



SENTENCIA Nº 341/2021

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE MÁLAGA

R. APELACIÓN Nº 1098/2020

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES:
PRESIDENTE
D. FERNANDO DE LA TORRE DEZA
MAGISTRADOS
D. SANTIAGO MACHO MACHO
D^a BELÉN SÁNCHEZ VALLEJO
Sección Funcional 2^a

En la ciudad de Málaga, a 17 de febrero de 2021.

Esta Sala ha visto el presente el recurso de apelación núm. 1098/2020, interpuesto por el Procurador Sr. García Bejarano, en nombre de [REDACTED] defendidas por el Letrado Sr. Romero Gómez, contra la sentencia nº 9/20, de 15 de enero de 2020, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº SIETE de Málaga, en autos PO nº 124/2018, interviniendo como parte apelada el AYUNTAMIENTO DE MALAGA, representada por el Procurador Sr. Páez Gómez y defendida por Letrado de la Asesoría Jurídica Municipal.

Ha sido Magistrado ponente el Ilmo. Sr. D. Santiago Macho Macho, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº SIETE de Málaga dictó la sentencia en el encabezamiento reseñada desestimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por las ahora apelantes.

SEGUNDO.- Contra la mencionada sentencia es interpuesto y sustanciado recurso de apelación con escrito de 6/02/20, con base a los motivos que se exponen para sentencia estimando el recurso de apelación, revocando la sentencia recurrida y, acordando la admisión del recurso contencioso-administrativo, lo estime en los términos del suplico de nuestra demanda.

En el suplico de la demanda es pedido:

“Suplico que habiendo por presentado este escrito, con las copias y documentos que lo



acompañan, se digne admitirlo, y en su virtud, tenga por deducida la demanda en el recurso contencioso interpuesto por esta parte contra el acto impugnado, la inadmisión a trámite de revisión de oficio de acto nulo presentada por mi representada el 17 de abril de 2017 contra las liquidaciones no 2013/2006440, 2013/2006444, 2013/2006448, 2013/2006442, 2013/2006446 y 2013/2006449, y acuerde la anulación de la misma así como y la admisión a trámite de la solicitud de revisión de acto nulo y todo ello con condena en costas a la Administración en los términos expuestos.”

TERCERO.- La parte apelada presenta escrito recibido el 13/03/20 alegando cuanto tiene por oportuno par pedir sentencia desestimatoria del recurso de apelación interpuesto contra la Sentencia de 15 de enero de 2020 (no 9/2020), de dicho Juzgado.

CUARTO.- Elevados los autos y el expediente administrativo, en unión de los escritos presentados, a esta Sala de lo Contencioso-Administrativo y personadas las partes en legal forma, los autos quedan pendientes de señalamiento para deliberación, votación y fallo, acto que tuvo lugar el pasado día tres.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº SIETE de Málaga dictó la sentencia nº 9/20, de 15 de enero de 2020, en autos PO nº 124/2018, que desestima el recurso interpuesto por la ahora apelantes frente a la resolución de fecha 20 de noviembre de 2017 del Gerente del Organismo Autónomo de Gestión Tributaria y otros Servicios del Ayuntamiento de Málaga, que inadmitió a trámite la solicitud de revisión de oficio de acto nulo presentada el 17 de abril de 2017 contra las liquidaciones 2006440, 2006444, 2006448, derivadas de la tramitación de las actas de inspección nº 557/2013, 668/2013 y 671/2013 en concepto de Impuesto sobre el incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, y las liquidaciones nº 2006442, 2006446 y 2006449, correspondientes a los expedientes sancionadores nº 1072/2013, 1073/2013 y 1076/2013 dimanantes de las actas anteriores.

SEGUNDO.-Frente a dicha sentencia la parte apelante alega, en síntesis:

- La sentencia, en el fundamento segundo, al examinar la normativa y jurisprudencia aplicables se limita a señalar las normas adjetivas que regula los procedimiento de revisión de los actos nulo pero NO analiza ninguno de los fundamentos de la demanda, ni las normas que se invocan; en concreto, todo esto:

1. NO analiza, en relación con la inadmisión de la solicitud de revisión del acto administrativo, la cuestión de que el art. 217.3 de la LGT, sólo permite inadmitir la solicitud de revisión que carezca manifiestamente de fundamento en relación con el art. 217.1, e) de la LGT

2. No analiza, en relación con los motivos de nulidad del acto administrativo cuya revisión se solicita, ninguna de las siguiente normas, doctrina y jurisprudencia invocada:

1. El Art. 98.2 y la disposición adicional sexta de la LGT, el art. 26.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las



actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos establecen como un requisito indispensable que los obligados tributarios cuenten con un número de identificación fiscal en todas las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos que presenten ante la Administración tributaria.

2. El art. 98.1 de la LGT: las liquidaciones «deberán incluir en todo caso, el nombre y apellidos o razón social y el número de identificación fiscal del obligado tributario...».

3. La DGT, en concreto, en su Consulta V0234/2017 de 31 de enero, indica que la herencia yacente debe disponer de NIF y para ello la Administración Tributaria podrá proceder de oficio a asignarle el mismo, si los interesados no lo solicitan.

4. STS sala de lo civil de 12 de marzo de 1987, RJ 1987\1435) en el sentido de que para que la herencia yacente, como patrimonio sin personalidad jurídica ni titular pueda operar en determinados procedimientos, como puede ser el de obligado tributario ante la Administración, debe cumplir con los requisitos que la normativa propia de cada ámbito le atribuye y que de ello se deduce, que siendo la única forma de identificación de la herencia yacente la asignación de NIF y establecido así en la normativa, la omisión de este trámite debe considerarse una falta esencial del procedimiento que no debe llevar a otra cosa que no sea la nulidad del mismo.

- Los fundamentos de la sentencia se basan

1. En un hecho que solo tiene valor por la conducta que seguidamente se atribuye a mis representadas : «...desde el primer requerimiento (f. 4) todas las actuaciones se dirigieron frente a los “herederos [REDACTED]».

2. En un juicio de valor sobre la conducta de mis representadas al intervenir en el expediente: es decir, el de que tal “condición (de “herederos de [REDACTED] [REDACTED]”) que aceptaron sin reserva alguna las ahora demandantes”.

3. En un juicio de valor sobre los motivos de nulidad, sin apoyo legal o jurisprudencial: el que, con base en lo anterior, y dado que la asignación de NIF no corresponde al Ayuntamiento, sino a la AEAT y la deben pedir los interesados, “en modo alguno aparece que la omisión de esa formalidad haya impedido la correcta sustanciación de los procedimientos.”

- Estudio crítico de las argumentaciones de la sentencia apelada: incongruencia omisiva sobre la cuestión principal y objeto del proceso: la admisión o no del procedimiento de revisión. Infracción de la jurisprudencia del tribunal supremo sobre la materia.

Lo primero que revela el estudio crítico de tales argumentaciones de la sentencia es la completa ausencia de la cuestión adjetiva que era objeto del recurso: la inadmisión de la solicitud de revisión del acto administrativo.

Es decir, la cuestión esencial era saber si el acto administrativo podía inadmitir una solicitud que claramente, por un lado, se basaba en los supuesto de nulidad del art. 217.3 de la LGT, en relación con el art. 217.1, c) y e) de la LGT, y que, por otra parte, tampoco carecía manifiestamente de fundamento.

La sentencia no se pronuncia en modo alguno, sino que ha entrado directamente en el fondo de la cuestión a resolver en el procedimiento administrativo, sin dictaminar sobre tal cuestión.

La sentencia no resuelve sobre si se debía o no haberse iniciado el procedimiento de



revisión, sino que ha concluido que no había nulidad de pleno derecho, y no se debía o no admitir la solicitud para su tramitación y resolución.

Tal forma de proceder infringe claramente una jurisprudencia que prohíbe tanto a la Administración como al Tribunal eludir la tramitación del procedimiento de revisión.

Lo explica bien la sentencia del TSJ de Madrid de 10 de julio de 2019 (Id Cendoj: 28079330022019100343; No de Recurso: 462/2018; No de Resolución: 511/2019) con cita de jurisprudencia del TS que hacemos nuestra y cuya infracción invocamos: (...)

En el caso presente, no se puede decir tampoco que la solicitud de mis representada careciera manifiestamente de fundamento cuando se citaban y concretaban como infringidos el Art. 98.2 y la disposición adicional sexta de la LGT, el art. 26.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, el art. 98.1 de la LGT y se apoyaba en la doctrina de la Consulta V0234/2017 de 31 de enero, todo ello en relación con las normas que establecen las causas de nulidad de pleno derecho.

Por tanto, al no pronunciarse sobre la necesidad de la admisión de la solicitud y resolver sobre el fondo del asunto, la sentencia infringe la doctrina del TS referida que prohíbe tanto a la Administración como al Tribunal eludir la tramitación del procedimiento de revisión e incurre en clara incongruencia omisiva.

Con arreglo a la jurisprudencia (STC 44/2008, de 10 de marzo y STC 167/2000, de 18 de julio) la incongruencia omisiva, se produce cuando el órgano judicial deja sin contestar alguna de las pretensiones sometidas a su consideración por las partes, siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio judicial como una desestimación tácita cuya motivación puede inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución, lo que no sucede en la cuestión examinada en relación con lo anteriormente expuesto, pues en la sentencia apelada no se ha entrado a responder, ni de forma expresa ni implícita, la cuestión adjetiva que era objeto del recurso: la inadmisión de la solicitud de revisión del acto administrativo.

La Sentencia de la AP Vizcaya 9-3-09, Sec 6a, Núm 234/2009, Rec 84/2009, indica el deber judicial de dar una respuesta razonada a la cuestión que supone el objeto del debate: (...)

- Examen crítico de los argumentos de la sentencia sobre la cuestión de fondo.

Aunque con arreglo a la jurisprudencia citada no procede propiamente entrar en el fondo del asunto precisamente salvo para enjuiciar la procedencia de incoar la tramitación del procedimiento de revisión, dado que la sentencia los analiza, podemos señalar concretos motivos impugnatorios en este punto.

Debemos indicar que el primer argumento de la sentencia sobre el fondo del asunto es, como hemos visto, un dato de hecho que no solo no fundamenta el fallo sino que lo contradice: desde el primer requerimiento (f. 4) todas las actuaciones se dirigieron frente a los "herederos [REDACTED]"; dicho sea con todo respeto, lo que esto confirma es que NO se dirigieron contra mis representadas y, por tanto, si la condición de éstas no estaba acreditada, no se puede confundir la herencia yacente con los que la integran, de lo contrario estaríamos contradiciendo la realidad misma de la institución y las exigencias legales del procedimiento.



En cuanto al argumento referido de la conducta de mis representadas, es decir, el de que la "condición ("herederos [REDACTED])" la "aceptaron sin reserva alguna las ahora demandantes".

Tal referencia a la conducta en que se basa la sentencia, al margen de eludir el hecho de que la intencionalidad puede ser distinta a la que se atribuye, ya que es lógico que mis representadas se interesaran sobre el procedimiento liquidatorio y sus consecuencias, (puesto que el fallecido al que se liquidaba era su esposo y su padre, respectivamente), lo cierto es que la sentencia obvia que el acto de liquidación se refería al NIF de una persona fallecida y que con ello el procedimiento infringía las concretas normas que se citaban. La sentencia no explica porque una conducta de un sujeto subsana una infracción legal del procedimiento y, además no puede explicarlo porque no existe tal posibilidad en Derecho. Finalmente, a la sentencia, pese a la cita de las concretas normas infringida, concluye que "en modo alguno aparece que la omisión de esa formalidad (asignación del NIF) haya impedido la correcta sustanciación de los procedimientos".

Tal modo de razonar incurre, dicho sea con todo respeto, en el decisionismo jurídico que nuestro ordenamiento excluye: la sentencia del TS (Sala 2a) no 298/2005, 7 de marzo de 2005 explica bien que las sentencias requieren en la motivación decisoria un modo de razonar que no puede apelar a una apreciación subjetiva del juzgador que no se sustente en un razonamiento lógico que responda al debate lógico procesal (recordando que el sistema puro de decisionismo judicial no es compatible con nuestro sistema): (...)

En este caso, la sentencia no valora las infracciones legales del procedimiento (omisión de asignación de NIF que el Ayuntamiento debía pedir a la AEAT en ausencia de tal actuación en el particular y tramitación del procedimiento con el NIF de un fallecido) con un juicio de razonabilidad basado en la norma y el procedimiento sino en una consideración personal que ni siquiera se motiva: («...en modo alguno aparece...»).

TERCERO.- La parte apelada opone, en síntesis:

- Hemos de puntualizar en primer lugar, que estas liquidaciones tributarias surgieron a raíz de un procedimiento de inspección tributaria, al incumplir las recurrentes, herederas de [REDACTED] su obligación de presentar la correspondiente declaración por el IIVTNU por la transmisión de tres bienes inmuebles.

La Sentencia impugnada, confirma la resolución administrativa que resolvió inadmitiendo a trámite la solicitud de nulidad que plantearon las recurrentes en base a la doctrina recogida en la misma, por cuanto la causa de nulidad ha de ser interpretada estrictamente y con moderación, "porque sólo las muy graves infracciones legales llevan aparejada la nulidad "in radice" del acto administrativo.

Y en este supuesto, el único motivo que alegan las recurrentes es que las liquidaciones se han girado erróneamente al sujeto causante y, que por tanto, son de contenido imposible. Este motivo, como alegábamos en la primera instancia, no tiene fundamento, en cuanto que si bien es cierto que en todas las actuaciones administrativas se hace la mención a los herederos de [REDACTED] acompañado del NIF de [REDACTED] no significa que se tenga por sujeto pasivo a dicha persona, sino es una forma de identificación.



Así lo ha entendido la Sentencia impugnada, cuando considera que: (...)

- Del expediente administrativo, se desprende que en todo momento a lo largo de la tramitación de este procedimiento de inspección, [REDACTED] ha actuado y firmado en representación de Herederos de [REDACTED] como herencia yacente. Sin que haya objetado problema alguno en esta identificación, antes bien, la ha reconocido y ha actuado en consecuencia. Así, la Inspección no identificó como obligado al fallecido, sino que en todo momento se refiere como sujeto obligado a la Herencia yacente: HEREDEROS de [REDACTED]. Además, en ningún momento, las recurrentes han aportado NIF de la herencia yacente, por lo que se ha seguido identificando con los datos aportados por ellas y conocidos por la Inspección municipal.

Es más, [REDACTED] firma la conformidad a las tres propuestas de liquidación practicadas por la Inspección, así como a las sanciones correspondientes, prestando también su conformidad a los hechos recogidos en las actas incoadas, firmándolas. Por ello, hemos de manifestar que esta pretensión de la recurrente resulta contradictoria con sus propios actos y extemporánea; como se ha podido demostrar en el relato de los hechos, en ningún momento durante toda la tramitación del expediente de inspección, en sus distintas fases, se alegó que era de contenido imposible por error en la identificación del obligado tributario.

- Al margen de lo ya expuesto, en la resolución impugnada se explica porqué esta Administración exige la deuda a nombre de la herencia yacente, entidad que conforme a Ley tiene la consideración de sujeto pasivo obligada al pago en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y de los correspondientes expedientes sancionadores que derivan del incumplimiento de las obligaciones tributarias. El IIVTNU es un tributo directo que grava el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana objeto de una transmisión de la propiedad por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre dichos terrenos. Así lo establece el art. 104 del TRLHL como el artículo 1 de la Ordenanza Fiscal no 5 del Ayuntamiento de Málaga.

El obligado al pago en transmisiones a título oneroso (compraventa...) es el transmitente, y en transmisiones a título lucrativo (herencia, donaciones,...) el adquirente.

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 106 del TRLHL y en el art. 7 de la Ordenanza Fiscal, el sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente en las transmisiones de terrenos a título lucrativo (que es el caso que nos ocupa), será la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la L.G.T., que adquiera el terreno.

El art. 35.4 LGT dispone expresamente lo siguiente: "Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición". Sabemos que la herencia yacente es la situación en la que se encuentra el patrimonio de la persona fallecida, desde que se produce la muerte hasta la aceptación de la herencia por parte de los herederos. Su objeto es dar continuidad al patrimonio hereditario mientras se



determina quien es titular de la herencia. Por tanto, la normativa que regula el impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana prevé expresamente que son sujetos pasivos del impuesto, y por tanto, obligados al pago las herencias yacentes (art. 35.4 LGT).

Aplicando lo expuesto, en este expediente no se ha incoado respecto a una persona fallecida, sino respecto a la herencia yacente (los herederos llamados) del [REDACTED] identificado éste con su DNI, única identificación posible en la medida que durante el tiempo de yacencia de la herencia, ni ésta se dotó de CIF para operar en el tráfico jurídico, ni esta administración tributaria municipal es competente para otorgárselo de oficio.

Como se ha expuesto en los hechos de este escrito y se puede comprobar en el expediente administrativo, las recurrentes no aportaron documentación relativa a la aceptación de la herencia.

CUARTO.- La sentencia apelada contiene la siguiente fundamentación:

"PRIMERO.- OBJETO DEL RECURSO.

Las demandantes, sucesoras "mortis causa" de [REDACTED] impugnan la resolución del Gerente del Organismo Autónomo de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Málaga que inadmitió a trámite la solicitud de revisión de oficio / declaración de nulidad de varias liquidaciones del Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana y sanciones tributarias, derivadas todas ellas de un procedimiento de inspección que a juicio de las actoras se encuentra viciado de nulidad radical por tener contenido imposible y haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente restablecido (artículo 27.1 c) y d) de la LGT), al identificar como sujeto pasivo y obligado al pago a una persona fallecida, y no haberse asignado un Número de Identificación Fiscal a la herencia yacente.

SEGUNDO.- NORMATIVAYJURISPRUDENCIAAPLICABLES.

Dice la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en su artículo 213 que

"1. Los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse, conforme a lo establecido en los capítulos siguientes, mediante:

- a) Los procedimientos especiales de revisión.*
- b) El recurso de reposición.*
- c) Las reclamaciones económico-administrativas.*

2. Las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, no podrán ser revisados en vía administrativa, cualquiera que sea la causa alegada, salvo en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el art. 217, rectificación de errores del art. 220 y recurso extraordinario de revisión regulado en el art. 244 de esta ley.

Las resoluciones de los órganos económico-administrativos podrán ser declaradas lesivas conforme a lo previsto en el art. 218 de esta ley.

3. Cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme, no serán revisables en ningún caso los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones ni las resoluciones de 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).

Sobre el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho establece el artículo 217 que

“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". Regulación que completa el Título II, capítulo primero, artículos 4 al 6, del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa.

Por otro lado, interpretando el artículo 102 de la LRJAP y PAC, que regulaba la revisión de actos nulos en el procedimiento administrativo común, ha declarado el Tribunal Supremo que contiene una verdadera acción, esto es, un remedio procesal idóneo para poner en marcha el dispositivo revisorio, provocando la incoación de un expediente que habrá de ser resuelto por el órgano requerido y que, por tanto, no se refiere a un acto graciable, no actuando en este caso la Administración con poderes discrecionales ni mucho menos a su libre arbitrio.

Pero ha dicho también la jurisprudencia que la nulidad de pleno derecho se circunscribe a los supuestos concretos enumerados en la norma, que han de ser interpretados estrictamente y con moderación, porque sólo las muy graves infracciones legales llevan aparejada la nulidad "in radice" del acto administrativo. La regla general en Derecho Administrativo es la anulabilidad, y la excepción la nulidad radical (que constituye el grado máximo de invalidez, con sus caracteres de imposibilidad de subsanación, imprescriptibilidad de la acción y eficacia "ex tunc"), al ser ésta una medida extrema que sólo debe apreciarse en los casos legalmente previstos de gravísimas e indubitadas infracciones de la Ley, después de tomar en consideración las circunstancias concurrentes, impuestas por la importancia y consecuencias de los vicios denunciados y por la entidad del derecho afectado, porque de otra manera se incurriría en un extremado formalismo, repudiado por la propia Ley, con la consecuencia de dañar gravemente y hacer estéril la actuación administrativa, dirigida a la satisfacción del interés público.

Por último, es doctrina jurisprudencial consolidada (por ejemplo, sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TS, sección 5a, de 12 diciembre 2001, con cita de la de 12 de noviembre del mismo año) que deben distinguirse

"...dos fases en los procedimientos de revisión de oficio. La primera comprende la apertura de un expediente en el que, tras los trámites pertinentes, la Administración determina «prima facie» si el acto o actos cuya revisión se pide adolecen o no de los vicios que determinarían su revisión. En caso de que la conclusión sea afirmativa se abre la segunda fase que incluye la solicitud de dictamen del Consejo de Estado u órgano consultivo de la Comunidad Autónoma equiparable a él y la decisión de anular o no el acto de que se trate, según el dictamen que se emita. Pues bien, la jurisprudencia ha venido declarando en forma constante que en los casos en que no se ha tramitado el procedimiento completo, en las dos fases que se acaban de enunciar, no se puede entrar en la cuestión de fondo de la revisión en vía jurisdiccional de los actos administrativos y disposiciones generales de que se trate. El examen de fondo está condicionado, por ello, a la previa tramitación del procedimiento adecuado por la Administración autora del acto o reglamento sujeto a revisión, del que es pieza esencial el dictamen favorable del Consejo de Estado. Eludido dicho trámite, bien por total inactividad que desemboca en desestimación presunta por silencio, bien por resolución expresa que deniega la revisión quedándose en la primera fase, lo procedente no es que la Jurisdicción entre a conocer del acto o la norma, sino que, en su caso, ordene a la Administración que inicie el trámite de la segunda fase y la concluya dictando la pertinente resolución expresa en orden a si



existe la nulidad o anulabilidad pretendida (sentencias de 24 de octubre de 2000, de 7 de mayo de 1992 [de la Sala Especial del artículo 61 de la LOPJ de 22 de octubre de 1990, 18 de abril de 1988 y 21 de febrero de 1983, entre otras)..."

TERCERO.- CIRCUNSTANCIAS DEL CASO. DECISIÓN DEL LITIGIO.

El presente recurso trae causa de una actuación de la inspección tributaria municipal al detectar que las sucesoras de [REDACTED] (NIF [REDACTED]) no habían presentado la declaración preceptiva para la liquidación del IMIVTNU, actuación que culminó con la emisión de varias liquidaciones del IMIVTNU y la imposición de varias multas por infracción tributaria, por un importe total de 22.936,72 euros.

Constan también en el expediente las actuaciones realizadas para el cobro de las deudas, que no constituyen objeto de este recurso.

Las actoras se limitan a solicitar la declaración de nulidad de las liquidaciones y las resoluciones sancionadoras, alegando que tienen contenido imposible en cuanto identifican como sujeto pasivo a una persona fallecida; y que la Administración ha prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido al no haber asignado un NIF a la herencia yacente.

Ahora bien, el examen del expediente administrativo nos enseña que desde el primer requerimiento (f. 4) todas las actuaciones se dirigieron frente a los "herederos de [REDACTED]", condición que aceptaron sin reserva alguna las ahora demandantes.

Y aunque es cierto que en las liquidaciones, en las resoluciones sancionadoras y en las demás actuaciones administrativas la mención a los herederos de [REDACTED] veía acompañada por el NIF de [REDACTED] solo cabe interpretar que ese dato se indicaba a los efectos de una mejor identificación, no porque se tuviera a aquél como sujeto pasivo del impuesto y responsable de las infracciones.

Tampoco se advierte que la falta de asignación de un NIF a la herencia yacente implique que se hubiera prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, pues al margen de que son las propias personas físicas, jurídicas o entidades sin personalidad jurídica que van a ser titulares de relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria quienes deben solicitar la asignación de un número de identificación fiscal, y que la asignación de ese número no compete a los Ayuntamientos sino a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (artículos 23 y 24 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos), en modo alguno aparece que la omisión de esa formalidad haya impedido la correcta sustanciación de los procedimientos liquidatorios y sancionadores ni para los actos de recaudación; o que haya generado alguna duda sobre la identidad del obligado tributario, o concreto perjuicio para las demandantes.

Procede, en consecuencia, la íntegra desestimación del recurso.."

QUINTO.- La declaración de nulidad de los actos administrativos procede únicamente en los supuestos previstos en el referido artículo 217.1 de la Ley General Tributaria, LGT, que está en consonancia con el art. 47 de la Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y en el antiguo artículo 62.1



de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. La jurisprudencia afirma que todos los supuestos recogidos en dichos artículos 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, que permite "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".

Por tanto, es posible la inadmisión del procedimiento instado por el interesado en el ejercicio de una acción de nulidad, en los casos en que no se citen las causas previstas legalmente, o cuando el discurso argumental nada tiene que ver con las mismas, y también aquéllos otros casos en los que aludiendo a las causas legalmente tasadas, su desarrollo resulta ajeno al contenido de las mismas por centrarse en causas de anulabilidad que debieron ser esgrimidas mediante los correspondientes recursos administrativos; pero, sin permitir identificar el juicio que tendría lugar tras la sustanciación del procedimiento de revisión de oficio y el que se adelanta sobre la admisión, si no que únicamente se permite el juicio anticipado negativo cuando su falta de fundamento aparece como "manifiesta", lo que supone que el órgano administrativo competente para resolver sobre la revisión haga un juicio adelantado sobre la aptitud de la solicitud cuando anticipadamente se conozca que la misma en ningún caso va a ser estimada. Se trata de no proceder a la tramitación del procedimiento, y antes de recabar el correspondiente dictamen del órgano consultivo, cuando se sabe, de modo ostensible y palmario, la falta de viabilidad y aptitud de la acción de nulidad entablada. Supone, en fin, poner a cubierto este tipo de procedimientos de solicitudes inconsistentes por temerarias (STS, 6303/2010, del 26 de noviembre de 2010, Recurso: 5360/2006). En definitiva, como señala la STS 1749/2008, del 08 de abril de 2008, Recurso: 711/2004 al FD 10º "Obvio es, que no nos encontramos, pues, todavía, en este momento, ante una cuestión de fondo en la que debemos decidir sobre la real y efectiva concurrencia de la citadas causas de nulidad de pleno derecho del artículo 62 de la LRJPA, sino tan solo en la situación, inicial, de comprobar si, de los hechos o circunstancias alegadas en el escrito de solicitud dirigido por las recurrentes al Ayuntamiento, puede, ab initio, deducirse una relación o conexión de tales hechos o circunstancias con alguna de las mencionadas causas de nulidad de pleno derecho, que cuente con entidad suficiente para merecer una mas detallada consideración y examen, sometiéndola, en consecuencia, a los trámites esenciales del procedimiento de revisión de oficio; debe, por tanto, existir, una cierta consistencia en la citada relación entre las circunstancias o hechos narrados y el elemento determinante de la causa de nulidad, o, dicho de otra forma, debe aparecer ya, desde esta perspectiva inicial, una apreciable configuración fáctica de la que poder

deducir, con los habituales criterios de la lógica jurídica, la posibilidad de integrar o acreditar, a lo largo del procedimiento que se inicia, los diversos requisitos que las causas de nulidad requieren; ha de contarse, en consecuencia, con algún dato relevante del que poder deducir, con un cierto grado de certeza, la concurrencia de los elementos determinantes de las causas de nulidad alegadas."

***SEXO.-** Las anteriores consideraciones son tenidas en cuenta en la sentencia apelada, que razona para comprobar si, de los hechos o circunstancias alegadas en el escrito de solicitud dirigido por las recurrentes al Ayuntamiento, puede, ab initio, deducirse una relación o conexión de tales hechos o circunstancias con alguna de las causas de nulidad de pleno derecho alegadas que se concretan en el artículo 217.1 LGT, según el cual, y en cuanto al caso son invocados: "1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económicos- administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos: (...)*

c) Que tengan un contenido imposible. (...)

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."

Razonando la sentencia correctamente y dentro de los límites expresados que, como antes ya se transcribió:

Las actoras se limitan a solicitar la declaración de nulidad de las liquidaciones y las resoluciones sancionadoras, alegando que tienen contenido imposible en cuanto identifican como sujeto pasivo a una persona fallecida; y que la Administración ha prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido al no haber asignado un NIF a la herencia yacente.

Ahora bien, el examen del expediente administrativo nos enseña que desde el primer requerimiento (f. 4) todas las actuaciones se dirigieron frente a los "herederos de [REDACTED]", condición que aceptaron sin reserva alguna las ahora demandantes.

Y aunque es cierto que en las liquidaciones, en las resoluciones sancionadoras y en las demás actuaciones administrativas la mención a los herederos de [REDACTED] veía acompañada por el NIF de [REDACTED], solo cabe interpretar que ese dato se indicaba a los efectos de una mejor identificación, no porque se tuviera a aquél como sujeto pasivo del impuesto y responsable de las infracciones.

Tampoco se advierte que la falta de asignación de un NIF a la herencia yacente implique que se hubiera prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, pues al margen de que son las propias personas físicas, jurídicas o entidades sin personalidad jurídica que vayan a ser titulares de relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria quienes deben solicitar la asignación de un número de identificación fiscal, y que la asignación de ese número no compete a los Ayuntamientos sino a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (artículos 23 y 24 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos), en modo alguno aparece que la omisión de esa formalidad haya impedido la correcta sustanciación de los



procedimientos liquidatorios y sancionadores ni para los actos de recaudación; o que haya generado alguna duda sobre la identidad del obligado tributario, o concreto perjuicio para las demandantes.

Razonamientos correctos, que no exceden del juicio de inadmisibilidad de la acción de nulidad, y evidencian que es manifiesto que no concurren los vicios de nulidad alegados, teniendo en cuenta que, por un lado, la imposibilidad a que se refiere la norma 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; la imposibilidad debe ser, asimismo, originaria ya que una imposibilidad sobrevinida 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. Por fin, la jurisprudencia ha equiparado en algunos casos la indeterminación, ambigüedad o ininteligibilidad del contenido del acto con la imposibilidad de éste (STS 333/2017, del 2 de febrero 2017, Recurso 91/2016, FD 8°).

Y por otro lado que para declarar la nulidad de un procedimiento por causa de omisión total y absoluta del procedimiento debe ser total y absoluta, es decir debe ser manifiesto el vicio cometido, sea por no haber seguido procedimiento alguno sea por haber seguido uno distinto del establecido legalmente o previsto por el legislador, sea por prescindir de los trámites esenciales de forma que hagan inidentificable el procedimiento legalmente. Además en todo caso debe ser relevante y menoscabo o lesión de las garantías del interesado que fundamentalmente lesionan su derecho a la defensa. Por tanto, el recurso debe ser desestimado.

SÉPTIMO.- Procede la imposición de costas a la parte apelante conforme al art. 139.2 Ley 29/98.

FALLAMOS

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

PRIMERO.- Desestimar el presente recurso de apelación promovido en nombre de [REDACTED] contra la sentencia nº 9/20, de 15 de enero de 2020, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº SIETE de Málaga, en autos PO nº 124/2018.

SEGUNDO.- Imponer el pago de las costas a la parte apelante.



Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma cabe interponer, en su caso, recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo si pretende fundarse en infracción de normas de derecho estatal o de la Unión Europea que sean relevantes y determinantes del fallo impugnado o ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con la composición que determina el art. 86.3 de la Ley Jurisdiccional si el recurso se fundare en infracción de normas de derecho autonómico; recurso que habrá de prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días contados desde el siguiente a la notificación de la presente sentencia mediante escrito que reúna los requisitos expresados en el art. 89.2 del mismo Cuerpo Legal.

Remítase testimonio de la presente resolución al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de procedencia.

Lo mandó la Sala y firman los Magistrados Ilmos. Sres. al inicio reseñados.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.