



JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 7 MURCIA

SENTENCIA: 00106/2021

UNIDAD PROCESAL DE APOYO DIRECTO

Modelo: N11600

AVDA. CIUDAD DE LA JUSTICIA, S/N. CIUDAD DE LA JUSTICIA - FASE I - 30.011 MURCIA -
DIR3:J00005744

Teléfono: 968 81 71 59 Fax: 968 81 72 34

Correo electrónico: scop1.seccion1.murcia@justicia.es

Equipo/usuario: MMM

N.I.G: 30030 45 3 2019 0001972

Procedimiento: PA PROCEDIMIENTO ABREVIADO 0000279 /2019 /

Sobre: ADMINISTRACION LOCAL

De D/Dª:

Abogado: JUAN ANTONIO RIVERA MARTINEZ

Procurador D./Dª: MARIA TERESA HIDALGO CALERO

Contra: AYUNTAMIENTO DE MURCIA

Abogado: LETRADO AYUNTAMIENTO

SENTENCIA N° 00106/2021

En Murcia, a veintinueve de abril de dos mil veintiuno.

S.Sª Ilma. D. Juan Manuel Marín Carrascosa, Magistrado - Juez titular del Juzgado de lo Contencioso- Administrativo número 7 de Murcia, ha visto los presentes autos de procedimiento abreviado registrados en este Juzgado con el número 279/2019, en los que figura como demandante la mercantil , representada por la Procuradora de los Tribunales Dª Maria Teresa Hidalgo Calero y asistido por el Letrado D. Juan Antonio Rivera Martínez; y seguidos contra el Excmo. Ayuntamiento de Murcia, representado y asistido por la Letrada designada de su servicio jurídico Dª Inmaculada Salas Monteagudo; sobre tributos, en concreto sobre el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), siendo la cuantía del procedimiento de 12.936,03 euros.

I. ANTECEDENTES DE HECHO.

Primero.- Por la representación procesal de la parte demandante se presentó demanda de recurso contencioso-administrativo contra la desestimación por silencio administrativo frente a las reclamaciones económico-administrativas que interpuso frente al Consejo Económico o Administrativo del Excmo. Ayuntamiento de Murcia, seguidas



como expedientes CEAM 712/2018, CEAM 713/2018, CEAM 714/2018, CEAM 715/2018, CEAM 716/2018, CEAM 717/2018, CEAM 718/2018, CEAM 719/2018, CEAM 720/2018, CEAM 721/2018, CEAM 722/2018, CEAM 723/2018, CEAM 724/2018, CEAM 725/2018, CEAM 726/2018, CEAM 727/2018, CEAM 728/2018, CEAM 729/2018, CEAM 730/2018, CEAM 731/2018, CEAM 732/2018, CEAM 733/2018, CEAM 734/2018, CEAM 735/2018, CEAM 736/2018, CEAM 737/2018, CEAM 38/2019, CEAM 39/2019, CEAM 40/2019 y CEAM 135/2019 (s.e.u.o.), todas ellas frente a la desestimación de las solicitudes de devolución de ingresos indebidos presentadas frente a las liquidaciones del IIVTNU; interesando que se dicte sentencia *"..por la que se estime el Recurso interpuesto, y como consecuencia de ello, se anulen las autoliquidaciones en su día presentadas y se devuelva el importe detraído de 12.936,03 Euros, más intereses legales, condenando al Excmo. Ayuntamiento de Murcia a su pago en concepto de principal e intereses, con condena en costas"*

Segundo.- Celebrada la vista en el día señalado, el recurrente se ratificó en su solicitud, oponiéndose el demandado en base a las alegaciones que obran en autos, e interesado el recibimiento a prueba, así se acordó, practicándose la prueba propuesta y que fue declarada pertinente, formulando las partes por su orden conclusiones, declarándose terminado el acto tras las mismas.

Tercero.- Que en la tramitación de este procedimiento se han observado las prescripciones legales.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO.

Primero.- El presente recurso contencioso administrativo tiene por objeto la desestimación de las solicitudes de devolución de ingresos indebidos presentadas frente a treinta y una liquidaciones del IIVTNU con motivo de la transmisión de 31 fincas registrales adquiridas en el año 2012 y vendidas entre noviembre de 2015 y diciembre de 2016.

La demanda tiene su fundamento, expuesto resumidamente, en los siguientes hechos y fundamentos de Derecho:

1º) Describe la adquisición y la ulterior venta de treinta y una fincas registrales, adquiridas en 2012 y vendidas entre noviembre de 2015 y diciembre de 2016, señalando el precio de adquisición en escritura pública y el precio de venta en escritura pública, siendo en todos los casos inferior el precio de venta al precio de adquisición. Añade que la mercantil Actora se vio obligada a liquidar al Ayuntamiento de Murcia el IIVTNU. Sumando todos los impuestos de todas las fincas objeto del presente litigio asciende a 12.936,03 euros.



2º) Que presentó solicitudes de devolución de ingresos indebidos que fueron rechazadas.

3º) Que se ha vulnerado el principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE. Las fincas transmitidas no han experimentado un incremento de valor, sino que por el contrario han sufrido una minusvalía, como queda acreditado en toda la documentación aportada. Cita la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017, recurso 4864/2016 y diversas sentencias de Juzgados y Tribunales que acogen al doctrina del Tribunal Constitucional y concluye que no existe hecho imponible y procede al devolución de lo ingresado.

La Administración demandada se opone a la demanda, solicitando su desestimación, y manteniendo la conformidad a Derecho de la resolución recurrida en base a las alegaciones que constan en autos.

Segundo.- El suplico del escrito de demanda interesa sentencia por la que se anulen las autoliquidaciones en su día presentadas y se devuelva el importe detruido de 12.936,03 Euros, mas intereses legales .. y al mismo debemos dar respuesta. Los documentos aportados como documental nº tres, cuya devolución se insta, no son autoliquidaciones, sino liquidaciones practicadas por el Excmo. Ayuntamiento de Murcia y providencias de apremio de liquidaciones. La liquidación tributaria está definida en el artículo 101.1 de la LGT (1. La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria"). La liquidación es un acto administrativo expreso, que en este caso devino firme y consentido. Estamos ante una autoliquidación cuando es el contribuyente quien calcula la cuota tributaria. Como acto de un particular, la autoliquidación no es un acto administrativo. No es el caso. El hecho de notificar a la Administración tributaria los datos necesarios para que practique las liquidaciones no convierte a las liquidaciones en autoliquidaciones. En demanda no se concreta cual sea el motivo de nulidad de pleno derecho que pueda justificar una devolución de ingresos practicada con ocasión de liquidaciones firmes. Se alega vulneración del principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE, pero ese no es un motivo de nulidad de pleno derecho. **No es un derecho fundamental** que justifique una nulidad de pleno derecho del apartado a) del artículo 217 de la LGT. No se ha instado en vía administrativa la iniciación de procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho. En su escrito se cita la conocida



Sentencia del TC de 11 de mayo de 2017 y que en la transmisión de los inmuebles hubo pérdida patrimonial, pero eso no da derecho a la devolución de ingresos realizados con motivo de una liquidación firme. Los preceptos aplicados para practicar la liquidación siguen formando parte de nuestro ordenamiento jurídico. La sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018, recaída en el recurso de casación 6226/2017, ha despejado las dudas existentes en cuanto al alcance e interpretación de la STC 59/2017, que habían dado lugar a sentencias contradictorias en Juzgados y Tribunales Superiores de Justicia. En su Fundamento de Derecho séptimo dice:” :” **SÉPTIMO. Criterios interpretativos sobre los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del TRLHL, a la luz de la STC 59/2017 .**

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA , procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio:

1º) 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 parcial . En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios que hemos expresado en el fundamento de derecho Quinto, 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 .

2º) 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 inexpressiva 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.” .

La revisión de actos firmes viene regulada en el apartado 3 del artículo 221 de la LGT : *"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
". Y las letras que cita el artículo 216 LGT se refieren: a)
Revisión de actos nulos de pleno derecho; c) Revocación;
d) Rectificación de errores.

El primero se regula en el artículo 217, con la siguiente redacción, que coincide con la del artículo 47.1 de la Ley 39/2015 : " 1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.

c) Que tengan un contenido imposible.

d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.

e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.

f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.

g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal ."

En vía administrativa no se argumentó ningún supuesto concreto. No obstante, con el fin de dar respuesta al escrito de demanda, aun cuando no sea necesario, no vulneran derechos o libertades susceptibles de amparo constitucional. El artículo 217.1.a LGT contempla la lesión a los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, que vendrían a ser las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo segundo, donde no se incluye el artículo 31.1. de la Constitución Española, que es donde se residencia todo el hilo argumental de la Actora.

Una buen aparte de los motivos de revisión de actos nulos respecto a liquidaciones consentidas y firmes han sido desestimados en la STS de 18 mayo de 2020, Sección 2, recurso



2596/2019, resolución nº 436/2020, más en extenso el motivo del art. 217.1 e) LGT en el fundamento de derecho cuarto y las letras a),f) y g) del artículo 217.1. de la Ley General Tributaria en el fundamento de derecho quinto.

Resulta también especialmente ilustrativa sobre esta materia la sentencia del pleno de la Sección 3ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de fecha 6 de Febrero 2019, dictada en el recurso de apelación nº 96/2018, citada por la Sentencia del mismo Órgano judicial de 27 de febrero de 2019, recurso 94/2018, que dice:

" **QUINTO.-** A partir de lo expuesto hemos de señalar y ya se anticipa que debe prosperar el recurso de apelación instado, por cuanto el pleno de sección 3ª de *esta Sala se ha pronunciado en la Sentencia nº 284/19 de fecha 6 de Febrero 2019, dictada en el recurso de apelación nº 96/2018*, en el sentido de no que no resulta admisible el recurso extraordinario de revisión frente a actos firmes basado en la declaración de inconstitucionalidad de la norma en virtud de la cual fueron dictados. Así pues razona la sentencia citada:

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

Como cuestión previa debemos constatar el contenido de la mentada STC 59/2017 , tal y como ha sido estudiada por la conocida STS 9-7-2018 cuando dice"... tanto en el fallo como en el fundamento jurídico 5, el máximo intérprete de nuestra Constitución deja muy claro que los artículos 107.1 , 107.2 a) y 110.4 , todos ellos del TRLHL, son inconstitucionales y nulos , "pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor ". Con lo que parece estar haciendo una declaración parcial de inconstitucionalidad, en tanto que recalca asimismo que el IIVTNU "no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual", sino que "[l]o es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica", por lo que, en principio, puede pensarse que en los casos en los que se acredite un aumento de valor del terreno al momento de la transmisión, al menos los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL resultan aplicables por los órganos de la Administración o de la jurisdicción contencioso-administrativa. Y, por otro lado, sin embargo, el Tribunal Constitucional también indica que "la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa". Aunque, a renglón seguido, precisa que lo que en realidad corresponde al legislador mediante las "modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto" es "arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana", es decir que se desestima la denominada tesis maximalista en el sentido que desde aquella STC son contrarias a derecho todas las liquidaciones del IIVTNU..."

La referida STS de 9-7-2018 sigue diciendo que "pueden inferirse dos conclusiones: de una parte, que en la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL; y, de otra parte, que el alcance de la



declaración de inconstitucionalidad que se efectúa en relación con el artículo 110.4 del TRLHL es total (o, más exactamente, que se expulsa completa y definitivamente del ordenamiento jurídico la imposibilidad que hasta ese momento tenían los sujetos pasivos de acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL y, en consecuencia, de demostrar la improcedencia de liquidar y venir obligado al pago del IIVTNU en ciertos casos)... demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución..."

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

El Artículo treinta y ocho de la LOTC :

"Uno. Las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado"....

Y el Artículo cuarenta de aquella norma establece:

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

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

En la referida *STC de 11 de Mayo de 2017*, nada se dice sobre la posible retroactividad de la misma a situaciones jurídicas consolidadas con anterioridad a la publicación de la misma, y por tanto deberemos resolver la contienda aplicando la normas de la *LGT sobre la procedencia de la devolución de ingreso indebido de una liquidación firme, en un supuesto de un pronunciamiento de nulidad por inconstitucionalidad parcial de los artículos 117,1 y 117,2 a)* e inconstitucionalidad total del artículo 110,4 del TRLHL.

Pues bien, como antes hemos apuntado, si bien cuando ya ha sido resuelta la contienda por sentencia con fuerza de cosa juzgada, el *artículo 40 LOTC* excluye expresamente la aplicación retroactiva de la nulidad del precepto, el segundo escenario en el que ahora nos encontramos, es qué ocurre cuando se pretende la extensión retroactiva de dicha nulidad a situaciones consolidadas al haber alcanzado firmeza en vía

administrativa una liquidación tributaria, como aquí ocurre; el propio TC en sentencias como la 45/1989, 20 de Febrero y 180/2000 de 29 de Junio, y 60/2015 de 18 de Marzo, apelando al principio de seguridad jurídica del artículo 9,3 constitución y de igualdad del artículo 14 de la constitución amplía dicho límite a las situaciones de firmeza administrativa porque lo contrario "entrañaría un inaceptable trato de disfavor para quien recurrió, sin éxito, ante los tribunales en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales", es decir en esos supuestos el TC expresamente se pronuncia sobre el carácter limitado del efecto retroactivo de esas sentencias, pero en el caso de la STC 59/2017 nada se dice sobre los efectos retroactivos de la misma, y si bien el mentado artículo 40,1 LOTC, sólo limita la revisión de situaciones consolidadas por sentencias con efecto de cosa juzgada, nada dice de los actos administrativos firmes, lo que nos debe llevar a estudiar el posible encaje en este caso de alguno de los supuestos en el que la LGT permite la devolución como ingreso indebido de una liquidación firme, sin olvidar que la doctrina y la jurisprudencia son unánimes a la hora de afirmar que todos los supuestos de nulidad radical deben ser interpretados de manera restrictiva, pues la vía extraordinaria de la revisión de actos nulos de pleno derecho no puede convertirse en una vía indirecta de impugnación, para reabrir plazos frente a actos que han ganado firmeza al no haber sido impugnados en tiempo y forma. Esta interpretación restrictiva tiene también la consecuencia de que, si no queda acreditada la concurrencia de alguno de los supuestos legales de revisión de manera fehaciente e indiscutible, la solicitud de revisión pueda ser considerada carente de fundamento y rechazada de plano en aplicación de lo dispuesto en los artículos 217.3 LGT y 102.3 LPAC. Por último, ya adelantamos que como luego se expondrá, en STS de 8-6-2017 se desestimó la pretensión de nulidad de pleno derecho de una liquidación que adquirió firmeza en vía administrativa, concurriendo similares requisitos a los aquí estudiados.

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

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

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

Vamos a ir estudiando los distintos esgrimidos por la recurrente, que según esta determinaría la nulidad radical de la liquidación; en primer lugar se refiere que el acto impugnado lesiona derechos libertades susceptibles de amparo constitucional; a ello debemos decir que únicamente cabe dicho amparo por vulneración de los derechos y libertades recogidos en los *artículo 14 a 29 y 30,2 de la carta magna*, y el principio de capacidad económica referido por el actor está recogido en el artículo 31,3 de la misma, sin que por tanto sea admisible dicho motivo.

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

En este sentido, la *Sentencia de la Sección Quinta de esta Sala de 19 de mayo de 2000 (recurso de casación número 647/1995) EDJ 2000/12335* nos dice en Fundamento de Derecho Segundo: *"...La imposibilidad a que se refiere la norma de la Ley de Procedimiento debe ser, por ello, de carácter material o físico, ya que una imposibilidad de carácter jurídico equivaldría prácticamente a ilegalidad del acto, que suele comportar anulabilidad (arts. 48.1 LPA EDL 1992/17271 y 83.2 de la LJCA EDL 1998/44323); la imposibilidad debe ser, asimismo, originaria ya que una imposibilidad sobrevenida comportaría simple ineficacia del acto. Actos nulos por tener un contenido imposible son, por tanto, los que resultan inadecuados, en forma total y originaria, a la realidad física sobre la que recaen. Son también de contenido imposible los actos que encierran una contradicción interna en sus términos (imposibilidad lógica) por oponerse a leyes físicas inexorables o a lo que racionalmente se considera insuperable. La jurisprudencia ha equiparado en algunos casos la indeterminación, ambigüedad o ininteligibilidad del contenido del acto con la imposibilidad de éste (sentencias de 6 de noviembre de 1981 EDJ 1981/7627 y 9 de mayo de 1985 .)"*

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

Tampoco concurre el supuesto de nulidad radical del *apartado f) del artículo 217 LGT* que habla de **carecer de los requisitos esenciales para la adquisición de facultades o derecho** s, aplicable aquella cuando el solicitante, en este caso el obligado tributario, carece de los requisitos esenciales para adquirir una facultad o derecho, piénsese en un acto expreso declarativo de derechos (la concesión de una beca, el otorgamiento de una licencia de un bar, el reconocimiento del derecho a percibir la pensión de jubilación, etc.) carecerá de los requisitos esenciales previstos por el ordenamiento y por tanto será nulo cuando el sujeto favorecido no tenga los requisitos previstos por la norma, y no cuando se pretenda la revisión de una liquidación firme por una cuestión jurídica sobrevenida.

Por ultimo, en cuanto a la causa de nulidad prevista en la *letra g) del artículo 217 LGT*, **cualquier otro quese establezca expresamente en una disposición de rango legal**, decir que ciertamente los *artículos 38 y 40 LOTC* no determinan dicha nulidad radical con efectos necesariamente retroactivos, estableciendo aquel precepto de la LGT que debe regularse dicha causa de nulidad de forma expresa en una disposición legal, supuesto en que no nos encontramos; por otra parte, si bien la entonces vigente *ley 30/92 determinaba en el artículo 62,2* la nulidad de pleno derecho de disposiciones cuando estas vulneren la constitución, y alguna sentencia como *STS 2-2-04* extiende

dicha nulidad a los actos administrativos dictados en ejecución de la referida disposición, diciendo " ... *si la disposición a cuyo amparo se dicta o ejecuta el acto es nula de pleno derecho, éstos quedan afectados por idéntico vicio invalidante y, por consiguiente, son también radicalmente nulos de pleno derecho, con independencia de que razones de seguridad jurídica - art. 9.3 de la Constitución* , correcta y debidamente apreciadas, aconsejen mantener los efectos del acto compensándolos con una adecuada reparación, según prevén los arts. 139.2 y 141.1 de la misma ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , y así lo establece expresamente el art. 102.4 de esta Ley (que refiere ... sin perjuicio de que, tratándose de una disposición, subsistan los actos firmes dictados en aplicación de la misma), con lo que, en definitiva, se viene a sustituir la lógica e inherente consecuencia de la declaración de nulidad radical de un acto o de una disposición por una indemnización siempre que no exista el deber jurídico de soportar el daño o perjuicio causado por ese acto o disposición nulos de pleno derecho ..." estudiada esta sentencia, la misma más que decretar la nulidad de pleno derecho del acto, abre la vía indemnizatoria; y por otra parte, en sentido distinto a este pronunciamiento, podemos citar las STS 7-3-2012 y 19- 12-2011 que mantienen que la nulidad de una disposición general no permite impugnar un acto firme dictado en aplicación de aquella disposición general, basándose en el artículo 120 de la derogada LPA y artículo 73 de la ley 29/98 .En el ámbito estrictamente tributario, la STS 11 de junio 2001 (rec. de cas. 2810/1996) recuerda que "esta Sala Tercera mantiene doctrina reiterada en numerosas sentencias, que excusan de su cita concreta, consistente en que la nulidad de las disposiciones generales no se traslada sin más a los actos singulares de aplicación, pues para que estos sean nulos de pleno derecho es preciso que hayan incurrido en alguna de las causas previstas en el artículo 153 de la Ley General Tributaria (LGT/1963), art. 217 LGT/2003 (...)": (TS 3ª 5-12-17, EDJ 262726).

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

Por último, debemos referir que los efectos erga omnes que se derivan de un fallo que declara la inconstitucionalidad de una norma no están dotados de necesariamente de carácter retroactivo, salvo en los supuestos recogidos expresamente en la ley, ni conducen a la revisión de las situaciones consolidadas que se hayan producido al amparo de la norma que se declare inconstitucionalidad, como así tiene manifestado nuestro Tribunal Supremo, pudiendo citarse la **sentencia de 8 de Junio de 2017, dictada en el recurso de casación número 2739/2015** , según la cual: " en nuestro modelo de justicia constitucional los efectos "erga omnes" que se derivan de un fallo que declara la inconstitucionalidad de una norma no están dotados de carácter retroactivo ni conducen a la revisión de las situaciones consolidadas que se han producido al amparo de la norma que se entiende que es inconstitucional, salvo que se trate de supuestos de normas de carácter sancionador, a los que se refiere el art. 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional . Así lo hemos declarado en los recientes autos de 31 de enero de 2017, que rechazan incidentes de nulidad de actuaciones respecto de sentencias que revisaban otras del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, desestimatorias de recursos interpuestos contra Órdenes Forales que habían denegado la solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho presentada contra liquidaciones firmes. Concretamente señalábamos lo siguiente: "SEGUNDO.- Artículo 40 LOTC . El artículo 40.1 LOTC , incorpora una previsión encaminada a preservar el principio constitucional de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE), según la cual las sentencias declaratorias de inconstitucionalidad no permiten revisar procesos fenecidos mediante

sentencias con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de la norma declarada inconstitucional, salvo en los casos de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad. Como ha venido señalando el Tribunal Constitucional desde sus primeras sentencias (Cfr. STC 45/1989, de 20 de febrero) es preciso distinguir entre procesos en curso o pendientes de decisión cuando se produce la declaración de inconstitucionalidad, situaciones ya firmes cuando se produce tal declaración y el valor de la doctrina establecida por dicho Tribunal en relación con la jurisprudencia de los órganos judiciales. En el primer caso, todos los poderes públicos, incluidos, claro está, los tribunales se ven vinculados por la declaración de inconstitucionalidad y consecuente nulidad de la norma desde la publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional en el Boletín Oficial del Estado (artículo 38.1 LOTC). En el segundo supuesto, las situaciones consolidadas, entre las que se incluyen no solo las decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada sino también las actuaciones administrativas firmes, no son susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la declaración de nulidad que implica la inconstitucionalidad apreciada en la sentencia del Tribunal Constitucional ", postura que fue ratificada por el propio TS en auto dictado en fecha 12 de septiembre de 2017 desestimando el incidente de nulidad promovido por el recurrente.

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

Procede, en virtud de cuanto queda expuesto, desestimar la demanda.

Tercero.- No se dan los presupuestos habilitantes para hacer especial pronunciamiento sobre las costas procesales causadas en esta instancia judicial, a tenor de lo establecido en el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, al apreciarse que la cuestión jurídica podía presentar para la parte dudas de Derecho.

Vistos los preceptos legales citados, y demás de pertinente y general aplicación,

III. FALLO

DESESTIMANDO el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la mercantil contra la desestimación por silencio administrativo frente a las reclamaciones económico-administrativas que interpuso frente al Consejo Económico o Administrativo del Excmo. Ayuntamiento de Murcia, seguidas como expedientes CEAM 712/2018, CEAM 713/2018, CEAM 714/2018, CEAM 715/2018, CEAM 716/2018, CEAM 717/2018, CEAM 718/2018, CEAM 719/2018, CEAM 720/2018, CEAM 721/2018, CEAM 722/2018, CEAM 723/2018, CEAM 724/2018, CEAM 725/2018, CEAM 726/2018, CEAM 727/2018, CEAM 728/2018, CEAM 729/2018, CEAM 730/2018, CEAM 731/2018, CEAM 732/2018, CEAM 733/2018, CEAM 734/2018, CEAM 735/2018, CEAM 736/2018, CEAM 737/2018, CEAM 38/2019, CEAM 39/2019, CEAM 40/2019 y CEAM 135/2019 (s.e.u.o.), todas

ellas frente a la desestimación de las solicitudes de devolución de ingresos indebidos presentadas frente a las liquidaciones del IIVTNU que, en lo aquí discutido, se consideran ajustadas a Derecho y, todo ello, sin hacer expresa imposición de las costas procesales causadas.

Notifíquese esta resolución a las partes litigantes, advirtiéndole que contra la misma **NO** cabe interponer recurso de apelación.

Así por esta mi Sentencia lo pronuncio, mando y firmo.

E/

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado-Juez que la suscribe, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, doy fe.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutelar o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

