



**Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3  
Málaga**

**Procedimiento ordinario nº 257/2022**

**Magistrado: Óscar Pérez Corrales**

**Recurrente: RESIDENCIAL TEATINOS, SL**

**Letrada y procuradora: M<sup>a</sup> Isabel Alonso Pérez y Amalia Chacón Aguilar**

**Demandado: Ayuntamiento de Málaga, asistido y representado por Sergio Verdier Hernández, letrado municipal**

**SENTENCIA Nº 124/23**

En Málaga, a 11 de mayo de 2023.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**ÚNICO.-** 1. El día 22-8-2022 se interpuso recurso c-a frente a la resolución de 16-6-2022 dictada por el Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga, desestimatorio de la reclamación económico-administrativa presentada el día 10-6-2022 frente a la desestimación por silencio administrativo de la solicitud formulada el día 12-11-2021 sobre devolución de ingresos instando la rectificación de autoliquidación presentada el día 7-11-2017 con nº 2440573 por importe de 70 929,23 € y referida al Impuesto Sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de la transmisión el día 18-10-2017 de la finca registral 41848 del registro de la Propiedad nº 8 de Málaga, con referencia catastral 7150904UF6675S0001OD).

2. Tras subsanar defectos procedimentales se dictó decreto de admisión a trámite el día 6-10-2022. Recibido el expediente y formulada la demanda el día 21-11-2022, se presentó el escrito contestándola el posterior día 10-1-2023. Practicada la prueba declarada pertinente y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los



autos sobre la mesa del proveyente para dictar sentencia el día 9-5-2023.

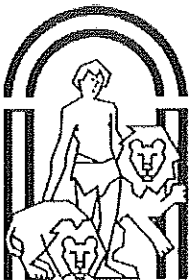
### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- 1. El objeto de este recurso c-a aparece configurado por la resolución de 16-6-2022 dictada por el Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga, desestimatorio de la reclamación económico-administrativa presentada el día 10-6-2022 frente a la desestimación por silencio administrativo de la solicitud formulada el día 12-11-2021 sobre devolución de ingresos instando la rectificación de autoliquidación presentada y abonada el día 8-11-2017 con nº 2440573 por importe de 70 929,23 € y referida al Impuesto Sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de la transmisión el día 18-10-2017 de la finca registral 41848 del registro de la Propiedad nº 8 de Málaga, con referencia catastral 7150904UF6675S0001OD).

#### 2. Sobre la prescripción alegada por la Administración demandada

No discuten las parte que la autoliquidación fue presentada y abonada por el recurrente el día 8-11-2017, considerando el Ayuntamiento demandado que al día 12-11-2021 ya había transcurrido el plazo de cuatro años a que se refiere el art. 66 c) LGT (prescribe a los cuatro años *el derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías*), según la forma de computar del art. 67, esto es, desde el día siguiente al en que se realizó el pago. Frente a ello, la parte recurrente considera que el plazo de prescripción comenzaría a contarse desde la finalización del plazo para presentar la autoliquidación (1 de diciembre), pues así lo prevé el art. 67 cuando dispone, por lo que aquí interesa, que el plazo de prescripción en las autoliquidaciones comienza a contarse *.../... desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo.*

No comparto la tesis de la parte recurrente, pues realizado el pago y presentada la autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día siguiente al de su realización (tesis municipal que conduce a la prescripción). Lo que hace la norma transcrita es, por tanto (cfr. SAN (Contencioso), secc. 2ª, de 10-11-2021 (rec. 658/2018; ECLI:ES:AN:2021:5128), diferenciar *entre aquellos casos en los que todavía se esté en plazo para presentar la autoliquidación, en cuyo caso el día a quo, será aquel en que finalice el plazo para presentar la autoliquidación, aunque el pago se hubiese efectuado con anterioridad; y aquellos otros en que se haya superado el plazo para presentar la autoliquidación, en cuyo caso el día a quo será aquel en que "se realizó el ingreso indebido".* En nuestro caso, presentada la autoliquidación y pagada el mismo día 8-11-2017, ninguna razón existe para considerar que el plazo de prescripción se inicio el día siguiente al en que se realizó el pago (*actio nata*), esto es, el 9-11-2017, situándose el día final el 9-11-2021, de donde resulta que al día 12-11-2021 la acción había prescrito para el recurrente.



SEGUNDO.- La STC 182/2021 y las situaciones consolidadas.

1. Aun cuando lo antes dicho sobre la prescripción integra un motivo suficiente para desestimar el recurso, procede hacer referencia a los motivos de impugnación alegados por el recurrente. Así, la STC del pleno 182/2021, de 26 de octubre (publicada en el B.O.E. nº 282 de 25-11-2021) declara la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en los términos previstos en el fundamento jurídico 6, que interesa reproducir literalmente:

*A) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este Tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017 ("BOE" núm. 142, de 15 de junio). Como ya se recordó en la STC 126/2019, al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes en todo el territorio nacional [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 c)] y el principio de autonomía local (arts. 137 y 140 CE), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales exigida por el art. 142 CE.*

*B) Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.*

2. Considera la Administración demandada que habiéndose instado la devolución de ingresos indebidos mediante una solicitud de rectificación de una autoliquidación presentada el día 8-11-2017 (además del problema atinente a la prescripción, ya tratado), se trataría de una situación consolidada inmune a la STC 182/2021 por haberse formulado después del día 26-10-2021, fecha de la sentencia. Frente a ello, el recurrente cita los artículos 164 CE y 38.1 LOTC, afirmando que la sentencia solo produce efectos desde la fecha de publicación (25-11-2021), por lo que su



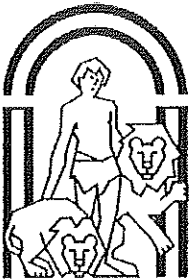
caso no puede considerarse inmune al pronunciamiento constitucional.

3. Aproximarse a la cuestión debatida (atender a la fecha de la sentencia o a la de su publicación) permite partir de los pronunciamientos contenidos en la STS de 26-7-2022 (secc. 2ª; rec. 7928/2020; ECLI:ES:TS:2022:3168) relativos a la incidencia de la STC 182/2021, pues las mismas razones son reiteradas en posteriores del mismo tribunal (por todas, sentencia de la misma sección de 14-12-2022 en el rec. 1653/2022, ECLI:ES:TS:2022:4611), aunque aclarando, cierto es, que no se abordan cuestiones como la que ahora se trata referida a si hay que atender a la fecha de la sentencia o a la de su publicación (se trataba de un liquidación impugnada en plazo), cuestión que sí se ha decidido que presenta interés casacional en el auto de la secc. 1ª de 18-1-2023 (ECLI:ES:TS:2023:291A).

Pues bien, partiendo del tenor del artículo 39.1 de la LOTC (*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*), nos ilustra el TS afirmando que *el efecto de nulidad y expulsión del ordenamiento jurídico y su alcance, respecto a situaciones en las que hubiera sido aplicada la norma declarada inconstitucional, ha venido siendo modulado en numerosas ocasiones por el propio Tribunal Constitucional, siendo diverso el criterio que ha seguido*. Ya sugiere ello, por tanto, que pueden perfilarse diferencias entre el art. 38.1 LOTC (*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 39.1 ya transcrito, pues una cosa será la eficacia general de la sentencia a partir de la publicación en el B.O.E., y cosa distinta la forma en que el TC module las consecuencias de la nulidad de la norma declarada inconstitucional.

Sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una disposición legal, la STC 108/2022 se refiere a ello en los siguientes términos:

*.../... De acuerdo con lo dispuesto en el art. 39.1 LOTC, las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, de manera que al efecto derogatorio previsto en el art. 164.1 CE, aquel precepto orgánico le añade el de la "nulidad", que se traslada también, en virtud de lo dispuesto en el art. 40.1 LOTC, a los actos dictados en la aplicación de los preceptos expulsados del ordenamiento, en principio, con efectos ex tunc. Esto implica la posibilidad de su revisabilidad a través de los diferentes mecanismos existentes en el ordenamiento jurídico a disposición de los obligados tributarios salvo, de un lado, que hayan sido confirmados en "procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada" siempre que no sean "penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad"; o, de otro, que este tribunal precise el sentido de su decisión limitando el alcance de aquella nulidad para dotarla exclusivamente de efectos ex nunc .*





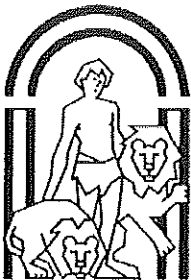
En efecto, a este Tribunal Constitucional no solo le compete el examen de la constitucionalidad de la ley sino también, "en la medida que ello sea necesario para precisar el sentido de su decisión, la determinación del alcance de su fallo" (STC 83/1984 , de 24 de julio, FJ 5). La Ley Orgánica del Tribunal Constitucional le ha dejado "la tarea de precisar" el alcance de la nulidad en cada caso, determinando "las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas [...] por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE)" (STC 45/1989 , de 20 de febrero, FJ 11). Por consiguiente, "correspondiendo a este tribunal precisar los efectos de la nulidad" (STC 111/2016 , de 9 de junio, FJ 8 f), puede, de un lado, modular su alcance "para preservar no solo la cosa juzgada [...] sino también las posibles situaciones administrativas firmes" (SSTC 207/2014 , de 15 de diciembre, FJ 5, y 143/2015, de 22 de junio, FJ 3), y de otro, limitar "la revisabilidad de los actos administrativos nulos" (STC 30/2017 , de 27 de febrero, FJ 5), para que aquella declaración solo sea eficaz pro futuro, esto es, con efectos ex nunc [SSTC 60/2015 , de 18 de marzo, FJ 6, y 111/2016 , de 9 de junio, FJ 8 f).

Expresiva también en este sentido (diferencia entre efectos generales de las sentencias del Tribunal Constitucional estimatorias y que conllevan la declaración de nulidad de la norma legal, no siendo posible su aplicación a partir de la publicación de la sentencia, y configuración por el propio tribunal de los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado), es la STC 45/1989, referida a un supuesto de inconstitucionalidad por omisión de la norma. Dijo el TC:

*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, f. j. 6º) 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 conexión entre inconstitucionalidad y nulidad quiebra, entre otros casos, en aquellos en los que la razón de la inconstitucionalidad del precepto reside, no en determinación textual alguna de éste, sino en su omisión. Es lo que ocurre, por ejemplo, en el presente caso, con los arts. 4.2 y 24.1.b), sin que sea necesario repetir o desarrollar las razones ya dadas. Mas detalladas precisiones exige la determinación de cuál haya de ser el alcance de la nulidad de otros preceptos de la*



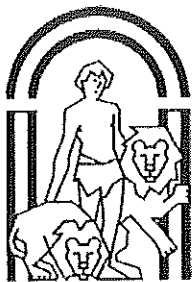
Ley.

Por tanto, y en cuanto los efectos de la nulidad en lo toca al pasado derivada de la estimación de la sentencia, es el TC quien precisa su alcance, en principio *ex tunc*, en cada caso, determinando las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas por exigencia del principio de seguridad jurídica que consagra el art. 9.3 CE, circunstancia que es distinta a los efectos generales de la sentencia estimatoria derivados de la publicación de la misma. La publicación de la sentencia hará que la misma vincule a todos los poderes públicos y que produzcan efectos generales, incluidos, lógicamente, los pronunciamientos del propio tribunal referidos a la forma en que module los efectos de la nulidad de la norma inconstitucional, que, en principio, habría de ser *ex tunc*, pero que se puede modular por el TC para preservar no solo la cosa juzgada sino la actividad administrativa que haya adquirido firmeza, pudiendo incluso limitar la revisabilidad de los actos nulos para que la nulidad sean *ex nunc*. En definitiva, eficacia general atendiendo a la fecha de publicación y modulación de los efectos de la nulidad no tienen por qué coincidir en el tiempo.

Y ello parece ser, precisamente, lo que hizo el TC en su sentencia 182/2021 cuando de manera expresa y refiriéndose a los efectos hacia el pasado de la nulidad declarada dispuso no ya solo que no podían considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, **a la fecha de dictarse la misma**, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme, sino que, *a estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.*

Por tanto, de manera expresa el TC se refirió a la hora de delimitar los efectos de la nulidad hacia el pasado a la fecha de la sentencia (que no a la de su publicación), previsión expresa que hizo contemplando el principio constitucional de seguridad jurídica que, tal vez, quedaba preservado ante la incertidumbre de considerar, conocido el fallo sin publicar, que podrían producirse numerosas impugnaciones de liquidaciones o peticiones de rectificación de autoliquidaciones en el tiempo que mediaba entre la fecha de la sentencia (el 26 de octubre) y la de su publicación, incierta al tiempo dictarse y producida finalmente el día 26 de noviembre. Por lo demás, cuando el TC ha querido situar los efectos de la nulidad solo a partir de la fecha de publicación, que no de la sentencia, así lo ha hecho, como en la STC 22/2015 (.../... *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 ellos una resolución administrativa o judicial firme*).

Concluyo este apartado, para salir al paso del alegato que realiza el recurrente en



relación con el art. 32.6 de la ley 39/15, que no se comparte pues, así lo expresa la citada STS de 26-7-2022, *se trata de una norma destinada a configurar el régimen de la responsabilidad patrimonial derivado de la declaración de inconstitucionalidad, que no es la pretensión que enjuiciamos, donde lo que está en cuestión es en que medida es aplicable a la propia actuación administrativa impugnada el efecto de declaración de inconstitucionalidad.*

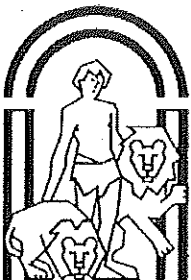
4. Alegación que formula el recurrente referida, en todo caso, a la escasa ganancia obtenida si atendemos a los gastos de urbanización soportados

Sin perjuicio del alegato municipal referido a la prescripción, aun cuando se considerara que al tiempo de dictarse la STS 182/2012 se encontraba el recurrente en plazo para solicitar la rectificación de la autoliquidación por estar a la fecha de la sentencia de 26-10-2021 dentro del plazo de cuatro años para solicitar la rectificación de la autoliquidación, y puesto que la imposibilidad de poder considerarse la situación del recurrente no susceptible de ser revisada lo es únicamente, y así lo expresa el TC, para el supuesto de que tal revisión se fundamente, precisamente, en la propia STC 182/2021, podría considerarse que, en tal caso, la posibilidad de abordar la pertinencia o no de la rectificación de la autoliquidación podría abordarse conforme a la situación constitucional y jurisprudencial previa al día 26-10-2021, integrada, entre otros pronunciamientos, por la STC 59/2017 (aclarada la STC 108/2022 que la nulidad declarada en la STC 59/2017 fue *ex origine* [FJ 5 c]), *esto es, con efectos ex tunc y sin introducir limitación alguna respecto de las situaciones eventualmente consolidadas*) conforme a la interpretación que de su alcance hizo el Tribunal Supremo en su sentencia de 9-7-2018 (ECLI:ES:TS:2018:2449), permitiendo al obligado tributario demostrar que el terreno no había experimentado un aumento de valor y, por ello, que no se había producido el nacimiento de la obligación tributaria, mediante cualquier principio de prueba que, al menos indiciariamente, permitiera apreciarla, como sería la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleje en las correspondientes escrituras públicas.

Sin embargo, y aun desde esta perspectiva, puesto que la "pequeña ganancia" de que habla el recurrente pasa por descontar los gastos de urbanización (348 001,74 €), debe recordarse que la STS, 3ª, secc. 2ª, de 12-3-2019 (rec. 3107/2017; ECLI:ES:TS:2019:958), que fijó doctrina casacional en el sentido de que *para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU, a los efectos del artículo 104.1 TRLHL, los gastos de urbanización soportados con posterioridad a la adquisición del terreno cuya posterior enajenación determina el hecho imponible, no deben considerarse como un mayor precio de adquisición puesto que se integran en el valor de los terrenos, como elemento del incremento de valor que se refleja en el precio de transmisión.*

Por tanto, tampoco desde esta perspectiva puede tener acogida el motivo de impugnación.

5. Pese a la desestimación del recurso, los pronunciamientos judiciales ofrecidos





por el recurrente y favorables a su tesis impugnatoria en aplicación de la STC 182/2021 unido a la pendencia del recurso de casación sobre la cuestión, sugieren la existencia de claras dudas de derecho que permiten eludir un pronunciamiento condenatorio en costas.

## FALLO

DESESTIMO el recurso c-a interpuesto por RESIDENCIAL TEATINOS, SL frente a la resolución de 16-6-2022 dictada por el Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga, desestimatorio de la reclamación económico-administrativa presentada el día 10-6-2022 frente a la desestimación por silencio administrativo de la solicitud formulada el día 12-11-2021 sobre devolución de ingresos instando la rectificación de autoliquidación presentada y abonada el día 8-11-2017 con nº 2440573 por importe de 70 929,23 € y referida al Impuesto Sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de la transmisión el día 18-10-20170 de la finca registral 41848 del registro de la Propiedad nº 8 de Málaga, con referencia catastral 7150904UF6675S0001OD).

Sin costas.

Cabe recurso de apelación.

*Así lo acuerda y firma Óscar Pérez Corrales, magistrado, lo que autorizo como letrada de la Administración de Justicia. Ruth Georgina Vega Gómez*

