

Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 5 de Málaga

Vistos por mí, D^a Ivana Aisa Muiños Romero, Magistrada-Juez del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 5 de Málaga, los presentes autos de **Procedimiento Abreviado**, n.º **289/24** seguidos a instancia de BANCO SANTANDER SA representada por la Procuradora de los Tribunales Sra. CABRERO GARCIA, y asistida del Letrado/a Sr. /Sra. GARNICA SANTAMARIA, frente al Excmo. Ayuntamiento de Málaga, representado y asistido por el Letrado de los Servicios Jurídicos.

SENTENCIA N.º76/2025

En Málaga, a fecha de la firma digital

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte recurrente formalizó su demanda en la que tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinente, terminó suplicando que se anulase la resolución impugnada, con devolución del importe de la liquidación.

SEGUNDO.- Admitida a trámite, se dio traslado a la Administración demandada, y recabado el expediente, se convocó a las partes a una vista que tuvo lugar el 13.02.25,

TERCERO.- Abierto el acto, la parte recurrente se afirmó y ratificó en su escrito de demanda. La Administración se opuso en los términos que manifestó en el acto de la vista oral.

CUARTO.- Se fijó la cuantía del procedimiento en la suma de 8.237,67 euros .

QUINTO.- Practicada la prueba, que se estimó pertinente, consistente en el expediente administrativo, la documental presentada en el acto de la vista, y tras formular conclusiones, quedaron los autos vistos para Sentencia.



SEXO.- Que en este procedimiento se han seguido todas las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso.

El objeto del presente recurso c-a es la desestimación presunta de la solicitud de la declaración de nulidad de pleno derecho de dicha liquidación al amparo del artículo 217.1 a) LGT (Ley 58/2003, de 28 de diciembre, General Tributaria), y subsidiariamente, la revocación de la referida liquidación al amparo del artículo 219.1 de la LGT.

Ejercita el recurrente una pretensión de plena jurisdicción pues junto a la solicitud de anulación de sendas liquidaciones por no ser conformes a derecho, interesa la devolución de los ingresos indebidamente satisfechos junto con los intereses demora.y condena en costas.

Sostiene el recurrente como fundamento de su pretensión en esencia las siguientes consideraciones.

1.-Que, con motivo de la transmisión de la finca que se identifica al folio 2 de la demanda de recurso c-a, se practicó la liquidación por el IIVTNU, que fue puntualmente satisfecha por mi representada.

2. -La transmisión de la finca de referencia no ha puesto de manifiesto un incremento del valor del terreno de la misma o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE. Todo lo contrario, lo que dicha transmisión ha puesto de manifiesto ha sido una disminución considerable del valor de las fincas transmitidas.

3 En la tabla precitada , aparece perfectamente identificado el valor de adquisición y el valor de transmisión de la finca objeto de esta solicitud. Dicho valor es el que refleja el correspondiente título de adquisición y el título único de transmisión de la finca, aportados como doc. n.º 3 de la demandada



4.- En fecha 13 de marzo de 2023, se solicitó la declaración de nulidad de pleno derecho de dicha liquidación al amparo del artículo 217.1 a) de la LGT (Ley 58/2003, de 28 de diciembre, General Tributaria), y subsidiariamente, la revocación de la referida liquidación al amparo del artículo 219.1 de la LGT. , sin que hasta la fecha haya resuelto la administración.

5.-En fecha 16 de mayo de 2024 esta parte presentó escrito de alegaciones complementarias en vía administrativa, refiriéndose a la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 2024. Dicha Sentencia ha reconocido el derecho de los contribuyentes a recuperar, mediante la vía de nulidad de pleno derecho, todo tipo de liquidación de plusvalía municipal incluso en supuestos de liquidación firme

Por su parte la administración actuante, se opone a la estimación del recurso aduciendo las siguientes consideraciones jurídicas:

1.- Concorre la acusación de inadmisibilidad prevista en el art 69,c) y 25 de la LJCA, al no haber agotado el recurrente la vía administrativa, pues si bien se interpone recurso de reposición, no así recurso económico-administrativo contra el TEAC, que ha de entenderse preceptivo a los efectos de que es éste y no aquél el que agota la vía administrativa, dejando expedita la jurisdiccional.

2.- Igualmente, el recurso carece de objeto toda vez, que habiéndose interpuesto recurso c-a contra la desestimación por silencio negativo y habiendo resuelto la administración con carácter expreso, aún extemporáneamente, la inadmisión del recurso, sin que por la recurrente se hubiera ampliado expresamente su recurso, ha de entenderse que el mismo carece de objeto y debe ser desestimado.

3.- La resolución de inadmisión es plenamente conforme a derecho, por cuanto la revocación es un procedimiento que se iniciará de oficio conforme al art. 219 LGT y doctrina reiterada entre otras STS 22.11.16, 5.12.17, 26.09.17. A mayor abundamiento, las causas de revocación son tasadas, sin que entre las mismas se contemple la invalidez de la norma de cobertura por ser inconstitucional, STS 26.07.22, STS 23.11.22.

4.- En última instancia señala la administración que no existe prueba de incremento de valor de conformidad con la exigencia de la STS 28.11.24.



SEGUNDO.- Análisis de las causas de inadmisibilidad. No agotar la vía administrativa.

En primer término hemos de dar respuesta a la inadmisión del recurso, que la demandada esgrime al amparo del art. 69.c) y 25 LJCA. Sostiene la parte que no se ha interpuesto reclamación económico administrativa ante el TEA.

Pues bien, resulta sumamente ilustrativa la Sentencia del Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2ª, S 12-06-1997, rec. 10483/1991, en la que analiza minuciosamente, el alcance que tiene la reclamación económico administrativa previa, como presupuesto exigible para agotar la vía administrayiva y acudir a la jurisdiccional. Recuerda la resolución " (...)Para comprender los fundamentos de esta peculiar organización de la Hacienda Pública española, nada mejor que reproducir la profunda y ponderada Exposición de Motivos del Real Decreto de 16 de Junio de 1924, que todavía conserva su viveza, lozanía y clara justificación. Decía así:"Toda reforma que aspire a ser eficaz y fecunda en la Administración Central y Provincial de la Hacienda Pública ha de tener como punto de partida la diferenciación entre los actos de gestión y las reclamaciones que contra éstos se promuevan. El acto de gestión, rápido, enérgico, certero, es el propio y adecuado de la unidad de mando y de la iniciativa personal; en tanto que la reclamación exige un examen atento, reposado y ajeno al impulso de la acción, la cual sólo por el hecho de tal, puede ser precipitada. Con el propósito de desenvolver este criterio en la práctica con el mayor rigor posible, el Directorio militar ha estimado que los actos de gestión deben ser los únicos encomendados a los Centros directivos del Ministerio y a las dependencias provinciales del mismo; transfiriendo a los Tribunales Económico Administrativos que ahora se crean la tramitación y resolución de las reclamaciones que se promuevan contra los actos de liquidación y reconocimiento de los derechos y obligaciones económicos del Estado y los de aplicación de las leyes y reglamentos tributarios y de recaudación de las contribuciones e impuestos. Aparte de los motivos expresados, la implantación de los Tribunales Económico Administrativos satisface la exigencia de justicia y de razón de que sean organismos distintos los que administran los tributos y los que conocen de las reclamaciones que se susciten contra aquellos actos de administración (...)".

El Reglamento de 29 de Julio de 1924, de Procedimiento Económico Administrativo , reguló juntamente el recurso de reposición (art. 5º) y las reclamaciones económico administrativas y, a la vez, dada su perfección, se aplicó subsidiariamente a todos los procedimientos de gestión, en materia de notificaciones y otros trámites.

Esta organización y funcionamiento, peculiares, de la Hacienda Pública, fueron absolutamente respetados por la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de Julio de 1958, que unificó el complejo y caótico mundo de los diversos





procedimientos administrativos y así en su Disposición Final Tercera ordenó: " Por la Presidencia del Gobierno y el Ministerio de Hacienda, se redactará y propondrá a la aprobación del Consejo de Ministros, en el plazo de un año, un nuevo Reglamento de las reclamaciones económico administrativas , ajustado a las prescripciones de la presente Ley, sin perjuicio de las especialidades que exija la peculiaridad de esta materia. En tanto no se dicte el aludido Reglamento, regirá el vigente de 29 de Julio de 1924 y sus disposiciones complementarias".

En cumplimiento de la anterior Disposición, se aprobó el Reglamento de Procedimiento Económico Administrativo de 26 de Noviembre de 1959, que estuvo en vigor hasta 1981, el cual excluyó, definitivamente de su texto el recurso previo y potestativo de reposición en materia tributaria (distinto y especial respecto al regulado en la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de Julio de 1958) que siguió rigiéndose por el Reglamento de 29 de Julio de 1924, hasta la aprobación del vigente Real Decreto 2.244/1979, de 7 de Septiembre (EDL 1979/3715) , por el que se ha reglamentado el recurso de reposición previo al económico administrativo .

La Ley General Tributaria de 28 de Diciembre de 1963 mantuvo como hemos dicho el peculiar régimen de recursos, denominados reclamaciones económico administrativas , reproduciendo en su artículo 90, el principio organizativo de reparación de los órdenes de gestión y de resolución de reclamaciones, dedicando en su Título Tercero, Capítulo VIII. Revisión de actos en vía administrativa (arts. 153 al 171), la Sección 2ª, al Recurso de reposición (art. 160 a 162) y la Sección 3ª a las Reclamaciones económico administrativas (art. 163 al 171).

El recurso de reposición, según la Ley General Tributaria , corresponde al orden de gestión, es potestativo , es decir, el administrado puede o no interponerlo, dado que puede formular su reclamación económico administrativa directamente sin necesidad de interponer aquél, bien entendido que contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición, por ello es previo, la revisión precedente es la propia de las reclamaciones económico administrativas . Dicho de modo más sencillo, la vía administrativa , en materia fundamentalmente tributaria, está integrada por un recurso de reposición, previo y potestativo , y por las reclamaciones económico administrativas , que son las que agotan dicha vía administrativa y que constituyen, por tanto, un presupuesto procesal para la admisión del recurso contencioso administrativo .

SEGUNDO.- El Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de Diciembre (EDL 1980/4549) , por el que se articuló la Ley 39/1980, de 5 de Julio, de Bases sobre Procedimiento Económico Administrativo (EDL 1980/3741) , que constituye la normativa legal vigente sobre la materia, dispone en su artículo 40 que:



1. Las resoluciones del Ministro de Hacienda y del Tribunal Económico Administrativo Central serán recurribles por vía contencioso administrativa ante la Audiencia Nacional.

2. Las resoluciones dictadas en única instancia por los Tribunales Provinciales (hoy Tribunales Regionales o Locales), serán recurribles en vía contencioso administrativa ante la Audiencia Territorial respectiva (hoy Tribunales Superiores de Justicia).

Del mismo modo, la Ley Orgánica 7/1982, de 13 de Julio (EDL 1982/9552) , que modificó la legislación vigente en materia de contrabando y reguló los delitos e infracciones administrativas en la materia, dispuso claramente en su artículo 16, que contra los fallos de los órganos administrativos que resuelvan o pongan fin al expediente administrativo de contrabando procederá la reclamación económico administrativa ante el correspondiente Tribunal Provincial (hoy Tribunal Regional o Local) y subsiguientemente ante la jurisdicción contencioso administrativa .

TERCERO.- La Ley 30/1992, de 26 de Noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común (EDL 1992/17271) , ha respetado rigurosamente el régimen peculiar de los recursos en materia económico administrativa y así en su Disposición Adicional Quinta preceptuó:"2. La revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma".

Con posterioridad se ha promulgado el Real Decreto 391/1996, de 1 de Marzo (EDL 1996/14444) , por el que se ha aprobado el nuevo Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico administrativas , vigente en la actualidad.

La conclusión final es que a lo largo de todo este siglo la vía administrativa previa a la jurisdiccional contencioso administrativa ha sido, en materia económico administrativa , fundamentalmente tributaria, el recurso de reposición previo y potestativo , perteneciente al orden de gestión de la Hacienda Pública, y las reclamaciones económico-administrativas , pertenecientes al orden de reclamaciones de la Hacienda Pública, éstas de obligada interposición, como requisito procesal para la admisión del recurso contencioso administrativo , según preceptua claramente el artículo 37, apartado 1, de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (EDL 1956/42) , al disponer:"El recurso contencioso administrativo será admisible en relación con las disposiciones y los actos de la Administración que no sean susceptibles de ulterior recurso ordinario en vía



administrativa , ya sean definitivas o de trámite, si éstas deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, de tal modo que pongan término a aquélla o hagan imposible o suspendan su continuación", dicho lisa y llanamente, para que el recurso contencioso administrativo , en materia tributaria, como es el caso de autos, sea admisible, es necesario agotar previamente la vía económico administrativa , por lo que el recurso contencioso administrativo de autos, fue indebidamente admitido.

Razones éstas que conducen a la estimación del recurso.

Doctrina consolidada, que ha sido reiterada por los Tribunales Superiores de Justicia, citamos entre otras la reciente STSJ Andalucía (Granada) (Contencioso), sec. 2ª, S 07-07-2022, nº 2956/2022, rec. 979/2019

"Establece el artículo 25.1 de la LJCA (EDL 1998/44323) que:" El recurso contencioso-administrativo es admisible en relación con las disposiciones de carácter general y con los actos expresos y presuntos de la Administración pública que pongan fin a la vía administrativa, ya sean definitivos o de trámite, si estos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos o intereses legítimos ".

Y el artículo 69 de la misma Ley dispone, en su letra c), que la sentencia declarará la inadmisibilidad del recurso " que tuviera por objeto disposiciones, actos o actuaciones no susceptibles de impugnación ".

Por tanto, lo que hay que analizar es si lo impugnado en este proceso es un acto definitivo que pone fin a la vía administrativa o si, para el caso de ser un acto de trámite, es un acto de trámite de los llamados "cualificados", que permiten el acceso a la jurisdicción.

CUARTO .- Para dar respuesta a estas cuestiones relativas a la inadmisibilidad del recurso también hay que tener en cuenta lo que dispone el artículo 226 de la Ley 58/2003, General Tributaria (EDL 2003/149899).

Dispone este artículo 226 que:

" Podrá reclamarse en vía económico-administrativa en relación con las siguientes materias:

a) La aplicación de los tributos del Estado o de los recargos establecidos sobre ellos y la imposición de sanciones tributarias que realicen la Administración General



del Estado y las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la misma y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

b) Cualquier otra que se establezca por precepto legal del Estado expreso ."

Por su parte el artículo 227 de la LGT (EDL 2003/149899) dispone qué actos son susceptibles de reclamación económico administrativa, y entre esos actos se encuentra el que impugna la parte recurrente en este proceso.

Esto es, la liquidación tributaria confirmada en reposición mediante resolución de 5 de marzo de 2019 y notificada el día 25 de marzo de 2019 en el expediente NUM000 por importe de 88.538,17 euros, que obra a los folios 423 a 426, era susceptible de reclamación económico administrativa, una vez interpuesto el recurso potestativo de reposición, tal y como expresamente se informó a la parte actora.

Por su parte, como establece el artículo 249 de la LGT (EDL 2003/149899) las resoluciones que pongan fin a la vía económico-administrativa serán susceptibles de recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional competente.

Sin embargo, como señala la Sra. Letrada de la Junta, no se ha agotado la vía económico administrativa, ya que no se interpuso la reclamación económico administrativa correspondiente, y así consta en el expediente.

De tal forma que como contra la liquidación recaída en el expediente NUM000 por importe de 88.538,17 euros, confirmada en reposición, no se ha interpuesto reclamación económico administrativa, no se ha agotado la vía (económico) administrativa, como exigen los artículos 25.1 y 69.c) de la LJCA, lo que obliga a inadmitir el recurso.

Analizada la sentencia recurrida y las alegaciones de la parte, procede desestimar el recurso de apelación.

En el mismo sentido la STSJ Madrid (Contencioso), sec. 9ª, S 20-09-2022, nº 562/2022, rec. 496/2022: "La sentencia inadmite en virtud del art. 69.c) en relación con el art. 25 LJCA, debido a no agotar la vía administrativa prevista en el art. 108 LRBRL (EDL 1985/8184). El argumento de la parte no consiste en no negar tal agotamiento, sino que parece afirmar que como la Resolución expresa del recurso de reposición se hizo fuera de plazo queda invalidada y exime al administrado para cumplir con la instrucción de recursos administrativos que en ella se informa,



pudiendo acudir directamente a los Juzgados. Dicho argumento no tiene ningún apoyo legal ni jurisprudencial. Las Resoluciones expresas de la Administración aun cuando lo sean fuera de plazo producen iguales efectos. La regulación legal de la obligación de resolver en plazo y las consecuencias de su incumplimiento a través del silencio, lo único que permite es interponer recurso contra la desestimación presunta habiéndose admitido por la Jurisprudencia que en tales casos de silencio, no es necesario agotar la vía administrativa, por la falta de información de recursos al respecto. Pero no es cierto que si no se ha interpuesto recurso judicial ante el silencio, sino que se ha esperado a recibir resolución expresa aun cuando sea extemporánea, ya no tenga que cumplirse con el sistema de recursos administrativos legales y de los que se instruye en la citada Resolución expresa. La parte apelante pretende sostener que el incumplimiento de la Administración de resolver en plazo ya permite al ciudadano incumplir otra obligación legal como es agotar la vía administrativa, pero ello no tiene justificación normativa ni jurisprudencia. Cuando se exime al administrativo agotar la vía administrativa de recursos es porque no existe Resolución expresa que informe al ciudadano del sistema de recursos, pero no porque se compensen los incumplimientos legales de la Administración con incumplimientos legales del ciudadano. El hecho de que la Resolución expresa fuera dictada después del plazo legal, no elimina la realidad de tal Resolución y así el recurso judicial se dirige frente a la misma, y por tanto no elimina la obligación de agotar el sistema de recursos que en la Resolución se instruyen.

Por todo lo anterior, procede desestimar el recurso de apelación siendo plenamente correcta la fundamentación de la sentencia apelada.”

Con todo aplicando las anteriores consideraciones al caso que nos ocupa, probado por no controvertido la falta de recurso económico-administrativo, por éste sólo motivo ya procedería la inadmisión del recurso c-a.

TERCERO.-Análisis de las causas de inadmisibilidad. Pérdida sobrevenida de objeto

A mayor abundamiento, señala la administración que , el recurso carece de objeto toda vez, que habiéndose interpuesto recurso c-a contra la desestimación por silencio negativo y habiendo resuelto la administración con carácter expreso, aún extemporáneamente la inadmisión del recurso, se produciría una pérdida sobrevenida de objeto.



Examinado el expediente administrativo, consta notificación en la sede electrónica el día 3 de julio de 2009 a la recurrente de la resolución expresa por al que se inadmite la solicitud por no concurrir los presupuestos para la declaración de nulidad u revocación, previstos en el art. 219 LGT.

Solicitada por al recurrente la ampliación a la resolución expresa, tras oposición de la demandada, ésta fue denegada por auto de fecha 12.12.24.

En consecuencia, procede el análisis de la causa de inadmisibilidad aducida por la parte. Sobre esta cuestión se ha pronunciado la reciente STS 1609/2024, de 15 de octubre de 2024, recurso de casación Núm: 1625/2023, que sienta la siguiente doctrina de interés casacional:

La respuesta a la primera cuestión, conforme a lo razonado, es que una vez interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la desestimación presunta, por silencio administrativo, de la reclamación formulada ante un órgano revisor económico-administrativo, este puede dictar resolución expresa, aun tardía, declarando la inadmisibilidad cuando constate la superación del plazo máximo para interponerla.

A su vez, la respuesta a la segunda cuestión de interés casacional debe ser que la resolución expresa del órgano revisor, dictada fuera de plazo, que declara la inadmisibilidad de la reclamación por ser extemporánea, no incurre en reformatio in peius ni en ninguna otra infracción del ordenamiento jurídico, pues la revisión del fondo del asunto requiere de una reclamación válida y tempestivamente interpuesta.

En tales casos, el juez a quo competente para resolver el recurso contencioso-administrativo debe limitarse a enjuiciar la conformidad a derecho de la decisión sobre inadmisibilidad declarada de forma extemporánea por el órgano administrativo y, solo en el caso de que concluya que no era ajustada a derecho, examinar el fondo del asunto.

En el supuesto de litis, el procedimiento de gestión se inicia mediante declaración y termina con la liquidación provisional, el recurrente no presentó recurso de reposición, que en los municipios de Gran Población, previsto en el Título X de la LBRL(Ley 57/03, 16 de diciembre) tiene carácter potestativo, siendo preceptivo para agotar la vía administrativa la reclamación económico administrativa previa ante el órgano especializado .

Luego si la liquidación provisional adquirió firmeza (por no interponerse la preceptiva reclamación económico administrativa en en el plazo de un mes) y se insta la devolución de ingresos indebidos, esa devolución debió ir acompañada de



una petición de revisión de acto nulo de pleno derecho (descartemos el supuesto de la revocación o que se tratara de un error material) con alegación de la concurrencia de alguno de los supuestos previstos en el art. 217 LGT. En este sentido, la recurrente, presenta escrito solicitando la revisión de actos nulos de pleno derecho, invocando el artículo 217 de la LGT y consiguiente devolución de ingresos basando su solicitud de nulidad en la inconstitucionalidad de los preceptos reguladores del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, en concreto, los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLRHL según la STC nº 59/2017 de 11 de mayo de 2017

Sin embargo, la violación constitucional que refiere la meritada sentencia está circunscrita al art. 31.1 Constitución, pues con claridad se afirma la inconstitucionalidad de la norma cuando se somete a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica en contra del principio garantizado en el art. 31.1 CE, resultando, por ello, que no se trata de ninguno de los derechos y libertades susceptibles de amparo, que son los del art. 14 y de la sección 1ª del capítulo 2º – arts. 15 a 29 -, lo que excluye la posibilidad de estar en el supuesto del art. 217.1 a) LGT.

Pero tampoco desde la perspectiva del art. 40 ley orgánica del Tribunal Constitucional, no encontrándonos ante un ámbito sancionador, cabría la posibilidad de revisar ahora el acto administrativo firme (la liquidación provisional frente a la que no se interpuso el preceptivo recurso de reposición). El art. 40.1 LOTC regula el alcance de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de algún precepto legal en los siguientes términos: *Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes, disposiciones o actos con fuerza de ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o Contencioso-Administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad*". Y la doctrina reiterada del Tribunal Constitucional en relación con dicho precepto, establecida precisamente con ocasión de fijar el alcance temporal de la declaración de inconstitucionalidad de una norma, es clara (por todas, STC 30/2017, con cita de numerosas sentencias del mismo Tribunal en el mismo sentido) al afirmar que *la revisabilidad de los actos administrativos nulos debe ser modulada por las exigencias del principio de seguridad jurídica, siendo pertinente, por tanto, excluir de esa posibilidad las situaciones consolidadas, tanto aquellas decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada como, en su caso, las establecidas mediante*



las actuaciones administrativas firmes.

Por tanto, encontrándonos ante una actuación administrativa firme (la tantas veces dicha liquidación provisional no recurrida ante el órgano especializado), ni cabría solicitar la devolución por ingresos indebidos sin instar la nulidad en la forma dicha ni, aunque se entendiera que se artículo la petición de nulidad, ésta no tendría cabida por las razones también expuestas. La consecuencia de ello será que el recurso interpuesto habrá de ser desestimado.

En cuanto, a la petición subsidiaria de revocación de actos de aplicación de los tributos al amparo del artículo 219.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria, alegando la no existencia de incremento de valor del terreno que afecta a los inmuebles objeto de impugnación así como vulneración del artículo 24 de la Constitución Española .

Rno hemos de olvidar que el art. 219 de la LGT es un procedimiento que se iniciará siempre de oficio y la Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados 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 interesado, no pudiendo constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.

Razones éstas que han de conducir a la desestimación del recurso.

CUARTO.-Costas

En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. Art. 139 LJCA.

No procede imposición de costas.

FALLO





QUE INADMITIR E INADMITO , el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de BANCO SANTANDER, S.A representado por el Procurador Sr. CABRERO GARCIA y asistidos de letrado Sr. GARNICA SANTANA frente al AYUNTAMIENTO DE MALAGA, al no haberse agotado la vía administrativa previa.

No procede imposición de costas.

Esta resolución es firme.

Llévese certificación literal de ésta sentencia a los autos originales y el original al Libro de su clase. Una vez notificada, remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al correspondiente órgano administrativo.

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

TERCERO.-Prueba de la falta de incremento de valor de los terrenos .

Para abordar esta cuestión es preciso traer a colación la reciente Sentencia del Tribunal Supremo, STS, 3ª, Secc. 2ª, de 28-2-2024 (rec. 199/2023; ECLI: ES:TS:2024:941), pues revisa la anterior doctrina, fijando la siguiente:

.../... La declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) y 110.4 de la LHL, efectuada por la STC 59/2017, de 11 de mayo, traslada los efectos de nulidad de estas normas inconstitucionales a las liquidaciones tributarias firmes por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, con aplicación de dichas normas inconstitucionales, hubieran determinado una ficticia manifestación de capacidad económica, y sometido a gravamen transmisiones de inmuebles en las que no existió incremento del valor de los terrenos, con vulneración del principio de capacidad económica y



prohibición de confiscatoriedad proclamados en el artículo 31.1 CE. Estas liquidaciones firmes pueden ser objeto de revisión de oficio a través del procedimiento previsto en el artículo 217 Ley General Tributaria, por resultar de aplicación el apartado g) del apartado 1, en relación con lo dispuesto en los artículos 161.1.a) y 164.1 CE y 39.1 y 40.1 LOTC, todo ello con los límites previstos en los artículos 164.1 CE y 40.1 LOTC, que impiden revisar los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las normas declaradas inconstitucionales.

Por tanto, en un supuesto como el nuestro donde no es de aplicación la STC 182/2021 por tratarse de un situación consolidada al haber devenidos firmes las liquidaciones tributarias (no fueron recurridas en plazo ni en vía administrativa ni en la jurisdiccional), la solicitud de revisión de oficio – que debía haber sido la adecuada calificación del escrito presentado el día 29-11-2017 -, puede ser atendida si se cumplen las previsiones de la STC 59/2017, sentencia que ha de ser interpretada conforme a la doctrina del TS. Así, STS (Secc. 2ª) de 9-7-2018 (rec. 6226/2017) contenía importantes pronunciamientos. Así, en primer lugar, rechazó la interpretación preconizada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (sentencia de su secc. 9ª, de 19-7-2017, rec. 783/2016) y después seguida por otros TSJ) sobre nulidad radical de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL y, por ello, de toda liquidación realizada por el impuesto debatido, pues matizó el TS que la nulidad radical solo afectaba al último de esos artículos – que es el que impide al sujeto pasivo del impuesto probar la inexistencia de incremento de valor real -, de forma tal que siendo la inconstitucionalidad de los dos primeros parcial, solo serán inconstitucionales si se prueba por el sujeto pasivo la ausencia de incremento del valor real, siendo, en cambio, constitucionales, si el sujeto pasivo no prueba tal circunstancia.

La carga de la prueba de la ausencia de incremento real correspondía, por tanto, al obligado tributario (ft. Dcho. 5ª), ofreciendo el TS diversas alternativas que van desde cualquier **principio de prueba que permita indiciariamente** apreciar que no ha existido plusvalía (y es aquí – al hablar de principio de prueba - donde de manera específica se refiere a la diferencia de valores de adquisición y transmisión que se refleja en las escrituras públicas), a la **prueba pericial que confirme tales indicios** o, en fin, cualquier otro medio probatorio conforme al art. 106.1 LGT. De proceder así el sujeto pasivo, deberá ser la administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones.

Para acreditar esa pérdida de valor del terreno sobre el que se asienta el inmueble objeto de la transmisión, se aportan los siguientes documentos:



1.- El documento privado de aceptación de herencia y declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones presentado el 28 de octubre de 2020 ante Delegación Provincial de Málaga de la Consejería de Hacienda de la Junta de Andalucía, se valora unilateralmente el 100 por 100 de sendos inmuebles en 200.000,00 euros y 20.000,00 euros, respectivamente.

3.-El veintiuno de julio de dos mil veintitrés mediante escritura otorgada ante el Ilustre Notario D. Pedro Díaz Serrano, con nº de protocolo dos mil ciento ochenta y uno, se transmite el bien inmueble Finca registral número 595/B del registro de la propiedad de Málaga, nº4, inscrita al tomo [REDACTED], libro 468 folio 72, inscripción 4ª sito [REDACTED], con referencia catastral [REDACTED] por un precio de CIENTO CINCUENTA MIL EUROS -150.000€-.

Ahora bien a la fecha de fallecimiento de [REDACTED], ésta era propietaria en pleno del 50% de las fincas, y por ende a dicha fecha éste es porcentaje que ransmitió a la recurrente. En consecuencia, la valoración ha de referirse a ese 5=%, ignorándose cual era el valor del otro 50% de los inmuebles a la fecha de fallecimiento de [REDACTED] (24.1.019.

Por tanto, y puesto que la parte recurrente no ofrece un principio de prueba, que acredite la pérdida de valor adquisición-transmisión, quien ahora resuelve, entiende que dicha orfandad probatoria únicamente puede perjudicar a la actora, razones éstas que han de conducir a la desestimación del recurso.

TERCERO.- Costas

En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. Art. 139 LJCA.

Pese a la estimación, no se hará especial pronunciamiento sobre las costas de la instancia en atención a la resolución del litigio conforme a la reciente STS de 28-2-2024.

FALLO



QUE DEBO DESESTIMAR Y DESESTIMO el recurso contencioso-administrativo interpuesto por [REDACTED] frente al Excmo. Ayuntamiento de Málaga, declarando conforme a derecho a resolución impugnada.

No procede imposición de costas.

Esta resolución es firme.

Llévese certificación literal de ésta sentencia a los autos originales y el original al Libro de su clase. Una vez notificada, remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al correspondiente órgano administrativo.

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

3.- Entre la adquisición y la transmisión no ha existido ganancia patrimonial, pues el valor del terreno correspondiente a los inmuebles transmitidos no han experimentado incremento alguno, por ser inferior el valor que éstos tenían en el momento de la transmisión respecto al que ostentaban en la fecha de la adquisición, sin que haya habido plusvalía, sino minusvalía. Para acreditar esa ausencia de incremento, o lo que es lo mismo, esa pérdida de valor del terreno sobre el que se asienta el inmueble objeto de la transmisión, se aporta, los documentos privados de aceptación de herencia y declaración del impuesto de sucesiones, así como escritura de ulterior de compra venta.

Frente a esto la administración actuante se opone y sostiene,

1.- Con fecha 14 de septiembre de 2023, se presentaron y abonaron las autoliquidaciones afectadas por la presente reclamación.

2. Con fecha 21 de septiembre de 2023, por la hoy reclamante, se presentó escrito por el que interesaba la devolución del importe abonado con cargo a dichas autoliquidaciones, por entender que con las transmisiones operadas mediante las escrituras de compraventa formalizadas el día 21 de julio de 2023 no se había producido incremento de valor alguno de los terrenos afectados.

3. Existe una inadecuación procedimental por cuanto nos hallamos ante una



autoliquidación, y no frente a una liquidación por lo que no resulta de aplicación el procedimiento de revocación previsto en el Art 219 LGT.

4. En cuanto al fondo del asunto, el precio de transmisión conforme se recoge en las escrituras asciende a 150.000,00 euros y 20.000,00 euros, respectivamente. Ahora bien, a la fecha de fallecimiento de [REDACTED], la recurrente era propietaria del 50% de ambos inmuebles. Desconociendo el valor asignado al otro 50 por 100 en el momento de su adquisición por la ahora transmitente, ya que no se aporta documentación alguna acreditativa de ello. Razones por las que las administración entiende que no resulta acreditado el decremento que la recurrente pretende .

SEGUNDO.- Inadecuación del procedimiento.

Con carácter previo al análisis de la cuestión de fondo procede dar respuesta a la inadecuación de procedimiento que como primer motivo de oposición aduce la administración.

Conforme al art. 110.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), habrá que estar a la ordenanza respectiva para verificar la clase de declaración que ha de hacer el sujeto pasivo conteniendo los elementos imprescindibles para practicar la liquidación procedente.

En un procedimiento de gestión tributaria puede comenzar bien con una declaración en los términos dichos y que permite a la administración cuantificar la obligación tributaria mediante una liquidación provisional (a ello se refieren los arts. 128 a 130 LGT; igualmente, artículos 133 a 135 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos).

Por tanto, y terminando el procedimiento de gestión con una liquidación provisional, frente a este acto (y conforme al art. 108 de la ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, en relación con el art. 14 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales) habrá de interponerse (no siendo municipio de gran población) en el plazo de un mes y con carácter preceptivo



recurso de reposición como mecanismo de revisión en vía administrativa, cuya desestimación – expresa o por silencio administrativo - habilitará para acudir a la jurisdicción c-a. De esta forma, si no se agota la posibilidad de recurrir en reposición, siendo preceptiva, acudir a la jurisdicción c-a podrá determinar una decisión de inadmisión por no haberse agotado la vía administrativa (recurso de reposición que también será preceptivo en el supuesto de inicio del procedimiento de gestión no por declaración sino por autoliquidación – que no es un acto administrativo - y se solicita la rectificación posterior – en este sentido, entre otras muchas, la más reciente STSJ Cataluña, Sala c-a, secc. 1ª, de 20-3-2017, rec. 91/2016).

Ahora bien, agotada la vía administrativa (bien porque se interpuso la reposición y se desestimó de forma expresa - sin acudir después a la vía c-a - bien porque no se interpuso en plazo la reposición) y sin acudir a la jurisdicción, habiendo adquirido firmeza el acto de aplicación solicitar la devolución como ingreso indebido (que es un proceso especial de revisión regulado en el art. 221 LGT) exige que tal solicitud vaya acompañada (apartado 4) de la petición de revisión del acto promoviendo alguno de los procedimientos previstos en las letras a), c) o d) del art. 216 (revisión de acto nulo de pleno derecho, revocación y rectificación de errores materiales, de hecho o aritméticos).

Lógicamente, el supuesto sería distinto si nos enfrentáramos a un procedimiento de gestión iniciado mediante una autoliquidación pues, en tal caso, habría que solicitar una rectificación y la devolución del ingreso indebido (y frente a la decisión intentar la preceptiva reposición; así, STSJ Cataluña, Sala de lo c-a, secc. 1ª, de 20-3-2017, rec. 91/2016). Esta clase de rectificación (para alegar cualquier clase de perjuicio que una autoliquidación haya causado a los intereses legítimos de un obligado tributario) está prevista en el art. 221.4 LGT, que se remite al 120.3 que, a su vez, remite al procedimiento que se regule reglamentariamente, que lo encontramos en los arts. 126 a 130 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

En el caso que nos ocupa analizando la petición del recurrente, nos hallamos ante una autoliquidación, en la que el propio obligado tributario solicita una revocación y devolución de ingresos, así se desprende del contenido del recuso, al f. 202 e.a “SOLICITAMOS, del Exmo. Ayuntamiento de Málaga, revoque las liquidaciones giradas con nº de expediente 2023023687 por un total de 2.851,88 € y en el expediente 2023023690 por un total de 229,16 y acuerde la devolución de las cantidades abonadas con ocasión de la misma.”



En consecuencia, el mecanismo empleado resulta inidóneo al no ser el medio impugnatorio previsto en la normativa tributaria que como hemos expuesto anteriormente resultaría de aplicación. Razones éstas que conducirían por si sólo a la desestimación del recurso.

TERCERO.-Prueba de la falta de incremento de valor de los terrenos .

Para abordar esta cuestión es preciso traer a colación la reciente Sentencia del Tribunal Supremo, STS, 3ª, Secc. 2ª, de 28-2-2024 (rec. 199/2023; ECLI: ES:TS:2024:941), pues revisa la anterior doctrina, fijando la siguiente:

.../... La declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) y 110.4 de la LHL, efectuada por la STC 59/2017, de 11 de mayo, traslada los efectos de nulidad de estas normas inconstitucionales a las liquidaciones tributarias firmes por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, con aplicación de dichas normas inconstitucionales, hubieran determinado una ficticia manifestación de capacidad económica, y sometido a gravamen transmisiones de inmuebles en las que no existió incremento del valor de los terrenos, con vulneración del principio de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad proclamados en el artículo 31.1 CE. Estas liquidaciones firmes pueden ser objeto de revisión de oficio a través del procedimiento previsto en el artículo 217 Ley General Tributaria, por resultar de aplicación el apartado g) del apartado 1, en relación con lo dispuesto en los artículos 161.1.a) y 164.1 CE y 39.1 y 40.1 LOTC, todo ello con los límites previstos en los artículos 164.1 CE y 40.1 LOTC, que impiden revisar los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las normas declaradas inconstitucionales.

Por tanto, en un supuesto como el nuestro donde no es de aplicación la STC 182/2021 por tratarse de un situación consolidada al haber devenidos firmes las liquidaciones tributarias (no fueron recurridas en plazo ni en vía administrativa ni en la jurisdiccional), la solicitud de revisión de oficio – que debía haber sido la adecuada calificación del escrito presentado el día 29-11-2017 -, puede ser atendida si se cumplen las previsiones de la STC 59/2017, sentencia que ha de ser interpretada conforme a la doctrina del TS. Así, STS (Secc. 2ª) de 9-7-2018 (rec. 6226/2017) contenía importantes pronunciamientos. Así, en primer lugar, rechazó la interpretación preconizada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (sentencia de su secc. 9ª, de 19-7-2017, rec. 783/2016) y después seguida por otros TSJ)



sobre nulidad radical de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL y, por ello, de toda liquidación realizada por el impuesto debatido, pues matizó el TS que la nulidad radical solo afectaba al último de esos artículos – que es el que impide al sujeto pasivo del impuesto probar la inexistencia de incremento de valor real –, de forma tal que siendo la inconstitucionalidad de los dos primeros parcial, solo serán inconstitucionales si se prueba por el sujeto pasivo la ausencia de incremento del valor real, siendo, en cambio, constitucionales, si el sujeto pasivo no prueba tal circunstancia.

La carga de la prueba de la ausencia de incremento real correspondía, por tanto, al obligado tributario (ft. Dcho. 5ª), ofreciendo el TS diversas alternativas que van desde cualquier **principio de prueba que permita indiciariamente** apreciar que no ha existido plusvalía (y es aquí – al hablar de principio de prueba - donde de manera específica se refiere a la diferencia de valores de adquisición y transmisión que se refleja en las escrituras públicas), a la **prueba pericial que confirme tales indicios** o, en fin, cualquier otro medio probatorio conforme al art. 106.1 LGT. De proceder así el sujeto pasivo, deberá ser la administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones.

Para acreditar esa pérdida de valor del terreno sobre el que se asienta el inmueble objeto de la transmisión, se aportan los siguientes documentos:

1.- El documento privado de aceptación de herencia y declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones presentado el 28 de octubre de 2020 ante Delegación Provincial de Málaga de la Consejería de Hacienda de la Junta de Andalucía, se valora unilateralmente el 100 por 100 de sendos inmuebles en 200.000,00 euros y 20.000,00 euros, respectivamente.

3.--El veintiuno de julio de dos mil veintitrés mediante escritura otorgada ante el Ilustre Notario D. Pedro Díaz Serrano, con nº de protocolo dos mil ciento ochenta y uno, se transmite el bien inmueble Finca registral número 595/B del registro de la propiedad de Málaga, nº4, inscrita al tomo [REDACTED], libro 468 folio 72, inscripción 4ª sito [REDACTED], con referencia catastral [REDACTED], por un precio de CIENTO CINCUENTA MIL EUROS -150.000€-.

Ahora bien a la fecha de fallecimiento de [REDACTED], ésta era propietaria en pleno del 50% de las fincas, y por ende a dicha fecha éste es porcentaje que transmitió a la recurrente. En consecuencia, la valoración ha de referirse a ese 5%, ignorándose cual era el valor del otro 50% de los inmuebles a la fecha de fallecimiento de [REDACTED] (24.1.019).





Por tanto, y puesto que la parte recurrente no ofrece un principio de prueba, que acredite la pérdida de valor adquisición-transmisión, quien ahora resuelve, entiende que dicha orfandad probatoria únicamente puede perjudicar a la actora, razones éstas que han de conducir a la desestimación del recurso.

TERCERO.- Costas

En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. Art. 139 LJCA.

Pese a la estimación, no se hará especial pronunciamiento sobre las costas de la instancia en atención a la resolución del litigio conforme a la reciente STS de 28-2-2024.

FALLO

QUE DEBO DESESTIMAR Y DESESTIMO el recurso contencioso-administrativo interpuesto por BANCO SANTANDER SA frente al Excmo. Ayuntamiento de Málaga, declarando conforme a derecho a resolución impugnada.

No procede imposición de costas.

Esta resolución es firme.

Llévese certificación literal de ésta sentencia a los autos originales y el original al Libro de su clase. Una vez notificada, remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al correspondiente órgano administrativo.

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



