



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

**Procedimiento abreviado nº 503/2020**

**Magistrado: Óscar Pérez Corrales**

**Recurrente: BANKIA, SA**

**Letrado y procurador: Otto Moreno Kustner y Joaquín María Jáñez Ramos**

**Demandado: Ayuntamiento de Málaga, asistido y representado por Juan Manuel Fernández Martínez, letrado municipal**

### **SENTENCIA N°139/23**

En Málaga, a 26 de mayo de 2023.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**ÚNICO.**- 1. El día 23-12-2020 se interpuso recurso c-a frente a la resolución de 21-10-2020 dictada por el teniente de alcalde delegado de Economía y hacienda del Ayuntamiento de Málaga, que inadmite la solicitud formulada por el recurrente el día 18-12-2019 sobre revisión de oficio y revocación de la liquidación abonada el día 13-11-2017 en concepto de impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (finca catastral 0017106UF7601N0028SA).

2. Subsanaos los defectos procedimentales, se dictó decreto de admisión a trámite el día 3-2-2021, y oponiéndose la administración a la tramitación escrita, se señaló para la celebración del juicio el día 24-5-2023.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.**- 1. El objeto de este recurso c-a aparece configurado por la resolución de 21-10-2020 dictada por el teniente de alcalde delegado de Economía y hacienda del Ayuntamiento de Málaga, que inadmite la solicitud formulada por el recurrente el día 18-12-2019 sobre revisión de oficio y revocación de la liquidación abonada el día 13-11-2017 en concepto de impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (finca catastral 0017106UF7601N0028SA).



Se trata, por tanto, de una liquidación que había devenido firme.

2. Al tiempo de citarse esta sentencia se ha publicado en el BOE de 25-11-2021 la sentencia 182/2021 del pleno del TC que estima la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga y, en consecuencia, declara la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en los términos previstos en el fundamento jurídico 6, que inetersa reproducir literalmente:

*A) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este Tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017 ("BOE" núm. 142, de 15 de junio). Como ya se recordó en la STC 126/2019, al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes en todo el territorio nacional [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 c)] y el principio de autonomía local (arts. 137 y 140 CE), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales exigida por el art. 142 CE.*

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

**SEGUNDO.- Revisión de oficio.** En consecuencia, puesto que se trata bien de revocación bien de revisión de oficio de una liquidación que devino firme en vía administrativa, no se cumple el presupuesto previsto en la meritada sentencia para estimar la nulidad de aquellas. Por lo demás y respecto de la eventual concurrencia de la causa de nulidad de pleno derecho alegada del art. 217.1 a) LGT (actos que lesionan derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional), conforme nos recuerda la STC 107/2019 (ECLI: ES:TC:2019:107), la STC 59/2017 se fundamentó en la vulneración del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE), esto es, de un precepto constitucional que no recoge derechos o libertades susceptibles de amparo constitucional, de conformidad con los arts. 53.2 CE y 41.1 LOTC. Por tanto, no puede considerarse que la infracción de tal precepto encaje en la causa de nulidad del art. 217.1 a) LGT, como así recuerda la STS, 3ª, secc. 2ª, de 18-5-2020 (rec. 1665/2019; ECLI: ES:TS:2020:973) cuando afirma que *resulta forzoso afirmar que la vulneración del principio de capacidad económica - como recoge el juez a quo en la sentencia recurrida - 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).

Pero, además, la STS, 3ª, secc. 2ª, de 18-5-2020 (rec. 2596/2019; ECLI: ES:TS:2020:970), ofrece sobre la misma cuestión conclusiones contundentes. Así:

*a) En el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, debe efectuarse por los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V LGT.*

*b) La declaración de inconstitucionalidad de los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL "en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica" y del artículo 110.4 del mismo texto legal no determina que las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en las letras a), e), f), g) del art. 217.1 LGT, pues aquellos actos tributarios*

*(i) no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el art. 31.1 CE (capacidad económica) -único que ha sido tenido en cuenta por el juez a quo para estimar el recurso y que ha provocado el debate procesal en esta casación- no es un derecho fundamental de esa naturaleza.*

*(ii) no han prescindido por completo del procedimiento legalmente establecido.*

*(iii) no han provocado que el solicitante adquiera facultades o derechos careciendo de los requisitos esenciales para esa adquisición y*

*(iv) no cabe identificar una norma con rango de ley que así establezca dicha nulidad radical y, desde luego, ésta no puede ser la aducida por la parte recurrente en su demanda (el art. 47.2 ley 39/2015), referida a disposiciones generales y no a actos administrativos, como la liquidación firme que nos ocupa).*

Sobre la denunciada vulneración del art. 24.1 CE en atención a la ficción jurídica que contemplaba la LHL sobre existencia en todos los casos de un incremento del valor del suelo, será pertinente recordar lo dicho por el Tribunal Constitucional en su sentencia 37/2017 (ECLI: ES:TC:2017:37), que descarta tal infracción por tal motivo en los siguientes términos:

*El órgano judicial basa su duda en el hecho de que la normativa, al prever una regla objetiva de valoración, permite el gravamen de inexistentes incrementos de valor y, por tanto, el gravamen de capacidades económicas irreales, en contra de la previsión del art. 31.1 CE. La imposibilidad de probar la inexistencia de un incremento de valor, en algunos supuestos, es, entonces, algo consustancial a la propia naturaleza de la ficción jurídica que la norma contempla, razón por la cual, la vulneración denunciada, de existir, lo sería exclusivamente desde el punto de vista del deber de contribuir "de acuerdo con su capacidad económica" (art. 31.1 CE), que no desde la óptica del derecho a la prueba como un medio instrumental para la defensa de las pretensiones articuladas en un proceso judicial. Por esta razón, la duda planteada debe circunscribirse a la vulneración del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE y no, cual pretende el órgano judicial, a la perspectiva también del derecho de defensa en el proceso contencioso-administrativo (art. 24 CE). Ahora bien, esta limitación del parámetro de la constitucionalidad de la duda planteada no puede dar lugar a la inadmisión de la totalidad de la cuestión, como pretende la Fiscal General del Estado, pues la duda relativa a la violación del principio de capacidad económica ha sido correctamente planteada.*

Tampoco cabría atender al alegato de infracción del art. 24.1 CE atendiendo a la STC 107/2019, de 30 de septiembre (ECLI: ES:TC:2019:107), que declara vulnerado el art. 24.1



CE por no haberse valorado la prueba aportada en el caso (escrituras publicas de compra y venta), esa vulneración – y ello es esencial - no se imputa al órgano administrativo si no al jurisdiccional, que fue el que no realizó esa valoración. Dijo el TC:

*Por los razonamientos expuestos, debe estimarse el presente recurso de amparo, declarando vulnerado el derecho fundamental de la recurrente a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), por no valorarse la prueba documental citada (escrituras de compra y de posterior venta del inmueble) conforme a las reglas de la sana crítica. La estimación del recurso y el otorgamiento del amparo por la mencionada vulneración conducen a anular las resoluciones recurridas y a retrotraer las actuaciones, a fin de que sean los órganos de la jurisdicción ordinaria quienes se pronuncien, de forma respetuosa con el derecho fundamental.*

TERCCERO.- En relación con la revocación, consignemos que 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).

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 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 [...]".*

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 atendemos al intenso debate que ha suscitado la cuestión, tal y como exponer la meritada sentencia.

Las razones expuestas permiten considerar que la decisión de inadmisión de la solicitud de revocación ha de anularse (anulabilidad del art. 48.1 ley 39/2015), mas abordándose el fondo del asunto, procede desestimar la petición de revocación.

Sin costas.

## FALLO

ESTIMO PARCIALMENTE el recurso c-a interpuesto por BANKIA, SA frente a la resolución de 21-10-2020 dictada por el teniente de alcalde delegado de Economía y hacienda del Ayuntamiento de Málaga, que inadmite la solicitud formulada por el recurrente el día 18-12-2019 sobre revisión de oficio y revocación de la liquidación abonada el día 13-11-2017 en concepto de impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (finca catastral 0017106UF7601N0028SA), resolución que anulo parcialmente en lo relativo al pronunciamiento de inadmisión de la solicitud de revocación, desestimando, en cuanto al fondo, la petición de revocación.

Sin costas.

Es firme.

*Asi lo acuerda y firma Óscar Pérez Corrales, magistrado, lo que autorizo como letrada de la Administración de Justicia.*

"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."

