

Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Nº 6 de Málaga

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

N.I.G.: 2906745320230000447.

Procedimiento: Procedimiento Abreviado 54/2023. Negociado: 4

Actuación recurrida:

De: [REDACTED]

Procurador/a: [REDACTED]

Letrado/a:

Contra: AYUNTAMIENTO DE MALAGA. JURADO TRIBUTARIO

Procurador/a:

Letrado/a: S. J. AYUNT. MALAGA

SENTENCIA N.º 103/2025

En la ciudad de Málaga, a 12 de mayo de 2025

Vistos por mí, D. José Oscar Roldán Montiel, Magistrado Juez titular del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número SEIS de los de esta capital, el recurso contencioso-administrativo número 53/2023, tramitado por el cauce del Procedimiento Abreviado, interpuesto por [REDACTED] actuando en su propia representación por su condición de la Procuradora de los Tribunales en ejercicio, con la asistencia jurídica conferida a la Letrada Sra. Robles Díaz contra desestimación por el Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga, de reclamación económico-administrativa presentada ante la desestimación de recurso de reposición respecto de la liquidación practicada del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, asistida y representado la administración municipal por el Letrado Sr. Fernández Martínez, siendo la cuantía del recurso 4.569,37 euros, resultan los siguientes

ANTECEDENTES DE HECHO

ÚNICO.- Con fecha 14 de febrero de 2023 presentó ante el Decanato de este partido judicial, escrito de interposición recurso contencioso administrativo presentado por la Procuradora de los Tribunales [REDACTED], actuando en su propio nombre y representación, contra la resolución dictada el 15 de diciembre de 2022 por el Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga por la que fue desestimada reclamación económico-administrativa ante el organismo en impugnación de y restitución de la liquidación practicada del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (EN ADELANTE TAMBIÉN IVTNU o "Plusvalía") respecto de transmisión "mortis causa" de la finca urbana consistente en vivienda sita en [REDACTED], con referencia catastral [REDACTED] inscrita en el Registro de la Propiedad de [REDACTED] al Tomo [REDACTED] libro 126, folio 172. En dicho escrito inicial, se acompañaron los hechos y razones que la parte estimo de su interés solicitando tras ellas el dictado de sentencia por la



que fuese revocada y anulada la resolución interpelada y la liquidación de origen; con declaración del derecho a la devolución de todo lo ingresado más sus correspondientes intereses, todo ello con la expresa imposición de costas

Repartida la acción a este Juzgado, fijada vista para el 12 de marzo de 2025, la misma tuvo lugar en la fecha señalada. En el acto de juicio, tras sostener la parte actora sus razones y pedimentos, los Servicios Jurídicos del Ayuntamiento de Málaga mostraron las propias en aras de su pretensión desestimatoria. Tras la concreción de cuantía y práctica de prueba pertinente y útil, se declararon las actuaciones conclusas para Sentencia.

Se han seguido todas las prescripciones legales salvo el plazo para resolver por sobrecarga de trabajo de este órgano judicial.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- En los autos que aquí se dilucidan, la parte actora [REDACTED] fundaba su acción, en esencia de su escrito rector de parte, a resultas de la transmisión “mortis causa” y aceptación de la herencia ante fedatario público la recurrente junto con los restantes coherederos, madre y hermanos, recibieron la notificación de cartas de pago por la plusvalía. Contra la misma la hoy actora interpuso en plazo el recurso de reposición previsto en el artículo 14.2 de la Ley 2/2004 de 5 de marzo. En dichos recurso, además, se solicitó el fraccionamiento de la deuda tributaria, siendo aceptado lo último y abonado finalmente en cuenta bancaria por un montante total de 4.569,37 euros. Por otra parte uno de los hermanos y la madre de la recurrente recibieron la misma carta de pago frente a la que presentaron impugnación que recibió resolución estimatoria del Ayuntamiento de Málaga de fecha 4 de febrero del 2022. Ante el agravio comparativo con dos de los coherederos y el dictado de publicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre del 2021, se presentó escrito solicitando la rectificación de la liquidación por motivo de nulidad, presentado lo anterior el 8 de noviembre del 2022. Ante la falta de respuesta, se presentó reclamación económico administrativa ante el Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga, cuya resolución desestimatoria era el objeto de las presentes actuaciones.

Estimaba la recurrente, sobre la base de las resoluciones del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo señaladas en el escrito rector, la ausencia del hecho imponible por inexistencia de plusvalía obtenida, implicando la imposición de dicha carta de pago una infracción al principio de capacidad económica conforme la legalidad de aplicación y los ulteriores pronunciamientos del Tribunal de Garantías. A resultas de ello, a su subjetivo parecer, estimaba la imposibilidad de la administración para exigir o liquidar cuatro tributaria por la inconstitucionalidad de los artículos 107.1 107.2 y 110.4 todos del TRLRHL. Por otra parte, se estimaba la vulneración del principio de igualdad y consiguiente nulidad conforme el artículo 217. 1. a) de la LGT 58/2003 a) por el trato diferenciado respecto de otros coherederos a los que sí se les estimó el recurso de reposición. Por último, estimaba que la limitación contenida en la sentencia número 182/2021 del Tribunal Constitucional, en relación con sentencias ulteriores en lo que a la rectificación se refería, la misma si procedía. Por todo ello, solicitó el dictado de sentencias estoy estimatoria con los pronunciamientos ya adelantados más arriba.

Como no podía ser de otra forma a estas alturas de la litis, por la representación y defensa del el Ayuntamiento de Málaga se mostró su rotunda oposición a lo deducido de contrario. Tras recordar el dictado de las sentencias del tribunal constitucional notoriamente conocidas, indicó que la jurisprudencia del TS había matizado las mismas punto en concreto señaló la sentencias número



339/2024 de 28 de febrero y la más reciente de 21 de noviembre del mismo año que fijó doctrina jurisprudencial respecto a la sentencia del tribunal constitucional de 26 de octubre del 2021 punto con dicha premisa y sobre la base del expediente reconocía que la persa había presentado recursos de reposición solicitando su revocación y anulación punto y coma recurso que fue desestimado previo informe propuesta en resolución de 25 de agosto de 2021 punto esta desestimación del recurso de reposición fue notificada el 10 de septiembre del 2021 punto más de un mes después y con posterioridad al dictado de la st del TC-182/2021 de 26 de octubre, el 8 de noviembre de ese año se solicitó la revisión de actos nulos como a petición de incubación de oficio el procedimiento de revocación y solicitud de revocación de o rectificación de errores que fueron inadmitidas por resolución de 11 de noviembre del 2021. Ciertamente era que, como se alegó de contrario, las REAS N° 577/2021 y 578/2021 que afectaban a su madre y a uno de sus hermanos fueron estimadas; pero ello por la razón de que las resoluciones de los recursos de reposición, notificados en ambos casos el 3 de noviembre de 2021 y por tanto con posterioridad a la Sentencia n° 182/2021 del Tribunal Constitucional, no eran liquidaciones firmes como sí concurría en el caso de la actora. Subsidiariamente, en cuanto a la alegación de caducidad con remisión a los resuelto en la resolución del JTM la solicitud de la prórroga en la presentación de la declaración del impuesto por la propia recurrente en la transmisión mortis causa haría concluir que el plazo finalizaba el 17 de marzo de 2021; puesto que en estas situaciones de transmisión dominical por sucesión el plazo era de seis meses prorrogable hasta un año, no concurría caducidad. En resumidas cuentas se solicitaba el dictado de sentencia desestimatoria con condenan costas a la adversa en las actuaciones.

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

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

Y así, en el Fundamento Quinto. 2 se razona y proclama lo que a continuación se transcribe: 2.- Para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo (a) **ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las**



correspondientes escrituras públicas [cuyo valor probatorio sería equivalente al que atribuimos a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en los fundamentos de derecho 3.4 de nuestras sentencias de 23 de mayo de 2018 (RRCA núms. 1880/2017 y 4202/2017), de 5 de junio de 2018 (RRCA núms. 1881/2017 y 2867/2017) y de 13 de junio de 2018 (RCA núm. 2232/2017]; (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU. Precisamente nos interesa subrayarlo-, fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 para asumir –sin oponer reparo alguno- que, en los supuestos de hecho examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía.

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

CUARTO.- Y por si todo lo anterior no demostrase los ríos de tinta y debate jurídico que ha resultado del tributo hoy enjuiciado, la reciente Sentencia del Tribunal Supremo y su meritada Sala de lo Contencioso con nº 436/2020 de 18 de supuso entonces un categórico golpe sobre la mesa al respecto de la cuestión aquí planteada. Dice así la referida Sentencia:

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

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

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

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

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



(...)

CUARTO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

"Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley".

El precepto nos permite una primera aproximación a la primera cuestión que nos señala el auto de admisión, aunque sea de carácter negativo: no es posible una devolución directa, automática del gravamen abonado en aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (declarados parcialmente inconstitucionales), sino que tal devolución debe solicitarse necesariamente a través de alguno de aquellos procedimientos, en el bien entendido de que no cabe, en el caso, acudir al recurso extraordinario de revisión pues, entre los motivos tasados previstos en el artículo 244 de la Ley General Tributaria, no se encuentra la declaración de inconstitucionalidad del precepto legal en que se amparó el acto de liquidación.

Para llegar a esta conclusión (que - prima facie- permitiría instar la devolución a través del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho o del de revocación) no constituye obstáculo alguno la doctrina de este Tribunal Supremo que arranca de la sentencia de 16 de



diciembre de 2010 (casación núm. 6163/2007) sobre el gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego.

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

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

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

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

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

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

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

En el régimen que -tras la declaración de inconstitucionalidad derivada de la STC 59/2017- resulta aplicable, la actual Ley General Tributaria (artículo 221.3, ya citado) es de una precisión extraordinaria: la devolución de ingresos indebidos solo podrá realizarse "instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en el artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley".

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



(...)

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

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

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

11.3. Si, como se ha dicho, los preceptos reguladores de la nulidad radical deben ser de interpretación estricta y si, también en los términos vistos, el motivo en cuestión exige que la omisión procedimental sea clara, manifiesta y ostensible, for-oso será concluir que no concurre en el caso analizado el motivo tenido en cuenta en la sentencia de instancia.

(...)

QUINTO

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

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

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

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

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

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



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

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

En cualquier caso, y en relación con este concreto supuesto de nulidad, la Sala entiende necesario efectuar determinadas declaraciones en la medida en que la eventual concurrencia de ese motivo de nulidad radical ha sido objeto de estudio doctrinal y no está, en la práctica, exenta de polémica, por lo que no podemos -ni debemos- eludir un pronunciamiento al respecto.



No existe ningún precepto expreso, contenido en una norma con rango de ley, que tipifique o establezca que la nulidad -por inconstitucionalidad- de un precepto legal (como lo sería, en el caso, el artículo 107 de la Ley de Haciendas Locales, a tenor del cual se dictó un acto administrativo -en el supuesto analizado, la liquidación del tributo) determine la nulidad de éste cuando el mismo ha ganado firmeza en vía administrativa.

Si los supuestos legales de nulidad radical deben ser objeto -como dijimos más arriba- de interpretación estricta, la aplicación de la letra g) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria exigiría, cuando menos, que una norma con rango de ley señalara con claridad que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto legal acarrea la nulidad radical de los actos dictados a su amparo, norma que -como dijimos- no aparece en nuestro ordenamiento jurídico.

No consideramos que sea una norma de esa clase -suficiente a los efectos de la nulidad del acto- la contenida en el artículo 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, a cuyo tenor:

"Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia".

No lo entendemos así, en primer lugar, porque la declaración de nulidad que dicho artículo contempla se refiere a los "preceptos" impugnados (o a aquellos otros - preceptos, disposiciones o actos con fuerza de ley-) a los que se extienda la declaración de inconstitucionalidad.

De desprenderse de dicha norma legal que la nulidad se extiende a los actos administrativos dictados al amparo del precepto inconstitucional así debería haberse expresado en aquella norma, so pena -ante la falta de tal especificación- de efectuar una interpretación extensiva o amplia del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria contraria a nuestra jurisprudencia.

En todo caso, aun admitiendo dialécticamente que el artículo 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional se refiere también a los actos dictados al amparo del precepto declarado inconstitucional, tampoco cabría entender, en el caso que nos ocupa, que la liquidación firme que analizamos está afectada de la nulidad radical que se infiere de la letra g) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria. (...).".

Más tarde, el Tribunal Constitucional en su Sentencia nº 182/2021 de 26 de octubre, alcanzó un pronunciamiento de 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."

Por último, como tan avispadamente señaló el Letrado del Ayuntamiento de Málaga, de forma reciente y en sus Sentencias nº 339/2024 de 28 de febrero y nº 1864/204 de 21 de noviembre vino a fijar como doctrina jurisprudencial que:

"como conclusión de todo lo expuesto, establecemos como doctrina jurisprudencial que, de conformidad con lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 de 26 de octubre, las liquidaciones provisionales o definitivas por Impuesto sobre IVTNU que no hubieran sido impugnada a la fecha de dictarse dicha Sentencia, 26 de octubre de 2021, no podrán ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma, al igual que tampoco podrá solicitarse con ese fundamento la rectificación ex art. 120.3 LGT de



autoliquidaciones respecto a las que aún o se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la STC de 26 de octubre de 2021.”.

QUINTO.- Descendiendo supuesto litigioso, la realidad de los hitos que aparecen en el expediente administrativo unido las actuaciones, que no fue impugnado ni en su autenticidad ni en su eficacia probatoria, demuestran que, efectivamente, interpuesto por la hoy recurrente recurso de reposición el 28 de mayo del 2021 (folios 223 y siguientes), el mismo fue desestimado expresamente en resolución de 25 de agosto de 2021. Esta resolución administrativa fue notificada, como demuestra el folio 281, el 10 de septiembre del mismo año. Pues bien, transcurrido más de un mes desde la notificación de la última de las resoluciones antes citadas, el 8 de noviembre se solicitó la revisión de actos nulos ante GESTRISAM; dicha solicitud tuvo entrada al 8 de noviembre del 2021 y, por tanto, cuando ya se había dictado la sentencia del TC número 186/2021. El transcurso del plazo de ese mes entre el dictado del recurso de reposición y su notificación y, de otra parte, la ulterior petición de rectificación, implicaba que esta última solicitud de la actora no pudiese recibir más que la inadmisión al haber devenido firme y consentida la resolución que desestimó el recurso de reposición por el transcurso del plazo del mes.

Por otra parte, respecto de la resolución que venía interpelada en las presentes actuaciones, que no era otra que la desestimación de la reclamación económico-administrativa por el Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga de fecha 15 de diciembre del 2022, la misma y sobre la base de los hitos cronológicos antes señalados, desestimó la misma en base a la limitación contenida en el Fundamento de derechos Sexto apartado B) de la sentencia de 26 de octubre del 2021. Y ello por cuanto que, como queda claro por los plazos señalados, la liquidación devino firme tras dejarse transcurrir más de un mes desde la notificación de la resolución de reposición.

Este Juez no alcanza a comprender las razones por las cuales a la recurrente se le notificó el 10 de septiembre del 2021 la desestimación del recurso de reposición, mientras que a su madre [REDACTED] y hermano [REDACTED] el acto de comunicación tuvo lugar el 3 de noviembre de 2021. No hay nada en el expediente administrativo que justifique esa diferencia. Pero no hay nada que apunte a una intencionalidad discriminatoria, siendo la realidad de los hechos y trámites administrativos la que es. Por ello, si se tuvo que estimar la reclamación económica-administrativa presentada por esos familiares y, en atención a los plazos concretos en relación a la recurrente, procedía la desestimación de la misma.

Por último respecto a la caducidad, la solicitud de prórroga que hizo la actora generó la ampliación del plazo previsto en el artículo 129.1 de la LGT 58/2003 en relación con el artículo 17 de la Ordenanza municipal reguladora del IVTNU. Siendo acertada la aplicación de dichos preceptos que llevó a cabo la resolución hoy recurrida, en modo alguno concurría disconformidad a derecho.

En consecuencia, tratándose de liquidación tributarias que, además de estar pagada, había devenido firme y consentida, solo cabe desestimar el recurso contencioso interpuesto tanto por [REDACTED].

SEXTO.- Para concluir, de conformidad con la redacción del art.139.1 de la Ley Adjetiva al tiempo de interposición de la demanda, el principio general es el de la imposición conforme el criterio del vencimiento objetivo. Pero en el presente caso concurren razones para su no imposición. Y ello, tanto por razones de hecho como de derecho. En cuanto a las primeras, las dudas existentes en cuanto a la diferencia en los actos de comunicación para unos obligados y para otros señaladas en el Fundamento que preceden, generan dudas de hecho que, por sí solas, impedirían la imposición de costas a la recurrente.



Por su parte, atendida las fechas señaladas en esta resolución, solo hace falta echar la vista atrás en estos últimos años para ver las oleadas de resoluciones judiciales sobre esta materia; resoluciones de órganos de instancia y apelación que el Tribunal Supremo y su Sala III fueron aquilatando hasta la Sentencia de 21 de noviembre de 2024. Es por ello que, ante las dudas de derecho, no cabe imponer costas a la recurrente; máxime cuando no concurre mala fe o temeridad en su actuar procesal.

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

FALLO

Que en el Procedimiento Abreviado 53/2023 (acumulados los autos nº 718/18) **debo DESESTIMAR y DESESTIMO** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por [REDACTED], actuando en su propio nombre y representación y, contra la desestimación por el Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga de reclamación económico-administrativa identificada en los Hechos de esta resolución, representado la administración municipal por el Letrado Sr. Fernández Martínez, al ser la misma conforme a derecho, debiendo mantener la liquidación inicial y las resoluciones posteriores todo su contenido y eficacia. Todo ello, además, SIN la imposición de costas por dudas de hecho y de derecho.

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

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

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

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

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

