normativas se reduce a que el artículo 221.3 de la LGT de 2003 ha elevado a rango legal el régimen jurídico que ya se contemplaba con rango reglamentario por la disposición adicional segunda del RD 1163/1990 y que había sido precisado por la jurisprudencia del TS.⁴⁰

Contestes con lo expuesto, se comprenderá que no podemos estar de acuerdo con el criterio de las SSTS 435 y 436/2020 consistente en que la causa de que a la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU efectuada por la STC 59/2017 no resulte aplicable la doctrina sentada por la STS de 16 de diciembre de 2010 sobre los efectos *ex tunc* de la declaración de inconstitucionalidad recaída en el gravamen complementario de la tasa sobre el juego, radica en que esta declaración de inconstitucionalidad se dictó estando vigente el régimen jurídico contemplado por el RD 1163/1990, mientras que la STC 59/2017 se dictó estando vigente el régimen jurídico contemplado en la LGT de 2003.

Y no podemos estar de acuerdo porque, amén de que, desde un punto de vista metodológico, el régimen jurídico previsto por el legislador ordinario sobre de la devolución de ingresos no puede condicionar los efectos de una declaración de inconstitucionalidad de una ley, resulta que, independientemente de ello, ambos regímenes jurídicos son ontológicamente idénticos, hasta el punto de que el artículo 221.3 de la LGT de 2003 no ha hecho más que recoger a nivel legal el mismo régimen jurídico contemplado por la disposición adicional segunda del RD 1163/1990.

En este marco, pues, entendemos que las SSTS 435 y 436/2020 están faltas de motivación racional cuando advertimos que es erróneo el argumento que dan para separarse del criterio sostenido por la STS de 16 de diciembre de 2010 sobre los efectos *ex tunc*, retrospectivos, de la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 173/1996 en relación al gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego,

8. EL SUPUESTO DE NULIDAD DE LA LETRA g) DEL ART. 217.1 LGT

³⁹ Como explica ARGÜELLES PINTOS, 2004, p. 1482. <El párrafo 3 del artículo 221 LGT mantiene el mismo régimen jurídico que el RD 1163/1990: los actos administrativos firmes no son susceptibles de alteración mediante cualquier tipo de petición cuyo objeto sea su carácter ilegal con la pretensión de que generaron un ingreso indebido. Si el particular no está de acuerdo con la liquidación tributaria deberá impugnarla y si deviene consentida y firme, únicamente podrá revisarse la misma a través de los procedimientos especiales de revisión consistentes en la declaración de nulidad de pleno derecho, la revocación o la rectificación de errores y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de la Ley que también es un recurso cuyo objeto es revisar actos firmes. Una vez producida la revisión del acto si de la misma resulta la existencia de ingreso indebido nacerá el derecho a la devolución>. En la misma línea,

⁴⁰ Y así, J.I. RUÍZ TOLEDANO, 2004, pp. 851 y 852, comentando el artículo 221 de la LGT de 2003, advierte que <A simple vista la regulación es mucho más detallada que en el artículo 155 de la Ley 230/1963, pero ello no es sino una consecuencia de dar rango legal a determinados aspectos que se desarrollaban en el RD 1163/1990 [...] el apartado 3 de la Ley [se refiere al art. 221] aclara, con carácter didáctico, que si es firme el acto de aplicación de los tributos o imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido, es necesario la previa revisión del mismo. Ello ya había sido sentado por el Tribunal Supremo, que declaraba improcedente el procedimiento de devolución de ingresos indebidos a la firmeza de una liquidación tributaria que ha sido consentida por el interesado (STS 27 de marzo de 2002, RJ 2002/3541), sin perjuicio de que si la misma incurriese en un motivo de nulidad de pleno derecho pueda incoarse el procedimiento especial de nulidad (STS de 18 de abril de 2002, RJ 2002/4376) [...]>

8.1. Consecuencia derivada de la doctrina del TS sobre los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 59/2017

La consecuencia jurídica de no de seguir la doctrina adoptada por la STS de 16 de diciembre de 2010, en cuya sentencia se reconocían efectos *ex tunc*, retroactivos, a la declaración de inconstitucionalidad, estriba en que las SSTS 435 y 436/2020 adoptan la doctrina contraria consistente en considerar que la declaración de inconstitucionalidad tiene meros efectos *ex nunc*, prospectivos.

Este cambio de criterio afecta a la revisión de los actos firmes en vía administrativa dictados al amparo de la ley posteriormente declarada inconstitucional. En efecto:

(i) Si, a diferencia de lo sostenido por las SSTS 435 y 436/2020, se hubiese adoptado el criterio de la STS de 16 de diciembre de 2010, relativo a los efectos *ex tunc* de la declaración de inconstitucionalidad, tendríamos que ésta constituiría un supuesto de nulidad absoluta de los actos administrativos firmes dictados al amparo de la norma declarada inconstitucional. Supuesto que, en el ámbito tributario, encuentra encaje en la letra g) del artículo 217.1 g) de la LGT, puesta en relación con el artículo 39.1 de la LOTC.

En efecto, la letra g) del artículo 217.1 de la LGT, tras enumerar los supuestos específicos legitimadores de la declaración de nulidad de pleno derecho, se refiere a *<Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal>*. A pesar de que estamos ante una enumeración que debe ser interpretada de forma estricta,⁴¹ entendemos que el caso que nos ocupa encaja en este último supuesto, pues el artículo 39.1 de la LOTC dice que *<Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados [...]>*

De esta manera, una disposición de rango legal establece expresamente la nulidad de los preceptos declarados inconstitucionales por STC. Y tratándose de la declaración de inconstitucionalidad de una ley, parece claro que el TC es el órgano competente para limitar los efectos de su declaración respetando, eso sí, por imperativo del artículo 40.1 de la LOTC, las sentencias judiciales firmes.

Pues bien, de entenderse que en el caso de que se trate no se limitan los efectos de la declaración de inconstitucionalidad tendremos que todos los ingresos pagados bajo la cobertura de una ley declarada inconstitucional también serán inconstitucionales, siendo que la declaración de inconstitucionalidad implica la nulidad absoluta, de ahí que tenga efectos *ex tunc*.⁴²

⁴¹ Este criterio resulta pacífico en la doctrina y ha sido ratificado por la misma STS 436/2020 [FD quinto.3.b)]

⁴² Cfr. en este sentido J.I. MORENO FERNÁNDEZ, 2019, p. 242, quien también entiende que la nulidad derivada de declaración de inconstitucionalidad de una norma legal con los efectos previstos en el artículo 39.1 de la LOTC (efectos *ex tunc*) , <[...] se transmite a la de los actos administrativos dictados en su aplicación, siendo susceptible de revisión a través del procedimiento de nulidad de pleno derecho (salvo que se limite por el Tribunal Constitucional el alcance de la declaración de inconstitucionalidad)>. Especificándose por el citado autor que estamos ante el supuesto de nulidad de pleno derecho contemplado en la letra g) del art. 217.1 LGT.

En contra de este criterio se manifiesta V.A. GARCÍA MORENO, 2019, pp. 96 y 97, para quien, de los arts. 38 y 40 de la LOTC <[...] difícilmente puede concluirse, necesariamente, que la declaración de inconstitucionalidad de una norma suponga o conlleve la de los actos que se hubieran

(ii) Ahora bien, si, tal y como han hecho las SSTS 435 y 436/2020, se adopta el criterio de los efectos *<ex nunc>* de la declaración de inconstitucionalidad, ésta no ya no se integra dentro del supuesto de nulidad absoluta contemplado por la letra g) del artículo 217.1 g) de la LGT, puesta en relación con el artículo 39.1 de la LOTC.

Al no dotarse, pues, de efectos retroactivos a la declaración de inconstitucionalidad tendremos que los actos firmes en vía administrativa dictados al amparo de la ley declarada inconstitucional serán inatacables a no ser que incurran en algún supuesto singular contemplado por el legislador para promover un procedimiento especial de revisión. Supuesto singular que ya no podrá radicar en la mera declaración de inconstitucionalidad de la ley, sino que deberá radicar en alguna otra de las causas taxativamente enumeradas por el legislador.

Se aplicará así parejo régimen del contemplado por el legislador para las declaraciones de nulidad de un reglamento o disposición general, esto es, el mantenimiento de los actos administrativos firmes,⁴³ de tal manera que éstos tan sólo podrán impugnarse cuando concurra alguna causa especial de revisión que, por descontado, no podrá consistir en la mera declaración de nulidad del precepto a cuyo amparo se dictó el acto

dictado en su aplicación.> Para sustentar tal afirmación trae a colación las SSTSJ de la Comunitat Valenciana 107/2018, de 6 de febrero y 688/2019, de 10 de abril, las cuales, a su vez, se remiten a determinadas Sentencias del Tribunal Supremo, Sin embargo, advertimos que: (i) Las Sentencias del TS de 9 de diciembre de 2001, de 11 de junio de 2011 y, de 7 de marzo de 2012, que se citan como sustentadoras de la tesis que niega la extensión de la nulidad de las disposiciones generales a los actos dictados en aplicación de las mismas, invocan la limitación establecida por el art. 73 LJCA, el cual se trata de un precepto contenido en una ley ordinaria que no es aplicable a las declaraciones de inconstitucionalidad de las leyes; (ii) También se cita la STS de 1 de febrero de 2004, que sustenta una tesis distinta consistente en que los vicios de nulidad de una disposición general sí que se extienden a los actos dictados a su amparo y, si bien, por aplicación del art. 102.4 LRJPAC deben subsistir cuando tales actos sean firmes, son susceptibles de indemnización. También en esta Sentencia del TS, pues, se parte de la legislación ordinaria -como es la que se contenía en la LRJPAC- aplicable a la nulidad de las disposiciones generales, no a las declaraciones de inconstitucionalidad de leyes que se rigen por la LOTC. (iii) Finalmente se cita a la STS de 8 de junio de 2017 (rec. casación núm. 2739/2015), pero debe caerse en la cuenta que esta STS se basa en la STC 45/1989, de 20 de febrero, la cual sí que contempló una cláusula expresa de limitación temporal en cuya virtud los efectos de su declaración de inconstitucionalidad fueron *ex nunc*; cláusula limitativa que no se contiene en la STC 59/2017.

El mismo autor también destaca que las citadas SSTS de la Comunitat Valenciana ponen de manifiesto que el supuesto de la declaración de inconstitucionalidad como causa de nulidad de los actos tributarios *<[...] 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 LGT>*. Aún así, no debe olvidarse que en la letra g) del art. 217.1 LGT se incluye como supuesto de nulidad *<Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal>*, siendo que el art. 47.2 LPAC establece expresamente que *<También serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución [...]>* Es más, el caso, es que, siempre según nuestro parecer, aun cuando no apareciera este supuesto expresamente recogido en una norma legal, igualmente debería considerarse aplicable, pues la determinación de los efectos de la nulidad de una ley derivada de su declaración de inconstitucionalidad, no compete tanto al legislador ordinario (LGT o LPAC), como al legislador orgánico (LOTC).

⁴³ Así, el art. 73 de la Ley 39/1988, fr 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA) dispone: *<Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente.>* En parejo sentido se pronuncia el art. 19.2 del TR de la LRHL.

administrativo.⁴⁴

Llegados a este punto, consideramos lógico sostener que la mera declaración de inconstitucionalidad con efectos *ex nunc* de una ley, no se incluye en la causa de nulidad de los actos administrativos contemplada por la letra g) del artículo 217.1 de la LGT, puesta en relación con el artículo 39.1 de la LOTC.

De ahí que, una vez las SSTs 435 y 436/2020 han optado por considerar que la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 59/2017 tiene efectos *ex nunc*, también sea obvio que los actos administrativos firmes dictados a su amparo no podrán en base a dicha declaración ser tachados de la nulidad absoluta contemplada en el supuesto de la letra g) del artículo 217.1 de la LGT, puesta en relación con el artículo 39.1 de la LOTC.

En este marco, el único problema que se plantea consiste en examinar si se estima ajustado a derecho el argumento que da el TS para considerar que la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 59/2017 tiene efectos *ex nunc*.

Por nuestra parte, ya hemos indicado que tal argumento no nos parece aceptable por erróneo. De ahí que cobren especial relevancia los otros argumentos que da el TS para reforzar su criterio, sentando una doctrina sobre la letra g) del artículo 217.1 de la LGT que, por los motivos que acto seguido exponemos, tampoco podemos compartir.

8.2. Doctrina del TS sobre el supuesto de nulidad

Concretamente, en el FD quinto.3, tras dejar sentado que cuando el artículo 47.2 de la LPAC establece que *<También serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución [...]>*, se está refiriendo a las disposiciones generales, no a los actos administrativos, pasa a precisar algunos aspectos del supuesto de nulidad recogido en la letra g) del artículo 217.1 de la LGT.

La primera precisión estriba en que no existe en el ordenamiento jurídico ningún precepto expreso con rango de ley que establezca que la nulidad por inconstitucionalidad de un precepto legal determine la nulidad de un acto administrativo firme en vía administrativa dictado a su amparo.

En segundo lugar trae a colación el reiterado criterio doctrinal tendente a la interpretación restrictiva de los supuestos de nulidad de pleno derecho.

En tercer lugar niega que el artículo 39.1 de la LOTC pueda interpretarse en el sentido de que contiene una norma en cuya virtud son nulos de pleno derecho los actos

⁴⁴ Cfr. en este sentido la ya citada, STS de 4 de enero de 1999 (núm. rec. 5332/1993; Id *Cendoj*: 28079130021999100637), analizando la posibilidad de obtener la devolución de ingresos indebidos por la declaración de nulidad de la norma de cobertura que les daba amparo, concluye diciendo que *<[...] las liquidaciones practicadas antes de que se declare la nulidad de la norma en cuya virtud se giran corresponden a "ingresos debidos", que pueden, sin embargo, ser impugnadas, dentro de plazo, para que no se lleguen a convertir en firmes o consentidas, lo mismo en vía administrativa que en vía judicial, y que son susceptibles, asimismo, de la revisión prevista en la Disposición Adicional Segunda [del RD 1168/1990] comentada en los excepcionales casos, exclusivamente, de "directa" invalidez, en sí mismas consideradas, de las propias exacciones.>*

administrativos firmes dictado al amparo de una ley declarada inconstitucional. El TS basa tal afirmación en dos argumentos: uno relativo a la interpretación literal de dicho artículo y otro relativo a la diferencia entre la STC 59/2017 sobre el IIVTNU y la STC 173/1996 sobre el gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego.

Ocupándonos ahora del argumento relativo a la interpretación literal del artículo 39.1 de la LOTC, el TS se centra en que este artículo tan sólo contempla la declaración de nulidad de los <preceptos>, sosteniendo que de entenderse que la declaración de nulidad alcanza también a los actos administrativos dictados al amparo de la norma declarada inconstitucional supondría una interpretación extensiva del artículo 39.1 de la LOTC.⁴⁵

A nuestro modo de ver, este argumento resulta difícilmente asumible, pues también la interpretación restrictiva predicable de todo supuesto de nulidad absoluta debe estar conforme con la finalidad y congruencia del instituto regulado. Y así, atendiendo al instituto de la declaración de nulidad de un precepto, ya sea legal o reglamentario, creemos plausible afirmar que implica necesariamente cuestionarse la nulidad de los actos dictados bajo su amparo, pues el binomio precepto-acto son las dos caras inseparables de la misma moneda, de tal manera que no tiene sentido declarar la nulidad de un precepto y a la vez pretender que sus efectos no pueden extenderse al acto dictado en aplicación del precepto anulado.

Cuestión distinta es el alcance temporal de tales efectos, pero precisamente ahí radica la discusión doctrinal de si las declaraciones de inconstitucionalidad de una ley siguen parejo régimen que el previsto por el artículo 73 de la LJCA para las declaraciones de nulidad de un reglamento, cuyos efectos son *ex nunc* (prospectivos); o, por el contrario, tienen efectos *ex tunc* (retroactivos) tal y como a la vista del artículo 39.1 de la LOTC y de la STC 173/1996 sostuvo el propio Tribunal Supremo en la ya citada Sentencia de 16 de diciembre de 2010, sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del gravamen complementario de la tasa sobre el juego.

En cuarto lugar, en la STS 436/2020, el Tribunal se plantea a meros efectos dialécticos la posibilidad de interpretar que la nulidad de los preceptos declarados inconstitucionalidades también se extiende a los actos dictados bajo su amparo, siendo que el TS entiende que ni tan siquiera así estarían afectados de la nulidad radical contemplada por el artículo 271.1.g) de la LGT los actos firmes dictados en aplicación de los artículos 107.1 y 107.2.a) del TR de la LRHL anulados por la STC 59/2017, pues se trata de una inconstitucionalidad parcial, condicionada o limitada que obliga a un examen caso por caso de si el gravamen se adecúa o no a la doctrina constitucional, cosa

⁴⁵ El FD quinto.3.c) de la STC 436/2020, reza como sigue:

<c) No consideramos que sea una norma de esa clase -suficiente a los efectos de la nulidad del acto- la contenida en el artículo 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, a cuyo tenor:

"Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia".

No lo entendemos así, en primer lugar, porque la declaración de nulidad que dicho artículo contempla se refiere a los "preceptos" impugnados (o a aquellos otros - preceptos, disposiciones o actos con fuerza de ley-) a los que se extiende la declaración de inconstitucionalidad.

De desprenderse de dicha norma legal que la nulidad se extiende a los actos administrativos dictados al amparo del precepto inconstitucional así debería haberse expresado en aquella norma, so pena - ante la falta de tal especificación- de efectuar una interpretación extensiva o amplia del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria contraria a nuestra jurisprudencia.>

incompatible con la naturaleza de la nulidad absoluta que exige que la radical contravención del ordenamiento jurídico resulte clara, patente e indubitada.⁴⁶

De este modo, el TS parece traer a colación la denominada <teoría de la evidencia> como criterio de delimitación de los supuestos de nulidad radical.⁴⁷ distinguiendo según la declaración de inconstitucionalidad sea total o parcial y considerando que sólo la total sería susceptible de integrar el supuesto de nulidad radical contemplado por el artículo 271.1.g), en relación con el artículo 39.1 de la LOTC.

En este sentido, el TS destaca, a modo de segundo argumento de refuerzo, la diferencia que media entre la ya citada STC 173/1996 y la STC 59/2017, advirtiendo que mientras la STC 173/1996, relativa al gravamen complementario de la tasa sobre el juego, efectuó una declaración de inconstitucionalidad <completa e incondicionada>, cosa por la cual el gravamen había de considerarse nulo; la STC 59/2017 relativa al IIVTNU efectúa una declaración de inconstitucionalidad <parcial o condicionada>, cosa por la cual el gravamen no puede considerarse que sea nulo en todo caso.⁴⁸

⁴⁶ El FD quinto.3.d) de la STC 436/2020, reza como sigue:

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

Recordemos que la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 declaró la inconstitucionalidad parcial, condicionada o limitada de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, de manera que tales preceptos -como señalamos expresamente en nuestra sentencia de 9 de julio de 2018 - "son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 de la Constitución".

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

Desde luego esa nulidad condicionada o supeditada al análisis del procedimiento no parece que tenga encaje en el supuesto de nulidad radical que prevé el artículo 217.1.g) de la Ley General Tributaria que exige, como los otros supuestos de nulidad, que la radical contravención del ordenamiento jurídico resulte clara, patente e indubitada, lo que resulta incompatible con una exigencia, la de analizar el procedimiento que dio lugar al acto y si hubo discusión en su seno sobre la prueba del incremento o aparecía ésta con mayor o menos claridad de los documentos aportados, como la que requeriría la aplicación al caso de la declaración de inconstitucionalidad parcial de continua cita>

⁴⁷ J. GARCÍA LUENGO, 2002, pp. 89 y ss., nos explica que la doctrina ha propuesto una serie de teorías para concretar los supuestos de nulidad radical, entre las que destaca, amén de la teoría de la evidencia, la teoría de la gravedad de la irregularidad y la teoría de la antijuridicidad absoluta.

⁴⁸ El apartado 3.e) del FD quinto de la STC 436/2020, reza como sigue:

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

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

Esta circunstancia contrasta con la que aquí concurre en la que -insistimos- no existe un pronunciamiento de esa naturaleza, sino otro parcial o condicionado, pues los preceptos legales

A nuestro modo de ver, semejante criterio del TS resulta sesgado, pues olvida que la declaración de inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2.a) (por la que se declara inconstitucional el gravamen de incrementos de valor irreales o ficticios) no puede escindirse de la declaración de inconstitucionalidad total del artículo 110.4 del TR de la LRHL (por la que se declara inconstitucional la prohibición de que el sujeto pasivo pueda demostrar que ha sido gravado por incremento de valor irreal o ficticio).

En efecto, según la STS 1163/2018, interpretativa de la STC 59/2017, si bien <Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parciales [...] El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene», o, dicho de otro modo, porque «imp[ide] 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)». Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, 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.>

De esta manera, pues, entiendo que el análisis casuístico destinado a comprobar si el sujeto pasivo ha sido o no gravado por una transmisión inexpresiva de capacidad económica en el marco de la declaración de inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2.a) del TR de la LRHL, constituye un trámite procedimental que tiene como finalidad esencial hacer efectiva la declaración de inconstitucionalidad total del artículo 110.4 del TR de la LRHL.

Se trata, en suma, que cuando un sujeto pasivo pretende la devolución de ingresos indebidos por actos firmes en vía administrativa en aplicación de la inconstitucionalidad declarada por la STC 59/2017, está poniendo en evidencia que se ampara en la nulidad total del artículo 110.4 del TR de la LRHL, cosa por la cual siempre se debería de abrir el trámite procedimental de discusión de la prueba aportada para comprobar si ha sido o no gravado por una transmisión inexpresiva de capacidad económica en el marco de la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) del TR de la LRHL.

Adviértase que, según hemos visto, el propio TS considera que la nulidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2.a) del TR de la LRHL, está íntimamente relacionada con la nulidad total del artículo 110.4 del TR de la LRHL. Criterio que nos parece incontestable. Tanto ello es así que ya la STC 59/2017, en su FF 5.b), se vio forzada a declarar la inconstitucionalidad de este último precepto citado a pesar de que no se había cuestionado por el órgano jurisdiccional; y, subsecuentemente, en el FJ.5.c), se viene a declarar que la expulsión <ex orgine> del ordenamiento jurídico ha de predicarse tanto del artículo 107.2 como del artículo 110.4, lo cual denuncia su íntima conexión.

concernidos no son en todo caso inconstitucionales, sino exclusivamente cuando su concreta aplicación determine que sea gravada una situación inexpresiva de capacidad económica, extremo que debe probar el contribuyente.>

Ello implica que toda pretensión destinada a la devolución de ingresos indebidos por la inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2.a) del TR de la LRHL, se basa inexorablemente en el prius que supone la inconstitucionalidad total del artículo 110.4 del TR de la LRHL, es decir, en la inconstitucionalidad de impedir a los sujetos pasivos probar la inexistencia de incremento de valor en la transmisión de que se trate, lo que supone una radical contravención del ordenamiento jurídico que resulta clara, patente e indubitada

Supone una radical contravención del ordenamiento jurídico porque atenta de manera grosera contra el derecho (reconocido por el propio TC) de los sujetos pasivos a probar que han sido gravados por situaciones absolutamente inexpressivas de capacidad económica. Y tal contravención resulta clara, patente e indubitada porque se trata de un dato fáctico que por imperativo del artículo 110.4 del TR de la LRHL se dará en todas y cada una de las solicitudes de devolución de ingresos indebidos por situaciones que hayan adquirido firmeza en vía administrativa antes de la STC 59/2017.

En este marco, pues, no podemos compartir el argumento que da la STS 436/2020 para reforzar su criterio consistente en que, aun cuando se interpretara el artículo 40.1 de la LOTC en el sentido de que la declaración de inconstitucionalidad comporta la nulidad de los actos dictados a su amparo, ello no sería suficiente para interpretar que en el caso que nos ocupa estamos ante el supuesto de nulidad radical del artículo 217.1g) de la LGT. Decimos que no podemos compartir este argumento porque el TS obvia que la declaración parcial de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) del TR de la LRHL, debe ponerse en conexión con la declaración total de inconstitucionalidad del artículo 110.4 del TR de la LRHL, lo cual comporta que, de aceptarse que la nulidad contemplada por el artículo 40.1 de la LOTC alcanza a los actos dictados al amparo de los preceptos declarados inconstitucionales, estemos ante el supuesto de nulidad radical del artículo 217.1g) de la LGT.

Bajo este planteamiento, podemos esquematizar el siguiente corolario.:

(i) Estimamos resulta negativamente criticable la doctrina que sienta la STS 436/2020 sobre la causa de nulidad del artículo 217.1g) de la LGT puesto en relación con el artículo 39.1 de la LOTC. Nos referimos a la doctrina consistente en que el artículo 39.1 de la LOTC no contiene una norma en cuya virtud son nulos de pleno derecho los actos administrativos firmes dictados al amparo de un precepto legal declarado inconstitucional. A nuestro modo de ver, semejante criterio tan sólo es predicable de las declaraciones de inconstitucionalidad con efectos *ex nunc* o prospectivos, pero no cuando tienen efectos *ex tunc* o retroactivos.

(ii) De ahí que, siempre según nuestro parecer, si lo que pretendía el TS es justificar que a los actos administrativos firmes en vía administrativa de los que se ocupa no se incluyen en el supuesto de nulidad absoluta del artículo 217.1.g) de la LGT, hubiese sido técnicamente más correcto que se hubiera limitado a la premisa asumida por la misma STS 436/2020 consistente en que la STC 59/2017 no tiene efectos <*ex tunc*>, sino *ex nunc*. De haber actuado así, la discusión se centraría en si el TS ha acertado o no a la hora de determinar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad pero, desde luego, una vez determinados éstos como *ex nunc*, ya sería incuestionable que no se verán alcanzados por la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017.

(iii) También estimamos negativamente criticable que la STS 436/2020 pretenda reforzar su criterio relativo a que los actos administrativos firmes en vía administrativa de los que se ocupa no se incluyen en el supuesto de nulidad absoluta del artículo 217.1.g) de la LGT, argumentando que, a diferencia de lo que acontece con la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 173/1996, relativa al gravamen complementario de la tasa sobre el juego, la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) del TR de la LRHL es parcial. No estamos de acuerdo con este planteamiento porque la declaración parcial de inconstitucionalidad de estos preceptos va íntimamente unida a la declaración total de inconstitucionalidad del artículo 110.4 del TR de la LRHL, de tal manera que todos los supuestos en que se solicita la devolución de ingresos indebidos por inexistencia de incremento de valor en situaciones firmes en vía administrativa se basan en la imposibilidad legal de no haber podido aportarse por parte del sujeto pasivo la prueba oportuna, siendo que esta imposibilidad legal ha sido objeto de declaración total de inconstitucionalidad, poniendo de manifiesto que se ha incurrido en una radical contravención del ordenamiento jurídico que resulta clara, patente e indubitada.

9. OTROS SUPUESTOS DE NULIDAD

9.1 Planteamiento

Desde nuestras posiciones doctrinales, la revisión de situaciones administrativas firmes en vía administrativa por causa de la declaración de inconstitucionalidad del precepto legal a cuyo amparo se han dictado, tan sólo puede darse cuando tal declaración de inconstitucionalidad tiene efectos *ex tunc* o retroactivos siendo que en tal hipótesis la situación administrativa incurrirá en el supuesto de nulidad absoluta contemplado por el artículo 217.1.g) de la LGT, puesto en relación con el artículo 39.1 de la LOTC. Ello implica que los demás supuestos de nulidad absoluta en que se pueda incurrir son meramente complementarios, susceptibles de invocarse sólo a mayor abundamiento.

Pues bien, inversamente, cuando la declaración de inconstitucionalidad tiene efectos *ex nunc* o prospectivos, no provocará *per se*, autónomamente, que las situaciones administrativas firmes incurran en algún supuesto de nulidad absoluta.

En el caso que nos ocupa, ya hemos visto que (aun cuando mediante argumentos que no compartimos) el TS ha considerado que son *ex nunc*, prospectivos, los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 59/2017, cosa por la cual entendemos que resulta ocioso ocuparnos de los supuestos concretos de nulidad absoluta.

Se da empero la circunstancia que el TS sí que ha ocupado de alguno de ellos sentando doctrina que acto seguido analizaremos.

9.2. El supuesto de nulidad de la letra a) del artículo 217.1 de la LGT

a) Lesión del principio de capacidad económica

La STC 59/2017, dejó en claro que la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos del IIVTNU que permitían el gravamen de incrementos de valor irreales o inexistentes suponía un vulneración del principio de capacidad económica.

Sin embargo, como acertadamente advierten las SSTs 435 y 436/2020,⁴⁹ ello no es susceptible de integrar el supuesto de nulidad absoluta contemplado por el artículo 217.1.a) de la LGT, relativo a aquellos *<Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional>* y ello por el simple motivo que los principios establecidos en el artículo 31.1 de la Constitución no son susceptibles de amparo constitucional, de conformidad con el artículo 53.2 de la Constitución.

b) Lesión de los principios de igualdad y de interdicción de la indefensión

Pero, a nuestro modo de ver, en distinta situación se encuentra el principio de igualdad, pues está recogido en el artículo 14 de la Constitución y, por ende, es susceptible de amparo constitucional. Y así, comentando la aplicación del supuesto idéntico que contemplaba el artículo 62.1.a) de la LRJPAC, SÁNCHEZ PINO⁵⁰ considera que *<[...] los actos de liquidación tributaria que hayan adquirido firmeza podrán ser objeto de revisión y la limitación de los efectos de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad o la nulidad de la disposición general que les servía de cobertura, siempre que se justifique la vulneración de un derecho o libertad fundamental como el principio de igualdad>*.

A nuestro modo de ver, tratándose de una declaración de inconstitucionalidad, la limitación de sus efectos temporales evitando que se aplique a los actos firmes supone una discriminación que pugna abiertamente con el principio de igualdad, haciendo de peor condición a los que consintieron el acto en base al principio de confianza legítima, frente a los otros que se mostraron beligerantes. De tal manera que, en tanto en cuando, en base a otros principios concurrentes el TC no limite los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad, entendemos debe presumirse que la no revisión de los actos firmes supone una vulneración del principio de igualdad.

En el caso que nos ocupa, ya hemos visto que, aun cuando mediante argumentos que no compartimos, el TS ha limitado los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 59/2017, cosa por la cual entendemos que por más que se haya vulnerado un principio fundamental como es el de igualdad, no habilita por sí misma la revisión de las situaciones firmes en vía administrativa.

Sobre la lesión del principio de interdicción de la indefensión nos ocuparemos en el próximo subapartado 9.3.

⁴⁹ Partiendo del FD 10 de la STC 435/2020, el último párrafo del FD.quinto.1 de la STC 436/2020, reza como sigue: *<[...] la vulneración del principio de capacidad económica -como consideró el contribuyente en su demanda- no tiene encaje en el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria, pues tal principio -reconocido en el artículo 31.1 de la Constitución- no constituye un derecho "susceptible de amparo constitucional", como tal precepto establece, al no estar reconocido en los artículos 14 a 29 de la Constitución (v. artículos 53.2 de la Constitución y 41.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional).>*

⁵⁰ A.J. SÁNCHEZ PINO, 2001, p. 181, con cita de E. ESEVERRI MARTÍNEZ, 1998, p. 71 y de L. MALVÁREZ PASCUAL, 1998, p. 77.

9.3. El supuesto de nulidad de la letra e) del artículo 217.1 de la LGT

a) Criterio del TS

La STS 436/2020, en los apartados 9 a 12 del FD cuarto,⁵¹ se ocupa de enjuiciar si el

⁵¹ Los apartados 9 a 12 del FD cuarto de la STS 436/2020, rezan como sigue:

<9. Llegados a este punto nos queda por dilucidar un primera cuestión: la de si concurre en el caso el supuesto de nulidad previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria pues este motivo - como ya adelantamos más arriba- es el único que fue tenido en cuenta por el juzgador para considerar nula la liquidación tributaria de la que trae causa el ingreso que, por ello, debe considerarse indebido. [...]

10. En relación con dicha cuestión, resulta forzoso recordar aquí la consolidada jurisprudencia de esta Sala sobre el significado y alcance de ese motivo de nulidad, según el cual son nulos los actos tributarios

"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".

Así, nuestra jurisprudencia ha distinguido distintos supuestos en relación con este motivo, que pueden sintetizarse así:

10.1. La expresión "prescindir total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello" 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.

10.2. 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.

10.3. Prescindir de un trámite esencial del procedimiento constituye, de suyo, una infracción que acarrea la nulidad radical, especialmente si ese trámite es el de audiencia, que es capital, fundamental para que el acto no produzca indefensión al interesado y éste pueda atacarlo desde el inicio mismo del procedimiento.

11. La circunstancia de que en el procedimiento que dio lugar a la liquidación (firme) que ahora nos ocupa no pudiera el contribuyente -por aplicación del artículo 110.4 de la Ley de Haciendas Locales- acreditar un resultado diferente del resultante de las reglas objetivas de valoración previstas en el precepto no permite afirmar que dicho procedimiento adolezca del motivo de nulidad radical previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria. Y ello por las razones que a continuación se exponen:

11.1. El "procedimiento legalmente previsto" cuando se dictó la liquidación firme cuya nulidad se pretende era, cabalmente, el que regulaba el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, concretamente, sus artículos 102, 107 y 110.4. En la sentencia 59/2017, el Tribunal Constitucional declara inconstitucional (completa, absoluta, incondicionadamente) este último precepto por cuanto el mismo impedía a los sujetos pasivos acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica.

Pero eso no permite afirmar, en absoluto, que todas las liquidaciones anteriores a esa sentencia sean nulas por falta de procedimiento, pues eso supondría no ya solo proyectar hacia atrás esa declaración de nulidad, sino, sobre todo, "construir" -retrospectivamente- un procedimiento con un trámite (la eventual prueba de la inexistencia de minusvalía) que no podía ser omitido por la Hacienda municipal por la razón esencial de que "no estaba previsto legalmente", esto es, no estaba contemplado en la Ley reguladora del procedimiento que debía seguirse para liquidar.

11.2. El artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria exige, como se ha visto, que el acto haya prescindiendo "total y absolutamente" del procedimiento legalmente previsto, y esta exigencia no concurre, desde luego, en los trámites que dieron origen a nuestro acto tributario firme.

En la liquidación girada a la contribuyente, el ayuntamiento de Creixell se atemperó al procedimiento que resultaba de la ley entonces vigente, procedimiento que -solo después de la sentencia del Tribunal Constitucional- se ha revelado inconstitucional por no permitir la prueba de la inexistencia del hecho imponible.

Dicho de otro modo, y gráficamente, para imputar a un ayuntamiento tan grave conducta procedimental determinante de la nulidad de su resolución, tendríamos que exigir a las Haciendas Locales que hubieran inaplicado la Ley o que hubieran incluido en el procedimiento un trámite no previsto -como

caso enjuiciado incurre en el supuesto de nulidad de la letra e) del artículo 217.1 de la LGT, según el cual son nulos de pleno derecho los actos tributarios *<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>*.

El TS asume que, por imperativo del artículo 110.4 del TR de la LRHL, los sujetos pasivos no pudieron probar en el procedimiento de gestión que la transmisión realizada no denunciaba incremento de valor real. Y también viene a asumir que la STC 59/2017 declaró la inconstitucionalidad total de dicho precepto legal. Sin embargo, llega a la conclusión de que la omisión del trámite de presentación de prueba no merece calificarse como supuesto de nulidad radical del artículo 217.1.e) de la LGT, pues el Ayuntamiento gestor se limitó a aplicar el procedimiento legalmente establecido que impedía la presentación de prueba.

A nuestro modo de ver, este argumento tan sólo puede aceptarse si previamente se acepta, como ha hecho el propio TS, que la declaración de inconstitucionalidad del artículo 110.4 del TR de la LRHL efectuada por la STC 59/2017 tiene meros efectos *ex nunc* o prospectivos. En tal caso, el derecho a la presentación de prueba reconocido por el TC no puede retrotraerse a los asuntos administrativamente ya fenecidos.

b) Crítica

Ahora bien, en muy distinta situación estaríamos si se hubiera interpretado que la declaración de inconstitucionalidad del artículo 110.4 del TR de la LRHL efectuada por la STC 59/2017 tiene efectos *ex tunc* o retroactivos, pues aquí sí que el derecho a la presentación de prueba reconocido por el TC podría retrotraerse a los asuntos administrativamente ya fenecidos.

Insistimos en que, a nuestro juicio, esta última sería la interpretación más coherente con el criterio del propio TS consistente en que la declaración de inconstitucionalidad del artículo 110.4 del TR de la LRHL es *<completa, absoluta, incondicionada>*, pues de este criterio debería concluirse que resulta radicalmente inconstitucional que se haya privado

el de abrir un período de prueba para acreditar la eventual inexistencia de la plusvalía-; algo que, en nuestro caso, ni siquiera fue aducido por el contribuyente en su momento, pues éste solo pretende exonerarse del tributo por ausencia de hecho imponible cuando se publica la sentencia núm. 59/2017 del Tribunal Constitucional.

11.3. Si, como se ha dicho, los preceptos reguladores de la nulidad radical deben ser de interpretación estricta y si, también en los términos vistos, el motivo en cuestión exige que la omisión procedimental sea clara, manifiesta y ostensible, forzoso será concluir que no concurre en el caso analizado el motivo tenido en cuenta en la sentencia de instancia.

El ayuntamiento -al liquidar a BANKIA, SA el tributo que nos ocupa- no prescindió absolutamente del procedimiento legalmente previsto sino que, antes al contrario, respetó los trámites previstos en la ley entonces vigente, trámites en los que -ciertamente- no se permitía al contribuyente probar la inexistencia de incremento de valor del terreno transmitido; pero esa objeción -- declarada con efectos anulatorios por el Tribunal Constitucional años después de girarse la liquidación- no puede ser oponible al ayuntamiento recurrente en la medida en que éste no tenía otra opción, para liquidar el tributo, que ajustarse a la ley reguladora del mismo.

12. En definitiva, no concurre el supuesto de nulidad radical previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria, lo que obliga a la Sala a analizar el resto de los motivos de nulidad que -con amparo en otras letras de ese mismo precepto legal- adujo el recurrente.>

a los sujetos pasivos de su derecho a la prueba, siendo que tal contravención del ordenamiento jurídico es clara, patente e indubitada. Lo cual, a su vez, estimamos nosotros, implicaría que se ha negado a los sujetos pasivos un trámite que debería haber sido establecido por el legislador, de tal manera que el legislador habría omitido un trámite que debería calificarse de esencial a los efectos del supuesto de nulidad de la letra e) del artículo 217.1 de la LGT íntimamente conectado con el derecho a la defensa, pues la omisión del legislador habría dejado en indefensión al sujeto pasivo, cosa por la cual también estaríamos ante el supuesto de nulidad de la letra a) del artículo 217.1 LGT.

En todo caso, también insistimos en que, por más lógico que nos parezca el planteamiento doctrinal acabado de exponer, éste decae al faltarle la premisa mayor consistente en que se reconozcan efectos *ex tunc* a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 59/2017, pues como hemos visto el TS tan sólo le reconoce efectos *ex nunc*.

9.4. El supuesto de nulidad de la letra f) del artículo 217.1 de la LGT

a) Criterio del TS

La STS 436/2020, en el FD quinto.2,⁵² sienta doctrina sobre el supuesto de nulidad de la

⁵² El apartado 2 del FD quinto de la STS 436/2020, reza como sigue:

<2. Tampoco concurre en el caso, claramente, el supuesto previsto en la letra f) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor son nulos de pleno derecho los actos dictados en materia tributaria cuando se trate de actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico

"Por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición".

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

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

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

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

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

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

letra f) del artículo 217.1 de la LGT, según el cual son nulos de pleno derecho los actos tributarios *<Por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición>*.

En el caso que nos ocupa se había alegado este supuesto de nulidad al entenderse que la Administración había adquirido un derecho al cobro del IIVTNU que, tras la declaración de inconstitucionalidad, había resultado contrario al ordenamiento y, por ende, carente de cobertura legal.

El TS rechaza rotundamente esta alegación, considerando que el supuesto de nulidad de la letra e) del artículo 217.1 de la LGT se refiere exclusivamente a los casos en que es el particular quien obtiene un derecho careciendo de los requisitos esenciales para obtenerlo, viniéndose pues a sostener que cuando quien obtenga el derecho sea la Administración, no se aplicará este supuesto de nulidad por más que lo haya obtenido careciendo de los requisitos esenciales.

b) Crítica

Lo que más sorprende del criterio de la STS 436/20202 es su intento de motivarlo. Y decimos *<intento>* porque la motivación que nos ofrece es una mera petición de principio, una relación de afirmaciones gratuitas carentes del más mínimo argumento.

Y así, tras señalar que el supuesto de nulidad se refiere a los actos declarativos de derechos dictados, expresa o presuntamente, por la Administración que, al no tener los requisitos fundamentales requeridos por el ordenamiento, no permiten incorporar al patrimonio un derecho o una facultad, afirma lisa y llanamente que tal patrimonio es el del particular, *<no de la Administración>*. El Tribunal viene incluso a afirmar que esto *<es evidente>*, olvidando que semejante criterio choca con el redactado del artículo 217.1.f) de la LGT.

Acto seguido, tras señalar que en la doctrina científica y la jurisprudencia existe un cierto acuerdo en que los requisitos esenciales son aquellos que constituyen los presupuestos de la estructura definitoria del acto o sean absolutamente determinantes para la configuración del derecho adquirido o la finalidad que se pretende alcanzar, afirma que *<El precepto en cuestión, sin embargo, no se refiere -ni puede referirse a actos de gravamen o a actos -como los tributarios que ahora nos conciernen- en los que la Administración impone al particular una obligación de dar a tenor de la legislación aplicable [...]>*, Y la única explicación que da radica en que *<[...] el supuesto de nulidad solo está pensado para revocar actos en los que el particular interesado -no la Administración- se ha hecho con facultades, o ha adquirido derechos careciendo de los requisitos esenciales al respecto.>*. De tal modo que volvemos a estar a una afirmación gratuita, pues no nos explica el porqué el supuesto de nulidad sólo está pensado para revocar los actos en que son los particulares quienes obtienen el derecho.

Prosigue el Tribunal calificando de *<extravagante>* la alegación de este supuesto de

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

nulidad en relación con un acto administrativo de naturaleza tributaria en el que la Administración competente lo único que ha hecho es exigir un impuesto por entender que concurría el hecho imponible definido en la ley. Si nos fijamos, nadie discute que en el momento de exigirse el impuesto, la Administración ha aplicado el hecho imponible según venía definido en la ley, ésto es obvio. Lo que se discute es qué acontece cuando esta ley ha sido declarada inconstitucional y, más precisamente, si ello puede constituirse en la causa de nulidad que nos ocupa tal y como alega el recurrente. Y el único argumento que ahora se ofrece por el Tribunal es que se trata de una alegación <extravagante>. Como en seguida pondremos de manifiesto, se trata de una calificación gratuita, pues no tan extravagante puede ser la alegación del recurrente cuando se basa en unos argumentos que han sido asumidos por un sector de la doctrina consultiva encontrando incluso claro respaldo en alguna resolución del propio TS.

Finalmente el Tribunal concluye con otras dos afirmaciones gratuitas. Por un lado nos dice que el supuesto analizado <no está pensado en absoluto> para supuestos como el que nos ocupa; sin explicarnos el porqué de este aserto. Y, por otro lado, nos dice que <ni, desde luego, resulta aceptable> la alegación genérica de que la Administración, al liquidar el tributo, ha obtenido un derecho (el importe de la cuota) sin que concurran los requisitos legalmente previstos tras la sentencia del Tribunal Constitucional. Tampoco aquí nos explica porque ello resulta inaceptable.

De esta manera pues, planteada la cuestión de si la presente causa de nulidad se refiere exclusivamente a la hipótesis de la falta de requisitos esenciales de los particulares o también se incluye el caso de la falta de estos requisitos por la Administración, el TS se decanta decididamente por la primera opción, limitando así el aspecto subjetivo de la causa de nulidad al identificarlo con los particulares y excluir a la Administración. El problema es que el TS no nos da un sólo argumento para sustentar semejante criterio.

El caso es que, a nuestro modo de ver, este criterio del TS choca con el redactado de la ley. En efecto, adviértase que la letra f) del artículo 217.1 de la LGT (al igual que la misma letra del art. 47.1 LPAC) no limita ni el tipo de sujeto (<se adquieren>, impersonal), ni el tipo de acto (<actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico>), lo cual abasta tanto los actos favorables, como los de gravamen).

Es cierto que, como se indica en el Dictamen 163/2020 de la Comissió Jurídica Assessora, <Una gran parte de los órganos consultivos que se han pronunciado expresamente sobre la cuestión [incluido el Consejo de Estado] limitan subjetivamente el alcance de la causa de nulidad de la letra f) únicamente al supuesto de falta de requisitos esenciales de los particulares, sin admitir su extensión a la Administración y, objetivamente a los actos tributarios favorables para los ciudadanos, excluyendo los de gravamen.> Sin embargo, como igualmente se indica en el referenciado Dictamen, también encontramos otros órganos consultivos que han defendido la tesis contraria, los cuales, lejos de fundamentar su criterio en afirmaciones huera de motivación, se basan en argumentos que a mi juicio son jurídicamente sólidos.

Así, como nos recuerda el Consejo Consultivo de Andalucía,⁵³ habiéndose superado la

⁵³ Así, en el Dictamen del Consejo Consultivo de Andalucía núm. 574/2013, de 11 de septiembre, se dice: «[...] el Consejo Consultivo ha sentado en diferentes ocasiones (a partir del dictamen 89/2004) que la génesis y el significado de esta causa de nulidad de pleno derecho y su proyección sobre una pluralidad de relaciones jurídicas multiformes, debe llevar a considerar, como antes se anticipaba, a que el nacimiento

concepción del tributo como una relación de poder de la Administración respecto a los administrados, para concebirse como una relación jurídica entre el sujeto activo acreedor y el sujeto pasivo deudor donde la Administración no tiene más potestades que las previstas por la ley, tendremos que si la ley no circunscribe el supuesto de nulidad de la letra f) a los actos que favorecen a los particulares, se deberá entender que también se extiende a los actos que gravan a los particulares.

En pareja línea, la Comissió Jurídica Assessora,⁵⁴ enjuiciando la revisión de oficio de una liquidación tributaria, hace incapié en que, de la puesta en relación de los artículos 101.1 y 66.b) de la LGT, se desprende que de la liquidación tributaria se adquiere por parte de la Administración el derecho a exigir su pago, cosa por la cual si a este derecho le falta un requisito esencial se incurrirá en la causa de nulidad de la letra f).

Se da, además, la circunstancia que, con relación al conjunto de las causas de nulidad del artículo 217.1 de la LGT, la STS de 9 de junio de 2011 (núm. rec. 5481/2008) ha sostenido que son aplicables a todos los actos tributarios, con independencia de si son favorables o de gravamen.⁵⁵

En el caso que nos ocupa, se trata, en suma, que si no se realiza el hecho imponible, no nace la obligación tributaria (cfr. art. 20.1 LGT), de tal manera que, faltando la realización del hecho imponible, a la Administración le faltará el primero y más esencial de los requisitos para percibir la cuota tributaria.

Pues bien, a nuestro juicio, no otra cosa acontece cuando se declara la inconstitucionalidad del hecho imponible de un tributo: los actos tributarios dictados a su amparo, carentes ya de cobertura legal, carecen también de forma sobrevenida del presupuesto indispensable para que la Administración tenga la facultad-deber de percibir la cuota tributaria y, por ende, también devienen nulos a no ser, lógicamente, que la declaración de inconstitucionalidad limite sus efectos temporales.⁵⁶

del derecho de crédito a que da lugar el tributo está supeditado igualmente a la acreditación por parte de la Administración de la concurrencia del presupuesto habilitante para la exigencia del tributo. Desde esta perspectiva, la concurrencia de los requisitos esenciales para la validez de los actos tributarios no puede operar unidireccionalmente, tan sólo para los reducidos supuestos en que es el contribuyente el que adquiere el derecho o facultad controvertida en el seno de la relación jurídico-tributaria (v.gr. beneficios fiscales), sino que también afecta al derecho de la Administración en una sociedad democrática en que la concepción del tributo basada en la potestad de imperio es desplazada por otra nueva concepción, presidida por la justicia en la definición y aplicación del sistema tributario, en la que cobran pleno sentido las relaciones jurídicas entre sujetos de derecho, que ocupan, según los casos, posiciones pasivas o activas en función de las consecuencias que producen los diversos mecanismos aplicativos del tributo, siempre supeditados a las previsiones legales y a los reglamentos de desarrollo que constituyen el marco de desenvolvimiento de esas relaciones jurídicas». En el mismo sentido encontramos muchos otros, como el Dictamen 648/2018.

⁵⁴ Cfr Dictámenes CJA 328 y 331/2018.

⁵⁵ Concretamente, en su FD cuarto, se dice: “En el presente caso, hemos de resolver la controversia planteada sobre la base de la regulación del procedimiento de revisión de los actos nulos de pleno contenido en el artículo 217 de la Ley General Tributaria de 2003 que, como hemos dicho, afecta a toda clase de actos, puesto que sirve para declarar nulos los declarativos de derechos o favorables para los administrados, pero también es un instrumento en manos de los particulares frente a los actos de gravamen que hayan ganado firmeza, razón por la que se afirma su carácter subsidiario respecto de los recursos ordinarios no interpuestos en tiempo y forma>

⁵⁶ En contra de este criterio se manifiesta V.A. GARCÍA MORENO, 2019, p. 96, para quien <[...] no se puede interpretar tampoco que la liquidación firme sea nula como consecuencia de carecer alguno de los requisitos esenciales para la adquisición de facultades o derechos -art. 217.f) LGT->. El autor trae a

Bajo este planteamiento que defendemos, tendríamos, pues, que si las situaciones tributarias devenidas firmes en vía administrativa antes de la STC 59/2017 caen fuera del supuesto de nulidad de la letra e), no sería porque este supuesto se limite a los actos favorables a los particulares, sino porque el TS ha considerado (a nuestro juicio, erróneamente) que la declaración de inconstitucionalidad tiene meros efectos *ex nunc*, prospectivos. .

10. CONCLUSIONES

1.- **La STC 59/2017 declaró la inconstitucionalidad** de los arts. 107.1 y 107.2.a) TR de la LRHL en la medida que en su virtud se sometían al IIVTNU incrementos de valor inexistentes; y, paralelamente, declaró la inconstitucionalidad del art. 110.4 en tanto en cuanto impedía a los sujetos pasivos probar que su transmisión no denunciaba incremento de valor real.

2.- Se da empero la circunstancia que, a diferencia de la posterior STC 126/2019, por la que se declaró la inconstitucionalidad del art. 107.4 en la medida que permitía que la cuota tributaria del IIVTNU sea superior al incremento de valor real, la STC 59/2017 **no contempló ninguna cláusula especificando los efectos temporales** de semejante declaración de inconstitucionalidad.

3.- De esta manera, mientras que respecto a la STC 126/2019 estaba claro, porque así lo había especificado el propio TC, que sólo tendría efectos *ex nunc* o prospectivos, respecto a la STC 59/2017 se abrió un debate con dos grandes **posturas doctrinales** en liza: (i) Una defensora de que a la declaración de inconstitucionalidad debía reconocérsele efectos *ex tunc*, retroactivos, afectando por ende a situaciones jurídicas firmes a la hora de publicarse la Sentencia en el *BOE* de 15 de junio de 2017; y, (ii) otra defensora de que debía reconocérsele efectos *ex nunc*, prospectivos, no afectando por ende a tales situaciones jurídicas que ya han adquirido firmeza en vía administrativa en el momento de publicarse la Sentencia.

4.- El TS ha abordado semejante cuestión en tres Sentencias dictadas el 18 de mayo de 2020: las Sentencias núms. 435, 436 y 454/2020. decantándose decididamente por la segunda opción indicada, esto es, considerando que la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 59/2017 tiene meros **efectos *ex nunc***, prospectivos.

5.- De estas tres Sentencias, la más completa es la segunda, la STS 436/2020, donde se sienta doctrina sobre varios temas máxima relevancia, todos ellos relacionados con la **revisión de situaciones tributarias firmes en vía administrativa**.

colación las SSTSJ de la Comunitat Valenciana 107/2018, de 6 de febrero y 688/2019, de 10 de abril, para las que la carencia de los requisitos esenciales reclamados por el supuesto de nulidad no se da cuando se trata de una cuestión jurídica sobrevenida, como es el caso de la declaración de inconstitucionalidad de una ley.

A nuestro modo de ver, este criterio es aceptable si se trata de una declaración de inconstitucionalidad con efectos *ex nunc*, pero no cuando sus efectos son *ex tunc*, ya que la norma legal declarada nula deja de dar cobertura a los actos que se dictaron a su amparo desde que fue dictada. .

6.- En primer lugar practica un resumen de la reiterada doctrina jurisprudencial sobre la revisión de situaciones tributarias firmes a través del **procedimiento de nulidad de pleno derecho**, aludiendo a su naturaleza de procedimiento extraordinario. a su interpretación restrictiva y a que su objeto no alcanza la revisión de actos anulables. Se trata de unos criterios pacíficos.

7.- En segundo lugar, el TS recoge su tradicional doctrina según la cual cuando el TC anula disposiciones sin delimitar los efectos de su declaración de inconstitucionalidad, **compete a los tribunales ordinarios concretar la extensión de tales efectos** y, por ende, si afecta o no a las situaciones tributarias firmes. También se trata de un criterio pacífico, cabiendo por nuestra parte tan sólo puntualizar que: (i) En esta tarea el órgano jurisdiccional está sujeto al deber de motivación impuesto explícitamente y sin excepción alguna por el art. 120.3 CE, en el marco del principio de tutela judicial efectiva establecido por el art. 24 de la misma Constitución. (ii) Es más, a nuestro modo de ver, si tenemos en cuenta que con esta tarea el órgano jurisdiccional está supliendo el silencio de una STC sobre los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad, la motivación debe centrarse en la interpretación que haga de la STC de que se trate., examinando singularmente si el TC se ha pronunciado indirectamente sobre tal cuestión.

8.- En tercer lugar, sienta doctrina sobre la **devolución de ingresos indebidos** derivados de situaciones firmes, diciendo que debe seguirse una de las vías revisoras especiales enumeradas por el art. 221.3 LGT de 2003. Así mismo se especifica que cuando la devolución de ingresos indebidos se fundamenta en la declaración de inconstitucionalidad de la ley de cobertura, tan sólo cabe acudir al procedimiento especial de nulidad de pleno derecho o al procedimiento especial de revocación, siendo que en el caso concreto enjuiciado el TS se centra en el procedimiento de nulidad de pleno derecho al ser éste el objeto de litigio. A nuestro modo de ver, este criterio mantenido por el TS se ajusta perfectamente a lo dispuesto por el art. 221.3 LGT de 2003.

9.- Lo que ya no nos parece acertado es el argumento que da el TS en la Sentencia 436/2020, ahora examinada, sobre la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 59/2017 en relación al IIVTNU, para interpretar que sus efectos son *ex nunc* (prospectivos) y separarse así del criterio mantenido por la STS de 16 de diciembre de 2010 sobre la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 173/1996 en relación al **gravamen complementario de la tasa sobre el juego**. Ambas SSTC tienen en común que no limitaron los efectos en relación con los actos tributarios que habían ganado firmeza en vía administrativa, siendo que la STS de 16 de diciembre de 2010 interpretó que la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 173/1996 tiene efectos *ex tunc* (retroactivos). Pues bien, el argumento que da la STS 436/2020 para separarse de este criterio estriba en decir que la declaración de inconstitucionalidad de la STC 173/1996 se dictó estando vigente el régimen jurídico contemplado por el RD 1163/1990, mientras que la STC 59/2017 se dictó estando vigente el régimen jurídico contemplado en la LGT de 2003, cosa por la cual se le debe atribuir efectos *ex nunc*.

Por nuestra parte, no podemos estar de acuerdo con este argumento porque, amén de que, desde un punto de vista metodológico, el régimen jurídico previsto por el legislador ordinario sobre de la devolución de ingresos no puede condicionar los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad de una ley, resulta que,

independientemente de ello, ambos regímenes jurídicos son ontológicamente idénticos, hasta el punto de que el artículo 221.3 de la LGT de 2003 no ha hecho más que recoger a nivel legal el mismo régimen jurídico contemplado por la disposición adicional segunda del RD 1163/1990. En este marco, pues, entendemos que la STS 436/2020 está falta de motivación racional cuando advertimos que es erróneo el argumento que da para separarse del criterio sostenido por la STS de 16 de diciembre de 2010 sobre los efectos *ex tunc*, retrospectivos, de la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 173/1996 en relación al gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego,

10.- En cuarto lugar, el TS sienta doctrina sobre la **causa de nulidad de la letra g)** del art. 217.1 LGT, puesto en relación con el art. 39.1 LOTC, entendiendo que este art. 39.1 LOTC no contiene una norma en cuya virtud son nulos de pleno derecho los actos administrativos firmes dictado al amparo de un precepto legal declarado inconstitucional. A nuestro modo de ver: (i) Semejante criterio tan sólo es predicable de las declaraciones de inconstitucionalidad con efectos *ex nunc* o prospectivos, pero no cuando tienen efectos *ex tunc* o retroactivos. (ii) De ahí que si lo que pretendía el TS es justificar que a los actos administrativos firmes en vía administrativa de los que se ocupa no se incluyen en el supuesto de nulidad absoluta del art. 217.1.g) LGT, hubiese sido técnicamente más correcto que se hubiera limitado a la premisa asumida por la misma STS 436/2020 consistente en que la STC 59/2017 no tiene efectos *ex tunc*, sino *ex nunc*. De haber actuado así, la discusión se centraría en si el TS ha acertado o no a la hora de determinar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad pero, desde luego, una vez determinados éstos como *ex nunc*, ya sería incuestionable que no se verán alcanzados por la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017. (iii) También estimamos negativamente criticable que la STS 436/2020 pretenda reforzar su criterio relativo a que los actos administrativos firmes en vía administrativa de los que se ocupa no se incluyen en el supuesto de nulidad absoluta del art. 217.1.g) LGT, argumentando que, a diferencia de lo que acontece con la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 173/1996, relativa al gravamen complementario de la tasa sobre el juego, la declaración de inconstitucionalidad de los arts. 107.1 y 107.2.a) TR de la LRHL es parcial. No estamos de acuerdo con este planteamiento porque la declaración parcial de inconstitucionalidad de estos preceptos va íntimamente unida a la declaración total de inconstitucionalidad del art. 110.4 TR de la LRHL, de tal manera que todos los supuestos en que se solicita la devolución de ingresos indebidos por inexistencia de incremento de valor en situaciones firmes en vía administrativa se basan en la imposibilidad legal de no haber podido aportarse por parte del sujeto pasivo la prueba oportuna, siendo que esta imposibilidad legal ha sido objeto de declaración total de inconstitucionalidad, poniendo de manifiesto que se ha incurrido en una radical contravención del ordenamiento jurídico que resulta clara, patente e indubitada.

11.- En quinto lugar, el Tribunal se ocupa de **otras causas de nulidad**. Desde nuestras posiciones doctrinales, la revisión de situaciones administrativas firmes en vía administrativa por causa de la declaración de inconstitucionalidad del precepto legal a cuyo amparo se han dictado, tan sólo puede darse cuando tal declaración de inconstitucionalidad tiene efectos *ex tunc* o retroactivos siendo que en tal hipótesis la situación administrativa incurrirá en el supuesto de nulidad absoluta contemplado por el art. 217.1.g) de la LGT, puesto en relación con el art. 39.1 LOTC. Ello implica que los demás supuestos de nulidad absoluta en que se pueda incurrir son meramente complementarios, susceptibles de invocarse sólo a mayor abundamiento. Pues bien, inversamente, cuando la declaración de inconstitucionalidad tiene efectos *ex nunc* o

prospectivos, no provocará *per se*, autónomamente, que las situaciones administrativas firmes incurran en algún supuesto de nulidad absoluta.

En el caso que nos ocupa, ya hemos visto que (aun cuando mediante argumentos que no compartimos) el TS ha considerado que son *ex nunc*, prospectivos, los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 59/2017; cosa por la cual entendemos que resulta ocioso ocuparnos de los supuestos concretos de nulidad absoluta. Se da empero la circunstancia que el TS sí que ha ocupado de alguno de ellos sentando la doctrina que acto seguido sintetizaremos.

12.- Con relación al **supuesto de nulidad de la letra a)** del art 217.1 LGT, el TS deja en claro que la vulneración del principio de capacidad no se incluye en la causa de nulidad al tratarse de un principio que no es susceptible de amparo constitucional.

Por nuestra parte, tan sólo añadir que en distinta situación se encuentra el principio de igualdad, el cual sí es susceptible de amparo constitucional. Adviértase que, tratándose de una declaración de inconstitucionalidad, la limitación de sus efectos temporales evitando que se aplique a los actos firmes supone una discriminación que pugna abiertamente con el principio de igualdad, haciendo de peor condición a los que consintieron el acto en base al principio de confianza legítima, frente a los otros que se mostraron beligerantes. De tal manera que, cuando a diferencia de lo que ha hecho el TS en el caso de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017, no se limiten sus efectos temporales, cabe presumir que la no revisión de los actos firmes supone una vulneración del principio de igualdad.

13.- Con relación al **supuesto de nulidad de la letra e)** del art. 217.1 LGT, el TS asume que, por imperativo del art. 110.4 TR de la LRHL, los sujetos pasivos no pudieron probar en el procedimiento de gestión que la transmisión realizada no denunciaba incremento de valor real. Y también viene a asumir que la STC 59/2017 declaró la inconstitucionalidad total de dicho precepto legal. Sin embargo, llega a la conclusión de que la omisión del trámite de presentación de prueba no merece calificarse como supuesto de nulidad radical del art. 217.1.e) LGT, pues el Ayuntamiento gestor se limitó a aplicar el procedimiento legalmente establecido que impedía la presentación de prueba.

A nuestro modo de ver, este argumento tan sólo puede aceptarse si previamente se acepta, como ha hecho el propio TS, que la declaración de inconstitucionalidad del art. 110.4 TR de la LRHL efectuada por la STC 59/2017 tiene meros efectos *ex nunc* o prospectivos. En tal caso, el derecho a la presentación de prueba reconocido por el TC no puede retrotraerse a los asuntos administrativamente ya fenecidos. Ahora bien, en muy distinta situación estaríamos si se hubiera interpretado que la declaración de inconstitucionalidad del dicho precepto legal tiene efectos *ex tunc* o retroactivos, pues aquí si que el derecho a la presentación de prueba reconocido por el TC podría retrotraerse a los asuntos administrativamente ya fenecidos.

14.- Con relación al **supuesto de nulidad de la letra f)** del artículo 217.1 LGT, el TS considera que se refiere exclusivamente a los casos en que es el particular quien obtiene un derecho careciendo de los requisitos esenciales, viniéndose pues a sostener que cuando quien obtenga el derecho sea la Administración, no se aplicará este supuesto de nulidad por más que lo haya obtenido careciendo de los requisitos esenciales.

Lo que más sorprende del criterio de la STS 436/20202 es su intento de motivarlo. Y decimos <intento> porque la motivación que nos ofrece es una mera petición de principio, una relación de afirmaciones gratuitas carentes del más mínimo argumento. Similar crítica cabe hacer de la mayoría de órganos consultivos, que están en la misma línea. En cambio sí que nos parece sólidamente argumentado el criterio sostenido por algún órgano consultivo (centrado en la concepción del tributo como relación jurídica y en los términos con que se expresa el supuesto legal de nulidad), admitiendo que tal supuesto de nulidad también es susceptible de alcanzar a los actos de gravamen de los particulares en cuya virtud la Administración ha obtenido un derecho al cobro careciendo de requisitos esenciales. En este sentido, cabe destacar que el propio TS, en Sentencia de 9 de junio de 2011 ha sostenido que las causas de nulidad del art. 217.1 LGT son aplicables a todos los actos tributarios, con independencia de si son favorables o de gravamen.

En el caso que nos ocupa, se trata, en suma, que si no se realiza el hecho imponible, no nace la obligación tributaria (cfr. art. 20.1 LGT), de tal manera que, faltando la realización del hecho imponible, a la Administración le faltará el primero y más esencial de los requisitos para percibir la cuota tributaria. Pues bien, a nuestro juicio, no otra cosa acontece cuando se declara la inconstitucionalidad del hecho imponible de un tributo: los actos tributarios dictados a su amparo, carentes ya de cobertura legal, carecen también de forma sobrevenida del presupuesto indispensable para que la Administración tenga la facultad-deber de percibir la cuota tributaria y, por ende, también devienen nulos a no ser, lógicamente, que la declaración de inconstitucionalidad limite sus efectos temporales. Bajo este planteamiento que defendemos, tendríamos, pues, que si las situaciones tributarias devenidas firmes en vía administrativa antes de la STC 59/2017 caen fuera del supuesto de nulidad de la letra e), no sería porque este supuesto se limite a los actos favorables a los particulares, sino porque el TS ha considerado (a nuestro juicio, erróneamente) que la declaración de inconstitucionalidad tiene meros efectos *ex nunc*, prospectivos.

11. BIBLIOGRAFÍA

AGÚNDEZ FERNÁNDEZ, A.: *El Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Ed. Comares, Granada, 1990.

ALBALADEJO, M.: *Derecho civil*, t. I, vol. segundo, Ed. Librería Bosch, Barcelona, 1977.

ALÍAS CANTÓN, M.: <Efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional que declaran la inconstitucionalidad de diversos artículos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana>, en *Crónica Tributaria*, núm. 164, 2017.

ANÍBARRO PÉREZ, S.: <La inseguridad jurídica creada por la inactividad del legislador en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana>, en *Crónica Tributaria*, núm. 174, 2020.

ARANA LANDÍN, S.: <Los primeros intentos de mantenimiento del IIVTNU tras la declaración de inconstitucionalidad: vuelta a la vulneración del principio de capacidad contributiva, de no confiscatoriedad y del derecho de defensa>, en *Tributos Locales*, núm. 134, 2018.

ARGÜELLES PINTÓS, J.: *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Ed. Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2004.

BANACLOCHE PALAO, C.; y GALÁN RUÍZ, J.: <Declaración de

inconstitucionalidad de la disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas: sus efectos sobre liquidaciones firmes y no firmes>, en *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2000.

BELADÍEZ ROJO, M.: *Validez y eficacia de los actos administrativos*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1994.

CALVO VÉRGEZ, J.: *La plusvalía municipal tras su inconstitucionalidad*, Ed. La Ley, Las Rozas, 2019.

CASANA MERINO, F.: *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1994.

CHECA GONZÁLEZ, C.: (i) *La revisión de los actos tributarios locales*, Ed. Edersa, Alcobendas, 1999. (ii) *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2000. (iii) <Procedimientos especiales de revisión>, en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Ed. Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2009.

CHICO DE LA CÁMARA, P.: <Pérdidas de valor en el IIVTNU y Principio de Capacidad Económica>, en *Tributos Locales*, núm. 111, 2013.

DEL AMO GALÁN, O.: <Análisis de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana>, en *Carta Tributaria*, núm. 28, 2017.

ENTRENA CUESTA, R.: *Curso de Derecho administrativo*, vol. I/1, Ed. Tecnos, Madrid, 1981.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: <Devoluciones y reembolsos>, en la obra colectiva *Estatuto del contribuyente, La Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del contribuyente*, Manual Práctico Francis Lefebvre, Madrid, 1998.

GARCÍA LUENGO, J.: *La nulidad de pleno derecho de los actos administrativos*, Ed. Civitas, Madrid, 2002.

GARCÍA MORENO, V.A.: (i) <El rechazo de la tesis maximalista y la inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana>, en *Carta Tributaria*, núm. 44, 2018. (ii) <Devolución del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana cuando se gestiona en régimen de autoliquidación>, en *Carta Tributaria*, núm. 55, 2019.

GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad en materia tributaria*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2000.

GONZÁLEZ PÉREZ, J.: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, Ed. Civitas, Madrid, 2003.

HERNÁNDEZ, A.: <El Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana>, en la obra colectiva *La reforma de las Haciendas Locales*, t. II, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1991.

JIMÉNEZ CAMPO, J. <Qué hacer con la ley inconstitucional>, en obra colectiva *La Sentencia sobre la inconstitucionalidad de la Ley*, Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional, Tribunal Constitucional/Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1997.

LÓPEZ GETA, J.M.: <No va más señoras y señores: ¡un Decret-ley para desarrollo reglamentario!>, en *Crónica Tributaria*, núm. 56, 2019.

MACHO PÉREZ, A.B.: *El principio de irretroactividad en derecho tributario*, tesis doctoral, Universitat Pompeu Fabra, Barcelona, 2006.

MALVÁREZ PASCUAL, L.: *Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad o nulidad de disposiciones tributarias*, Ed. AEDAF, Madrid, 1998.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: Significado y alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU en Guipúzcoa y Álava>, en *Revista de Contabilidad y Tributación-CEF*, núm. 409, 2017.

MARTÍN QUERALT, J.: <Una grave paradoja: actos inconstitucionales y nulos... pero irrevisables ¿?>, en *Carta Tributaria*, núm. 44, 2018.

MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: (i) *La Responsabilidad Patrimonial del Estado Legislador en Materia Tributaria y Vías para Reclamarla*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2009. (ii) <El gravamen de las minusvalías “como si” fuesen plusvalías>, en la obra colectiva *Aspectos de interés para una futura reforma de las Haciendas Locales*, Ed. Tirant lo blanch, València, 2019.

MORENO SERRANO, B.: (i) *Impuesto sobre el incremento de valor de los Terrenos de naturaleza urbana. Aspectos más relevantes de su ordenamiento jurídico*, Ed. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Las Rozas, 2012. (ii) <El Tribunal Supremo tilda de “desatinada” la “tesis maximalista” en relación con el IIVTNU>, en en *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, smarteca, núm. 9/2018.

NAVAS VÁZQUEZ, R.: *La devolución de ingresos tributarios*, Ed. Civitas, Madrid, 1992.

ORTIZ ESPEJO, D.: *La impugnación de los tributos locales*, Ed. El Consultor de los Ayuntamientos, Las Rozas, 2018.

PADILLA RUÍZ, P.: <Reflexiones en torno a la anulación parcial del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos Naturaleza por el Tribunal Constitucional>, en *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2017.

PAGÈS i GALTÉS, J.: *Régimen de la devolución de ingresos y responsabilidad patrimonial en el impuesto municipal de plusavalía*, Ed. Atelier, Barcelona, 2020.

PLEITE GUADAMILLAS, F.: <¿Procede la devolución de las liquidaciones y autoliquidaciones del Impuesto de Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tras la Sentencia 59/2017, de 11 de mayo, del Tribunal Constitucional?>, en *Actualidad Administrativa*, núm. 5, 2018 -también en *La Ley Digital*, núm. 3386, de 7 de junio de 2018.

QUESADA SANTIUSTE, F.: *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*; Ed. Bayer Hermanos, Barcelona, 2001.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *La Revisión de Oficio en la Nueva Ley General Tributaria*, Ed. Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2004.

RUBIO DE URQUÍA, J.I.; y, ARNAL SURÍA, S.: *Ley reguladora de las Haciendas Locales*, Pb. Abella, Madrid, 1989.

RUÍZ ALMENDRAL, V.: <La plusvalía municipal (IIVTNU) en la práctica: un examen constitucional de algunos problemas pendientes>, en la obra colectiva *Nuevas tendencias del desarrollo de las haciendas locales*, Ed. Tirant lo blanch, València, 2018.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: *Fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Municipal*, Ed. Comares, Granada, 2002.

SÁNCHEZ PINO, A.J.: <Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria>, en *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 109-110, 2001.

SESMA SÁNCHEZ, B.: *La nulidad de las liquidaciones tributarias*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2017.

UTANDE SAN JUAN, J.M.: <Más sobre la inconstitucionalidad parcial del IIVTNU: Vías de reclamación, situación transitoria, propuestas de reforma>, en *BITplus*, núm. 211, 2017.