

JUZGADO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO Nº 4 DE MÁLAGA
PROCEDIMIENTO ORDINARIO 256/22

De: [REDACTED] que actúa en nombre y beneficio de la COMUNIDAD DE HEREDEROS DE [REDACTED]

Procurador/a: RAQUEL DIAZ HERNANDEZ

Letrado/a: PABLO LUIS RUA SOBRINO

Contra: EXCMO. AYUNTAMIENTO DE MALAGA

Letrado/a: S.J.AYUNT. MALAGA

SENTENCIA nº 112/2023

En MÁLAGA, a 29 de mayo de 2023.

MARÍA GUZMÁN FERNÁNDEZ, MAGISTRADA-JUEZ del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 4 de Málaga, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso contencioso-administrativo registrado con el número 256/2022 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: LA DESESTIMACIÓN PRESUNTA POR SILENCIO ADMINISTRATIVO DE LA PETICIÓN FORMULADA ANTE EL AYUNTAMIENTO DE MÁLAGA EL DÍA 24 DE SEPTIEMBRE DE 2019 SOLICITANDO LA REVOCACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA Y LA DEVOLUCIÓN DEL INGRESO EFECTUADO.

Son partes en dicho recurso: como recurrente [REDACTED] que actúa en nombre y beneficio de la COMUNIDAD DE HEREDEROS DE [REDACTED] representado por la procuradora Raquel Díaz Hernández y asistido por los letrados Pablo L. Rúa Sobrino y Fernando Camba Rodríguez;

como Administración demandada, AYUNTAMIENTO DE MÁLAGA, representado y asistido por letrado de los servicios municipales.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el presente recurso contencioso-administrativo se impugna la resolución reseñada en el encabezamiento que precede, solicitándose su nulidad por no hallarla conforme al Ordenamiento Jurídico, según los razonamientos que luego serán objeto de estudio.

SEGUNDO.- La representación procesal de la parte demandada se opone



sustentando la legalidad del acuerdo impugnado, en atención a las razones que constan en las actuaciones y que analizaremos a continuación.

La cuantía del procedimiento queda fijada en la cantidad de 92.344,17 Euros.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

I. Objeto del procedimiento.

PRIMERO.- Constituye el objeto del presente procedimiento la desestimación presunta por silencio administrativo de la petición formulada por el recurrente ante el Ayuntamiento de Málaga el día 24 de septiembre de 2019 solicitando -en relación con 8 liquidaciones practicadas en fecha 24 de septiembre de 2015 por importe total de 92.344,17 Euros en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU ó plusvalía municipal)- que se inicie la vía de oficio de la revocación de las liquidaciones y que se devuelva el importe junto con los intereses.

II. Pretensiones de las partes.

SEGUNDO.- Se alza el recurrente frente a dicho acto pretendiendo su nulidad por no ser conforme a Derecho y, como situación jurídica individualizada, solicita que se declare el derecho de la parte recurrente a recibir de la Administración demandada el importe indebidamente ingresado (92.344,17 Euros), más intereses por fraccionamiento/aplazamiento e intereses legales.

Fundamenta el recurso en los motivos que, sucintamente expuestos, son los siguientes:

- Nulidad de las liquidaciones practicadas por estar basadas en preceptos declarados inconstitucionales.

La Administración demandada se opone al recurso; defiende que la resolución recurrida es ajustada a Derecho e interesa su confirmación.

Aduce como motivo de oposición:

- Inadmisibilidad por falta de agotamiento de la vía administrativa.
- Inadmisibilidad por extemporaneidad.
- Las sentencias que el Tribunal Constitucional ha dictado en torno a los preceptos que regulan el impuesto no son aplicables al caso de autos, toda que vez que las liquidaciones son firmes y consentidas. Tampoco procede revocación por infracción manifiesta de la ley.



II. Examen del recurso.

TERCERO.- Comenzando por las posibles causas de inadmisibilidad del recurso, el artículo 69 de la LJCA establece que *la sentencia declarará la inadmisibilidad del recurso o de alguna de las pretensiones en los casos siguientes:*

- a) *Que el Juzgado o Tribunal Contencioso-administrativo carezca de jurisdicción.*
- b) *Que se hubiera interpuesto por persona incapaz, no debidamente representada o no legitimada.*
- c) *Que tuviera por objeto disposiciones, actos o actuaciones no susceptibles de impugnación.*
- d) *Que recayera sobre cosa juzgada o existiera litispendencia.*
- e) *Que se hubiera presentado el escrito inicial del recurso fuera del plazo establecido.*

Se invoca por la dirección letrada de la Administración demandada la causa de inadmisibilidad prevista en el apartado e); aduce para ello que, habiéndose dictado resolución expresa publicada por anuncio en el BOP el 15 de julio de 2020, y siendo por tanto la fecha de notificación el 31 de julio de 2020, el recurso es extemporáneo al haberse interpuesto con fecha 20 de julio de 2022.

Ello no obstante, olvida la Administración demandada que, no habiéndose ampliado el presente recurso c-a a la resolución expresa a que se hace mención, el objeto no puede ser otro que la ficción desestimatoria contra la que inicialmente se interpuso el recurso. Así las cosas, lo que procedería es determinar la validez o no de la notificación edictal practicada, pues en caso de estimarse que no fue acorde a Derecho, la resolución expresa no habría producido efecto respecto del recurrente, resultando procedente entrar a conocer acerca de la ficción desestimatoria. Por el contrario, la conformidad a Derecho de la notificación practicada a través de la publicación en el BOP, haría eficaz la resolución expresa respecto del recurrente, lo que supone que al ser el acto recurrido la mencionada desestimación por silencio administrativo, se habría perdido de manera sobrevenida el objeto del procedimiento que nos ocupa, de conformidad con lo dispuesto en el art. 22 de la LEC, lo que conforma en sí misma una causa de inadmisibilidad del presente recurso.

A este respecto, el recurrente cuestiona la legalidad de la notificación edictal practicada, señalando que se le ha causado indefensión, en tanto que dicha resolución no le fue notificada en persona, pese a que la Administración disponía de datos suficientes en el e.a. para poder haberlo hecho.

El AYUNTAMIENTO DE MÁLAGA defiende que la notificación se hizo correctamente, pues siendo la misma "desconocida" en el domicilio designado, lo procedente era, como así se hizo, la notificación por medio de edictos.

Dispone el artículo 110.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que *En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el*





domicilio fiscal de uno u otro. Añade el art. 112.1 del mismo texto legal que Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

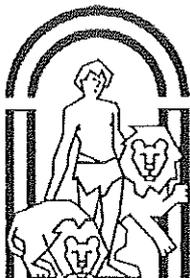
En el caso que nos ocupa, la notificación de la resolución dictada con fecha 17 de enero de 2020 acordando inadmitir a trámite cada una de las solicitudes presentadas, se efectuó en el domicilio sito en Paseo de la Castellana nº... de Madrid, siendo el resultado "desconocido" (f. 375 e.a.), no realizando el Ayuntamiento ningún tipo de gestión tendente a averiguar el actual domicilio del afectado, cuando lo cierto es que, según los datos del propio e.a., [REDACTED] dispone de otro domicilio [REDACTED] de Málaga, e incluso en el propio e.a. consta otro domicilio de notificaciones para la COMUNIDAD DE [REDACTED] de Málaga- (f. 32, 53, 57, 64, 168, 192, 196, 200, 215, 219, 223, 238, 242... e.a.).

El Tribunal Constitucional ha establecido en múltiples Sentencias -entre otras, las de 30 de noviembre de 2000, 28 de mayo de 2001 y 19 de enero de 2002- que la notificación edictal es residual y se debe utilizar únicamente cuando la personal, correctamente intentada, ha resultado infructuosa, debiendo la Administración desplegar una mínima diligencia para, con los datos con que cuente, intentar la notificación personal, utilizando sólo los edictos como instrumento residual ante la imposibilidad de la anterior. En el mismo sentido se pronuncia el TS, entre otras en su Sentencia de fecha 26 de enero de 2004, que establece que es necesario practicar personalmente las notificaciones *cuando conste la dirección del interesado o se pueda lograr sin esfuerzos desproporcionados.*

Por lo tanto, si bien no cabe exigir que la Administración lleve a cabo largas, arduas y complejas indagaciones ajenas a su función, lo cierto es que en el caso que nos ocupa el Ayuntamiento sólo habría tenido que consultar los datos del propio expediente que estaba instruyendo para localizar el domicilio del afectado y evitar así tener que acudir a la vía edictal, generando indefensión.

En definitiva, estimando nula la notificación edictal practicada, no pierde sentido la impugnación de la ficción desestimatoria, objeto del presente recurso c-a, lo que hace que la causa de inadmisibilidad deba ser rechazada.

CUARTO.- Opone también el Ayuntamiento demandado como causa de inadmisibilidad, el haberse interpuesto el recurso contra un acto no susceptible de impugnación, por falta de agotamiento de la vía administrativa -apartado c) del art. 69 de la LCA-, y ello en tanto lo procedente frente a la desestimación presunta de la solicitud de revocación de las ocho liquidaciones, así como la devolución de ingresos indebidos presentada (una vez descartada la eficacia de la resolución desestimatoria expresa), era haber interpuesto reclamación económica administrativa ante el Jurado Tributario, de



conformidad con lo establecido en el art. 137 de la LBRL en el marco del art. 222 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

Esta cuestión, largamente debatida en los tribunales, ha sido sin embargo recientemente aclarada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que, resolviendo el recurso de casación 3069/2021, en el que se planteaba la cuestión jurídica de si procede declarar la inadmisibilidad de un recurso c-a por falta de agotamiento de la vía administrativa ex art. 69 c), en relación con el art. 25.1 LJCA, cuando el objeto del mismo fuera una resolución presunta, al no haber dictado acto expreso la Administración en el plazo previsto en la normativa de aplicación y, en particular, cuando se impugne una desestimación presunta de una solicitud de ingresos indebidos instada frente a una entidad local sobre la que no se hubiera agotado la vía previa, al no haberse impugnado en la vía económico-administrativa local, ha dictado Sentencia en fecha 7 de marzo de 2023 (STS 799/2023), cuyo fundamento jurídico Cuarto reza así:

CUARTO.- Jurisprudencia que se establece.

De las ideas jurídicas ampliamente expuestas hasta ahora, fundadas en doctrina previa, abundante y reiterada de esta Sala, con fundamento en el artículo 24.1 CE, garantizador de la tutela judicial efectiva, en su vertiente de acceso a la jurisdicción, debemos fijar la siguiente jurisprudencia:

- 1) 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.*
- 2) En tal sentido, la Administración no puede obtener ventaja de sus propios incumplimientos ni invocar, en relación con un acto derivado de su propio silencio, la omisión del recurso administrativo debido.*
- 3) Ordenar, en un recurso de casación, que se conceda a la Administración una nueva oportunidad de pronunciarse, en un recurso administrativo, sobre la procedencia de una solicitud formulada en su día y no contestada explícitamente, supondría una dilación indebida del proceso prohibida por el art. 24 CE y una práctica contraria al principio de buena administración, máxime cuando el asunto ya ha sido examinado, en doble instancia, por tribunales de justicia.*
- 4) El agotamiento de una vía previa de recurso, aun siendo preceptiva, cuando ya no sería, en este caso, previa, para demorar aún más el acceso a la jurisdicción en que ya se encuentra el propio interesado, que ha obtenido respuesta judicial, no sería sino un acto sin sentido o finalidad procesal alguna y generador de (más) dilaciones indebidas.*
- 5) No hay un derecho subjetivo incondicional de la Administración al silencio, sino una facultad reglada de resolver sobre el fondo los recursos administrativos, cuando fueran dirigidos frente a actos presuntos como consecuencia del silencio por persistente falta de decisión, que no es, por lo demás, una alternativa legítima a la respuesta formal,*



tempestiva y explícita que debe darse, sino una actitud contraria al principio de buena administración.

Aplicando, pues, la reciente doctrina jurisprudencial, no puede prosperar la causa de inadmisibilidad del recurso planteada por la Administración demandada.

QUINTO.- Descendiendo al fondo del asunto, el recurrente solicita la anulación de la liquidación impugnada al amparo de la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos que regulan el citado impuesto contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre.

No procede. El Tribunal Supremo en la Sentencia de 26 de julio de 2022 (Sala 3ª, secc. 2ª; rec. 7928/2020) se refiere 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.*

Estando, pues, ante liquidaciones definitivas que devinieron firmes en el año 2015, deben ser consideradas a la luz de la doctrina jurisprudencial como situaciones consolidadas, y por tanto intangibles a los efectos de la STC 182/2021.

Por lo demás, hacía tiempo que la Sala Tercera del Tribunal Supremo venía afirmando que el análisis del art. 219 de la LGT, en relación con los diversos pronunciamientos sobre inconstitucionalidad referidos a determinados aspectos de la regulación en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales del IIVTNU, estaba pendiente de pronunciamiento. Este pronunciamiento se hizo en la STS 484/2022, de 9 de febrero de 2022 (recurso de casación 126/2019).

La resolución del Alto Tribunal se refiere a un presupuesto esencial: la petición de devolución de ingresos indebidos y la articulación del procedimiento revisorio de revocación se infiere del artículo 221.3 de la LGT, de donde resulta que la revocación tiene un carácter instrumental de la petición de devolución de ingresos indebidos.

Dispone 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, 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".

Señala la Sala Tercera del Alto Tribunal en la sentencia referida "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 un 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, 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, distinto de lo anterior es que concurra el requisito de "infracción manifiesta de la ley" que contempla el artículo 219 de la LGT para dar lugar a la revocación.



Señala al respecto el Tribunal Supremo en la sentencia que venimos reproduciendo *"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, 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.

(...) 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 sí 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 de la ley cuando esta es "ostentosa, palmaria, evidente, clara, indiscutible, que no exija razonamiento alguno, sino la simple exposición del precepto legal correspondiente y del acto de la Administración de que se trate".

Así las cosas hasta la STC de 11 de mayo de 2017, si algo ha caracterizado a la materia y a su regulación es la gran inseguridad jurídica creada, provocando un semillero de conflictos con desiguales respuestas tanto entre los propios contribuyentes y ayuntamientos como en el conjunto del ámbito judicial, al extremo que incluso después de la referida STC 59/17 no existía un criterio común y único en los Tribunales, al punto que se hicieron interpretaciones absolutamente alejadas; tal estado de cosas, sin ánimo de exhaustividad, hizo que durante un mismo espacio temporal la interpretación de la normativa de la plus valía municipal y su aplicación práctica, suscitara llamativas discrepancias y dispares soluciones, desde los que consideraban que la legislación era constitucional y debía aplicarse sin más girando todo el problema en la prueba y su valoración, a los que cuestionaron su constitucionalidad, o los que pusieron en cuestión el método de determinación de la base imponible. En fin, al tiempo en que se producen los hechos y recae la propia sentencia impugnada, lo que era evidente era la incertidumbre, la oscuridad de la normativa, sus posibles interpretaciones razonables y, en definitiva, un abanico de repuestas jurídicas y judiciales no ya diferentes sino incluso contradictorias; es evidente que la infracción está lejos de colmar los criterios que la jurisprudencia ha identificado para integrar la infracción de la Ley como manifiesta. Por lo que la conclusión se impone, no estamos ante el supuesto del art. 219.1 de revocación por infracción manifiesta de la Ley, y planteado en estos términos el debate no cabe entrar en otras consideraciones [...]"

Lo anterior nos lleva irremediablemente a concluir que, puesto que la revocación es un instrumento en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos (por la vía del art. 221.3 de la LGT), es obligado atender al fondo de la revocación y decidir sobre ella, mas sin que en el asunto en cuestión concurra el requisito de "infracción manifiesta de la ley" -art. 219 de la LGT- por la sola razón de la declaración de inconstitucionalidad contemplada en la STC 59/2017 si atendemos al intenso debate que ha suscitado la cuestión, tal y como expone la STS 484/22.





Por último, si bien es cierto que la posterior STC 108/22, de 26 de septiembre, incide en los efectos de la declaración de inconstitucionalidad *ex tunc* de la disposición legal, así como en las posibles vías de revisión de los actos dictados al amparo de la norma declarada inconstitucional y nula, en caso de transmisiones en pérdidas, la reciente sentencia de la Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, STS 1557/2022, de 23 de noviembre 2022, (Rec. 1181/2021) mantiene la doctrina arriba transcrita, recordando en el fundamento de derecho séptimo que *"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"*.

Las razones expuestas permiten considerar que la desestimación por silencio de la petición de devolución de ingresos indebidos (pese a que lo que parece solicitar la parte recurrente es la revocación y un pronunciamiento de plena jurisdicción derivado de ello con una petición de reembolso del importe total abonado) fue correcta.

Procede, pues, la desestimación del recurso planteado y la confirmación de la resolución recurrida por ser la misma ajustada a Derecho.

SSEXTO.- En materia de costas, el dictado de la STC 108/22, de 26 de septiembre, genera dudas de derecho que impiden la condena en costas.

SÉPTIMO.- Aun cuando la cuantía del presente recurso asciende a 92.344,17 Euros, toda vez que ninguna de las 8 liquidaciones objeto del recurso supera la cantidad de 30.000 Euros, frente a esta Sentencia no cabe recurso ordinario alguno (art. 41.3 en relación con el art. 81.1 a), ambos de la LJCA).

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación

FALLO

Desestimo el recurso contencioso-administrativo interpuesto en nombre y representación de [REDACTED] que actúa en nombre y beneficio de la COMUNIDAD DE [REDACTED] y confirmo la resolución recurrida identificada en el fundamento primero de esta resolución, por ser la misma ajustada a Derecho.



Sin costas.

Notifíquese a las partes esta Sentencia, haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso ordinario alguno.

Así por esta Sentencia, lo pronuncio, mando y firmo.

María Guzmán Fernández, Magistrada-Juez del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Nº 4 de Málaga.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada la anterior Sentencia por la Sra. Magistrada-Juez que la suscribe, el día de la fecha, hallándose celebrando audiencia pública. **DOY FE.**

Los interesados quedan informados de que sus datos personales han sido incorporados al fichero de asuntos de esta Oficina Judicial, donde se conservarán con carácter de confidencial y únicamente para el cumplimiento de la labor que tiene encomendada, bajo la salvaguarda y responsabilidad de la misma, dónde serán tratados con la máxima diligencia.

Quedan informados de que los datos contenidos en estos documentos son reservados o confidenciales, que el uso que pueda hacerse de los mismos debe quedar exclusivamente circunscrito al ámbito del proceso, que queda prohibida su transmisión o comunicación por cualquier medio o procedimiento y que deben ser tratados exclusivamente para los fines propios de la Administración de justicia, sin perjuicio de las responsabilidades civiles y penales que puedan derivarse de un uso ilegítimo de los mismos (Reglamento EU 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo y Ley Orgánica 3/2018, de 6 de diciembre, de protección de datos personales y garantía de los derechos digitales).



