



Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Nº 7 de Málaga

Avda. Manuel Agustín Heredia, 16, 29001, Málaga. Tfno.: 951938460, Fax: 951939177.

N.I.G.: 2906745320190006005.

Procedimiento: Procedimiento Ordinario 846/2019. Negociado: E

Actuación recurrida: (Organismo: GESTRISAM)

De: INSTITUCION DOCENTE MALAGUEÑA S.L

Procurador/a: GEMA AMADA MARTIN ROSA

Letrado/a: AGUSTIN CRUZ NUÑEZ

Contra: AYUNTAMIENTO DE MALAGA

Procurador/a: AURELIA BERBEL CASCALES

SENTENCIA NÚM. 427/2022

En la ciudad de Málaga, en la fecha de su firma electrónica.

El magistrado titular de este Juzgado, **Ilmo. Sr. D. José Luis Franco Florente**, ha visto el recurso contencioso-administrativo número **846/2019**, interpuesto por **INSTITUCIÓN DOCENTE MALAGUEÑA SL**, representada por la procuradora D.ª Gema Amada Martín Rosas y defendida por su letrado/a, contra el **AYUNTAMIENTO DE MÁLAGA**, representado por la procuradora D. Aurelia Berbel Cascales y defendido por el letrado de sus servicios jurídicos, siendo la cuantía del recurso **71.563,76 euros**.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La representación de Institución Docente Malagueña S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo contra la desestimación por silencio de sendas solicitudes presentadas el 30 de abril de 2018 para la revocación y la declaración de nulidad, y devolución de ingresos indebidos, correspondientes a las liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) giradas el 16 de junio de 2015 con números 2204323, 2204329, 2204338, 2204363, 2204367, 2204371, 2204374, 2204376, 2204377, 2204379, 2204380, 2204384, 2204386, 2204391, por un importe total de setenta y un mil quinientos sesenta y tres euros con setenta y seis céntimos (71.563,76 €).



SEGUNDO.- Por auto de 3 de febrero de 2021 se acordó ampliar el recurso a la resolución de 6 de octubre de 2020 que inadmitió ambas solicitudes.

Y mediante auto de 13 de julio de 2021 se acordó ampliarlo a la resolución de 29 de abril de 2021, que inadmitió la solicitud de revisión de actos nulos.

TERCERO.- La demandante presentó demanda en la que después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que reputaba aplicables terminaba suplicando se dicte sentencia que acuerde la revocación y anulación de las liquidaciones de referencia y reconozca el derecho de la actora a la devolución del correspondiente ingreso indebido, que asciende a setenta y un mil quinientos sesenta y tres euros con setenta y seis céntimos, más los intereses desde su entrega, así como al pago de las costas procesales.

CUARTO.- Por diligencia se acordó dar traslado del escrito de demanda y del expediente administrativo al demandado, que interesó la desestimación del recurso.

QUINTO.- Fijada la cuantía del recurso se acordó su recibimiento a prueba; y una vez practicadas las que habían sido declaradas pertinentes se acordó dar traslado de las actuaciones a las partes para que presentaran escritos de conclusiones, declarándose los autos conclusos para sentencia mediante la providencia de 23 de septiembre de 2022.

SEXTO.- En la tramitación de este recurso se han observado las prescripciones legales esenciales a excepción del plazo para dictar sentencia, por la acumulación de asuntos pendientes de resolver.

A los que son de aplicación los siguientes

FUNDAMENTOS DE DERECHO



PRIMERO.- OBJETO DEL RECURSO.

Dirige la demandante su recurso contra dos resoluciones del Ayuntamiento de Málaga que inadmitieron sendas solicitudes de revocación y de revisión / nulidad de pleno derecho de las liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que se relacionan en el primero de los antecedentes de hecho de esa sentencia.

Alega como motivos del recurso que no se produjo el hecho imponible, esto es, incremento del valor del suelo, invocando varias sentencias del Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo que con base en ese razonamiento han delimitado el hecho imponible del impuesto hasta la declaración de inconstitucionalidad de algunos de los preceptos legales reguladores del mismo.

El Ayuntamiento opone que el recurso debe ser desestimado ya que las liquidaciones no fueron impugnadas oportunamente, y no incurren en vicio de nulidad ni en causa de revocación.

SEGUNDO.- CIRCUNSTANCIAS DEL CASO.

Institución Docente Malagueña SL adquirió entre mayo y noviembre de 2006 el aprovechamiento urbanístico de una serie de terrenos con un total de 24.305,01 metros cuadrados, edificables 2.160,06 m², por un precio total de dos millones seiscientos siete mil cuatrocientos setenta y cinco euros con ochenta y cinco céntimos (2.607.475,85€), mil doscientos siete euros por metro cuadrado (1.207€/m²).

En escrituras notariales de 9 de julio y 5 de septiembre de 2014 aportó las parcelas resultantes a la sociedad Govir SL, vía aportación no dineraria, para la ampliación de capital de ésta última, transmisiones por las que se giraron catorce declaraciones del IMIVTNU.

Mantiene la actora que en el tiempo transcurrido entre la adquisición de los terrenos y su posterior transmisión a la sociedad Govir, las fincas sufrieron una pérdida de su valor, ya que el m² techo pasó de valer mil doscientos siete euros (1.207 €) a cuatrocientos setenta y seis euros con ocho céntimos (476,08 €).

TERCERO.- REVISIÓN DE ACTOS DE NATURALEZA TRIBUTARIA.



El artículo 213.1 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone que la revisión de los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y de los actos de imposición de sanciones tributarias podrá tener lugar mediante: a) los procedimientos especiales de revisión; b) el recurso de reposición y c) las reclamaciones económico-administrativas.

Continúa diciendo el artículo 216 que son procedimientos especiales de revisión los de: a) Revisión de actos nulos de pleno derecho (artículo 217); b) Declaración de lesividad de actos anulables (artículo 218); c) Revocación (artículo 219); d) Rectificación de errores (artículo 220), y e) Devolución de ingresos indebidos (artículo 221).

CUARTO.- REVISIÓN DE ACTOS NULOS.

A) NORMATIVA.

Sobre la declaración de nulidad de pleno derecho dice el artículo 217 de la LGT:

"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.*



2. *El procedimiento para declarar la nulidad a que se refiere este artículo podrá iniciarse:*

- a) *Por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico.*
- b) *A instancia del interesado.*

3. *Se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de las solicitudes formuladas por los interesados, sin necesidad de recabar dictamen del órgano consultivo, cuando el acto no sea firme en vía administrativa o la solicitud no se base en alguna de las causas de nulidad del apartado 1 de este artículo o carezca manifiestamente de fundamento, así como en el supuesto de que se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales.*

4. *En el procedimiento se dará audiencia al interesado y serán oídos aquellos a quienes reconoció derechos el acto o cuyos intereses resultaron afectados por el mismo.*

La declaración de nulidad requerirá dictamen favorable previo del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma, si lo hubiere.

5. *En el ámbito de competencias del Estado, la resolución de este procedimiento corresponderá al Ministro de Hacienda.*

6. *El plazo máximo para notificar resolución expresa será de un año desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento.*

El transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá los siguientes efectos:

- a) *La caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad.*
- b) *La desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado.*

7. *La resolución expresa o presunta o el acuerdo de inadmisión a trámite de las solicitudes de los interesados pondrán fin a la vía administrativa”.*

B) JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO.

El TS Sala 3ª, sec. 2ª, en sendas sentencias dictadas el 18 de mayo de 2020 en los recursos 1068 y 2596/2019, ha descartado la existencia de vicios de nulidad radical en supuestos como el aquí planteado.

Dice la segunda de las sentencias referidas:



“FJ Cuarto: ..

10. ... 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.

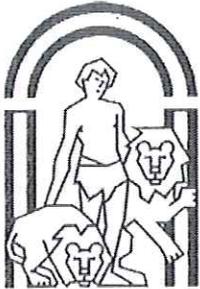
10.3. Prescindir de un trámite esencial del procedimiento constituye, de suyo, una infracción que acarrea la nulidad radical, especialmente si ese trámite es el de audiencia, que es capital, fundamental para que el acto no produzca indefensión al interesado y éste pueda atacarlo desde el inicio mismo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

FJ Quinto. La sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 no hace nulas las liquidaciones firmes del tributo que nos ocupa en base a las letras a), f) y g) del artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria .

1. La nulidad de los actos tributarios que prevé el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria se produce en aquellos actos
"Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional".

El hoy recurrente en casación pretendió en vía administrativa y en sede jurisdiccional que concurría esa causa de nulidad en la medida en que, a tenor de la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, el precepto legal que amparaba la liquidación -el artículo 102 de la Ley de Haciendas Locales- vulneraba el principio de capacidad económica previsto en el artículo 31.1 de la Constitución.



Basta para rechazar esta alegación con recordar que 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).

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".

...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.

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.

3. El artículo 217.1 de la Ley General Tributaria contiene una última letra -la g)- en la que declara nulos los actos tributarios "(En) cualquier otro (supuesto) que se establezca expresamente en una disposición de rango legal".



En el escrito de demanda se justifica la concurrencia de este supuesto de nulidad radical en los siguientes términos literales:

"Finalmente, debemos recordar a este respecto que el artículo 47 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, Ley 39/2015) recoge las causas de nulidad de pleno derecho cuando establece que los actos de las Administraciones Públicas son nulos de pleno derecho en los casos siguientes:

"También serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la Ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones administrativas no favorables o restrictivas de derechos individuales".

En consecuencia, entendemos que también resulta aplicable la letra g) de dicho artículo, toda vez que, conforme al artículo 47 de la Ley 39/2015, son nulos de pleno derecho cuando vulneren la Constitución, las leyes o el principio de reserva de ley, caso que sucede en este caso, pues la liquidación carece de norma legal de cobertura (al estar expulsados ex tunc del ordenamiento jurídico los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 LHL), vulnera la LHL (vigente tras esta expulsión) y no cabe duda de que vulnera la Constitución pues así lo ha declarado el TC".

Es evidente que el precepto aducido -el artículo 47.2 de la Ley 39/2015- no es aplicable a los actos administrativos -cualidad que ostenta la liquidación firme que nos ocupa-, sino a las disposiciones generales, lo que determina que no queda justificar la nulidad de aquel acto en una causa no prevista al respecto.

Y es que -y ello no merece mayores razonamientos- los motivos de nulidad radical de los actos administrativos son los previstos en el artículo 217.1 de la Ley General Tributaria (para los actos de naturaleza tributaria) y en el artículo 47.1 de la Ley 39/2015 (para el resto de actos administrativos), y no lo son -en ningún caso- los previstos en el artículo 47.2 de esta última ley, que es el alegado en el escrito de demanda y que se refiere -exclusivamente- a las disposiciones generales.

En cualquier caso, y en relación con este concreto supuesto de nulidad, la Sala entiende necesario efectuar determinadas declaraciones en la medida en que la eventual concurrencia de ese motivo de nulidad radical ha sido objeto de estudio doctrinal y no está, en la práctica, exenta de polémica, por lo que no podemos -ni debemos- eludir un pronunciamiento al respecto.

a) No existe ningún precepto expreso, contenido en una norma con rango de ley, que tipifique o establezca que la nulidad -por inconstitucionalidad- de un precepto legal (como lo sería, en el caso, el artículo 107 de la Ley de Haciendas Locales, a tenor del cual se dictó un acto administrativo -en el supuesto analizado, la liquidación del tributo) determine la nulidad de éste cuando el mismo ha ganado firmeza en vía administrativa.

b) Si los supuestos legales de nulidad radical deben ser objeto -como dijimos más arriba- de interpretación estricta, la aplicación de la letra g) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria exigiría, cuando menos, que una norma con rango de ley señalara con claridad que la declaración de inconstitucionalidad de



un precepto legal acarrea la nulidad radical de los actos dictados a su amparo, norma que -como dijimos- no aparece en nuestro ordenamiento jurídico.

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”.

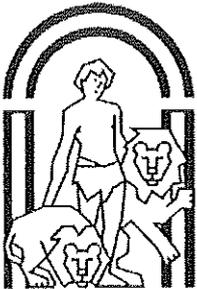
No lo entendemos así, en primer lugar, porque la declaración de nulidad que dicho artículo contempla se refiere a los “preceptos” impugnados (o a aquellos otros -preceptos, disposiciones o actos con fuerza de ley-) a los que se extienda la declaración de inconstitucionalidad.

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.

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...”

C) SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (PLENO), N.º. 182/2021, DE 26 DE OCTUBRE (BOE 282/2021, DE 25 DE NOVIEMBRE), PROCEDIMIENTO 4433-202082/20.

El Tribunal Constitucional ha declarado la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y. 107.4 del texto refundido de la LRHL, especificando en su fundamento jurídico sexto, apartado B) sobre el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad que

“...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.

D) APLICACIÓN AL SUPUESTO DE AUTOS.

La aquí demandante presentó una solicitud de revisión / nulidad de varias liquidaciones del IIVTNU por entender que no se había producido el hecho imponible (incremento de valor), petición que fue inadmitida mediante la resolución que ahora se impugna.

Pues bien, es nítido a la vista de la doctrina jurisprudencial que los vicios que imputa la actora a las liquidaciones no constituirían causa de nulidad de pleno derecho, y debieron alegarse a través del preceptivo recurso de reposición, lo que no hizo la interesada, por lo que procede desestimar el recurso en este particular.



QUINTO. -REVOCACIÓN DE ACTOS.

A) NORMATIVA.

Sobre la revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones establece el artículo 219 de la LGT:

"1. La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.

La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.

2. La revocación sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción.

3. El procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio, y será competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto.

En el expediente se dará audiencia a los interesados y deberá incluirse un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revocación del acto.

4. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento.

Transcurrido el plazo establecido en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa, se producirá la caducidad del procedimiento.

5. Las resoluciones que se dicten en este procedimiento pondrán fin a la vía administrativa".

Regulación que completan los artículos 10 al 12 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

En particular, dispone el artículo 10.1:

"El procedimiento de revocación se iniciará exclusivamente de oficio, sin perjuicio de que los interesados puedan promover su iniciación por la Administración competente mediante un escrito que dirigirán al órgano que dictó el acto. En este caso, la Administración quedará exclusivamente obligada a acusar recibo del escrito".



B) JURISPRUDENCIA.

Sobre la facultad de revocación ha declarado la jurisprudencia que las Administraciones Públicas, sin sujeción a un procedimiento formalizado y tras la realización de oficio, en su caso, de los actos de instrucción necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales deba pronunciarse la resolución, pueden revocar o extinguir por razones de oportunidad o legalidad un acto anterior de gravamen que dictaron; o dicho en otros términos, que en ejercicio de esa potestad la Administración elimina un acto administrativo anterior mediante otro acto distinto y de contrario imperio, independientemente de cuáles sean las razones o motivos en que se funden dichas actuaciones administrativas.

A diferencia de lo previsto para la declaración de nulidad de pleno derecho y para la revisión de actos anulables favorables, la ley no reconoce legitimación a los interesados para iniciar el procedimiento revocatorio, sin perjuicio de que los escritos que dirijan a la Administración en tal sentido deban considerarse denuncias a los efectos de su iniciación de oficio, singularidad que es perfectamente justificable si se tiene en cuenta que la revocación incide normalmente sobre un acto ya firme por haber transcurrido los plazos para impugnarlo en vía administrativa o jurisdiccional, de modo que si se reconociera a los ciudadanos legitimación para instar la incoación del procedimiento de revocación se quebraría el sistema de recursos.

Así, ha dicho la Sala 3ª del Tribunal Supremo sec. 3ª, en su sentencia de 15 de junio de 2012 (rec. 4182/2011), con cita de la dictada el 11 de julio de 2001 por la sección 5ª de la misma Sala (rec. 216/1997), que

"(...) la potestad de revisión que el artículo 105 de la Ley 30/92 concede a la Administración para los actos de gravamen o desfavorables no constituye una fórmula alternativa para impugnar fuera de plazo los actos administrativos consentidos y firmes, sino sólo para revisarlos por motivos de oportunidad. La petición de revisión no puede ser ocasión para discutir si el acto de gravamen se ajusta o no al ordenamiento jurídico, pues ello sólo puede hacerlo el interesado impugnando en tiempo y forma el acto discutido".

Conviene puntualizar, no obstante, que otras sentencias (por ejemplo, la de 19 de febrero de 2014, rec. cas. 4520/2011; y la de 26 de septiembre de 2017, rec. cas. 2645/2016) han dado entrada al control judicial sobre la iniciación del procedimiento en tanto que esa decisión ha de ser adoptada respetando el





mandato constitucional de interdicción de la arbitrariedad (artículo 9.3 CE) y el sometimiento de la actuación administrativa a los fines que la justifican (art. 106.1 CE

C) SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO, Sec. 2º, n.º. 154/2022, DE 9 DE FEBRERO DE 2022 (rec. 126/2019).

Por su evidente afinidad al supuesto ahora enjuiciado, debo transcribir parcialmente la STS n.º. 154/2022, que descarta la existencia de causa de revocación conforme al artículo 219 LGT:

“ FJ Séptimo. La declaración de infracción manifiesta de la Ley de la sentencia.

1. Sobre el razonamiento de la sentencia.

Expuesta la doctrina jurisprudencial resulta evidente que no tiene amparo jurídico la declaración de infracción manifiesta de la Ley, como motivo de revocación , sobre la base de la STC 59/17....

Las causas contenidas en el art. 219.1, son tasadas, sin que entre las mismas se contemple la invalidez de la norma de cobertura por ser inconstitucional, ni tampoco su contradicción con el Derecho europeo, incluido los supuestos de actos firmes.

Lo dicho sería suficiente para, como jueces de instancia, declarar la improcedencia de la declaración de inadmisibilidad, pero desestimar el recurso sobre el fondo por no concurrir el supuesto de infracción manifiesta de la Ley. Con todo analicemos el caso.

2. Sobre la concurrencia del supuesto de infracción manifiesta de la Ley.

Ahora bien, dicho lo anterior, es posible que los actos de aplicación de una norma que es declarada inconstitucionalidad si pueda configurar un supuesto de infracción manifiesta de la Ley, y entrar en juego la revocación de dicho acto, aún habiendo ganado firmeza. O dicho de otro modo, la declaración de inconstitucionalidad de la norma de cobertura no es subsumible entre los supuestos que legalmente se prevé para declarar la revocación del acto , pero pueden existir casos en los que la declaración de inconstitucionalidad pueda albergar un supuesto de infracción manifiesta de la norma conformando un supuesto legal de revocación .

En estos casos estamos ante un concepto jurídico o normativo indeterminado que precisa despejarse en cada caso.

Con carácter general para que prospere el motivo de revocación de infracción manifiesta de la Ley, como una constante jurisprudencia enseña, no basta con que se aprecie la infracción determinante de su invalidación, sino además



cumulativamente debe ser manifiesta, en razón de que "es una exigencia de la revocación para evitar que ésta se convierta en una segunda oportunidad impugnatoria, fuera de plazo, de los actos firmes. Esto es, en el ámbito de la tensión subyacente entre los valores de la seguridad jurídica y la justicia, la ley requiere un plus de exigencia -que la infracción sea manifiesta- para que ésta segunda orille el efecto perentorio o extintivo de la primera". Se reconoce la infracción manifiesta cuando esta es "ostentosa, palmaria, evidente, clara, indiscutible, que no exija razonamiento alguno, sino la simple exposición del precepto legal correspondiente y del acto de la Administración de que se trate".

Así las cosas hasta la STC de 11 de mayo de 2017, si algo ha caracterizado a la materia y a su regulación es la gran inseguridad jurídica creada, provocando un semillero de conflictos con desiguales respuestas tanto entre los propios contribuyentes y ayuntamientos como en el conjunto del ámbito judicial, al extremo que incluso después de la referida STC 59/17 no existía un criterio común y único en los Tribunales, al punto que se hicieron interpretaciones absolutamente alejadas; tal estado de cosas, sin ánimo de exhaustividad, hizo que durante un mismo espacio temporal la interpretación de la normativa de la plus valía municipal y su aplicación práctica, suscitara llamativas discrepancias y dispares soluciones, desde los que consideraban que la legislación era constitucional y debía aplicarse sin más girando todo el problema en la prueba y su valoración, a los que cuestionaron su constitucionalidad, o los que pusieron en cuestión el método de determinación de la base imponible. En fin, al tiempo en que se producen los hechos y recae la propia sentencia impugnada, lo que era evidente era la incertidumbre, la oscuridad de la normativa, sus posibles interpretaciones razonables y, en definitiva, un abanico de repuestas jurídicas y judiciales no ya diferentes sino incluso contradictorias; es evidente que la infracción está lejos de colmar los criterios que la jurisprudencia ha identificado para integrar le infracción de la Ley como manifiesta. Por lo que la conclusión se impone, no estamos ante el supuesto del art. 219.1 de revocación por infracción manifiesta de la Ley, y planteado en estos términos el debate no cabe entrar en otras consideraciones...

D) APLICACIÓN AL SUPUESTO DE AUTOS.

La actora interesó la revocación de varias liquidaciones del IMIVTNU con fundamento en que los preceptos de la LGT en los que se basaban habían sido declarados inconstitucionales en la medida que sometían a tributación situaciones de inexistencia de de incremento de valor.

Sobre la petición de la interesada recayó un pronunciamiento de inadmisión que en puridad no era tal, sino una verdadera desestimación ya que, con cierto confusiónismo en cuanto resolvía en el mismo acuerdo sobre la petición de revisión / nulidad formulada en otro escrito, rechazaba la viabilidad de la solicitud de revocación por la firmeza de las liquidaciones y la inexistencia de



causa de nulidad radical, decisión que se ajusta a la doctrina jurisprudencial que se ha expuesto, lo que conduce a la desestimación del recurso.

SSEXTO.- IRRECURRIBILIDAD DE ESTA SENTENCIA.

Aunque la suma de las liquidaciones impugnadas excede de treinta mil euros, no cabe recurso de apelación contra esta sentencia ya que el importe de ninguna de las liquidaciones supera aquella cantidad (artículo 41.3 LJCA).

SÉPTIMO.- COSTAS PROCESALES.

No se advierten motivos para condenar a la actora al pago de las costas, atendida la complejidad jurídica de las cuestiones planteadas (artículo 139 LJCA).

VISTOS los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación

FALLO

DESESTIMO el recurso, sin imposición de costas.

Notifíquese esta sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella **no cabe recurso** ordinario.

Y remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo, al lugar de origen de éste.

Así por ésta mi sentencia, de la que se llevará certificación a las actuaciones, lo pronuncio, mando y firmo.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada solo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que el mismo contuviera y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela 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.

