



## Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N° 6 de Málaga

Avda. Manuel Agustín Heredia, 16, 29001, Málaga. Tlfno.: 951939076, Fax: 951939176, Correo electrónico: JContencioso.6.Málaga.jus@juntadeandalucia.es

N.I.G.: 2906745320210001848.

**Procedimiento: Procedimiento Abreviado 279/2021. Negociado: 5**

**Actuación recurrida: (Organismo: AYUNTAMIENTO DE MALAGA)**

**De:** BANCO SANTANDER, S.A.

**Procurador/a:** JOSE MANUEL JIMENEZ LOPEZ

**Ltrado/a:**

**Contra:** AYUNTAMIENTO DE MALAGA

**Procurador/a:**

**Ltrado/a:** S. J. AYUNT. MALAGA

## SENTENCIA N.º 283/2023

En la ciudad de Málaga, a 4 de diciembre de 2023

1 Vistos por mí, D. José Oscar Roldán Montiel, Magistrado Juez titular del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número SEIS de los de esta capital, el recurso contencioso-administrativo número 279/2021 tramitado por el cauce del Procedimiento Abreviado, interpuesto por la mercantil "BANCO SANTANDER, SA" con la representación y asistencia conferida al Procurador de los Tribunales Sr. Jiménez López, con la asistencia jurídica conferida al Letrado Sr. Cascante Serrano, contra resolución expresa de inadmisión de la solicitud de revisión de acto nulo adoptada por el Ayuntamiento de Málaga con devolución de ingresos abonados presentada respecto de liquidación practicada por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, asistida y representado la administración municipal el Letrado Sr. Ibáñez Molina, siendo la cuantía del recurso 1.002,95 euros, resultan los siguientes

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Con fecha 2 de julio de 2021 se presentó ante el Decanato de este partido judicial, escrito de demanda de recurso contencioso administrativo al modo del Procedimiento Abreviado presentado por el Procurador de los Tribunales Sr. Jiménez López en nombre y representación de la sociedad recurrente arriba citada contra, según la literalidad del escrito inicial, la inadmisión de revisión de actos nulos adoptada por el Ayuntamiento de Málaga en resolución de fecha 27 de abril de 2021, firmada el 29 de aquel mismo mes y año, solicitud interpuesta frente previa liquidación emitida por dicha Administración municipal cuya matrícula o cargo no fueron identificados en el escrito rector y que, una vez recibido el expediente administrativo resultó incardinarse 2020025588 con el número de autoliquidación o liquidación nº 2020/2738158, expedientes seguido por el Organismo Autónomo de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Málaga" respecto de la transmisión del inmueble sito en Calle Sillita de la Reina, nº 1 inscrita en el Registro de la Propiedad



Nº 1 de Málaga como finca registral 14753 sin constar la referencia catastral . En dicho escrito rector, se acompañaron los hechos y razones que la parte estimo de su interés solicitando tras ellas el dictado de sentencia por la que fuese declarado la falta de presupuestos necesarios para el nacimiento del Impuesto del Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IVTNU), y su nulidad radical, con la consiguiente devolución de lo indebidamente ingresado bien mediante la declaración principal de nulidad o subsidiaria de revocación, con condena a la devolución de la cifra fijada como principal en su escrito de rector más intereses , todo ello con la expresa imposición de costas.

**2SEGUNDO.-** Admitidas a trámites las actuaciones por Decreto de la Letrada de la Administración de Justicia de 4 de octubre de 2021 se confirió traslado para contestación. Tras lo anterior y bajo la representación procesal del el Letrado Sr. Ibáñez Molina, la administración municipal interpelada solicitó la celebración de vista la cual, finalmente, se llevó a cabo el 15 de noviembre de 2023, sin que contra dicha resolución y decisiones se interpusiese recurso alguno.

**TERCERO.-** En dicho acto, tras la intervención inicial de la representación de la parte actora, la Administración mostró su oposición a lo pretendido de contrario reclamando el dictado de resolución que confirmase la resolución recurrida. Seguidamente se fijaron las costas y se admitieron los medios probatorios que se estimaron oportunos. Una vez elevadas a definitivas las pretensiones iniciales de ambas partes, se declararon los autos conclusos y vistos para Sentencia sin que contra dicha decisión se interpusiese recurso alguno

En las presentes actuaciones, se han seguido todas las prescripciones legales, salvo el plazo para resolver por sobrecarga de trabajo.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** En los autos que aquí se dilucidan, la sociedad actora y fundaba su acción, en esencia del escrito de parte en que, con fecha 3 de febrero de 2012 había adquirido un inmueble que en su escrito de demanda no se identificó de ninguna forma más que con una remisión a una escritura pública con otra multitud de operaciones inmobiliarias; y enajenada el 28 de junio de 2018 en otra operación múltiple de venta de inmuebles. Según la representación de la recurrente, adquirida por importe de 80.406,60 euros, la transmitió por 24.835 euros Como consecuencia de dicha operación se derivaron, según la mercantil actora, unas pérdidas entre el precio de adquisición original y el final de venta de algo más de 55.571 euros; a pesar de lo cual se le giró una liquidación por el IVTNU que fue abonado por la entidad financiera y crediticia aquí recurrente. A pesar de lo anterior, con fecha 4 de marzo de 2021 se presentó solicitud de nulidad de pleno derecho 2reclamando la práctica, según el tenor literal del escrito unido al expediente administrativo, la tramitación del procedimiento establecido en el art. 47.1.f) de la Ley 39/2015 de 1 de octubre al objeto de dictar acuerdo declarando la nulidad de la liquidación practicada en concepto de IVTNU con devolución de ingresos indebidos de las cantidades ingresadas; dando la Administración municipal a dicha petición como respuesta la sola inadmisión.

Considerando la parte inexistente cualquier tipo de incremento del valor que justificase el hecho imponible por el importe señalado; la cuantificación correcta de la base imponible que daría lugar a la apreciación de dicha inexistencia de incremento; considerando la parte que el Tribunal Constitucional había declarado inconstitucional dicho impuesto conforme su Sentencia de 11 de mayo de 2017; el cumplimiento de los requisitos del art. 217 de la misma Ley sustantiva en cuanto a la revisión de oficio, que se reclamaba como pretensión principal, la existencia de prueba en cuanto al decremento patrimonial y la concurrencia “per se” de un motivo de nulidad radical y absoluta, s motivo por el cual y a su subjetivo parecer no se debió girar a la mercantil recurrente dicha



liquidación, lo que demostraba la vulneración por la adversa de los principios de aplicación; todo ello justificaba, a su parcial entender, el dictado de sentencia estimatoria con el petitum igualmente adelantado en esta misma resolución.

Como no podía ser de otra forma a estas alturas de la litis, por la representación y defensa del Ayuntamiento de Málaga se mostró su rotunda oposición a lo deducido de contrario. Y es que, a su subjetivo parecer, consideraba conforme a derecho la inadmisión expresa de la nulidad que de contrario se reclamó. Y es que de adverso, en su escrito ante la Administración, solicitó la revisión en atención a que se trataba de un acto de contenido imposible y que hubiese sido dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, supuestos que no concurrían en modo alguno. Por otra parte, con remisión a doctrina jurisprudencial de la misma Sala III del Tribunal Supremo, se señalaba que no concurría, en un aliquidación firme y abonada, ninguno de los motivos previstos en el art. 217.1. a), e), f) y g) respecto de la liquidación de la que traía causa.

**SEGUNDO.-** Una vez expuestas sucintamente los argumentos y pretensiones de ambas partes, es oportuno, procedente y congruente, Una vez expuestos sintéticamente los motivos y pretensiones de ambas partes, recordando que el Artículo 109 y en cuanto al Devengo señala “1. *El impuesto se devenga: a) Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión.*”, seguidamente, el art. 110 dispone: *Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente. 2. Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto: a) Cuando se trate de actos inter vivos, el plazo será de treinta días hábiles.*

Una vez transcrita la razón legal, respetada por la actora la competencia municipal en lo que al inicio y acto final del adeudamiento tributario se refiere, cuestionada la emisión de dicha liquidación que la parte actora atendió en su momento oportuno en cuanto el tributo que nos ocupa, considera este juzgador necesario dar por reproducida la Sentencia del **Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017**, y en concretos sus Fundamentos Tercero y siguientes; junto con **la Sentencia del Tribunal Supremo Sala III, Sección 2ª, de fecha 9 de julio de 2018** (que siendo de gran extensión pero con sustento en la resolución del Tribunal Constitucional, se da aquí por reproducida para evitar excesivas transcripciones jurisprudenciales) ha reiterado, en sus Fundamentos Tercero y Cuarto, el alcance limitado de la declaración de inconstitucional en cuanto al tributo en cuestión contenida en el Fundamento 5.c) de la STC 59/2017. Y junto a la limitación interpretativa allí reconocida, además, la meritada Sala de lo Contencioso ha determinado que la carga de la prueba corresponde al obligado tributario (Fundamento Quinto) de conformidad con lo dispuesto en el art. 105 de la LGT 58/2003.

Y así, en el Fundamento Quinto. 2 se razona y proclama lo que a continuación se transcribe: 2.- Para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo (a) **ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas** [cuyo valor probatorio sería equivalente al que atribuimos a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en los fundamentos de derecho 3.4 de nuestras sentencias de 23 de mayo de 2018 (RRCA núms. 1880/2017 y 4202/2017), de 5 de junio de 2018 ( RRCA núms. 1881/2017 y 2867/2017 ) y de 13 de junio de 2018 ( RCA núm. 2232/2017 ); (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU. Precisamente-nos interesa subrayarlo-, fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017



para asumir –sin oponer reparo alguno- que, en los supuestos de hecho examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía.

**TERCERO.-** Más tarde, se dio un sentido más ajustado a la situación aquí conflictiva tras el dictado por el Tribunal Constitucional de su 31 de octubre de 2019 (nº 126/2019 publicada en el BOE de 6 de diciembre del pasado año), resulta que el Tribunal de Garantías añade un nuevo supuesto más de inconstitucionalidad al referirse a los supuestos de incremento entre la compra y la venta cuando fuesen de escaso valor. Dicha resolución, y por necesidades de transcribir resoluciones más recientes, se da aquí igualmente por reproducida.

**CUARTO.-** Y por si todo lo anterior no demostrase los ríos de tinta y debate jurídico que, por aquellas fechas ,ya habían corrido a resultas del tributo hoy enjuiciado, la Sentencia del Tribunal Supremo y su meritada Sala III con nº 436/2020 de 18 de mayo dio un categórico golpe sobre la mesa al respecto de la cuestión aquí planteada. Dice así la referida Sentencia:

*“SEGUNDO.- La doctrina jurisprudencial sobre la revisión de liquidaciones tributarias firmes.*

*En relación con la revisión de los actos tributarios firmes y las potestades del órgano judicial para acordarla, a tenor de la decisión que haya sido adoptada al respecto por la Administración, hemos sentado una doctrina reiterada que puede resumirse en los siguientes términos:*

*El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos (los expresados, en relación con los actos tributarios, en el apartado 1 del artículo 217 de la Ley General Tributaria), expulsar del ordenamiento jurídico aquellas decisiones que, no obstante su firmeza, incurren en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico ( sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 122/2016).*

*Tal procedimiento sacrifica la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando ésta es vulnerada de manera radical, lo que obliga a analizar la concurrencia de aquellos motivos tasados "con talante restrictivo" ( sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013, dictada en el recurso de casación núm. 6165/2011).*

*La acción de nulidad no está concebida para canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico que pueda imputarse a un acto tributario firme, sino solo aquellas que constituyan un supuesto tasado de nulidad plena, previsto en el artículo 217 de la Ley General Tributaria, de manera que -dada la previa inacción del interesado, que no utilizó en su momento el cauce adecuado para atacar aquel acto con cuantos motivos de invalidez hubiera tenido por conveniente- "la revisión de oficio no es remedio para pretender la invalidez de actos anulables, sino solo para revisar actos nulos de pleno derecho" ( sentencia de 14 de abril de 2010, dictada en el recurso de casación núm. 3533/2007).*

**TERCERO**

*La aplicación de la doctrina expuesta al caso analizado: necesaria matización de la cuestión precisada en el auto de admisión.*

*Ya hemos señalado más arriba que en su escrito de demanda BANKIA, SA justificó la procedencia de anular la liquidación del impuesto (i) en el carácter ex tunc de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia núm. 59/2017 y (ii) en la concurrencia de cuatro motivos de nulidad de los previstos en el artículo 217.1 de la Ley General Tributaria: los contenidos en los apartados a) -único aducido, por cierto, en vía administrativo-, e), f) y g).*



*Hemos puesto también de manifiesto que el juzgado núm. 1 de Tarragona ha considerado procedente la devolución de ingresos indebidos por entender que concurre en el caso la causa de nulidad prevista en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria, pues la liquidación se habría dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente previsto en la medida en que los trámites que dieron lugar a la liquidación -regulados en el artículo 110.4 de la Ley de Haciendas Locales, expulsado completa e incondicionadamente del ordenamiento jurídico por la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017- no permitían que el contribuyente probara de ninguna forma que no se había producido el hecho imponible del impuesto, esto es, que no existió en la transmisión incremento, sino minusvalía.*

*(...)*

*4.4. Por consiguiente, podemos responder a la primera cuestión planteada por el auto de admisión, pero no a la segunda. Es decir, podemos pronunciarnos sobre qué cauces son idóneos para pretender (y, en su caso, obtener) la devolución de ingresos indebidos que tienen su origen en liquidaciones firmes; y podemos también pronunciarnos sobre si, en el caso de que fuera viable el procedimiento de nulidad de pleno derecho, concurren aquí los supuestos contemplados en el artículo 217.1.a), e), f) y g) de la Ley General Tributaria, únicos que podemos considerar que tienen relevancia para resolver el asunto.*

*No podríamos, sin embargo, contestar a la segunda cuestión en su integridad porque ello exigiría analizar supuestos (del 217.1 de la Ley General Tributaria) que no han estado en el pleito, que no han sido tenidos en cuenta por el juez a quo para estimar el recurso y que no son relevantes para la solución del litigio.*

*En otras palabras, cabe que decidamos sobre si -en el caso que nos ocupa- cabe solicitar la devolución de ingresos indebidos derivados de una liquidación firme del Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana con base en la nulidad radical de esa liquidación por concurrir en la misma alguno de los indicados supuestos previstos en el artículo 217.1 de la Ley General Tributaria, que son, insistimos, los (únicos) sobre los que se ha producido debate procesal.*

#### *CUARTO*

*Cabe solicitar la devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes instando la revisión de actos nulos de pleno derecho, pero no concurre -en el caso del tributo que nos ocupa y tras la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 - el supuesto de nulidad previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria, que fue el considerado en la sentencia recurrida.*

*La sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, como es sabido, declaró la inconstitucionalidad y nulidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL "en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica", de suerte que -en la interpretación que ha efectuado esta Sala Tercera desde nuestra sentencia de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación núm. 6226/2017- tales preceptos*

*" (...) son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE".*



*A tenor de esa misma sentencia del Tribunal Constitucional, y -también- en los términos en los que esta Sala ha interpretado su contenido, el artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso, por cuanto dicho precepto:*

*"(...) no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene, o, dicho de otro modo, porque "impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica".*

*En la repetida sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 se guarda silencio sobre el alcance de los efectos de su declaración de inconstitucionalidad.*

*Este silencio contrasta con lo declarado por el propio Tribunal Constitucional en la posterior sentencia de 31 de octubre de 2019 (cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020/2019), referida también al impuesto que nos ocupa aunque desde otra perspectiva: la de la eventual inconstitucionalidad del artículo 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales cuando la aplicación de la regla de cálculo que tal precepto contiene (que parte del porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) determine un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo.*

*En esta segunda sentencia, declara el Tribunal Constitucional en su fundamento jurídico cuarto que, en supuestos como el descrito:*

*"(...) La cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo ( art. 31.1 CE)"*

*Y eso le permite concluir que el artículo 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto 17 Legislativo 2/2004, de 5 de marzo resulta inconstitucional:*

*"(...) Únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente.*

*Eso sí, la inconstitucionalidad así apreciada no puede extenderse, sin embargo, como pretende el órgano judicial, al art. 108.1 TRLHL (tipo de gravamen), pues el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria".*

*La sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de octubre de 2019 limita, además, los efectos de su declaración de inconstitucionalidad parcial del artículo 107.4 de la Ley de Haciendas Locales, al declarar que:*

*"Por exigencia del principio de seguridad jurídica ( art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (...), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme".*



*Como decíamos más arriba, esta limitación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad no se efectuó en la sentencia del mismo Tribunal Constitucional núm. 59/2017.*

*Y si ello es así, esto es, si el Tribunal Constitucional -pudiendo hacerlo- no ha establecido límites a la declaración de inconstitucionalidad contenida en esa sentencia, corresponde a este Tribunal Supremo -en aplicación de la legalidad ordinaria- determinar en qué medida esa declaración puede tener efectos para el contribuyente a quien le fueron giradas liquidaciones aplicando los preceptos considerados parcialmente inconstitucionales cuando tales liquidaciones ganaron firmeza por no haber sido recurridas en tiempo y forma.*

*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, a cuyo tenor:*

*"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".*

*El precepto nos permite una primera aproximación a la primera cuestión que nos señala el auto de admisión, aunque sea de carácter negativo: no es posible una devolución directa, automática del gravamen abonado en aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (declarados parcialmente inconstitucionales), sino 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.*

*Para llegar a esta conclusión (que - prima facie- permitiría instar la devolución a través del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho o del de revocación) no constituye obstáculo alguno la doctrina de este Tribunal Supremo que arranca de la sentencia de 16 de diciembre de 2010 (casación núm. 6163/2007) sobre el gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego.*

*Recordemos que, en ese supuesto, el Tribunal Constitucional declaró inconstitucional dicho gravamen mediante la sentencia núm. 173/1996 en la que -como ha sucedido con la núm. 59/2017- no se limitaron los efectos en relación con actos tributarios que habían ganado firmeza en vía administrativa.*

*Y la doctrina de este Tribunal, en relación con los posibles efectos de esa declaración de inconstitucionalidad respecto de liquidaciones firmes, se resume en los siguientes términos:*

*"(...) El ingreso por el gravamen complementario declarado inconstitucional era indebido desde que se produjo porque los efectos de la mencionada declaración de inconstitucionalidad no eran constitutivos del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado sino meramente declarativos del mismo, pues no se trata de un supuesto de devolución de ingresos indebidos "ordinario", ocasionado por una revisión en vía administrativa o judicial, sino de un supuesto de devolución de ingresos indebidos fruto de una declaración de inconstitucionalidad con eficacia "extunc", que aboca a considerar inexistente en el ordenamiento jurídico el precepto legal declarado*



inconstitucional desde su entrada en vigor, "tamquam non esset", como si no hubiese existido nunca".

Decimos que esta doctrina no resulta aplicable al caso por la razón esencial de que la misma se efectúa bajo la vigencia de un régimen legal de devolución de ingresos indebidos -el previsto en la Ley General Tributaria anterior- claramente distinto del procedimiento que, para obtener dicha devolución, aparece regulado en la normativa vigente.

En efecto: en el sistema aplicable cuando se estableció aquella doctrina jurisprudencial, la Ley General Tributaria de 1963 dedicaba a la devolución de ingresos indebidos un lacónico precepto (el artículo 155), que se limitaba a afirmar lo siguiente:

"Los sujetos pasivos o responsables y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias, aplicándose el interés legal".

Y en el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regulaba el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, no se establecía más límite al respecto que el plazo de prescripción (artículo 3 de la propia norma reglamentaria).

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 el 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.

Llegados a este punto nos queda por dilucidar una primera cuestión: la de si concurre en el caso el supuesto de nulidad previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria pues este motivo -como ya adelantamos más arriba- es el único que fue tenido en cuenta por el juzgador para considerar nula la liquidación tributaria de la que trae causa el ingreso que, por ello, debe considerarse indebido.

Tendremos que pronunciarnos, además y en el caso de que entendamos que tal motivo no concurre, sobre los otros motivos de nulidad que estuvieron en el debate en la medida en que fueron aducidos en el escrito rector del procedimiento abreviado; seguramente en otros procesos resultará obligatorio analizar la incidencia en supuestos como este del artículo 219 de la Ley General Tributaria, pues en ellos tal cuestión será la relevante.

Pero, insistimos, la congruencia interna de esta sentencia, el respeto al debate procesal producido en sede administrativa y en la instancia y el juicio de relevancia que resulta aquí aplicable nos obligan a resolver la casación, en primer lugar, en relación a la concurrencia en el caso del repetido motivo de nulidad radical previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria y, en su caso, respecto de los otros tres supuestos de nulidad que tienen aquí, como se ha dicho, relevancia.





*En relación con dicha cuestión, resulta forzoso recordar aquí la consolidada jurisprudencia de esta Sala sobre el significado y alcance de ese motivo de nulidad, según el cual son nulos los actos tributarios*

*"Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados".*

*Así, muestra jurisprudencia ha distinguido distintos supuestos en relación con este motivo, que pueden sintetizarse así:*

*10.1. La expresión "prescindir total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello" debe reservarse a supuestos en los que se aprecien vulneraciones de la legalidad con un mayor componente antijurídico, debiendo ser la omisión clara, manifiesta y ostensible, sin que baste el desconocimiento de un mero trámite que no pueda (ni deba) reputarse esencial.*

*10.2. La utilización de un procedimiento distinto del establecido expresamente en la Ley puede asimilarse a la ausencia absoluta de procedimiento; pero puede también no integrar el supuesto de nulidad cuando en el seno de ese procedimiento diferente se hayan seguido los trámites esenciales previstos en el regulado ad hoc, lo que excluiría, además, toda forma de indefensión.*

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

*La circunstancia de que en el procedimiento que dio lugar a la liquidación (firme) que ahora nos ocupa no pudiera el contribuyente -por aplicación del artículo 110.4 de la Ley de Haciendas Locales- acreditar un resultado diferente del resultante de las reglas objetivas de valoración previstas en el precepto no permite afirmar que dicho procedimiento adolezca del motivo de nulidad radical previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria. Y ello por las razones que a continuación se exponen:*

*11.1. El "procedimiento legalmente previsto" cuando se dictó la liquidación firme cuya nulidad se pretende era, cabalmente, el que regulaba el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, concretamente, sus artículos 102, 107 y 110.4.*

*En la sentencia 59/2017, el Tribunal Constitucional declara inconstitucional (completa, absoluta, incondicionadamente) este último precepto por cuanto el mismo impedía a los sujetos pasivos acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica.*

*Pero eso no permite afirmar, en absoluto, que todas las liquidaciones anteriores a esa sentencia sean nulas por falta de procedimiento, pues eso supondría no ya solo proyectar hacia atrás esa declaración de nulidad, sino, sobre todo, "construir" -retrospectivamente- un procedimiento con un trámite (la eventual prueba de la inexistencia de minusvalía) que no podía ser omitido por la Hacienda municipal por la razón esencial de que "no estaba previsto legalmente", esto es, no estaba contemplado en la Ley reguladora del procedimiento que debía seguirse para liquidar.*

*11.2. El artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria exige, como se ha visto, que el acto haya prescindido "total y absolutamente" del procedimiento legalmente previsto, y esta exigencia no concurre, desde luego, en los trámites que dieron origen a nuestro acto tributario firme.*



*En la liquidación girada a la contribuyente, el ayuntamiento de Creixell se atemperó al procedimiento que resultaba de la ley entonces vigente, procedimiento que -solo después de la sentencia del Tribunal Constitucional- se ha revelado inconstitucional por no permitir la prueba de la inexistencia del hecho imponible.*

*Dicho de otro modo, y gráficamente, para imputar a un ayuntamiento tan grave conducta procedimental determinante de la nulidad de su resolución, tendríamos que exigir a las Haciendas Locales que hubieran inaplicado la Ley o que hubieran incluido en el procedimiento un trámite no previsto -como el de abrir un período de prueba para acreditar la eventual inexistencia de la plusvalía-; algo que, en nuestro caso, ni siquiera fue aducido por el contribuyente en su momento, pues éste solo pretende exonerarse del tributo por ausencia de hecho imponible cuando se publica la sentencia núm. 59/2017 del Tribunal Constitucional.*

*(...)*

*En definitiva, no concurre el supuesto de nulidad radical previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria, lo que obliga a la Sala a analizar el resto de los motivos de nulidad que -con amparo en otras letras de ese mismo precepto legal- adujo el recurrente.*

#### *QUINTO*

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

*La nulidad de los actos tributarios que prevé el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria se produce en aquellos actos*

*"Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional".*

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

*Basta para rechazar esta alegación con recordar que la vulneración del principio de capacidad económica -como consideró el contribuyente en su demanda- no tiene encaje en el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria, pues tal principio -reconocido en el artículo 31.1 de la Constitución- no constituye un derecho "susceptible de amparo constitucional", como tal precepto establece, al no estar reconocido en los artículos 14 a 29 de la Constitución (v. artículos 53.2 de la Constitución y 41.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional).*

*Tampoco concurre en el caso, claramente, el supuesto previsto en la letra f) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor son nulos de pleno derecho los actos dictados en materia tributaria cuando se trate de actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico*

*"Por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición".*

*Para fundamentar la concurrencia en el caso de este motivo de nulidad, señalaba en su demanda BANKIA, SA, lacónicamente, lo siguiente:*



"El TC ha declarado nulos de pleno derecho los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 LHL, declaración de nulidad que conlleva que haya un acto administrativo expreso (la liquidación) contrario al ordenamiento jurídico (como declara el TC) que permite adquirir un derecho (cobrar o exigir el importe de la liquidación) al ayuntamiento careciendo de los requisitos esenciales para su adquisición (carencia de cobertura legal para la liquidación con la nulidad de los artículos citados), por lo que también estaríamos en el supuesto contemplado en la letra f) del artículo 217.1 LGT, procediendo por tanto la revisión planteada".

Es evidente que el precepto en estudio sanciona con nulidad radical los actos declarativos de derechos "dictados por la Administración" (expresa o presuntamente) que, sin embargo y al no tener los requisitos fundamentales requeridos por el ordenamiento, no permiten incorporar al patrimonio del particular (no de la Administración autora del acto) un derecho o una facultad que, en puridad, nunca ostentó.

La doctrina científica y la jurisprudencia han puesto especial énfasis, cuando han analizado el artículo que nos ocupa, en delimitar cuáles son, en cada caso, los "requisitos esenciales" (cuya ausencia determinará la nulidad) para adquirir la facultad o el derecho, existiendo cierto acuerdo en afirmar que éstos son aquéllos que constituyan los presupuestos de la estructura definitiva del acto, o sean absolutamente determinantes para la configuración del derecho adquirido o la finalidad que se pretende alcanzar.

El precepto en cuestión, sin embargo, no se refiere -ni puede referirse- a actos de gravamen o a actos -como los tributarios que ahora nos conciernen- en los que la Administración impone al particular una obligación de dar a tenor de la legislación aplicable, pues el supuesto de nulidad solo está pensado para revocar actos en los que el particular interesado -no la Administración- se ha hecho con facultades, o ha adquirido derechos careciendo de los requisitos esenciales al respecto.

Resulta, en definitiva, extravagante la alegación de este supuesto de nulidad en relación con un acto administrativo de naturaleza tributaria en el que la Administración competente lo único que ha hecho es exigir un impuesto por entender que concurría el hecho imposible definido en la ley.

El supuesto analizado, en fin, no está pensado en absoluto para supuestos como el que ahora nos ocupa ni, desde luego, resulta aceptable la alegación genérica de que la Administración, al liquidar el tributo, ha obtenido un derecho (el importe de la cuota) sin que concurren los requisitos legalmente previstos tras la sentencia del Tribunal Constitucional.

El artículo 217.1 de la Ley General Tributaria contiene una última letra (-la g)- en la que declara nulos los actos tributarios

"(En cualquier otro (supuesto) que se establezca expresamente en una disposición de rango legal".

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

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



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

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

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

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

(...)

**QUINTO.- Descendiendo supuesto litigioso,** la solicitud de revisión de oficio (no citada expresamente por la recurrente y con remisión a los solos motivos de nulidad pero no al art. 106 y siguientes de la Ley 39/2015 ni al art. 217 de la LGT 58/2003), la misma NO dable. Y es que en la vía administrativa previa, allí y entonces, EN NINGÚN MOMENTO cuestionó la procedencia del tributo y los conceptos jurídicos y fiscales que lo conforman. Nunca presentó un recurso de reposición. Se le giró una liquidación en 2018 (cuando ya había pasado casi un año de la STC 51/2017 y la abonó; después, esperó, transcurridos más dos años desde su abono, a marzo de 2021 para presentar directamente una "solicitud de nulidad". Con tal inactividad voluntaria de la sociedad mercantil recurrente, sin entrar en el cumplimiento total, el hecho incontestable para quien aquí resuelve es que la liquidación devino firme por consentida con su abono, y **a resultados del pronunciamiento del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021 y su Fundamento Sexto b)**, de forma contundente y sin más razones que lo que se proclamó, se dice lo que a continuación se transcribe igualmente: **"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."**

Con este estado de cosas, atendida y NUNCA antes discutida, debe desterrarse la interpretación puesta sobre la mesa por la mercantil recurrente y su representación en cuanto a la inconstitucionalidad del tributo pues la misma no puede entrar a valorarse al ser firme.



A más a más, también como “ratio decidendi” los razonamientos de la Sentencia de la meritada Sala III del Tribunal Supremo transcrita en el Fundamento Cuarto y de 18 de mayo de 2020, puesta en relación con la absolutamente inadecuada forma de exigir una devolución de ingresos indebidos a la vista de la regulación prevista en el art. 221 de la LGT 58/2003, habría llevado igualmente a la necesaria desestimación del recurso.

Y es que, sobre la base de la Sentencia del Tribunal Supremo indicada, el art. 31.1 no tiene carácter de derecho fundamental y por tanto no cabe buscar la salvaguarda del mismo sobre la base del motivo de nulidad del art. 217.1.a) de la Ley 58/2003 General Tributaria. E, igualmente, no cabe la interpretación llevada a cabo sobre el alcance de los actos contrarios a derecho pues como ya dice la meritada Sala III en su Sentencia Nº 4368/2020 “...El precepto en cuestión, sin embargo, no se refiere -ni puede referirse- a actos de gravamen o a actos -como los tributarios que ahora nos conciernen- en los que la Administración impone al particular una obligación de dar a tenor de la legislación aplicable, pues el supuesto de nulidad solo está pensado para revocar actos en los que el particular interesado -no la Administración- se ha hecho con facultades, o ha adquirido derechos careciendo de los requisitos esenciales al respecto.

Resulta, en definitiva, extravagante la alegación de este supuesto de nulidad en relación con un acto administrativo de naturaleza tributaria en el que la Administración competente lo único que ha hecho es exigir un impuesto por entender que concurría el hecho imponible definido en la ley.

El supuesto analizado, en fin, no está pensado en absoluto para supuestos como el que ahora nos ocupa ni, desde luego, resulta aceptable la alegación genérica de que la Administración, al liquidar el tributo, ha obtenido un derecho (el importe de la cuota) sin que concurren los requisitos legalmente previstos tras la sentencia del Tribunal Constitucional”.

**Asimismo,** en modo alguno nos encontramos con una autoliquidación, como era el caso de la sentencia del Tribunal Constitucional nº 108/2022, de 26 de septiembre Si se examina el folio 2 del expediente administrativo, la mercantil recurrente ni de lejos presentó una autoliquidación en la forma regulada por la LGT 58/2003 en su artículo 120.1 (“1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar”). Se limitó a comunicar al Ayuntamiento de Málaga que “Banco Santander, SA” era titular de 17 inmuebles “en Málaga” (cuando dos de ellos estaban en Marbella); y sin cálculo o acto alguno de los citados en el apartado antes transcrito, se dio traslado de una venta en globo de inmuebles. Y no siendo una autoliquidación, no cabe aplicar la excepción prevista en el Fundametro Secto b) último inciso de la STC antes indicada.

Por último, con la decisión directa de inadmisión el Ayuntamiento de Málaga no hizo más que hacer uso de la posibilidad prevista tanto en el art. 106.3 de la LPACAP como en el art. 219.3 de la LGT: “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”

En consecuencia, tratándose de liquidación tributaria firme; no siendo la misma susceptible de considerarse susceptibles de amparo constitucional al no gozar el art. 31 y los principios allí contenidos del carácter de derechos fundamentales; y no siendo un acto contrario a derecho en la



forma indicada en los párrafos que preceden, procede la completa desestimación del recurso y de todas y cada una de sus pretensiones, principal y subsidiarias, sin necesidad de más razones.

**SÉPTIMO.-** Para concluir, de conformidad con la redacción del art.139.1 de la Ley Adjetiva al tiempo de interposición de la demanda, el principio general es el de la imposición conforme el criterio del vencimiento objetivo. Y en este caso, desestimada todas las pretensiones de la parte actora, deben imponerse las costas a la sociedad "BANCO SANTANDER, SA"; imposición que se hace en cuantía máxima de 1.000 euros pues, a pesar de ser evidente que no concurría un supuesto de los previstos en la STC de 26 de octubre de 2021, no concurre prueba plena de temeridad o mala fe.

Vistos los artículos citados y demás de general aplicación, procede dictar el siguiente

## **FALLO**

Que en el Procedimiento Abreviado 279/2021 **debo DESESTIMAR y DESESTIMO** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales Sr. Jiménez López actuando en nombre y representación de la mercantil "BANCO SANTANDER, SA" y, contra la inadmisión de revisión el Ayuntamiento de Málaga y su Organismo Autónomo de Gestión Tributaria y solicitud de devolución de ingresos indebidos por liquidación en concepto de IVTNU identificados en los Hechos de esta resolución, representado el Letrado Sr. Ibáñez Molina, al ser la misma conforme a derecho, debiendo mantener la liquidación inicial todo su contenido y eficacia. Todo ello, además, con la imposición de costas a la actora en cuantía máxima de 1.000 euros.

Notifíquese la presente resolución a las partes haciéndoles saber que, contra la misma y atendida la cuantía individual de cada una de las liquidaciones, **NO cabe recurso de apelación (artículo 41 en relación con el art. 81.1.a) ambos de la LJCA 29/1998).**

Líbrese Testimonio de esta Sentencia para su unión a los autos de su razón e inclúyase la misma en el Libro de su clase; y con testimonio de ella, en su caso, devuélvase el expediente administrativo al Centro de su procedencia.

Así por esta mi sentencia, definitivamente juzgando, lo pronuncio, mando y firmo.

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

*Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.*





