



Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 2 4 7 / 2 0 1 9

(Sección 1ª)

La Laguna, a 24 de junio de 2019.

Dictamen solicitado por el Sr. Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Pájara en relación con la *Propuesta de Resolución del procedimiento de revisión de oficio, instada el 31 de enero de 2018, por (...), en nombre y representación de (...), a efectos de que se declare la nulidad de la liquidación girada en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (EXP. 163/2019 RO)*.*

F U N D A M E N T O S

I

1. El objeto del presente dictamen, solicitado por el Sr. Alcalde del Ayuntamiento de Pájara, es la Propuesta de Resolución del procedimiento de revisión de oficio, instada el 31 de enero de 2018, por (...), en nombre y representación de (...) (en adelante BP), a efectos de que se declare la nulidad de la liquidación girada en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU).

2. La legitimación del Sr. Alcalde para solicitar el dictamen, su carácter preceptivo y la competencia del Consejo para emitirlo resultan de los arts. 11.1.D.b) y c) y 12.3 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias, en relación el primer precepto citado con el art. 217.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como con el art. 106.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP).

* Ponente: Sra. de Haro Brito.

De conformidad con lo previsto en esos preceptos, y en garantía de los principios de legalidad y seguridad jurídica, se precisa que el dictamen de este Consejo sea favorable a la declaración pretendida para que se pueda decidir la nulidad.

3. El plazo máximo para notificar resolución expresa del procedimiento de revisión de oficio será de un año -plazo ya superado- desde que se presentó la solicitud por la interesada, según preceptúa el art. 217.6 de la LGT. No obstante, en virtud de los arts. 21 y 24 LPACAP, aun fuera de plazo la Administración está obligada a resolver expresamente.

II

1. De la documentación obrante en el expediente remitido a este Consejo resulta que las cuestiones de hecho relevantes para dilucidar el fondo del asunto son las siguientes:

- El Concejal Delegado de Economía y Hacienda mediante Resolución de 8 de abril de 2015, aprueba, entre otros, el IIVTNU en relación con el inmueble con referencia catastral número: (...), ejercicio 2015, por importe principal de 1.807,78 €.

No consta la interposición de recurso de reposición ni escrito alguno de oposición, por lo que tal acto se convirtió en firme. Antes bien, obra en el expediente justificante de pago que acredita que la deuda consta abonada en su totalidad con fecha 30 de julio de 2015, por el sujeto pasivo.

- En fecha 31 enero de 2018, se formula por la interesada, (...), solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación girada en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana correspondiente al ejercicio 2015 (1.807,78 euros) de la finca con referencia catastral (...) por vicios invalidantes; y, solicita, la devolución del ingreso indebido correspondiente, junto con los intereses de demora que resulten aplicables, en base a lo dispuesto en el/los artículo/s 217.1. c) y f) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; asimismo y de manera subsidiaria solicita la revocación de la liquidación por infracción manifiesta de la ley, al amparo del art. 219 LGT.

La interesada refiere numerosas sentencias las cuales relaciona en su escrito, así como de la Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 59/2017, de 11 de mayo de 2017, que a su juicio, declara nulos e inconstitucionales con efectos *ex origine*, los artículos 107.2 y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por la

que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, preceptos aplicados a la liquidación, exigiendo el tributo en una situación inexpresiva de capacidad económica, por lo que resulta contraria al ordenamiento jurídico, solicitando su anulación por cuanto no existe aún una norma legal, como manda la sentencia referida del TC, que establezca como se liquida el impuesto.

- Iniciado el expediente a instancia del interesado, se le da trámite de audiencia por plazo de 15 días, practicándose correctamente su notificación. Sin embargo, la entidad interesada no presenta alegaciones, documento o justificante alguno que añadir al expediente.

2. la Propuesta de Resolución entiende que procede desestimar la solicitud de nulidad de pleno de derecho instada por la interesada, al no concurrir ninguna de las causas de nulidad previstas en el art. 217.1, apartados c) y f) de la Ley General Tributaria (LGT) alegadas y entender que la Sentencia dictada por el Tribunal Constitucional no es aplicable puesto que la liquidación cuya nulidad se pretende, se dictó y adquirió firmeza mucho antes de la publicación de la misma, puesto que se aprobó el 8 de abril de 2015, siendo el acto firme y consentido en el momento de la publicación de la declaración de inconstitucionalidad.

3. Este Consejo Consultivo, en sesión celebrada el día 27 de mayo, adoptó el acuerdo, en aplicación de lo dispuesto en el art. 53 del Reglamento de Organización y Funcionamiento del Consejo Consultivo de Canarias (Decreto 181/2005, de 26 de julio) de requerir de la Administración actuante el escrito de solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho, cursada el 31 de enero de 2018, a la que aludía la Propuesta de Resolución, que entendía se había remitido incompleta, con suspensión del plazo de emisión del dictamen solicitado, habiéndose recibido oficio de la Administración requerida el día 16 de junio del presente año.

III

1. Ha de advertirse con carácter previo al análisis de los motivos alegados por la reclamante, como tantas veces se ha señalado por este Consejo Consultivo y por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, que la revisión de oficio supone el ejercicio de una facultad exorbitante por vicios especialmente graves, en cuya aplicación se ha de ser riguroso por implicar un conflicto entre dos principios generales del derecho: el principio de legalidad y el principio de seguridad jurídica. De aquí que no cualquier vicio jurídico permita acudir sin más a la revisión de oficio, sino que ella

solo es posible cuando concurra de modo acreditado e indubitado un vicio de nulidad de pleno derecho de los legalmente previstos, cuyos presupuestos no pueden entenderse de manera amplia, sino restrictiva (Dictámenes de este Consejo 430/2017, de 14 de noviembre, 438 y 446/2016, de 27 de diciembre, 23/2017, de 24 de enero, 43/2017, de 8 de febrero, 79/2017, de 15 de marzo, entre los más recientes, que reiteran anteriores pronunciamientos de este Organismo en el mismo sentido).

La declaración de nulidad ha de analizarse partiendo del carácter restrictivo de los motivos de nulidad, pues la revisión de oficio no es en modo alguno un cauce para decidir cuestiones que debieran haber sido resueltas por las vías de impugnación ordinarias.

Esto es, la revisión de oficio es una vía excepcional que solo se puede utilizar cuando se den las causas tasadas previstas legalmente, entre las que no se encuentra expresamente contemplada como tal la declaración de inconstitucionalidad de la ley al amparo de la cual se hayan dictado los actos que se pretenden revisar. Por ello, sin perjuicio de que en algunos casos especiales puedan servir para reabrir una situación que pareciera consolidada, no podría emplearse para revisar las situaciones que no se puedan impugnar al amparo de los procedimientos generales de revisión previstos legalmente.

2. Una vez sentado lo anterior, y centrándonos en el caso concreto al que se refiere la PR, las causas de nulidad que alega la reclamante consisten, por un lado, en la prevista en el art. 217.c) esto es, que se trate de un acto de contenido imposible, lo que relaciona con la finalidad y los requisitos de devengo del propio tributo, que entiendo se reconoce por la sentencia del Tribunal Constitucional, y por otro, en el motivo previsto en el apartado f) del mismo precepto, esto es, tratarse de un acto expreso o presunto contrario al ordenamiento jurídico por el que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.

El primero de los motivos alegados, tener un contenido imposible, lo relaciona la entidad reclamante con la propia naturaleza del Impuesto. Así, el IIVTNU es aquel tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se pone de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, de acuerdo con el

art. 104 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.

Entiende la reclamante, para que exista el hecho imponible de este impuesto debe manifestarse mediante un incremento de valor del bien, que dicho incremento de valor se produzca sobre un terreno de naturaleza urbana y, además, que el incremento de valor se ponga de manifiesto como consecuencia de una transmisión o de la constitución de un derecho real de goce limitativo del dominio. Por lo tanto, el incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana constituye el primer elemento del hecho imponible del tributo, de manera que, en la hipótesis de que no existiera tal incremento, no nacería la obligación tributaria y, por tanto, no se devengaría el tributo.

En este sentido, esgrime que así lo entendió el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 59/2017, de 11 de mayo.

Al respecto, respecto a la causa de nulidad alegada en primer lugar, debemos realizar varias consideraciones:

- Como ha señalado el Consejo de Estado de manera reiterada, entre otros, en el Dictamen de 30 de mayo de 1996 (expediente número 1531/96), lo siguiente:

«La revisión de oficio, sobre todo si es por causa de nulidad de pleno derecho, es una medida tan drástica e implica una potestad tan exorbitante que debe aplicarse con mucho tiento. Así lo viene advirtiendo este Consejo, con apelación a la jurisprudencia, en numerosos dictámenes (como el 42.107, de 23 de marzo de 1979; el 297/93, de 22 de julio, o el 1.387/94, de 21 de septiembre) (...). Este rigor, que no admite interpretaciones extensivas ni aplicación a supuestos de hecho dudosos, es más exigible si cabe cuando -como ocurre en el presente caso- se invoca como causa de nulidad del acto su contenido imposible, por la razón que se expone en el Dictamen 45.742, de 7 de junio de 1984, donde se dice: “El Consejo de Estado se ha mostrado cauteloso a la hora de apreciar la causa de nulidad consistente en el contenido imposible de los actos administrativos, tratando de evitar en concreto que a través de tal causa se canalice todo supuesto de ilegalidad o prohibición”».

Por su parte, el Consejo Jurídico de Murcia, entre otros, expresó lo siguiente en el en el Dictamen 47/2008: «La imposibilidad del contenido, según la doctrina legal del Consejo de Estado, apunta más al aspecto material que al legal (Dictamen 651/2000). Es imposible lo que materialmente no se puede realizar, bien porque sea contrario a las Leyes físicas o bien porque forme parte de un supuesto de hecho irreal o inexistente. En consecuencia, ha calificado de acto de contenido imposible la adjudicación de un contrato a una persona ya fallecida (dictamen de 28 de abril de 1983) o el nombramiento de un

funcionario para un puesto de trabajo inexistente (dictamen 1.705/94, de 29 de septiembre de 1994) o el contrato de permuta cuando una de las partes no es propietaria del bien que ha de entregar (dictamen 53.403, de 29 de junio de 1989). El precepto también incluye los actos afectados por la llamada imposibilidad lógica, es decir, aquéllos que encierran una contradicción interna en sus términos (STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 19 de mayo de 2000 [RJ 2000, 6067])».

En el presente caso, tal y como reseña la Propuesta de Resolución, no se dan ninguno de los presupuestos requeridos para que concurra la causa de nulidad alegada, puesto que la causa alegada es más una imposibilidad jurídica, por no darse el presupuesto para girar la liquidación, que no entraría dentro de la imposibilidad material, algo que además, se manifiesta con más intensidad dado que el acto del que se solicita la declaración de nulidad ha sido ejecutado, de modo que en ningún caso ha concurrido la imposibilidad requerida para apreciar el motivo de nulidad esgrimido.

3. También alega la reclamante como motivo de nulidad, el previsto en el art. 217.1.f) esto es, el tratarse de un acto por el que se adquieren facultades o derechos careciendo de los requisitos esenciales para su adquisición.

Pero a este respecto, entendemos que no estamos ante un supuesto incardinable en tal supuesto de nulidad, por cuanto es aplicable respecto a actos que son favorables al interesado, que no es el caso.

Al respecto, ya el Consejo Consultivo del Principado de Asturias, en su Dictamen n.º 44/2015, de 12 de marzo, que “por lo que se refiere al supuesto de nulidad de pleno derecho ahora considerado, consignado tanto en la letra f) del artículo 217.1 de la LGT como en la letra f) del artículo 62.1 de la LRJPAC, es presupuesto lógico previo para su aplicación que el acto objeto de revisión por este concreto motivo sea un acto favorable para el interesado, sin que resulte aplicable en el caso de actos de gravamen, tal y como acontece en el presente. Así, lo viene entendiendo la doctrina del Consejo de Estado, reflejada, entre otros, en el Dictamen 428/2009, en un supuesto que guarda gran similitud con el sometido a examen y al hilo del estudio de los requisitos precisos para la consideración del supuesto de nulidad consignado en la letra f) del artículo 217.1 de la LGT. En dicho dictamen, y en términos que este Consejo Consultivo hace suyos, se señala que “el primero de tales requisitos es que se hayan adquirido derechos o facultades, mediante actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico, y careciendo de los esenciales para ello. Pero tal circunstancia se predica respecto de los administrados y no respecto de la Administración, es decir ha de tratarse de “un acto que determine el nacimiento de

derechos o facultades en el particular y no, por tanto, un acto de gravamen para él del que resulten derechos o facultades para la Administración". Por lo que determinaba que por ello, no concurría causa de nulidad, algo plenamente aplicable al presente supuesto.

Por tanto, estimamos que la PR es correcta en su denegación, también respecto a esta causa de nulidad alegada.

Dicho lo anterior, y a mayor abundamiento, resulta necesario destacar que el derecho de capacidad económica infringido no es susceptible de amparo constitucional, o el de devolución de ingresos indebidos ex art. 221 LGT, ya que frente a una liquidación que ha adquirido firmeza, resulta improcedente solicitar devolución de ingresos indebidos por esta vía de la revisión de oficio, como ha señalado el Tribunal Supremo entre otras, en Sentencia de 27 de marzo de 2002.

De todo lo expuesto resulta, pues, que no procede la nulidad de la liquidación practicada. Por lo que no concurren las causas de nulidad esgrimidas por el BP para instar la nulidad del acto de liquidación del IIVTNU.

En definitiva, no concurriendo las causas de nulidad c) y f) previstas en el art. 217.1 LGT, alegadas, se ha de desestimar la revisión solicitada del acto de liquidación del IIVTNU alegado.

CONCLUSIÓN

La Propuesta de Resolución se considera conforme a Derecho por cuanto no procede la revisión de oficio del acto que se solicita.