

Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 Málaga

Procedimiento abreviado nº 251/2021

Magistrado: Óscar Pérez Corrales

**Recurrente: ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, SA
Letrado y procurador: John Galilea Clavijo y Pedro Ballenilla Ros**

Demandado: Ayuntamiento de Málaga, asistido y representado por Juan Manuel Fernández Martínez, letrado municipal

SENTENCIA Nº 5/2024

En Málaga, a 19 de enero de 2024.

ANTECEDENTES DE HECHO

ÚNICO.- 1. El día 16-6-2021 se interpuso – con formulación simultánea de demanda - recurso c-a frente a la resolución de 27-4-2021 dictada por el teniente de alcalde delegado de Economía y Hacienda del Ayuntamiento de Málaga, que inadmitió las solicitudes formuladas por el recurrente sobre revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho y de revocación formuladas el día 26-6-2020 en relaciones con liquidaciones tributarias firmes del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (23 liquidaciones con importe acumulado de 26 634,79 €).

2. Requerido el recurrente para justificar las razones de la acumulación y presentado escrito el día 6-7-2021, se dictó decreto de admisión a trámite el día 8-10-2021, oponiéndose la Administración a la tramitación escrita, por lo que se señaló para la celebración de juicio el día 17-1-2024.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto de recurso c-a

1. El **objeto de este recurso c-a** la resolución de 27-4-2021 dictada por el teniente de alcalde delegado de Economía y Hacienda del Ayuntamiento de Málaga, que inadmitió las solicitudes formuladas por el recurrente sobre revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho y de revocación formuladas el día 26-6-2020 en relaciones con liquidaciones





tributarias firmes del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (23 liquidaciones con importe acumulado de 26 634,79 €).

En el suplico del escrito de demanda solicita, alternativamente, la declaración de nulidad de las liquidaciones y su revocación, ejercitando una pretensión de plena jurisdicción mediante el reconocimiento de su derecho a la devolución de lo ingresado indebidamente.

SEGUNDO.- Sobre la revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho

Centra su alegato el recurrente en la debida concurrencia de los supuestos de nulidad previstos en los apartados a) y c) del art. 217 LGT.

Es abundante la jurisprudencia que se orienta en sentido contrario al afirmado por la parte recurrente. Podemos atender (entre otras muchas anteriores) a la reciente STS, 3ª, secc. 2ª, de 22-2-2022 (recurso 3474/2020; ECLI:ES:TS:2022:674), que reitera que las liquidaciones firmes del debatido impuesto que hubieran adquirido firmeza en vía administrativa, *no incurrir en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en las **letras a), e) f) y g)** del artículo 217.1 de la vigente Ley General Tributaria, pues aquellos actos tributarios (i) no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica) no es un derecho fundamental de esa naturaleza; (ii) no han prescindido por completo del procedimiento legalmente establecido; (iii) no han provocado que el solicitante adquiriera facultades o derechos careciendo de los requisitos esenciales para esa adquisición - insólito alegato en relación con los actos de gravamen, como son comúnmente los tributarios; y (iv) no cabe identificar una norma con rango de ley que así establezca dicha nulidad radical.*

Añade, no obstante, el recurrente, como eventual causa de nulidad de pleno derecho, la de ser el acto de contenido imposible en atención a los pronunciamientos del tribunal Constitucional (imposibilidad jurídica, por tanto). El motivo debe rechazarse por cuanto que parece considerar el recurrente que la imposibilidad a que se refiere el art. 217.1 c) LGT (como el 46.1 c) de la ley 39/2015) es jurídica, y ello no es así. Por todas, puede citarse la STS, 3ª, secc. 5ª, de 28-3-2006 (rec. 5580/2003; ECLI:ES:TS:2006:2079), de la que reproduzco el siguiente párrafo:

*Ha de advertirse que dicha nulidad ha sido apreciada siempre con suma prudencia por la jurisprudencia, como pone de relieve la Sentencia de esta Sala de 19 de mayo de 2000, puesto que se trata de evitar que se amplíe inadecuadamente el supuesto legal a cualquier acto desprovisto de fundamento jurídico para ser dictado. Como añade esa sentencia **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 la ilegalidad del acto que suele comportar anulabilidad; 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 y 9 de mayo de 1985)*

Finalmente, al tratarse de liquidaciones firmes, tampoco hay afectación por la STC 182/2021, que dispone que .../... 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 31 esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

En relación con la vulneración del art. 14 CE sobre la base de la distinción, y sus consecuencias, entre los distintos medios de inicio de la gestión tributaria, liquidación o autoliquidación, baste recordar - para desechar el alegato - el auto del tribunal Constitucional 116/2019, de 15 de octubre (ECLI: ES:TC:2019:116) que inadmitía la cuestión de inconstitucional planteada por el órgano judicial, que consideraba que los apartados 3 y 4 del art. 119 LGT vulneraban el principio de igualdad ante la ley consagrado en los arts. 14 y 31.1 CE, pues dependiendo del sistema de gestión del impuesto de incremento sobre el valor de los terrenos de naturaleza urbana por el que haya optado la administración local, el contribuyente puede o no obtener la revisión de las cantidades indebidamente abonadas: de elegir el sistema de autoliquidación, el contribuyente puede solicitar su rectificación e iniciar un procedimiento de devolución de los ingresos indebidos. En cambio, si el Ayuntamiento opta por el sistema de declaración del contribuyente y posterior liquidación por la administración tributaria, el contribuyente no puede solicitar posteriormente la rectificación de la declaración presentada. Tal situación desigual estaría, a juicio del órgano judicial promotor, prohibida por el principio de igualdad, por resultar artificiosa e injustificada.

Y el TC inadmitió la cuestión por cuanto que no había parangón en los términos que pretendían compararse:

El órgano judicial presenta como elementos de comparación dos situaciones que no son iguales, por lo que tampoco puede hablarse de una diferencia de trato. Las situaciones que se nos propone comparar con vistas a efectuar un juicio de igualdad son la situación del sujeto pasivo que abona el impuesto en virtud de una autoliquidación y posteriormente quiere revisar esa autoliquidación, por un lado, y la del sujeto pasivo que lo abona como consecuencia de su declaración tributaria y la posterior liquidación efectuada por la administración y que posteriormente quiere revisar esa liquidación, por otro. Sin embargo, no son situaciones comparables, pues el acto objeto de revisión en cada caso tiene una naturaleza diferente. La liquidación constituye un acto administrativo, que despliega plenamente los efectos propios de tales actos (presunción de validez, adquisición de firmeza en un breve plazo de tiempo, ejecutividad, etc.), mientras que la autoliquidación no representa más que un acto realizado por un particular que, por ser el sujeto pasivo del impuesto, debe colaborar obligatoriamente en su aplicación. En suma, al tratarse de actos de distinta naturaleza, administrativa en un caso y privada en el otro, no pueden compararse válidamente las diferentes posibilidades de revisión que el ordenamiento jurídico reconoce al sujeto pasivo del impuesto, ni en consecuencia las diferencias existentes podrán vulnerar el principio de igualdad.

TERCERO.- Petición de revocación

Voy a reproducir, por su claridad, la STS, 3ª, Secc. 2ª, de 14-2-2022 (rec. 442/2019; ECLI:ES:TS:2022:699), que se refiere a un presupuesto esencial, cual es que la petición de devolución de ingresos indebido y la articulación del procedimiento revisor de revocación se insiere en el artículo 221.3 GT, de donde resulta que la revocación tiene un carácter instrumental de la petición de devolución de ingresos indebidos. Así, dice el meritado precepto que .../... 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 partiendo de ello, dice el TS:

En el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, en el que se inserta el art. 221.3, la revocación posee carácter instrumental, no cabe acumular en un único procedimiento la revocación y la devolución de ingresos indebidos. O estamos ante un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, o ante uno procedimiento de revocación. En aquel el interesado posee acción y posee, en consecuencia, facultad para solicitar el inicio del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, derecho reconocido jurídicamente que lleva aparejado el derecho a la impugnación de una resolución que afecte a sus intereses y, en definitiva, el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos, art. 15.1.b) del Real Decreto 520/2005, "El derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos podrá reconocerse... en un procedimiento especial de revisión".

*Quando se pretende la devolución de ingresos indebidos, la revocación legalmente, art. 221.3, posee carácter instrumental. La propia ley, art. 221.1, prevé expresamente que el procedimiento se iniciará de oficio o a instancia del interesado; se le reconoce el derecho a los interesados para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, estableciéndose legalmente el cauce previo de la revocación, u otros de los dispuestos en el art. 221.3. **La Administración tiene la obligación de iniciar, tramitar y resolver, por ser un deber impuesto legalmente, no le corresponde una potestad exclusiva y excluyente de iniciar la revocación promovida por el interesado, so pena de frustrar ilegítimamente los derechos de quien efectuó, o pudo efectuar, un ingreso indebido, bastaría que la Administración se negara, en el seno de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, a iniciar la revocación para impedir siquiera dilucidar si existe o no derecho a la devolución de lo ingresado indebidamente, y con ello el legítimo acceso al control judicial con vulneración del principio constitucional de tutela judicial efectiva; buen ejemplo de ello es el caso que nos ocupa.***

Ya dijimos en la sentencia de 18 de mayo de 2020, rec. cas. 1665/2019, referido a los supuestos de nulidad, aunque oportuna también para los de revocación, que "Evidentemente, debe ahora entrar en juego en la presente casación no solo ese artículo 221 de la Ley General Tributaria, sino también el artículo 217.1.a) del propio texto legal porque ambos son los que justifican la razón de decidir del órgano a quo ... (...).

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

Por tanto, precisamente porque el recurrente tiene derecho a iniciar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos utilizando como instrumento la alegación de la revocación (art. 221.3), no puede la administración, sin más, no tramitar y decidir la petición de revocación ("acusar recibo"), pues ello sería suficiente para dejar insatisfecho el derecho del recurrente a que se inicie el procedimiento de devolución de ingresos indebidos instado por él, y para el que no puede discutirse que tiene legitimación.



Ahora bien, cosa distinta, es que concorra el requisito de "infracción manifiesta de la ley" a que se refiere el artículo 219 LGT. En este sentido, reitera el TS:

En el régimen que - tras la declaración de inconstitucionalidad derivada de la STC 59/2017 - resulta aplicable, la actual Ley General Tributaria (artículo 221.3, ya citado) es de una precisión extraordinaria: la devolución de ingresos indebidos solo podrá realizarse "instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley".

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

Por todo ello, y parafraseando a la expresada sentencia, llegados a este punto solo queda por dilucidar una cuestión: la de si concurre en el caso el supuesto de infracción manifiesta de la Ley, pues este motivo es el único que resulta relevante para resolver el litigio y el único que podemos resolver en esta casación.

.../... Que tal devolución debe solicitarse necesariamente a través de alguno de aquellos procedimientos, en el bien entendido de que no cabe, en el caso, acudir al recurso extraordinario de revisión pues, entre los motivos tasados previstos en el artículo 244 de la Ley General Tributaria, no se encuentra la declaración de inconstitucionalidad del precepto legal en que se amparó el acto de liquidación (...)

Y adentrándose ya en el artículo 219, continúa:

.../... Dijimos entonces respecto de la nulidad, pero ahora referido a la revocación en el supuesto del art. 221.3, a través de la revocación no se puede canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico que pueda imputarse a un acto tributario firme, sino solo aquellas que constituyan un supuesto tasado de revocación del art. 219.1 de la LGT, esto es, "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"

Desde un punto de vista dogmático, además, la tesis desarrollada en la sentencia de instancia resultaría errónea, desde el punto y hora que los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de la referida sentencia, en su caso, tendrían efectos ex tunc, cuando la revocación -aún cuando su regulación normativa en nuestro ordenamiento presenta bases dogmáticas ciertamente imprecisas- tiene como presupuesto la previa existencia de un acto válido en origen - recordemos la clásica distinción cuando afirma que la anulación es la eliminación de un acto jurídico inválido del mundo del Derecho, mientras que la revocación no supone un acto inválido, sino válido-.

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.

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 la 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 [...]".

A modo de conclusión y en forzada síntesis, puesto que la revocación es un instrumento en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos (por la vía del art. 221.3 LGT), es





obligado atender al fondo de la revocación y decidir sobre ella, mas sin que en el caso concurra el requisito de "infracción manifiesta de la ley" - art. 219 - por la sola razón de la declaración de inconstitucionalidad si atendemos al intenso debate que ha suscitado la cuestión.

Por tanto, pese a la decisión de inadmisión y abordando el fondo del asunto, procede desestimar la petición de devolución de ingresos indebidos instando la revocación de la liquidación que devino firme.

FALLO

ESTIMO PARCIALMENTE el recurso c-a interpuesto por ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, S.A. frente a la resolución de 27-4-2021 dictada por el teniente de alcalde delegado de Economía y Hacienda del Ayuntamiento de Málaga, que inadmitió las solicitudes formuladas por el recurrente sobre revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho y de revocación formuladas el día 26-6-2020 en relaciones con liquidaciones tributarias firmes del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (23 liquidaciones con importe acumulado de 26 634,79 €), declarando la nulidad parcial en lo relativo a la inadmisión de la petición de revocación y desestimando la petición de devolución de ingresos indebidos instando la revocación de la liquidación que devino firme.

Sin costas.

No 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

"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."



