



Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 3 5 3 / 2 0 2 1

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 1 de julio de 2021.

Dictamen solicitado por la Sra. Alcaldesa-Presidenta del Ayuntamiento de Mogán en relación con la *Propuesta de Resolución de varios procedimientos de revisión de oficio, instados por (...), en nombre y representación de (...), a efectos de que se declare la nulidad de las liquidaciones números (...), giradas en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU), ejercicios 2014 a 2016, en relación con la transmisión de diversos inmuebles (EXP. 264/2021 RO)*.*

F U N D A M E N T O S

I

1. El objeto del presente dictamen, solicitado el 19 de abril de 2021 por oficio de la Sra. Alcaldesa- Presidenta del Ayuntamiento de Mogán (registro de entrada en el Consejo Consultivo el 27 de abril de 2021), es la Propuesta de Resolución culminatoria de varios procedimientos de revisión de oficio, instados, por (...), en nombre y representación de (...), mediante los que se pretende la nulidad de las *liquidaciones números (...), giradas en concepto de IIVTNU, ejercicios 2014 a 2016, en relación con la transmisión de diversos inmuebles.*

2. La legitimación de la Sra. Alcaldesa 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, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (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 presentaron las solicitudes por el interesado (23 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 (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.

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 artículos 153 y 154 de la Ley General Tributaria»*.

Por su parte, el art. 37.1.i) de la Ley 7/2015, de 1 de abril, de los Municipios de Canarias (en adelante 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 de la Alcaldesa, por el Concejal del Área de Hacienda, que también dictó por delegación el acto de liquidación tributaria (Decretos 2050/2019, de 17 de junio).

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 de la Alcaldesa para resolver el procedimiento de revisión de oficio, por ser materia de su competencia indelegable por ley [arts. 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:

1.1. Entre los años 2014 a 2016, la entidad (...) devengó el IIVTNU, realizando el hecho imponible con la transmisión de diversas viviendas, apartamentos, locales y plazas de garaje, formalizadas en las siguientes escrituras públicas, que generaron las correspondientes liquidaciones:

- Protocolo n.º 1463/2014 del Notario (...), inmueble con referencia catastral (...) (liquidación n.º (...));
- Protocolo n.º 393/2015 de la Notaria (...), inmueble con referencia catastral (...) (liquidación n.º (...));
- Protocolo n.º 526/2015 de la Notaria (...), inmueble con referencia catastral (...) (liquidación n.º (...));
- Protocolo n.º 526/2015 de la Notaria (...), inmueble con referencia catastral (...) (liquidación n.º (...));
- Protocolo n.º 493/2015 de la Notaria (...), inmueble con referencia catastral (...) (liquidación n.º (...));
- Protocolo n.º 2467/2015 del Notario (...), inmueble con referencia catastral (...) (liquidación n.º (...));

- Protocolo n.º 2467/2015 del Notario (...), inmueble con referencia catastral (...) (liquidación n.º (...));
- Protocolo n.º 430/2015 del Notario (...), inmueble con referencia catastral (...) (liquidación n.º (...));
- Protocolo n.º 829/2015 del Notario (...), inmueble con referencia catastral (...) (liquidación n.º (...));
- Protocolo n.º 859/2015 del Notario (...), inmueble con referencia catastral (...) (liquidación n.º (...));
- Protocolo n.º 702/2015 del Notario (...), inmueble con referencia catastral (...) (liquidación n.º (...));
- Protocolo n.º 270/2016 de la Notaria (...), inmueble con referencia catastral (...) (liquidación n.º (...)),
- Protocolo n.º 270/2016 de la Notaria (...), inmueble con referencia catastral (...) (liquidación n.º (...));
- Protocolo n.º 63/2016 de la Notaria (...), inmueble con referencia catastral (...) (liquidación n.º (...))

1.2. Las citadas liquidaciones fueron notificadas en los años 2015 y 2016 y en las notificaciones, se indicaba expresamente los recursos, y plazos para interponerlos.

1.3. No obstante, la entidad interesada dejó transcurrir dichos plazos sin formular recurso alguno.

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

2.1. En el año 2018, la entidad bancaria interesada presenta solicitudes de revisión de actos nulos de pleno derecho sobre las liquidaciones ya citadas, refiriendo que en las transmisiones operadas en 2014 a 2016 no existió incremento de valor de los terrenos, e invocando la Sentencia del Tribunal Constitucional STC 59/2017, de 11 de mayo de 2017.

2.2. La Administración Municipal, por Resolución n.º 2890/2019, de 20 de agosto de 2019, del Concejal Delegado del Área de Hacienda, inadmitió la solicitud promovida por (...) con sustento en la STC n.º 59/2017, por considerar que dicha solicitud carecía de fundamento al no encontrar encaje en ninguno de los supuestos del art. 217.1 LGT. En esencia, se argumentó que la declaración de

inconstitucionalidad sólo afecta a actos y liquidaciones no firmes, es decir *ad futurum*. Esta resolución de inadmisión de la solicitud no incluye las liquidaciones n.º (...) (referencia catastral (...), protocolo n.º 859 de 6 de mayo de 2015, del Notario (...) e importe 200,24 euros) y liquidación n.º 295/2015 (referencia catastral (...), protocolo 63 de 27 de enero de 2016, de la Notaria (...), por importe 39,36 euros).

2.3. Interpuesto el correspondiente recurso contencioso-administrativo contra la citada inadmisión por (...), la Sentencia n.º 65/2020, de 28 de febrero de 2020, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 6 de La Palmas de Gran Canaria, dictada en el procedimiento abreviado n.º 406/2019, entiende que la cuestión relativa a si es posible atribuir efectos retroactivos a la STC que declaró nulos de pleno derecho los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 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 (TRLHL), respecto de liquidaciones que adquirieron firmeza con anterioridad a su publicación, "no es pacífica", y, en consecuencia, debe tramitarse el procedimiento de revisión de oficio en todas sus fases, estimando, por ello, que el Ayuntamiento no debió inadmitir *ad limine* la solicitud de revisión, sino que debió proceder a su tramitación y solicitar el dictamen al Consejo Consultivo.

2.4. Por Diligencia de Ordenación del Juzgado de lo Contencioso n.º 6 de Las Palmas de Gran Canaria de 18 de junio de 2020, se requiere al Ayuntamiento de Mogán para que proceda a dar cumplimiento a la sentencia.

2.5. Se procede a dar trámite de audiencia a (...) el 19 de agosto de 2020, la cual no realiza alegaciones.

2.6. Con fecha 25 de marzo de 2021 se formula Propuesta de Resolución por la Tesorera municipal, desestimatoria de la solicitud de revisión de oficio de las liquidaciones n.º (...).

2.7. Solicitado dictamen a este Consejo Consultivo sobre la nulidad pretendida, la Sección II del mismo, con fecha 20 de mayo de 2021, acuerda solicitar determinada documentación y aclaración sobre el contenido del expediente remitido, con suspensión del plazo para emitir dictamen.

2.8. Remitida la documentación e información solicitada, se aclara por informe de la Sra. Tesorera municipal que las liquidaciones (...) y 295/2015 se incorporaron en sede judicial.

Sobre esta última cuestión, el art. 57 LPACAP (aplicable supletoriamente de acuerdo con la Disposición Adicional Primera, apartado 2, LPACAP), prevé que el órgano administrativo que tramite un procedimiento podrá disponer su acumulación a otros con los que guarde identidad sustancial o íntima conexión, siempre que sea el mismo órgano quien deba tramitar y resolver el procedimiento. Aunque en el expediente remitido no consta expresamente acuerdo de acumulación (se informa que las dos liquidaciones citadas se incorporaron en sede judicial, por lo que pudo ampliarse el objeto del recurso), nada impide que habiendo sido solicitada también la nulidad de las liquidaciones (...) y 295/2015 por la misma entidad bancaria interesada y teniendo idéntica *causa petendi*, estas liquidaciones puedan acumularse a las anteriores, en orden a su resolución conjunta en el procedimiento de revisión de oficio sobre el que se dictamina.

III

1. La Propuesta de Resolución entiende que procede desestimar la solicitud de nulidad de pleno de derecho instada por la interesada, al no concurrir ninguna causa de nulidad prevista en el art. 217 LGT alegada, citándose expresamente la STC 126/2019, de 31 de octubre, donde se disipa con rotundidad el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de los artículos del TRLHL relativos al hecho imponible del IIVTNU. En definitiva, la Propuesta de Resolución considera que el acto de liquidación tributaria cuya nulidad se pretende había adquirido firmeza desde mucho antes, produciéndose los efectos de la sentencia del Tribunal Constitucional citada por la entidad interesada, con alcance «*ex nunc*», esto es, a partir de su publicación en el B.O.E., y no con carácter retroactivo.

2. 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 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».

3. 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 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 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.

4. Sobre la incidencia de esa declaración de inconstitucionalidad en relación con los tributos que ya han sido objeto de liquidación, 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.

Además, como bien apunta la Propuesta de Resolución, las dudas sobre esta cuestión han sido despejadas claramente por la STC 126/2019, de 31 de octubre, en cuyo Fundamento Jurídico 5.a), tras declarar también inconstitucional el art. 107.4 TRLHL -en los términos señalados en este FJ 5- se indica lo siguiente:

«Ha de añadirse una precisión sobre el alcance concreto del fallo. Por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme».

A mayor abundamiento, este criterio ha sido recogido por la STS 722/2020, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 6 de marzo de 2020, dictada en el recurso de casación contencioso-administrativo n.º 5923/2018, en la que se fija doctrina de interés casacional (FJ 5). En idéntico sentido se pronuncia la STS 984/2020, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 18 de mayo de 2020, dictada en el recurso de casación contencioso-administrativo n.º 1068/2019 (FJ 2).

5. 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 los que 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».

6. 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».

7. Finalmente, hemos de subrayar que la STS 436/2020, de 18 de mayo (RJ 2020\1076), en recurso de casación n.º 2596/2019, o la STS 435/2020, de 18 de mayo (RJ 2020\1178), en recurso de casación n.º 1665/2019, también aclaran, de forma definitiva, la cuestión controvertida.

La STS 436/2020 dictada en el recurso de casación n.º 2596/2019 señala el siguiente contenido interpretativo:

«Teniendo en cuenta los razonamientos expuestos, estamos en condiciones de dar respuesta a las cuestiones jurídicas que suscita el presente recurso, en el bien entendido que debemos hacerlo -forzosamente- a tenor de las circunstancias fácticas y jurídicas de este proceso, teniendo en cuenta las pretensiones en él deducidas y alterando en lo que sea menester el auto de admisión del recurso de casación que nos ocupa.

Y el contenido interpretativo de esta sentencia, reformulando, como se ha dicho, las cuestiones de interés casacional que el auto de admisión nos plantea, es el siguiente:

a) En el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo (RTC 2017, 59), debe efectuarse por los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945).

b) La declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales "en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica" y del artículo 110.4 del mismo texto legal no determina que las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en las letras a), e) f) y g) del artículo 217.1 de la vigente Ley General Tributaria, pues aquellos actos tributarios

(i) no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica) -único que ha sido

tenido en cuenta por el juez a quo para estimar el recurso y que ha provocado el debate procesal en esta casación- no es un derecho fundamental de esa naturaleza;

(ii) no han prescindido por completo del procedimiento legalmente establecido;

(iii) no han provocado que el solicitante adquiriera facultades o derechos careciendo de los requisitos esenciales para esa adquisición y

(iv) no cabe identificar una norma con rango de ley que así establezca dicha nulidad radical y, desde luego, ésta no puede ser la aducida por la parte recurrente en su demanda (el artículo 47.2 de la Ley 39/2015 (RCL 2015, 1477), referida a disposiciones generales y no a actos administrativos, como la liquidación firme que nos ocupa)».

8. 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 muchos, 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 desestimatoria de la declaración de nulidad de las liquidaciones referidas, resulta conforme a Derecho.