



Consejo Consultivo de Canarias

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

(Sección 2ª)

La Laguna, a 23 de enero de 2020.

Dictamen solicitado por el Sr. Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Pájara en relación con la *Propuesta de resolución del procedimiento administrativo de revisión de oficio a instancia de (...), en nombre y representación de (...), de la liquidación girada en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana correspondiente al ejercicio 2014 (318,81 euros) en relación con la finca con referencia catastral (...)* (EXP. 500/2019 RO)*.

F U N D A M E N T O S

I

1. El objeto del presente dictamen, solicitado por el Sr. Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Pájara el 12 de diciembre de 2019 (registro de entrada en el Consejo Consultivo el 18 de diciembre de 2019), es la Propuesta de Resolución del procedimiento de revisión de oficio, instado el 6 de febrero de 2018, por (...), en nombre y representación de (...), 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), en relación al inmueble con referencia catastral n.º (...), ejercicio de 2014, por importe de 308,81 euros.

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.

3. Desde el punto de vista sustantivo, resulta aplicable el art. 217.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y los arts. 4 a 6 del Reglamento general de desarrollo de la Ley, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 550/2005, de 13 de mayo, por ser normas especiales de preferente aplicación a las normas de procedimiento administrativo

* Ponente: Sr. Belda Quintana.

común, en virtud de lo establecido en la Disposición Adicional Primera de la Ley 39/2015 de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común (en adelante LPACAP).

De conformidad con el art. 217.4 LGT, y en garantía de los principios de legalidad y seguridad jurídica, es preciso que el dictamen de este Consejo sea favorable a la nulidad pretendida para que se pueda declarar la citada nulidad del acto que se revisa.

4. 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 el interesado (6 de febrero de 2018), según preceptúa el art. 217.6 LGT, siendo el silencio desestimatorio, al tratarse de un procedimiento iniciado a instancia de parte, no siendo aplicable la caducidad al no haberse iniciado de oficio [art. 217.6 a) y b) LGT]. La resolución expresa o presunta, pondrá fin a la vía administrativa (217.7 LGT). De conformidad con el art. 103 LGT, aun fuera de plazo, la Administración está obligada a resolver expresamente y notificar la resolución.

5. El art. 110 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, dispone que es al Pleno de la Corporación a quien *compete «la declaración de nulidad de pleno derecho y la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria, en los casos y de acuerdo con el procedimiento establecido en los arts. 153 y 154 de la Ley General Tributaria»*.

El art 37.1.i) de la Ley 7/2015, de 1 de abril, de los Municipios de Canarias (LMC), establece que son competencias del Pleno: la revisión de oficio de sus acuerdos y disposiciones generales y el art. 31.1.o) de la misma Ley dispone que es competencia del Alcalde la revisión de oficio de sus propios actos nulos. El art. 32 de la citada Ley permite delegar competencias del Alcalde en la Junta de Gobierno Local, Teniente de Alcalde y Concejales, delegaciones que se rigen por la legislación general de régimen local y procedimiento administrativo común.

Todos estos preceptos estatales y autonómicos hay que interpretarlos en términos de complementariedad, para lograr la existencia de un ordenamiento jurídico coherente y evitar su choque o contradicción.

El art. 31.1.y) LMC atribuye al Alcalde la expedición de liquidaciones tributarias y conforme al art. 31.2 de la misma ley esta competencia es delegable.

El Alcalde es competente para revisar de oficio sus propios actos [art. 31.1.o) LMC] y conforme al art. 31.2 de la misma Ley esta competencia es indelegable.

En este caso, el expediente de revisión de oficio se ha tramitado, por delegación del Alcalde, por la Concejalía de Economía, Hacienda, Transportes y Atención al Ciudadano, que también dictó por delegación el acto de liquidación tributaria.

El art. 40.2.d) LMC atribuye a los Concejales del Área la competencia para elevar propuestas de resolución en las materias que le correspondan. No obstante, se deberá respetar, en todo caso, la competencia del Alcalde para resolver el procedimiento de revisión de oficio, por ser materia de su competencia indelegable por ley [arts. 31.1.o) y 31.2 de la misma Ley de Municipios de Canarias).

II

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

- El Concejal Delegado de Economía y Hacienda mediante la resolución núm. 3191/2014, de 22 de julio aprueba, entre otras, la liquidación del IIVTNU en relación con el inmueble con referencia catastral número (...), ejercicio 2014, por importe principal de 308,81 euros. La citada liquidación fue debidamente notificada a (...) el 25 de agosto de 2014.

- No consta la interposición de recurso de reposición, si bien obra en el expediente «*Detalle del Valor*», firmado por el recaudador municipal, que acredita el pago de la deuda en vía ejecutiva el 29 de noviembre de 2017.

2. En cuanto al procedimiento de revisión de oficio, se han desarrollado los siguientes trámites relevantes:

- En fecha 6 de febrero de 2018, por (...), en nombre y representación de (...), se formula solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación girada a su representada en concepto del IIVTNU de la finca con referencia catastral (...), por contravenir, a su juicio, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 de la Constitución; y, solicita, asimismo, la devolución del ingreso indebido correspondiente, junto con los intereses de demora que resulten aplicables, en base a lo dispuesto en los arts. 217.1.a) y 221.3 LGT.

La interesada fundamenta su pretensión de nulidad alegando la aplicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, Recurso 4864/2016, que declara nulos, a su juicio, por inconstitucionales los apartados 1 y 2.a) del art.

107 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo) aplicados en la liquidación de referencia.

- Mediante Resolución del Concejal Delegado de Economía y Hacienda 129/2019, de 18 de enero, se inadmite la solicitud de inicio del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho, en base a la facultad conferida en el apartado 3 del art. 217 LGT.

- Ante la inadmisión de su solicitud, la interesada interpone recurso contencioso administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso Administrativo n.º 5 de Las Palmas de Gran Canaria que se resuelve mediante la Sentencia 230/2019, de 11 de junio, dictada en el procedimiento abreviado 123/2019, cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

«PRIMERO. DESESTIMO la causa de inadmisibilidad invocada por el Ayuntamiento de Pájara.

SEGUNDO. ESTIMO PARCIALMENTE el Recurso interpuesto por la representación en juicio de (...) frente al Acto administrativo indicado en el Antecedente de Hecho Primero de la presente Resolución y ANULO el mismo debiendo la Administración admitir a trámite la solicitud de revisión de que se trata y resolver expresamente sobre la misma.

TERCERO. Sin costas».

- En ejecución de la citada sentencia, se da trámite de audiencia por plazo de 15 días a la entidad bancaria interesada mediante escrito con Registro de Salida 8499/2019 de 17 de octubre, sin que conste en el expediente alegación alguna en el trámite conferido.

- Con fecha 11 de diciembre de 2019 se formula informe-propuesta de resolución por la técnica de gestión tributaria de la Concejalía de Economía, Hacienda, Transportes y Atención al Ciudadano.

3. La Propuesta de Resolución entiende que procede desestimar la solicitud de nulidad de pleno de derecho instada por la interesada, al no concurrir la causa de nulidad prevista en el art. 217.1, apartado a) LGT alegada, de interpretación rigurosa y restrictiva, al no ser el principio de capacidad económica del art. 31.1 de la Constitución Española (en adelante CE) un derecho fundamental susceptible de derecho de amparo, de acuerdo con el art. 53.2.a) CE, al no recogerse en la enumeración de derechos del art. 14 a 30 CE y entender que la sentencia 59/2017, de 11 de mayo, dictada por el Tribunal Constitucional no es aplicable, puesto que en el momento de la publicación de la declaración de inconstitucionalidad derivada de

la referida resolución judicial, el acto de liquidación tributaria cuya nulidad se pretende había desde mucho antes adquirido firmeza.

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 y sus motivos han de analizarse, pues, con carácter restrictivo, ya que la revisión de oficio no es en modo alguno un cauce para decidir cuestiones que debieron 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.

Así, la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2018 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.ª), ha señalado que *«la finalidad que está llamada a cumplir la revisión de los actos nulos (...) es facilitar la depuración de los vicios de nulidad radical o absoluta de que adolecen algunos actos administrativos, con el inequívoco propósito de evitar que el transcurso de los breves plazos de*

impugnación de aquellos derive en su consolidación definitiva», ampliando las posibilidades impugnatorias «en equilibrio con la seguridad jurídica».

Igualmente, ya nos hemos pronunciado ante procedimientos de revisión de oficio instados por particulares sobre supuestos similares de liquidaciones del IIVTNU, entre otros, en nuestros Dictámenes 247/2019, de 24 de junio y 429/2019, de 26 de noviembre, insistiendo en el carácter restrictivo de esta vía, cuando decíamos lo siguiente:

«En este sentido, y reiterando el hecho de la interpretación restrictiva de las causas de nulidad, amén de lo ya expuesto acerca de la firmeza del acto que nos ocupa, debemos recordar que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto no es causa «per se» de la nulidad de los actos dictados a su amparo con anterioridad a dicha declaración de nulidad, si sobre el acto administrativo no recae alguna de las causas de nulidad legalmente previstas.

Y la revisión de oficio, que es una vía excepcional como ya se ha indicado, 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 (si concurriera en el acto de aplicación de una norma alguna de las causas de nulidad legalmente previstas), no podría emplearse para revisar situaciones que no se pueden impugnar al amparo de los procedimientos generales de revisión previstos legalmente.

En relación con la eficacia de las sentencias firmes anulatorias de disposiciones de carácter general en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa, así también nos manifestamos en nuestro reciente Dictamen 290/2019, respecto de los actos anteriores y firmes dictados en su aplicación».

2. Una vez sentado lo anterior, y centrándonos en el caso concreto al que se refiere la propuesta de resolución, la causa de nulidad que alega el reclamante es la prevista en el art. 217.1.a) LGT, esto es, que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

Al respecto, en relación con la causa de nulidad alegada, debemos realizar varias consideraciones:

En primer lugar, como ha señalado el Consejo de Estado de manera reiterada, -y este Consejo Consultivo ha venido manteniendo en sus dictámenes-, entre otros, en el Dictamen de 30 de mayo de 1996 (expediente número 1531/96):

«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 (...)».

En segundo lugar, el art. 217 LGT guarda silencio en cuanto al límite temporal para ejercer las facultades de revisión de oficio, resultando de aplicación los límites establecidos en el art. 213 de la misma Ley, y rigiendo como derecho supletorio el art. 110 LPACAP, que dispone, a tales efectos, que la revisión de oficio no podrá ser ejercitada *«cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes»*. En el caso que examinamos entendemos que no concurre ninguno de los supuestos citados.

En tercer lugar, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018 (rec. casación 6226/17) ha fijado el alcance del Fallo contenido en la STC 59/2017, de 11 mayo, sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), señalando, en síntesis, que el tributo resulta legalmente exigible *«en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar», por cualquiera de los medios contemplados en el fundamento de derecho quinto de la propia Sentencia, «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»*.

Por tanto, se puede deducir de la interpretación que efectúa la citada sentencia del TS, que aquellas situaciones relativas a las plusvalías municipales que habrían de devengarse con posterioridad a la publicación en el Boletín Oficial del Estado de la STC 59/2017, los obligados tributarios podrán demostrar la inexistencia del incremento de valor y eludir su pago.

3. Más complejo es determinar la incidencia de esa declaración de inconstitucionalidad en relación con los tributos que ya han sido objeto de liquidación.

En este sentido, la doctrina del Tribunal Constitucional conduce a distinguir dos categorías: la relativa a la eficacia de los pronunciamientos de inconstitucionalidad

de leyes, cuya determinación corresponde al propio Tribunal ex art. 161.1.a) CE; y el cauce, procedimiento o institución dirigido a reconocer esa eficacia en cada caso concreto, cuestión de legalidad ordinaria y, por tanto, que corresponde resolver a los Tribunales con sujeción al canon de razonabilidad ex art. 24.1 CE.

El propio Tribunal Constitucional ha declarado inatacables, por exigencias de seguridad jurídica, las situaciones «*judicialmente consolidadas*» con las solas «*excepciones tasadas de la regla general*» comprendidas en el art. 40 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional -LOTC- (la única excepción es que se trate de 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 o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad), excepciones que han de ser interpretadas restrictivamente. Y ha considerado situaciones «*judicialmente consolidadas*» no solo las decididas mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada, sino también las establecidas mediante «*actuaciones administrativas firmes*». [STC 45/1989, FJ 11º; STC 189/2005, de 7 de julio (FJ 9º); STC 60/2015, 18 de marzo (FJ6º); STC 61/2018, 7 de junio (FJ 11º), etc.].

En consecuencia, la invalidez de la norma por inconstitucionalidad desplegará toda su eficacia respecto de los actos administrativos que, en la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional, estén pendientes de reclamación o de recurso administrativo o judicial.

4. Por tanto, el supuesto que analizamos tiene difícil encaje en las causas de nulidad de pleno derecho definidas por el art. 217 LGT, que habilitan la revisión de oficio y que son, además, de interpretación estricta, atendiendo a la nulidad por inconstitucionalidad de la norma legal declarada por la STC 59/2017. Tal invalidez no tiene su origen en la lesión por la norma tributaria de un derecho fundamental, pues el principio de capacidad económica plasmado en el art. 31.1 CE no goza de tal rango y no es uno de los «*derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional*» ex art. 53.2 CE y 41.1 LOTC, de modo que no podrá predicarse de las liquidaciones, por esa exclusiva razón, el vicio a que se refiere el apartado a) del art. 217 LGT.

En este sentido, el Tribunal Supremo, al tratar de la posibilidad de revisión de oficio de actos de liquidación tributaria en que los pudo incidir la STC 203/2016, de 1 de abril, que declaró inconstitucional y nulo el art. 30.2 Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora del IRPF de Gipuzkoa, por contravenir lo dispuesto en el art. 3.a) del Concierto Económico (obligación de que las instituciones competentes

del País Vasco se adecuen a la Ley General Tributaria en cuanto a «*terminología y conceptos*»), ha señalado su falta de incidencia sobre tales actos, afirmando que «*las situaciones consolidadas, entre las que se incluyen no solo las decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada sino también las actuaciones administrativas firmes, no son susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la declaración de nulidad que implica la inconstitucionalidad apreciada en la sentencia del Tribunal Constitucional*», y ha confirmado el criterio de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco sobre la improcedencia de subsumir el supuesto en las causas tasadas de nulidad. [Ver STS, Sección 2ª 1026/2017, de 8 de junio (rec. 2739/2015), STS Pleno de 2 de junio de 2010 (rec. 588/2008), STS 1023/2017, de 8 de junio (rec. 3237/2015) y 1024/2017 8 de junio (rec. 3176/2015)].

Por otra parte, sobre esta cuestión, también ha señalado el Dictamen 136/2019 del Consejo Consultivo del Principado de Asturias, lo siguiente:

«Finalmente, sobre los efectos de la Sentencia 59/2017, de 11 de mayo -ECLI:ES:TC:2017:59-, si bien los pronunciamientos del Tribunal Constitucional gozan de eficacia erga omnes, sus efectos se despliegan “desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado”, tal y como expresamente se indica en el art. 38 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, y se reafirma en el art. 32.6 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. Así, en nuestros recientes Dictámenes núm. 64/2019 y 65/2019 ya advertimos que “la revisión no procedería en la medida en que la declaración de inconstitucionalidad, salvo que el pronunciamiento del Tribunal Constitucional establezca otra cosa en aras de salvaguardar la seguridad jurídica, no afecta a las liquidaciones firmes y consentidas, máxime en un caso como este en el que la declaración de inconstitucionalidad del referido gravamen de plusvalía proclamada en la sentencia citada no fue absoluta, sino parcial y condicionada. En efecto, no existe en nuestro ordenamiento una causa autónoma de nulidad por inconstitucionalidad de la norma de cobertura que habilite la revisión de oficio de actos firmes por este motivo. Así lo ha señalado el Tribunal Supremo recientemente con carácter general al disponer que “las situaciones consolidadas, entre las que se incluyen no solo las decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada sino también las actuaciones administrativas firmes, no son susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la declaración de nulidad que implica la inconstitucionalidad apreciada en la sentencia del Tribunal Constitucional” (entre otras, Sentencias de 10 de febrero de 2017 -ECLI:ES:TS:2017:384- y de 13 de julio de 2017 -ECLI:ES:TS:2017:3059-, ambas de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª). Esa es, precisamente, la razón por la que nuestro ordenamiento articula, por motivos de justicia material, una garantía de cierre -la responsabilidad patrimonial del Estado legislador

establecida en el art. 32 de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público- en beneficio de quienes hubieran impugnado judicialmente el acto dictado en aplicación de una ley inconstitucional invocando dicha inconstitucionalidad. La compensación indemnizatoria no se extiende, sin embargo, por expresa voluntad del legislador, a quienes pudiendo reaccionar se aquietaron a las decisiones administrativas viciadas”. Sentado lo anterior, es evidente que la declaración de inconstitucionalidad de una norma no permite per se declarar la nulidad de las liquidaciones firmes giradas y abonadas durante la vigencia de la norma».

5. En consecuencia, al igual que ya indicamos en nuestros Dictámenes 247/2019, de 24 de junio, y 429/2019, de 26 de noviembre, ya citados, no procede la revisión de oficio por el motivo del art. 217.1.a) LGT, por no ser el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE un derecho fundamental, ni ser aplicable la STC 59/2017, de 11 de mayo, a actos de liquidación tributaria firmes y consentidos en el momento de la publicación del referido fallo del TC en el B.O.E.

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución se considera conforme a Derecho, sin perjuicio de la observación efectuada en el Fundamento I de este Dictamen sobre la competencia del Alcalde para resolver el procedimiento de revisión de oficio.