



Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 Málaga

Procedimiento ordinario nº 180/2022

Magistrado: Óscar Pérez Corrales

Recurrente: BODEGAS MÁLAGA VIRGEN, S.A.U.

Letrada y procurador: Celia Martín Aurióles y Pablo Torres Ojeda

**Demandado: Ayuntamiento de Málaga, asistido y representado por la
letrado municipal Miguel Ángel Ibáñez Molina**

SENTENCIA nº 344/22

En Málaga, a 2 de noviembre de 2022.

ANTECEDENTES DE HECHO

ÚNICO.- 1. El día 26-5-2022 se interpuso recurso c-a frente a la resolución de 21-4-2022, dictada por el Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga, que inadmite de la reclamación económico-administrativa intentada frente a la resolución de 29-5-2020, desestimatoria de la reposición intentada frente a las liquidaciones 2.686.409, 2.686.410, 2.686.411, 2.686.412, 2.686.413, 2.686.414, 2.686.416 y 2.686.417, correspondientes todas ellas al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana devengado a consecuencia de la transmisión de diversas fincas formalizada mediante escritura otorgada ante el notario Miguel Krauel Alonso, el día 2-3-2020, en cuyo protocolo consta con el número 889.

2. Subsanados los defectos procedimentales, se dictó decreto de admisión a trámite el día 21-6-2022; recibido el expediente administrativo, se formalizó la demanda el día 6-9-2022, siendo contestada el posterior 26-9-2022; practicada la prueba declarada pertinente y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos sobre la mesa del proveyente para dictar sentencia el día 21-10-2022.





FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto de este recurso c-a y posiciones de las partes

1. Es objeto de este recurso c-a la resolución de 21-4-2022, del Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga, que inadmite de la reclamación económico-administrativa intentada frente a la resolución de 29-5-2020 y desestimatoria de la reposición también intentada frente a las liquidaciones 2.686.409, 2.686.410, 2.686.411, 2.686.412, 2.686.413, 2.686.414, 2.686.416 y 2.686.417, correspondientes todas ellas al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana devengado a consecuencia de la transmisión de diversas fincas formalizada mediante escritura pública otorgada ante el notario el día 2-3-2020.

2. La causa de inadmisión, según se expresa en la resolución recurrida y partiendo de que la ahora recurrente figuraba en la referida escritura pública como parte compradora, aunque asumiendo, conforme a su estipulación cuarta, el pago de la deuda tributaria, se centra en la resolución ahora recurrida, en apretada síntesis, en tres razones. La primera pasa por la cita del artículo 17.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, *General Tributaria* (LGT), que dispone que *los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas*, de donde resultará que siendo la condición de sujeto pasivo, como elemento subjetivo de la obligación tributaria, inalterable por convenios de los particulares, estos no producirán más que efectos en el ámbito jurídico privado de los convenientes, sin afectar a la administración.

En segundo lugar, cita el artículo 232.2 d) del mismo texto legal, que niega legitimación para promover reclamaciones económico-administrativas a *los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato*.

En tercer lugar, se refiere a la sentencia dictada el día 21-9-2020 por la Sala de lo Contencioso- Administrativo, sede Málaga, del TSJ de Andalucía (recurso de apelación nº 2441/2018), sentencia que desestima el recurso interpuesto frente a la de este mismo juzgado dictada el día 7-9-2018 en el recurso nº 130/2018. La sala del tribunal superior toma en consideración la STS, 3ª, secc. 2ª, de 30-10-2019 (recurso nº 3738/2018; ECLI:ES:TS:2019:3448), que fija doctrina casacional en el sentido de que *se debe reconocer legitimación para recurrir en la vía contencioso-administrativa por ostentar un interés legítimo a quienes, sin ser los sujetos pasivos, asuman en virtud de pacto o contrato la obligación tributaria principal de pago de un tributo local -como el impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana-, al estar legitimados para interponer el recurso de reposición tributario local en aquellos casos, como el presente, en que dicho recurso agota la vía administrativa local*. Partiendo de esta doctrina y en atención a que el Ayuntamiento de Málaga está incluido en el ámbito de aplicación del título X de la Ley 7/1985, de 2 de abril, *Reguladora de las Bases del Régimen Local*, municipios de gran población, la sala con sede en Málaga estima que existiendo un órgano especializado que conoce de las reclamaciones económico-administrativas, Jurado Tributario, no alcanza a las





mismas la doctrina casacional expuesta habida cuenta que conforme al artículo 137.3 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, *reguladora de las Haciendas Locales*, el recurso de reposición previsto en el artículo 14 pasa a ser potestativo, debiendo formularse, en todo caso, la reclamación económico-administrativa, de donde resultará, concluye la sala, la debida aplicación de la norma negadora de legitimación prevista en el artículo 232.2 d) LGT.

Aprovecho ya este apartado para referir que los argumentos anteriores se asumen en el escrito de contestación de la administración demandada, añadiendo la cita de la STS de la misma secc. 2ª de 17-9-2020 (rec.991/2019; ECLI:ES:TS:2020:2863), que reitera la misma doctrina que la fijada en el año 2019. Añade, por lo demás, que siendo la naturaleza de esta jurisdicción revisora, al enfrentarnos a una decisión de inadmisión, no se sería posible, en todo caso, abordar el fondo del asunto, como de hecho no lo hace en la contestación.

3. La parte recurrente, tras sostener que la administración ha actuado contra sus actos propios (no puede, primero, desestimar un recurso de reposición para, después, inadmitir la reclamación económico-administrativa), discrepa de la lectura que hace la administración de la STS de 30-10-2019 al distinguir resultados distintos en función de que nos encontremos o no ante municipios de gran población

En relación con los motivos de impugnación de las liquidaciones, afirma que adquirió los terrenos mediante un contrato de arrendamiento financiero suscrito con BANCO DE SABADELL, SA el día 19-6-2006 por precio de 1 445 880,80 € más IVA, abonándose en 144 plazos mensuales, finalizando el contrato el día 19-6-2018 con el pago de una cuota residual de 10 123,71 €. El día 2-3-2020 se otorgó escritura pública de compraventa por el ejercicio del derecho de opción de compra (protocolo 889 del notario Miguel Krauel Alonso). Afirma, por ello, que el precio se mantiene inalterable desde le año 2006 hasta el 2018. Además, dice, consta en el expediente administrativo (f. 144 y siguientes) una tasación elaborada el día 17-6-2020 por la empresa GLOBAL VALUATION, que concluye con la afirmación de que el valor del suelo (correspondiente a ocho fincas registrales dedicadas a oficina (2) y garajes (6), "no solo no se ha incrementado sino que ha sufrido un ligero decremento". Se refiere también a un informe de 29-8-2022 elaborado por [REDACTED] asesor fiscal (que aporta con la demanda). Este informe se remite al anterior de tasación y concluye que no ha existido plusvalía (advierto, en todo caso, que las cantidades que refleja el escrito de demanda y las consignadas por el asesor fiscal no coinciden).

Por lo demás, los recurrentes ejercitan una pretensión de plena jurisdicción, pues a la declaración de invalidez de los actos (del de inadmisión y de las liquidaciones tributarias), añade el reconocimiento de su derecho a recibir del ayuntamiento demandado el importe de las liquidaciones (suma acumulada de 31 594,21 €, abonados) e intereses.

SEGUNDO.- Sobre la exclusión de la legitimación para interponer reclamaciones económico-administrativas a quienes asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato, contenida en el artículo 23.2 del reglamento orgánico





aprobado por el Pleno de Málaga y que regula el Jurado Tributario y el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas. Sobre el derecho a la tutela judicial efectiva en su vertiente de acceso al proceso

1. Como ya se ha expresado, las meritas STS de 30-10-2019 y 8-9-2020, abordando la cuestión desde la perspectiva de la legitimación procesal a que se refiere el artículo 19.1 a) LJCA (*están legitimados ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo las personas físicas o jurídicas que ostenten un derecho o interés legítimo*) fijan doctrina casacional en el sentido de que *se debe reconocer legitimación para recurrir en la vía contencioso-administrativa por ostentar un interés legítimo a quienes, sin ser los sujetos pasivos, asuman en virtud de pacto o contrato la obligación tributaria principal de pago de un tributo local - como el impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana -, al estar legitimados para interponer el recurso de reposición tributario local en aquellos casos, como el presente, en que dicho recurso agota la vía administrativa local.*

Mas conviene precisar que para alcanzar tal conclusión, el TS parte del presupuesto argumental de que *las normas que regulan la legitimación para la impugnación de actos de aplicación y gestión de los tributos locales son, de una parte, la normas generales sobre legitimación de la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa, pero, además de las mismas, han de ser tenidas en cuenta aquellas que regulan la relación jurídico tributaria, y, en particular, las disposiciones específicas en el ámbito de los tributos locales que, como veremos a continuación, establecen alguna especialidad en cuanto a los requisitos para el agotamiento de la vía administrativa previa.*

Y así, y pese al tenor del artículo 17.5 LGT (que dispone que los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas) y su relevancia en el ámbito tributario local por cuanto que el artículo 12 TRLHL establece que la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la LGT y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo, pone su atención el TS en el artículo 14 TRLHL, en el carácter preceptivo del recurso de reposición y en la disposición relativa a la legitimación para su interposición, donde además de referirse al sujeto pasivo y a los responsables tributarios, se dota de tal a *cualquiera otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión.*

Tras exponer lo anterior, se refiere el TS a su sentencia de 13-5-2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina 296/2005; ECLI:ES:TS:2010:2783), que analiza las relaciones entre legitimación activa y la proscripción legal expresada en el artículo 232.2.d) LGT para el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa que impone a los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato, sentencia en la que, en atención de la finalidad impuesta de preservar la relación jurídica tributaria de inmisiones ajenas a su ámbito definido legalmente, destaca que *aquella limitación se muestra adecuada y proporcionada en función de dicha finalidad, sin que, además, se quebrante el*





interés legítimo del tercero, que en atención a la libertad de pacto podrá convenir con el obligado tributario y dentro del ámbito natural en el que se desarrolla dicho pacto, todo aquello que preserve sus derechos e intereses, y, en su caso, ventilar los conflictos que surjan a través de la jurisdicción civil.

Y por ello, continúa el TS, aun cuando existe un mandato de interpretación de las disposiciones legales en términos favorables a la plenitud de acceso a la jurisdicción que puede ser compatible con la limitación a la legitimación que plasma el artículo 232.2 d) LGT, la conclusión ha de ser otra en el ámbito específico de las Haciendas Locales, por cuanto que su regulación específica en materia de legitimación en relación con el recurso de reposición preceptivo (conforme a la regla 2ª del art. 14.2 d) la ostenta *cualquiera otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión*) va a permitir afirmar el claro interés legítimo que ostenta el tercero que se compromete y paga una carga tributaria que no le corresponde legalmente.

Finalmente, concluye el TS con una clara advertencia: *estas conclusiones, ceñidas exclusivamente al ámbito de los actos de gestión tributaria local sometidos al preceptivo recurso de reposición, no altera en absoluto, en el ámbito específico de la Ley General Tributaria en que se produjo, la doctrina sentada en nuestra jurisprudencia ya citada, por todas, en nuestra STS de 13 de mayo de 2010.*

2. Perfilado así, salvo error de apreciación por mi parte, el contenido de las sentencias, se observa que más allá de las normas de carácter general, la solución que se ofrece al problema de legitimación *ad causam* en el proceso judicial en los supuestos de pactos privados, se soluciona por el TS acudiendo a las normas específicas del recurso de reposición previsto en el art. 14 LHL para agotar la vía administrativa, lo que permite, de un lado, estar a la norma que sobre legitimación activa prevé este artículo (*cualquiera otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión*), y, de otro, y también por la misma razón de especificidad, eludir la previsión del art. 223.3 LGT cuando dispone que *a los legitimados e interesados en el recurso de reposición les serán aplicables las normas establecidas al efecto para las reclamaciones económico-administrativas*, norma que, por lo que ahora interesa, está contenida en el art. 232.2 d) LGT para las reclamaciones económico-administrativas, que niega legitimación a quienes asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato.

Ahora bien, la anterior perspectiva contemplada desde la legitimación para acceder a la jurisdicción, tal vez obliga a considerar también la cuestión de la legitimación en la vía administrativa desde la perspectiva del derecho a la tutela judicial efectiva que consagra el art. 24.1 CE, de forma tal que si la especificidad del régimen en el ámbito local del recurso de reposición previo y preceptivo produce la consecuencia de la ampliación de la legitimación al supuesto de que ahora se trata (legitimación para recurrir en reposición a quien ha asumido la deuda tributaria en virtud de pacto), habrá que preguntarse si esa misma extensión se produce, pese al tenor del art. 232.2 d) LGT, en los supuestos en los que encontrándonos ante ayuntamientos sometidos al régimen específico de gran población a los que es de aplicación el Título X de la ley de bases del





régimen local, como es el caso de Málaga, aquel recurso de reposición preceptivo pasa a ser potestativo al ser preciso formular una reclamación económico-administrativa previa para agotar la vía administrativa.

A salvo pronunciamientos que han de producirse por el Tribunal Supremo en relación diversas cuestiones de interés casacional (por ejemplo, auto de la sección 1ª de admisión de 2-02-2022, en el rec. 2309/2021 – ECLI:ES:TS:2022:1032A –), consideremos que en el caso de ayuntamientos sometidos al régimen del nominado título X, el artículo 137 LRBRL prevé la existencia de un órgano especializado que conocerá de las reclamaciones económico-administrativas, advirtiendo el apartado 3 que, no obstante, *los interesados podrán, con carácter potestativo, presentar previamente contra los actos previstos en el apartado 1 a) el recurso de reposición regulado en el artículo 14 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. Contra la resolución, en su caso, del citado recurso de reposición, podrá interponerse reclamación económico-administrativa ante el órgano previsto en el presente artículo.*

Sobre el procedimiento para las reclamaciones, el apartado 5 dice que *se regulará por reglamento aprobado por el Pleno, de acuerdo en todo caso con lo establecido en la Ley General Tributaria y en la normativa estatal reguladora de las reclamaciones económico-administrativas, sin perjuicio de las adaptaciones necesarias en consideración al ámbito de actuación y funcionamiento del órgano.*

En el caso del Ayuntamiento de Málaga, el reglamento orgánico que regula el Jurado Tributario y el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas fue publicado en el BOP el día 23-6-2004, reproduciéndose en el artículo 23.2 (referido a supuestos de exclusión de la legitimación activa) el contenido del artículo 232.2 d) de la LGT. Hago una digresión en este punto para poner de manifiesto que llama la atención que ninguna de las partes en sus escritos de demanda y contestación, ni siquiera la resolución del Jurado Tributario que inadmite, se refieran al reglamento orgánico, pues solo citan el artículo 232.2 LGT, cuestión que estimo importante por lo que diré después.

Por lo demás, la disposición adicional cuarta de la LGT dispone que *la normativa aplicable a los tributos y restantes ingresos de derecho público de las entidades locales en materia de recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas será la prevista en las disposiciones reguladoras de las Haciendas Locales.*

3. De esta forma, resultará que habrá que verificar si, supuesta la legitimación - en el específico ámbito de los tributos locales - para recurrir en reposición (art. 14 LHL) a quien por pacto privado a asumido el pago de la deuda, es atendible negarla a quien encontrándose en la misma situación (asunción de la deuda tributaria por pacto privado), le es exigible, en lugar del anterior recurso - que pasa a ser potestativo -, presentar una reclamación económico-administrativa por ubicarse el inmueble transmitido en un municipio de gran población sometido al régimen especial ya expuesto.





La circunstancia de que el TS en las sentencias expuestas de 30-10-2019 y 8-9-2020 haga expresa referencia al mantenimiento de la doctrina emanada de la de 13-5-2010 no parece que deba significar que la exclusión de la legitimación prevista para las reclamaciones económico-administrativas en el art. 232.2 d) LGT se aplique también al específico ámbito local pues, si como advierte el TS en las dos primeras sentencias para admitir la legitimación en la reposición preceptiva, a lo que hay que atender es a la especificidad en el ámbito local (así lo impone también la meritada disposición adicional 4ª LGT), la circunstancia de que el art. 232.2 d) LGT niegue legitimación para interponer la reclamación económico-administrativa y que tal disposición negatoria de la legitimación se aplique al recurso de reposición regulado en la ley general tributaria en aplicación de su art. 223.3 LGT, no tiene porqué trasladarse de manera automática al específico ámbito local si atendemos a que en este sí está legitimado para interponer la preceptiva reposición quien asume el pago de la deuda tributaria en virtud de pacto privado.

En definitiva, la coherencia que existe en el régimen de la legitimación en la LGT (por cuanto que el recurso de reposición regulado en ella (art. 223.3) se remite en materia de legitimación a lo que dispone la propia ley en materia de legitimación para las reclamaciones económico-administrativas que también regula (art. 232.2 d), de donde resultara que se niega para ambos instrumentos, la reposición y la reclamación económico-administrativa, legitimación a quien ha asumido la deuda en virtud de pacto o contrato) ha de ser igualmente exigible, para ser respetuosos con el derecho a la tutela judicial efectiva, cuando ambos instrumentos impugnatorios (reposición y reclamación económico-administrativa) sean los específicos del ámbito local.

Téngase en cuenta que el deber de la Administración de respetar el derecho al procedimiento debido, cuya constitucionalización como principio rector de la organización y funcionamiento de las Administraciones Públicas se deriva del artículo 103 de la Constitución, impone (así lo dice la STS, 3ª, secc. 3ª, de 1-7-2021; rec. 1928/2020; CLI:ES:TS:2021:2747), *que se interpreten las normas procedimentales que regulan la interposición de recursos administrativos previos a entablar acciones ante los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa con los mismos criterios hermenéutico formulados por el Tribunal Constitucional y por este Tribunal Supremo para garantizar y asegurar el derecho a la tutela judicial efectiva, en los términos del artículo 24 de la Constitución.*

De esta forma, y puesto que una decisión de inadmisión en vía administrativa puede afectar a la vertiente del derecho a la tutela judicial efectiva que consagra el 24.1 CE al integrar un impedimento para abordar el fondo respecto de los motivos de impugnación de las liquidaciones tributarias, impedimento que se arrastraría a la vía jurisdiccional, de lo que se tratará será de verificar, siendo un derecho prestacional de configuración legal, primero, si la negación de la legitimación está revista en la norma y se ha apreciado razonadamente y, segundo, si tal norma es respetuosa con el contenido esencial del derecho fundamental.

Desde la perspectiva anterior, considero que a lo que en verdad hay que atender,





pese al silencio de las partes y del propio Jurado Tributario en su resolución, es al artículo 23.2 d) del reglamento orgánico del Jurado Tributario aprobado por el Pleno municipal conforme a las previsiones del art. 137.5 LRBRL, planteamiento este que nos permitirá dejar incólume la regulación contenida en la ley general tributaria en su art. 232.2 d) – siendo así respetuosos con el pronunciamiento contenido en la STS 13-5-2010, no afectado por las SSTs de 30-10-2019 y 8-9-2020, como expresamente advierten -. Y atendiendo a esa concreta regulación de rango reglamentario, la pregunta que habrá que contestar es si existe una razón atendible para justificar una desigualdad en el régimen regulador de la legitimación contenida en el reglamento orgánico para la reclamación económico-administrativa respecto de la legitimación para interponer el recurso de reposición a que se refiere el art. 14 LHL. De no existir una justificación para, en el ámbito local, otorgar legitimación para recurrir en reposición a quien ha asumido por pacto privado el pago de la deuda y negársela después cuando de reclamación económico-administrativa se trata, parecerá razonable considerar que se ha producido una afectación no tolerable en el derecho a la tutela judicial efectiva en su vertiente de acceso al proceso.

Desde la perspectiva expuesta, considero que dentro de una misma vía administrativa (para los supuestos de municipios como el de Málaga con la existencia de un órgano especializado para conocer las reclamaciones económico-administrativas) no pueden establecerse regímenes de legitimación distintos para las diversas, y acumulables, posibilidades de impugnación en vía administrativa, de forma tal que se admita legitimación para un recurso potestativo de reposición (el carácter potestativo o no de un recurso no parece que tenga que ver con la legitimación), resolviéndose sobre el fondo, y, en cambio, negarla para la reclamación posterior. La consecuencia de ello sería que el control judicial posterior solo podría contemplar el asunto desde la única cuestión de fondo que se podría tratar, la legitimación, de forma tal que si se verificara la corrección de la decisión administrativa de inadmisión, el recurso cont-admvo. habría de desestimarse, aunque sin estudiar el verdadero fondo del asunto.

No se quiere decir con ello que la administración (no local) no esté autorizada a inadmitir una reclamación económico-administrativa por falta de legitimación, pues prevista tal causa en la ley (como es el caso del art. 232.2 d) LGT), ninguna afectación se producirá en el derecho a la tutela judicial efectiva por no abordar el fondo del asunto (como así lo dice el TS en sus sentencias de 30-10-2019 y 8-9-2020 al mantener, pese a la doctrina que fija en relación con la legitimación en el recurso de reposición previsto en el art. 14 LHL, su doctrina contenida en la de 13-5-2010 en relación con el límite para legitimación en las reclamaciones económico administrativas previsto en el art. 232.2 d) LGT). Lo que se quiere decir es que si una norma de rango reglamentario (el art. 23.2 d) del reglamento orgánico que regula el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativa en el Ayuntamiento de Málaga, que se limita a reproducir la literalidad del art. 232.2 d) LGT) limita esa legitimación en el ámbito específico y local que le es propio propiciando un régimen legitimador que introduce desigualdades no justificadas (no está justificado, no es razonable, admitir legitimación en el recurso de reposición y negarla en la reclamación posterior), sí se va a producir una restricción que se estima no tolerable del derecho a la tutela





judicial efectiva del art. 24.1 CE por cuanto que el órgano jurisdiccional se verá, en realidad, excluido de la posibilidad de abordar el verdadero fondo del asunto más allá del que pudiera corresponder al estricto análisis de la efectiva concurrencia de una causa de inadmisión por falta de legitimación.

Las razones expuestas conducen a dejar inaplicado el art. 23.2 d) del reglamento orgánico que regula el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas en el Ayuntamiento de Málaga, y ello al amparo del art. 6 de la Ley Orgánica del Poder Judicial al considerar que es contrario, en los términos expuestos, al art. 24.1 CE. No considero, en cambio, adecuado, articular, si llegara el caso, clase alguna de cuestión de ilegalidad habida cuenta que la recurrente no ha planteado impugnación indirecta alguna (ni siquiera, como he expresado, cita la norma anterior), impugnación indirecta que no integraría el objeto del recurso sino un motivo de impugnación (por todas, STS, 3ª, secc. 5ª, de 22-9-2010, rec. 1985/2009; ECLI:ES:TS:2010:4627), siendo que ha de juzgarse dentro de los límites de los mismos, como dispone el art. 33.1 LJCA.

TERCERO.- La cuestión debatida desde la perspectiva del principio de igualdad

1. Otras perspectiva que sugiere la demanda y desde la que podría abordarse la cuestión debatida y referida a la legitimación, se centraría en eventuales desigualdades entre municipios ordinarios y gran población, pues solo para estos está prevista la reposición potestativa y la reclamación económico-administrativa preceptiva. Pero podríamos también pensar en otros supuestos, pues tratándose de municipios de gran población podríamos encontrarnos con que, pese a tal condición, no se haya creado el órgano especializado para resolver las reclamaciones económico-administrativas (en cuyo caso pudiera ocurrir que solo fuera posible interponer la reposición con carácter preceptivo, admitiendo la legitimación de quien ha asumido el pago por pacto privado), y ello frente a otros municipios de gran población que sí lo hayan creado, en cuyo caso, y como ocurre ahora, se niega tal legitimación para la reclamación económico-administrativa. Todo ello, lógicamente, a salvo de lo que decida finalmente el TS al resolver el recurso de casación admitido por auto de 12-1-2022 (rec. 2928/2021; ECLI:ES:TS:2022:38A), auto en el que se fija como cuestión de interés casacional *aclarar si, la falta de creación en los municipios de gran población del órgano especializado para resolver las reclamaciones económico-administrativas previsto en el artículo 137 LBRL, determina la nulidad de los actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos e ingresos de derecho público, que sean de competencia municipal, al privar el Ayuntamiento al contribuyente del derecho a la resolución de su reclamación económico-administrativas por un órgano especializado antes de acudir a la vía judicial.*

2. Sin embargo, abordar la cuestión sobre una eventual desigualdad, todo lo más, podría conducirnos a examinar también la cuestión desde la perspectiva ya expuesta del derecho a la tutela judicial efectiva. Téngase en cuenta que, aunque se considerara que hay desigualdad (porque no exista una justificación objetiva y razonable para la diferencia de trato o porque las consecuencias jurídicas de la distinción sean desproporcionadas a la finalidad perseguida, criterios expresados en numerosas sentencias del tribunal Constitucional, como





la 60/2015 del Pleno – ECLI:ES:TC:2015:60) ello conduciría a estudiar la cuestión engarzada con el art. 24.1 CE.

CUARTO.- Sobre la alegación que realiza la administración demandada referida a la imposibilidad de abordar el fondo del asunto en atención a la naturaleza revisora de esta jurisdicción cont-admva

1. Hemos de partir de la afirmación de que el objeto del recurso contencioso-administrativo es una pretensión deducida en relación con una actuación administrativa (así lo dice con claridad el art. 1 LJCA), no siendo el acto administrativo sino un presupuesto del proceso – sustituible por la técnica del silencio administrativo - para formular aquéllas. Y desde la perspectiva anterior (que permite superar la vieja visión del recurso contencioso-administrativo como una mera revisión judicial para adentrarnos en la plena jurisdicción), destaco ahora (en palabras del Tribunal Supremo, Sala 3ª, secc. 6ª, en sentencia de 3-7-2003 dictada en recurso de casación para unificación de doctrina nº 128/2002; ECLI:ES:TS:2003:4674) que ha de salirse al paso del incorrecto entendimiento de lo que realmente significa la naturaleza revisora de esta jurisdicción.

Exige ésta – la naturaleza revisora de la jurisdicción c-a -, como ya destacaba la Exposición de Motivos de la Ley Jurisdiccional de 27 de diciembre de 1956 y corrobora la vigente de 13 de julio de 1998, de la existencia de un acto o actuación de la Administración pública sometida a Derecho Administrativo, pero no es el contenido de ese acto el que condiciona las facultades de revisión jurisdiccional de los Tribunales de este orden, sino que son las peticiones de la demanda las que determinan, cuantitativa y cualitativamente, el contenido de la pretensión impugnatoria, siempre que la Administración hubiera tenido la oportunidad de resolver sobre las mismas, e interpretando, además, esta última expresión, o esa posibilidad u oportunidad, en sentido amplio y abierto y no en el estricto de formulación mimética en vía jurisdiccional de las pretensiones articuladas y deducidas previamente en la administrativa.

También por su claridad (cita numerosas sentencias, refiriéndose a un supuesto de inadmisión administrativa que es recurrida y si, en tal caso, procede abordar el fondo o retrotraer las actuaciones), reproduzco parcialmente la STS, 3ª, secc. 5ª, de 8-7-2012 (rec. 693/2020; ECLI:ES:TS:2021:3033):

En nuestro Derecho el Orden Jurisdiccional Contencioso-Administrativo se configura con la naturaleza de plena Jurisdicción en el que la actuación administrativa constituye una previa condición del proceso, pero sin quedar vinculado el Poder Judicial a las condiciones de la previa vía administrativa. Es decir, es suficiente la decisión de la Administración para iniciar el proceso y una vez iniciado éste, el Orden Contencioso-Administrativo está revestido de potestad suficiente para decidir todas las pretensiones vinculadas a los derechos e intereses afectados. Y el Tribunal Constitucional ha declarado reiteradamente este carácter del Orden Contencioso-Administrativo al amparo de la extensión que comporta el derecho fundamental a la tutela judicial, como recuerda la sentencia 155/2012, de 16 de julio, haciéndose eco de "una consolidada doctrina", de la que se deja constancia y conforme a la cual "no resulta atendible desde la óptica constitucional que nos es propia la consideración del carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa más allá de la necesidad de la existencia de una actuación administrativa en relación a la cual se deducen las pretensiones procesales para un enjuiciamiento pleno por parte de los órganos judiciales de la actuación administrativa, eso sí, dentro de lo aducido por las partes (artículo 43 de la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa de 1956 y artículo 33 LJCA 1998), las cuales podrán alegar





cuantos motivos procedan, aun cuando no se hayan expuesto ante la Administración (artículo 69.1 LJCA 1956 y artículo 56.1 LJCA 1998).

2. Resulta así que en el escrito de demanda no solo se articula una pretensión orientada a la anulación del acto recurrido de inadmisión, sino que abordándose el real fondo del asunto se intentan ofrecer razones para pretender, como así se hace en el suplico, la nulidad de las ocho liquidaciones (constan a los f. 392-400 del expediente; en todas ellas se consigna que se trata de liquidaciones practicadas como consecuencia de las declaraciones practicadas, identificando como sujeto pasivo a BANCO SABADELL, SA. No se trata de autoliquidaciones, como erróneamente sostiene el recurrente) y la declaración de su derecho a la devolución de lo abonado por importe total de 31 594,21 €) con intereses).

Del mismo modo, en el escrito de demanda se refiere al informe pericial sobre tasación del valor del suelo realizado por la entidad GLOBAL VALUATION, S.A.U. (f. 144-175 del expediente), entidad inscrita en el registro especial de entidades de tasación del Banco de España con el nº 11 (código 4311), informe que concluye afirmando que *no se ha producido un incremento en el valor del terreno en el periodo analizado, sino un ligero decremento de dicho valor*. Aporta también un informe con la demanda que se dice pericial, elaborado por el asesor fiscal [REDACTED] que no aporta nada.

Frente a las alegaciones y pretensiones contenidas en el escrito de demanda orientadas a la pretensión de nulidad de las liquidaciones impugnadas, la administración demandada ha optado por guardar silencio, refugiándose en un entendimiento, que considero equivocado, sobre la naturaleza revisora de esta jurisdicción que conduciría, en definitiva, a una retroacción de las actuaciones. Tal planteamiento, estando sobre la mesa del debate jurídico el fondo del asunto y sobre el que ha podido alegar y articular motivos de oposición la administración, estimo que vulneraría el derecho a la tutela judicial efectiva que asiste al recurrente, por lo que el alegato de la administración va a ser desestimado, abordándose el fondo del asunto.

QUINTO.- Sobre la nulidad de las liquidaciones impugnadas

1. Como es conocido, la STC 182/2021, del pleno, de 26-10-2021 (ECLI:ES:TC:2021:182) estima la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020 y declara la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL en los términos previstos en el fundamento jurídico 6, que interesa reproducir literalmente:

A) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este Tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017 (BOE núm.





142, de 15 de junio). Como ya se recordó en la STC 126/2019, al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes en todo el territorio nacional [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 c)] y el principio de autonomía local (arts. 137 y 140 CE), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales exigida por el art. 142 CE.

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

En consecuencia, afirmando el TC que el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE), el recurso ahora planteado habrá de ser estimado por cuanto que las liquidaciones impugnadas, sustentadas en la aplicación de preceptos legales declarados inconstitucionales, infringen el ordenamiento jurídico (anulabilidad del artículo 48.1 ley 39/2015 por cuanto que el principio de capacidad económica no está incluido entre los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional a que se refiere el art. 47.1 a) de la misma ley), por lo que procede declarar su invalidez y el derecho del recurrente a la devolución del ingreso indebido con el interés de demora desde el día del pago.

A mayores, recientes pronunciamientos del TS, como la sentencia de 26-7-2022 (secc. 2ª; rec. 7928/2020; ECLI:ES:TS:2022:3168) se refieren a la incidencia de la STC 182/2021, que nos ilustra afirmando:

.../... Por consiguiente, volviendo a la delimitación de efectos que ha realizado la STC 182/2021, de 26 de octubre, y cómo ha de ser aplicada en el caso litigioso, lo relevante es que esta sentencia equipara, a efecto de intangibilidad, por una parte (i) las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, límite que impone expresamente el art. 40.1 LOTC, así como (ii) las resoluciones administrativas firmes y, finalmente, (iii) las "situaciones consolidadas" según las denomina la STC 182/2021, en las que se incluyen, a estos exclusivos efectos, (iii, a) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (iii, b) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha

Por tanto, en un caso como el que ahora se trata (liquidación impugnada en plazo antes de dictarse la STC 182/2021) no parece que nos encontremos ante una situación que sea inmune a la declaración de inconstitucionalidad habida cuenta que se trata de una resolución administrativa que no es firme, siendo cosa distinta la situación que pueda darse en otros supuestos, como apunta la propia sentencia TS, como el relativo a la referencia a la fecha de la sentencia en lugar de la de publicación, o el alcance respecto a liquidaciones en plazo para





ser impugnadas o autoliquidaciones de las que pudiera solicitarse su rectificación conforme al art. 120.3 LGT a la fecha de la STC 182/2021,

2. No obstante lo anterior, están pendientes de resolverse distintos recursos de casación (ATS, secc. 1ª, de 13-7-2022, 22-9-2022 o 14-9-2022; ECLI:ES:TS:2022:11056A, ECLI:ES:TS:2022:12540A y ECLI:ES:TS:2022:12529A) en los que la cuestión de interés casacional es la siguiente:

Determinar si la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones que no sean firmes y consentidas y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que no hayan sido decididas definitivamente, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpressiva de capacidad económica.

En el supuesto que ahora se plantea, a pesar de considerarse, como se ha expresado, que no se estima inmune a la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 182/2021 por cuanto que no existe un acto consentido, consideremos la cuestión. Partamos de que nos encontramos ante un supuesto de arrendamiento financiero (consta a los f. 464-479 del expediente y aparece suscrito el día 19-7-2006, siendo el precio de 1 445 880,80 € a pagar en 144 mensualidades, a cuyo fin podía ejercitarse una opción de compra por un valor residual de 8 866,70 €; el día 2-3-2020 se eleva a escritura pública el contrato de arrendamiento financiero y la compraventa por ejercicio de la opción de compra – así consta a los f. 406-432 -).

Sostiene la parte recurrente, para defender la ausencia de ganancia, que el valor del inmueble ha permanecido inalterable, afirmación que contrasta con la doctrina fijada por el TS, entre otras, en la sentencia de 21-6-2021 (rec. 884/2021; ECLI:ES:TS:2021:2631), que rechaza tal razón por cuanto que *.../... en los contratos de arrendamiento financiero la "materialización" del incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial, se ha de obtener por una vía distinta de la fijación del precio del terreno en el contrato de arrendamiento financiero. En consecuencia, procede concluir que es posible la existencia de un incremento de valor del terreno en las operaciones de arrendamiento financiero si bien, habrá o no sujeción al tributo, dependiendo de las circunstancias concretas de cada caso, lo que determina que no puedan establecerse parámetros generales, sino que habrá que examinar caso por caso a fin de determinar si se ha producido el hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de naturaleza urbana, correspondiendo al sujeto pasivo probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley General Tributaria.*

Ahora bien, no obstante la alegación del recurrente, que no se comparte, lo cierto es que aporta – consta en el expediente administrativo -, como ya se expresó, un informe pericial de tasación elaborado el día 17-6-2020 por la empresa GLOBAL VALUATION, concluyendo que el valor del suelo (correspondiente a ocho fincas





registrales dedicadas a oficina (2) y garajes (6), "no solo no se ha incrementado sino que ha sufrido un ligero decremento". La finalidad del informe pericial, según se dice en él, es "determinar la evolución del valor del suelo entre las fechas 19/07/2006 y 02/03/2020 de 6 garajes y 2 oficinas situados en el edificio Galia Center, con acceso por la calle Jaén nº 9 de Málaga, a efectos de conocer si ha habido incremento en el valor del terreno". Esta dividido en diversos apartados en los que se analizan múltiples aspectos (se localizan los inmuebles y la documentación que les afecta; se analiza la localidad, el entorno, la situación urbanística; se hace un estudio de mercado y se calculan los valores técnicos).

En cuanto al método seguido y las conclusiones sobre el valor de los terrenos, dice:

Método residual estático. Este método, que se enmarca en las metodologías aditivas de valoración, parte de considerar el valor de suelo como el resultado de sustraer del valor en venta del producto inmobiliario terminado, los costes necesarios para su construcción y el beneficio empresarial ligado a la inversión (que en el método residual estático viene dado como un porcentaje).

Del análisis de los factores intervinientes en el valor, se observa que las variables con mayor incidencia entre las dos fechas son el valor de venta del producto inmobiliario resultante y el coste de construcción.

A partir del estudio de mercado realizado, se observa una evolución ligeramente positiva de los precios de venta del uso de oficinas y garajes. De forma que, para el año 2006 el valor unitario medio homogeneizado para uso de oficinas era de 1.588,80 €/m² y para garajes de 368,3 €/m², siendo el valor en 2020 de 1.196,958 €/m² para oficinas y de 289,44 €/m² para garajes.

Analizada la información publicada por el Colegio de Arquitectos de Málaga sobre valores medios estimativos de la construcción, el coste de ejecución material para la provincia de Málaga en el año 2006 era para edificios de oficinas de 314,00 €/m² y para garajes de 247,00 €/m², siendo el correspondiente a 2020 de 552,00 €/m² y para garajes de 424,00 €/m², lo que supone un aumento entre ambas fechas de un 75,79 % en oficinas y del 71,65% en garajes.

De acuerdo con la metodología aplicada, y teniendo en cuenta el efecto de la evolución de estas variables, se constata la disminución del valor del suelo entre las fechas analizadas.

La conclusión que cabe obtener conforme al meritado informe pericial (nada ha alegado ni probado al respecto el ayuntamiento demandado), es que existe una cumplida prueba de la inexistencia de una plusvalía real, por lo que también por esta vía (si prescindieramos, a efectos hipotéticos, de los efectos de la STC 182/2021) el recurso habría de ser igualmente estimado.

3. Por las razones expuestas, el recurso ha de ser estimado declarando la invalidez del acto recurrido (decisión de inadmisión contraria al art. 24.1 CE y sustentada en un reglamento municipal contrario a la Constitución) y la nulidad de las liquidaciones impugnadas (anulabilidad del artículo 48.1 ley 39/2015 por cuanto que el principio de capacidad económica no está incluido entre los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional a que se refiere el





art. 47.1 a) de la misma ley), debiendo declararse el derecho de la parte recurrente a recibir del Ayuntamiento de Málaga el importe de las liquidaciones abonadas (31 594,21 €) con el interés de demora previsto en el art. 26 LGT desde la fecha del pago.

4. No se hará especial pronunciamiento sobre las costas de la instancia en atención a la duda de derecho que suscita la cuestión. No considero necesario extenderme sobre ello, pues basta con señalar que, además de apartarme de mi propio precedente, existe una sentencia de la sala con sede en Málaga que se pronuncia en sentido contrario.

5. Habida cuenta que la cuantía de este recurso (31 594,21 €) quedó fijada por la acumulación de la impugnación de diversas liquidaciones (ocho liquidaciones, siendo la de mayor cuantía de 25 143,63 €), no se alcanza, conforme prevé el art. 41.3 LJCA, el umbral de los 30 000 € que para el recurso de apelación fija el art. 81.1 a) del mismo texto legal, por lo que se estima que el pertinente es el recurso de casación (arts. 86.1, 110 y 89 LJCA).

FALLO

ESTIMO el recurso c-a interpuesto por BODEGAS MÁLAGA VIRGEN, S.A.U. frente a la resolución de 21-4-2022 del Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga, que inadmite la reclamación económico-administrativa intentada frente a la resolución de 29-5-2020 y desestimatoria de la reposición también intentada frente a las liquidaciones 2.686.409, 2.686.410, 2.686.411, 2.686.412, 2.686.413, 2.686.414, 2.686.416 y 2.686.417, correspondientes todas ellas al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, resoluciones que anulo, como también anulo las liquidaciones, declarando el derecho de la recurrente a recibir del Ayuntamiento de Málaga el importe de las liquidaciones abonadas (31 594,21 €), con el interés de demora desde la fecha de su pago.

Sin costas.

Cabe recurso de casación, que deberá prepararse en este juzgado en el plazo de treinta días.

Asó lo acuerdo, mando y firmo. Óscar Pérez Corrales, magistrado.



