



**Juzgado de lo Contencioso-Administrativo
nº 3
Málaga**

Procedimiento abreviado nº 423/2020

Magistrado: Óscar Pérez Corrales

Recurrente: BANCO SANTANDER, SA

Letrada y procurador: Ana Garnica Santamaría y José Domingo Corpas

Demandado: Ayuntamiento de Málaga, asistido y representado por Sergio Verdier Hernández, letrado municipal

SENTENCIA, N.º 90/2023

En Málaga, a 24 de marzo de 2023.

ANTECEDENTES DE HECHO

ÚNICO.- 1. El día 6-11-2020 se interpuso - con formulación simultánea de demanda - recurso c-a frente a la desestimación por silencio administrativo de la petición formulada por el recurrente ante el Ayuntamiento de Málaga el día 25-10-2018 solicitando - en relación con la liquidación de 23-11-2020 por importe de 967,56 € (nº recibo/expediente 2017006670) emitida por en concepto de impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana - su revocación.

2. Se dictó decreto de admisión a trámite el día 17-11-2020 confiriendo traslado para contestar a la Administración al instar el recurrente la tramitación escrita. Oponiéndose la Administración y suspendido el primer señalamiento, se señaló finalmente para la celebración del juicio el día 22-3-2023.

Por auto de 14-11-2021 y a petición del recurrente, se acordó la





ampliación del objeto de este recurso a la resolución de 9-11-2021 que inadmitie la petición de incoar de oficio el trámite.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto de recurso c-a y causa de inadmisión alegada por la Administración demandada

1. El objeto de este recurso c-a, en virtud de la ampliación acordada por auto de 14-11-2021, lo integra la resolución de 9-11-2021 del Organismo Autónomo Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Málaga, que inadmite la solicitud de revocación formulada el día 25-10-2018 en relación con la liquidación de 23-11-2020 por importe de 967,56 € (nº recibo/expediente 2017006670) emitida por en concepto de impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

2. Alega la Administración que el recurso ha de ser inadmitido por cuanto que no se ha agotado la vía administrativa al no haberse intentado bien de manera potestativa la reposición, bien, en todo caso, la preceptiva reclamación económico-administrativa.

La causa de inadmisión ha de ser alegada por dos motivos. El primero por cuanto que, en todo caso, la propia resolución expresa de 9-11-2020 instruía de recursos ante la jurisdicción afirmando que se había agotado la vía administrativa. Esta instrucción, aun cuando fuese errónea, fue la seguida por el recurrente, quien no ha de pechar con las consecuencias del error. En todo cao, iniciado el recurso frente a una ficción desestimatoria, la decisión expresa posterior, aun cuando no agote la vía administrativa, no puede determinar una decisión de inadmisión como la pretendida. En este sentido, la reciente STS, 3ª, secc. 2ª, de 7-3-2023 (rec. 3069/2021; ECLI:ES:TS:2023:799) reitera una doctrina clásica: *No procede declarar la inadmisibilidad de un recurso contencioso-administrativo, por falta de agotamiento de la vía administrativa previa, conforme a lo declarado en los artículos 69.c), en relación con el 25.1 LJCA, en aquellos casos en que el acto impugnado fuera una desestimación presunta, por silencio administrativo, ya que, por su propia naturaleza, se trata de una mera ficción de acto que no incorpora información alguna sobre el régimen de recursos.*

SEGUNDO.- Sobre el fondo del asunto (por exigirlo así el principio de igualdad en la aplicación de la ley, en esta sentencia reitero las razones de desestimación contenidas en la dictada el día 25-7-2022 por este mismo magistrado en el recurso 392/2020, en el que las partes eran las mismas)



1. Desde hacía tiempo el Tribunal Supremo venía afirmando que el

análisis del artículo 219 LGT, en relación con los diversos pronunciamientos sobre inconstitucionalidad referidos a determinados aspectos de la regulación en la ley de haciendas locales del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza), estaba pendiente de pronunciamiento (así se decía en las sentencias de la secc. 2ª de 15-12-2021 - rec. 4494/2019; ECLI:ES:TS:2021:4648 - y 20-01-2022 - rec. 1502/2020 ECLI:ES:TS:2022:166 -). Este análisis se hizo finalmente en la STS, 3ª, secc. 2ª, de 09-02-2022 (rec. 126/2019; ECLI:ES:TS:2022:484), cuyas razones se reiteran en la posterior de la misma sección de 14-2-2022 (rec. 442/2019; ECLI:ES:TS:2022:699).

2. Voy a reproducir, por su claridad, parte de la literalidad de la sentencia y que se refiere a un presupuesto esencial, cual es que la petición de devolución de ingresos indebidos y la articulación del procedimiento revisorio de revocación se insiere en el artículo 221.3 GT, de donde resulta que la revocación tiene un carácter instrumental de la petición de devolución de ingresos indebidos. Así, dice el meritado precepto, tras declarar en el apartado 1 que el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, dispone que *.../... Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley.*

Y partiendo de ello, dice el TS:

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

Cuando se pretende la devolución de ingresos indebidos, la revocación legalmente, art. 221.3, posee carácter instrumental. La propia ley, art. 221.1, prevé expresamente que el procedimiento se iniciará de oficio o a instancia del interesado; se le reconoce el derecho a los interesados para





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

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

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

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

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

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





216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley".

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

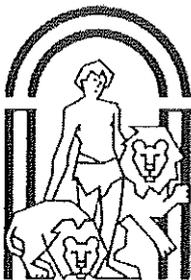
Por todo ello, y parafraseando a la expresada sentencia, llegados a este punto solo queda por dilucidar una cuestión: la de si concurre en el caso el supuesto de infracción manifiesta de la Ley, pues este motivo es el único que resulta relevante para resolver el litigio y el único que podemos resolver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

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

Y adentrándose ya en el artículo 219, continúa:

.../... Dijimos entonces respecto de la nulidad, pero ahora referido a la revocación en el supuesto del art. 221.3, a través de la revocación no se puede canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico que pueda imputarse a un acto tributario firme, sino solo aquellas que constituyan un supuesto tasado de revocación del art. 219.1 de la LGT, esto es, "cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados"

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





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

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

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

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

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

Así las cosas hasta la STC de 11 de mayo de 2017, si algo ha caracterizado a la materia y a su regulación es la gran inseguridad jurídica creada, provocando un semillero de conflictos con desiguales respuestas tanto entre los propios contribuyentes y ayuntamientos como en el conjunto del ámbito judicial, al extremo que incluso después de la referida STC 59/17 no existía un criterio común y único en los Tribunales, al punto que se hicieron interpretaciones absolutamente alejadas; tal



estado de cosas, sin ánimo de exhaustividad, hizo que durante un mismo espacio temporal la interpretación de la normativa de la plus valía municipal y su aplicación práctica, suscitara llamativas discrepancias y dispares soluciones, desde los que consideraban que la legislación era constitucional y debía aplicarse sin más girando todo el problema en la prueba y su valoración, a los que cuestionaron su constitucionalidad, o los que pusieron en cuestión el método de determinación de la base imponible. En fin, al tiempo en que se producen los hechos y recae la propia sentencia impugnada, lo que era evidente era la incertidumbre, la oscuridad de la normativa, sus posibles interpretaciones razonables y, en definitiva, un abanico de repuestas jurídicas y judiciales no ya diferentes sino incluso contradictorias; es evidente que la infracción está lejos de colmar los criterios que la jurisprudencia ha identificado para integrar le infracción de la Ley como manifiesta. Por lo que la conclusión se impone, no estamos ante el supuesto del art. 219.1 de revocación por infracción manifiesta de la Ley, y planteado en estos términos el debate no cabe entrar en otras consideraciones [...]"

3. A modo de conclusión y en forzada síntesis, puesto que la revocación es un instrumento en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos (por la vía del art. 221.3 LGT), es obligado atender al fondo de la revocación y decidir sobre ella, mas sin que en el caso concurra el requisito de "infracción manifiesta de la ley" - art. 219 - por la sola razón de la declaración de inconstitucionalidad si atenderemos al intenso debate que ha suscitado la cuestión, tal y como exponer la meritada sentencia.

4. Las razones expuestas permiten considerar, en primer lugar, que ha de declararse la nulidad del acto recurrido en tanto en cuanto inadmite la petición de revocación (esto es, no lo tramita). Sin embargo, y abordando el fondo del asunto (en el escrito de demanda se formuló la pretensión de revocación y es cuestión sobre la que la Administración ha podido formular alegaciones, como así efectivamente ha hecho), procederá desestimar la petición de devolución de ingresos indebidos por causa de revocación.

Sin costas.

FALLO

ESTIMO PARCIALMENTE el recurso c-a interpuesto pr BANCO SANTANDER, SA frente a la resolución de 9-11-2021 del Organismo Autónomo Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Málaga, que inadmite la solicitud de revocación formulada el día 25-10-2018 en relación con la liquidación de 23-11-2020 por importe de 967,56 € (nº recibo/expediente 2017006670) emitida por en concepto de impuesto sobre el incremento del valor de





los terrenos de naturaleza urbana, resolución que anulo por ser contraria a derecho, desestimando, en cuanto al fondo, la petición de devolución de ingresos indebidos por causa de revocación.

Sin costas.

Es firme.

Así lo acuerdo y firmo Oscar Perez Corrales, Magistrado.

"La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran 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."

