

JUZGADO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO Nº 4 DE MÁLAGA
PROCEDIMIENTO ABREVIADO 437/20

SENTENCIA Nº 211/25

En MÁLAGA, a 25 de septiembre de 2025.

MARÍA GUZMÁN FERNÁNDEZ, MAGISTRADA-JUEZ del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 4 de Málaga, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso contencioso-administrativo registrado con el número 437/2020 y seguido por el procedimiento abreviado, en materia de Tributos.

Son partes en dicho recurso: como recurrente BANCO SANTANDER, S.A., representado por el procurador José Domingo Corpas y asistido por la letrada María del Sol Ruiz Peña, sustituida en el acto de la vista;

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

ANTECEDENTES DE HECHO

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

SEGUNDO.- La representación procesal de la parte demandada se opone sustentando la legalidad del acto impugnado, siguiendo la línea marcada por la resolución combatida en vía administrativa y en atención a las razones dadas en el acto de la vista, que analizaremos a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

I. Objeto del procedimiento. Necesarias consideraciones iniciales.

PRIMERO.- El presente recurso c-a se interpuso en fecha 9/11/2020 contra la desestimación presunta de la petición formulada por la recurrente ante el Ayuntamiento demandado el día 24/10/2018 solicitando -en relación con la liquidación de 24/02/2017 por importe de 1.060,60 € y emitida en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU ó plusvalía municipal)- que se revoque la



liquidación y que se devuelva el importe. Posteriormente, a petición de la parte recurrente y sin que el Ayuntamiento demandado mostrara su oposición en las alegaciones presentadas al respecto, este Juzgado dictó auto en fecha 16/07/2021 acordando la ampliación al acto expreso, esto es, a la resolución dictada en fecha 9/11/2020, de inadmisión de la petición formulada por la recurrente ante el Ayuntamiento demandado el día 24 de octubre de 2018.

Así las cosas, la inadmisibilidad del recurso c-a planteada por el Ayuntamiento demandado no puede prosperar, pues:

- Si bien es cierto que consta notificada la resolución de inadmisión a la entidad recurrente en fecha 19/11/2020 (f. 119 e.a.) y que no se solicitó la ampliación hasta el 7/07/2021, no por ello procede acordar su inadmisión, pues ni la propia Administración advirtió entonces de la extemporaneidad que ahora invoca, ni tampoco la ampliación del recurso resultaba en este caso necesaria; me explico, el efecto material de la inadmisión de la solicitud de la recurrente es el mismo que el de una resolución desestimatoria, pues conlleva en todo caso el mantenimiento de la resolución administrativa impugnada. Y en la materia que nos ocupa, ya se adelanta, se va a concluir acerca de la improcedencia de la declaración de inadmisibilidad (al tratarse de una petición de devolución de ingresos indebidos del artículo 221.3 de la LGT, en la que la revocación tiene un carácter instrumental), para abordar seguidamente el recurso sobre el fondo de la revocación que se solicitaba.

- Por lo demás, procede rechazar igualmente la causa de inadmisibilidad consistente en no haber agotado la vía administrativa por no haber formulado la correspondiente reclamación ante el Jurado Tributario, pues es doctrina jurisprudencial fijada por la Sentencia de la Sala Tercera en fecha 7 de marzo de 2023 (STS 799/2023), que *“No procede declarar la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo, por falta de agotamiento de la vía administrativa previa, conforme a lo declarado en los artículos 69. c), en relación con el 25.1 LJCA, en aquellos casos en que el acto impugnado fuera una desestimación presunta, por silencio administrativo, ya que, por su propia naturaleza, se trata de una mera ficción de acto que no incorpora información alguna sobre el régimen de recursos”*. En cualquier caso, la propia resolución que inadmite la petición de incoar de oficio el procedimiento de revocación, de fecha 9/11/2020, informa al pie de recurso que dicha resolución es definitiva en vía administrativa, y contra la que sólo cabe interponer recurso contencioso-administrativo.

II. Examen del recurso.

SEGUNDO.- Descendiendo al fondo del asunto, hacía tiempo que el Tribunal Supremo venía afirmando que el análisis del artículo 219 de la LGT, en relación con los diversos pronunciamientos sobre inconstitucionalidad referidos a determinados aspectos de la regulación en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales del IIVTNU, estaba pendiente de pronunciamiento. Este pronunciamiento se hizo en la STS 484/22, 3ª, secc. 2ª, de 09-02-22 (rec. 126/2019; ECLI:ES:TS:2022:484).



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

Dispone el meritado precepto, tras declarar en el apartado 1 que el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, que *“Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley”*.

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

Cuando se pretende la devolución de ingresos indebidos, la revocación legalmente, art. 221.3, posee carácter instrumental. La propia ley, art. 221.1, prevé expresamente que el procedimiento se iniciará de oficio o a instancia del interesado; se le reconoce el derecho a los interesados para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, estableciéndose legalmente el cauce previo de la revocación, u otros de los dispuestos en el art. 221.3. La Administración tiene la obligación de iniciar, tramitar y resolver, por ser un deber impuesto legalmente, no le corresponde una potestad exclusiva y excluyente de iniciar la revocación promovida por el interesado, so pena de frustrar ilegítimamente los derechos de quien efectuó, o pudo efectuar, un ingreso indebido, bastaría que la Administración se negara, en el seno de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, a iniciar la revocación para impedir siquiera dilucidar si existe o no derecho a la devolución de lo ingresado indebidamente, y con ello el legítimo acceso al control judicial con vulneración del principio constitucional de tutela judicial efectiva; buen ejemplo de ello es el caso que nos ocupa.

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



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

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

Ahora bien, distinto de lo anterior es que concurra el requisito de "infracción manifiesta de la ley" que contempla el artículo 219 de la LGT para dar lugar a la revocación.

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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



estamos ante el supuesto del art. 219.1 de revocación por infracción manifiesta de la Ley, y planteado en estos términos el debate no cabe entrar en otras consideraciones [...]"

Por último, si bien es cierto que la STC 108/22, de 26 de septiembre, incide en los efectos de la declaración de inconstitucionalidad *ex tunc* de la disposición legal, así como en las posibles vías de revisión de los actos dictados al amparo de la norma declarada inconstitucional y nula, en caso de transmisiones en pérdidas, la posterior sentencia de la Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, STS 1557/2022, de 23 de noviembre 2022, (Rec. 1181/2021) vino a mantener la doctrina arriba transcrita, recordando en el fundamento de derecho séptimo que *"Con carácter general para que prospere el motivo de revocación de infracción manifiesta de la Ley, como una constante jurisprudencia enseña, no basta con que se aprecie la infracción determinante de su invalidación, sino además cumulativamente debe ser manifiesta, en razón de que "es una exigencia de la revocación para evitar que ésta se convierta en una segunda oportunidad impugnatoria, fuera de plazo, de los actos firmes. Esto es, en el ámbito de la tensión subyacente entre los valores de la seguridad jurídica y la justicia, la ley requiere un plus de exigencia -que la infracción sea manifiesta- para que ésta segunda orille el efecto perentorio o extintivo de la primera". Se reconoce la infracción manifiesta cuando esta es "ostentosa, palmaria, evidente, clara, indiscutible, que no exija razonamiento alguno, sino la simple exposición del precepto legal correspondiente y del acto de la Administración de que se trate"*.

En esta misma línea, la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de 6 de noviembre de 2023 (rec. Casación 3665/2022), en relación con la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) TRLRHL de una solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de una liquidación firme de dicho impuesto amparada en la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, proclama que *"en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica" no determina que las liquidaciones firmes del impuesto giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en el supuesto de nulidad de pleno derecho del artículo 217.1 LGT, ni en el supuesto de revocación del artículo 219.1 LGT por infracción manifiesta de la Ley"*.

Lo anterior nos lleva irremediabilmente a concluir que, pese a resultar improcedente en el caso de autos la declaración de inadmisión por parte del Ayuntamiento demandado, puesto que, como venimos apuntando, la revocación es un instrumento en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos (por la vía del art. 221.3 de la LGT), por lo que es obligado atender al fondo de la revocación y decidir sobre ella; mas procede desestimar el recurso c-a, pues no concurre el supuesto de "infracción manifiesta de la Ley" -art. 219 de la LGT- por la sola razón de la declaración de inconstitucionalidad contemplada en la STC 59/2017 si atendemos al intenso debate que ha suscitado la cuestión, tal y como expone la STS 484/22.

TERCERO.- Sobre la invocada aplicación de la Sentencia núm. 339/2024, de 28 de febrero, Ponente Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, (rec. Casación 199/2023). No procede.

Efectivamente, la STS 941/2024, de 28 de febrero, realiza una nueva interpretación sobre la posibilidad de aplicar el art. 217.1.g) de la Ley 58/2003, General Tributaria, y concluye que es posible declarar la nulidad de pleno derecho de los actos de aplicación de los tributos que devinieron firmes pero que se basaban en una normativa inconstitucional cuando en la transmisión por la que se giró la liquidación tributaria no existió incremento del valor de los terrenos.

Ello no obstante, dicho pronunciamiento de nulidad debe ser solicitado por el cauce de la revisión de actos nulos de pleno derecho, a que se refiere el art. 217 de la LGT; señalando a este respecto la citada STS 941/2024 que (...) *La fase de admisión de la solicitud de revisión de oficio permite constatar, sin dificultad alguna, si la solicitud de revisión de oficio se refiere a un acto de aplicación que operó sobre aquellos supuestos que no quiso afectar la STC 59/2017 -aquellos en los sí existió un incremento del valor de los terrenos- e inadmitir la revisión de oficio cuando manifiestamente no concurra la nulidad de pleno derecho del acto de aplicación.*

En este mismo sentido, la Sala Tercera del Alto Tribunal en Sentencia núm. 2020/2024, de 19 de diciembre (rec. Casación 2741/2023), afirma que *“Por tanto, en aplicación del criterio jurisprudencial establecido en la STS núm. 339/2024 procede la revisión de la liquidación del IIVTNU. En síntesis, la mencionada sentencia ha supuesto un cambio de criterio del Tribunal Supremo, porque admite que se pueda instar el procedimiento de nulidad de pleno derecho frente a liquidaciones firmes, al amparo del artículo 217.1. g) LGT. A tal efecto: sobre la pretensión inicial del contribuyente, relativa a la declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación, al amparo del artículo 217 de la LGT. La pretensión era de nulidad de pleno derecho de la liquidación firme en concepto del IIVNTU, dictada por el Ayuntamiento de Parla, de conformidad con el artículo 217 de la LGT, por lo que es aplicable la STS al caso, pues: a. El objeto del recurso contencioso-administrativo presentado lo constituye la desestimación presunta, por silencio, de la solicitud de revisión de actos nulos de pleno Derecho de la liquidación firme del IIVTNU, por lo que la pretensión es idéntica a la examinada en el recurso de casación núm. 199/2023”.*

En el caso de autos, es objeto de este recurso c-a la resolución que inadmite la petición de revocación por infracción manifiesta de la Ley de la liquidación firme por el concepto tributario del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana, junto con la devolución del ingreso indebido. Con relación a este objeto del recurso c-a, la parte recurrente formula como pretensión en su escrito de demanda “que la Administración acuerde revocar la liquidación al amparo del art. 219. 1 LGT”.

Luego, siendo este el objeto del recurso y debiendo estar a los dictados del art. 33.1 de la LJCA (“los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo juzgarán dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que



fundamenten el recurso y la oposición”), la nulidad de las liquidaciones firmes del impuesto que predica dicha doctrina constitucional en el caso de las transmisiones a pérdidas no puede ser aplicada al caso de autos (que no ha versado sobre el procedimiento de revisión de actos nulos).

Por todo el expuesto el recurso c-a se desestima.

CUARTO.- En materia de costas, la cambiante jurisprudencia recaída en la materia genera dudas de derecho que impiden la condena en costas.

QUINTO.- La cuantía del presente recurso es inferior a 30.000 €, por lo que, por aplicación del artículo 81 de la LJCA, frente a esta Sentencia no cabe recurso de apelación.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación

FALLO

Desestimo el recurso contencioso-administrativo interpuesto en nombre y representación de BANCO SANTANDER, S.A., y confirmo la resolución recurrida identificada en el fundamento primero de esta resolución, por ser la misma ajustada a Derecho.

Sin costas.

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

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

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

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

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

Quedan informados de que los datos contenidos en estos documentos son reservados o confidenciales, que el uso que pueda hacerse de los mismos debe quedar exclusivamente circunscrito al ámbito del proceso, que queda prohibida su transmisión o comunicación por cualquier medio o procedimiento y que deben ser tratados exclusivamente para los fines propios de la Administración de justicia, sin perjuicio de las



responsabilidades civiles y penales que puedan derivarse de un uso ilegítimo de los mismos (Reglamento EU 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo y Ley Orgánica 3/2018, de 6 de diciembre, de protección de datos personales y garantía de los derechos digitales).

