



Consejo Consultivo de Canarias

DICTAMEN 209/2020

(Sección 2ª)

La Laguna, a 3 de junio 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, instado el 7 de junio de 2018, por (...), en nombre y representación de (...), a efectos de que se declare la nulidad de la liquidación emitida y pagada en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por importe de 377,70 euros, correspondiente a la transmisión del inmueble con referencia catastral (...), en fecha 20 de noviembre de 2015 (EXP. 139/2020 RO)*.*

FUNDAMENTOS

I

1. El objeto del presente dictamen, solicitado por oficio del Sr. Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Pájara el 30 de marzo de 2020 (registro de entrada en el Consejo Consultivo el 2 de abril de 2020), es la Propuesta de Resolución del procedimiento de revisión de oficio, instado el 7 de junio de 2018 (la propuesta de resolución por error se refiere al 8 de junio 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 con el inmueble con referencia catastral (...), ejercicio de 2015 (la propuesta de resolución por error material indica en el encabezado que el ejercicio es 2014, en vez de 2015), por importe de 377,70 euros.

2. No obstante, la Administración solicitante entiende, por otra parte, que tal solicitud de dictamen no se encuentra afectada por la suspensión de plazos administrativos establecida por la Disposición adicional tercera, apartado 1, del Real

* Ponente: Sr. Belda Quintana.

Decreto 463/2020, de 14 de febrero, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 -modificado por Real Decreto 465/2020- al considerar que nos encontramos ante un plazo de naturaleza tributaria.

Sobre esta cuestión se pronunció el Pleno de este Consejo en sesión celebrada el 8 de abril de 2020, el cual admitió la solicitud de dictamen a la vista del informe de la Letrada Mayor accidental, en el que se concluía que por lo que se refiere a los plazos en los procedimientos de revisión tributaria establecidos en la Ley General Tributaria iniciados antes del 18 de marzo de 2020 (declaración de nulidad, devolución de ingresos indebidos, rectificación de errores materiales y revocación), el art. 33 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, exclusivamente amplía bien hasta el 30 de abril (apartado 1) o bien hasta el 20 de mayo (apartado 2) el plazo para presentar alegaciones en el trámite de audiencia. Además, el periodo comprendido desde el 18 de marzo (fecha de entrada en vigor del citado Real Decreto-ley) hasta el 30 de abril no computa a efectos de la duración máxima del procedimiento ni a efectos de caducidad, pudiendo únicamente realizar la Administración tributaria los *trámites imprescindibles*. Por consiguiente, los procedimientos se encuentran suspendidos hasta el 30 de abril de 2020, tanto aquellos en los que ya se había otorgado y concluido el trámite de audiencia -puesto que son también procedimientos iniciados antes del 18 de marzo de 2020- como los que aún la audiencia no había concluido.

En cuanto a lo previsto en la Disposición adicional novena del Real Decreto-ley 8/2020, es a los *plazos previstos* en la propia norma a los que no se aplica lo dispuesto en la Disposición Adicional Tercera del Real Decreto 463/2020. En materia de declaración de nulidad, como ya se ha señalado, sólo se contempla la ampliación del plazo de audiencia, plazo que por tanto es el que ha de considerarse no suspendido.

Por último, la disposición adicional tercera, apartado 6, del Real Decreto 463/2020, si bien declara la no suspensión de plazos tributarios, no alude expresamente a los procedimientos de revisión, sino, en particular, a los de presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias.

Posteriormente, la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, ha establecido que las referencias temporales efectuadas a los días 30 de abril y 20 de mayo de 2020 en el art. 33 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, se entenderán realizadas al día 30 de mayo de 2020.

En consecuencia, a la presente solicitud de dictamen le ha resultado de aplicación lo previsto en la Resolución de la Presidencia de este Consejo 14/2020, de 17 de marzo, dictada en aplicación de lo dispuesto en el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, en cuya virtud y de acuerdo con lo dispuesto en el mismo, así como en sus sucesivas prórrogas, se suspenden todos los plazos administrativos para la tramitación de expedientes y emisión de dictámenes previstos en la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias, así como en su Reglamento de Organización y Funcionamiento, aprobado por Decreto 181/2005, de 26 de julio.

No obstante, mediante Real Decreto 537/2020, de 22 de mayo, por el que se prorroga el estado de alarma declarado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, se ha procedido al levantamiento de la suspensión declarada por el Real Decreto 463/2020, a cuyo efecto su art. 9 dispone que *«con efectos desde el 1 de junio de 2020, el cómputo de los plazos administrativos que hubieran sido suspendidos se reanudará, o se reiniciará, si así se hubiera previsto en una norma con rango de ley aprobada durante la vigencia del estado de alarma y sus prórrogas»*.

3. 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.

4. 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 (en adelante, RGD LGT), por ser normas especiales de preferente aplicación a las normas de procedimiento administrativo común, en virtud de lo establecido en la Disposición Adicional Primera de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

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.

5. 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 (7 de junio 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 (art. 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.

6. 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 artículos 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 [art. 31.1.o) y 31.2 LMC].

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 Decreto 651/2016, de 18 de febrero, aprueba, entre otras, la liquidación del Impuesto sobre el IIVTNU en relación con el inmueble con referencia catastral (...), ejercicio de 2015 (el Decreto por error hace referencia al ejercicio 2016), por importe de 377,70 euros. La citada liquidación fue debidamente notificada el 18 de marzo de 2016 a (...).

No consta la interposición de recurso de reposición, si bien obra en el expediente documento, firmado por el recaudador municipal, en el que se hace constar el pago en período voluntario de la deuda, a través de pago en entidad bancaria, por importe de 377,70 euros, contabilizado el 31 de mayo de 2016.

Se hace preciso realizar una observación. La propuesta de resolución en el encabezado hace referencia a la liquidación de la plusvalía del inmueble con referencia catastral número (...) relativa al ejercicio 2014, dentro de los antecedentes de hecho se refiere al ejercicio 2015 y en el Decreto 651/2016 por el que se aprueba la liquidación del impuesto de este inmueble se hace referencia al ejercicio de 2016.

El art. 109 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, señala que el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana se devenga, 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. La compraventa del inmueble, con referencia catastral número (...), se produjo el 20 de noviembre de 2015, tal y como consta en la escritura pública n.º 297, de 20 de noviembre de 2015, suscrita por (...), Notario del Ilustre Colegio de Canarias, por lo que esa es la fecha del devengo del impuesto. Por ello, en el Decreto 651/2016 en el que figura la liquidación del impuesto existe un error material, debiendo figurar como ejercicio económico del impuesto el año 2015.

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

- En fecha 7 de junio 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 Española (CE); y, solicita, asimismo, la devolución del ingreso indebido correspondiente, junto con los intereses de demora que resulten aplicables, en base a lo dispuesto en el art. 217.1.a), f) y g) así como en el apartado dos del citado artículo en relación con el art. 221.3, ambos, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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 la Resolución del Concejal Delegado de Economía y Hacienda n.º 540/2019, de 11 de febrero, 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 4 de Las Palmas de Gran Canaria que se resuelve mediante la Sentencia n.º 206/2019, dictada en el procedimiento abreviado 161/2019, cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

«Que ESTIMANDO PARCIALMENTE el recurso presentado por el Procurador (...), en nombre y representación de la entidad (...), se anula el acto administrativo identificado en el antecedente de Hecho Primero de la presente resolución, debiendo el Ayuntamiento tramitar en todas sus fases el procedimiento de revisión de oficio con solicitud de informe del Consejo Consultivo, sin efectuar pronunciamiento condenatorio en materia de 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 7980/2019. Practicada la notificación el día 22 de octubre de 2019, no consta en el expediente alegaciones en el trámite conferido.

- Con fecha 25 de marzo de 2020 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 CE un derecho fundamental susceptible de recurso de amparo, de acuerdo con el art. 53.2.a) CE, al no recogerse en la enumeración de derechos de los arts. 14 a 30 CE. Tampoco concurre la causal del apartado f) del art. 217 LGT al entender que esta causa de nulidad hace referencia a actos favorables hacia el administrado por los que se reconoce alguna facultad o derecho sin tener los requisitos esenciales para adquirirlo y no a actos de gravamen como es la liquidación tributaria y que el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria viene reconocido *ex lege* sin que se trate de un derecho para cuyo ejercicio requiera un acto de la propia administración que así lo autorice, de manera que no podría aplicarse la causa de nulidad que la actora invoca. Por otra parte, 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 adquirido firmeza desde mucho antes.

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, 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, en nuestros Dictámenes 247/2019, de 24 de junio y 429/2019, de 26 de noviembre, citados también, entre otros, en nuestros recientes Dictámenes 24/2020, de 23 de enero, 42/2020, 43/2020, ambos de 30 de enero, y 53/2020, 54/2020 y 55/2020, de 13 de febrero, en procedimientos similares, instados por la misma entidad bancaria, 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-administrativo, 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), f) y g) LGT, esto es, que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional; los 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, o finalmente, cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

Al respecto, en cuanto a 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 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, 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 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 -en adelante 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 -EDJ 2016/222470-, 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 Concerto 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. n.º 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 artículo 38 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, y se reafirma en el artículo 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 relación con el motivo del art. 217.1.f) LGT, esto es, 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, tampoco es aplicable a este supuesto en la medida en que el apartado del precepto legal se refiere a actos favorables al interesado, mientras que el acto cuya revisión de oficio se pretende es un acto de gravamen.

A este respecto, resulta aplicable lo expuesto por este Consejo Consultivo en el ya citado Dictamen 247/2019, de 24 de junio, en el que señalamos:

«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».

6. En consecuencia, al igual que ya indicamos en nuestros Dictámenes 247/2019, de 24 de junio, 429/2019, de 26 de noviembre, y, más recientemente, entre otros, en los Dictámenes 24/2020, de 23 de enero, 42/2020, 43/2020, ambos de 30 de enero, y 53/2020, 54/2020 y 55/2020, de 13 de febrero, ante supuestos de hecho similares instados por la misma entidad bancaria, 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. Tampoco resulta aplicable el motivo f) del art. 217 LGT por las razones que acabamos de señalar, no siendo aplicable tampoco el motivo g) del art. 217 LGT, como se deduce de la interpretación jurisprudencial del art. 40 LOTC.

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.