



Consejo Consultivo de Canarias

## DICTAMEN 364/2022

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 6 de octubre de 2022.

Dictamen solicitado por el Ilmo. Sr. Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Tías en relación con la *Propuesta de resolución del procedimiento administrativo de revisión de oficio, instado el 27 de agosto de 2021, por (...), en nombre y representación de (...), a efectos de que se declare la nulidad de la liquidación n.º 201861939, girada en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ejercicio 2017, en relación con la transmisión del inmueble con referencia catastral (...), por importe de 506,73 euros (EXP. 326/2022 RO)\*.*

## FUNDAMENTOS

### I

1. El objeto del presente Dictamen, solicitado el 28 de julio de 2022 por oficio del Sr. Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Tías (registro de entrada en el Consejo Consultivo el 2 de septiembre de 2022), es la Propuesta de Resolución de un procedimiento de revisión de oficio, instado por (...), en nombre y representación de (...), a efectos de que se declare la nulidad de la liquidación n.º 201861939, girada en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU), ejercicio 2017, en relación con la transmisión del inmueble con referencia catastral (...), por importe de 506,73 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

---

\* Ponente: Sr. Belda Quintana.

administrativa, aprobado por Real Decreto 550/2005, de 13 de mayo, 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.

4. El plazo máximo para notificar resolución expresa del procedimiento de revisión de oficio será de un año desde que se presentó la solicitud por el interesado. El transcurso del plazo máximo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá la desestimación por silencio administrativo de la solicitud, al haberse iniciado el procedimiento de declaración de nulidad a instancia del interesado, según preceptúa el art. 217.6 LGT.

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»*.

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.

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 LMC).

## II

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. En el ejercicio 2017, la entidad (...) devengó el IIVTNU, realizando el hecho imponible con la venta de un inmueble con referencia catastral (...), transmisión formalizada en escritura pública otorgada el 7 de agosto de 2017, ante la Notaria (...) (protocolo n.º 1247).

En consecuencia, el Ayuntamiento emitió y notificó debidamente, el 20 de septiembre de 2017, la liquidación n.º 201861939 por IIVTNU, con un importe de cuota tributaria de 506,73 euros.

2. El 27 de agosto de 2021, la mercantil presenta solicitud de revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho en relación con la liquidación tributaria 201861939, por importe de 506,73 euros, refiriendo que en la transmisión operada en 2017 no existió incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana e invoca la Sentencia del Tribunal Constitucional STC 59/2017, de 11 de mayo de 2017.

3. Por Decreto de 3 de septiembre de 2021 se inadmitió a trámite la solicitud, que se notificó al interesado el 6 de septiembre de 2021.

4. El interesado interpuso recurso de reposición el 7 de septiembre de 2021, que fue desestimado el 10 de septiembre de 2021.

5. Contra la anterior resolución el interesado interpuso recurso contencioso administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso Administrativo n.º 3 de Las Palmas de Gran Canaria, P.A. 406/2021, que, en sentencia 68/2022, de 14 de febrero de 2022, estimó en parte el recurso contencioso administrativo, declarando la nulidad del acto impugnado, ordenando a la Administración a admitir a trámite el recurso de revisión interpuesto.

6. Por Decreto del Sr. Alcalde de fecha 24 de junio de 2022, en ejecución de la referida sentencia, se admite a trámite la solicitud efectuada el 27 de agosto de 2021 para la revisión de oficio de la liquidación tributaria 201861939, por importe de 506,73 euros.

7. Se emite informe jurídico proponiendo la desestimación de la solicitud de nulidad de pleno derecho de la referida liquidación tributaria en concepto de IIVTNU.

8. Se confiere trámite de audiencia al interesado por quince días hábiles el 21 de julio de 2022.

9. El interesado realiza alegaciones el 25 de julio de 2022.

10. Finalmente, se formula Informe - Propuesta de Resolución desestimatoria de la solicitud de revisión de oficio de la liquidación tributaria 201861939, por importe de 506,73 euros, efectuada con ocasión de la transmisión del inmueble con referencia catastral (...), formalizada en escritura pública otorgada el 7 de agosto de 2017, ante la Notaria (...) (protocolo n.º 1247).

### III

1. La Propuesta de Resolución entiende que procede desestimar la solicitud de nulidad de pleno de derecho instada por el interesado, 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.

Por otra parte, considera que no ha habido vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva alegada por el interesado, por no tener, según alega, la posibilidad de probar la inexistencia de incremento de valor de los bienes transmitidos, ya que conforme a la STS 59/2017, de 9 de julio, la carga de la prueba la tenía el contribuyente, que no aportó un principio de prueba que acreditase una minusvalía en la transmisión del inmueble y tampoco recurrió en reposición la liquidación tributaria generada por esa transmisión. La Administración municipal considera que el interesado tuvo la oportunidad de probar la inexistencia de incremento de valor y no lo hizo en el momento de notificarle la liquidación, ni tampoco interpuso recurso de reposición contra la referida liquidación, por lo que no se le ha vulnerado ningún derecho fundamental.

Entiende la Propuesta de Resolución que tampoco concurre la causa del apartado e) del art. 217 LGT, esto es, que el acto haya sido dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, por no haberse concedido trámite de audiencia o de aportación documental.

Considera la Propuesta de resolución, que la liquidación del impuesto sobre incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana era definitiva, se notificó a la parte interesada con expresión del posible recurso a interponer, dejando el interesado pasar el plazo correspondiente sin interponerlo.

La Propuesta de Resolución señala, asimismo, que la liquidación se practicó conforme a lo dispuesto en la normativa tributaria aplicable (LGT y 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 -TRLRHL-) y que la falta de trámite de audiencia, salvo en el procedimiento sancionador, no sería causa de nulidad sino de anulabilidad, lo que impediría aplicar el procedimiento excepcional de revisión de actos nulos de pleno derecho.

2. La STC 59/2017, de 11 de mayo, señaló:

*«a) El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).*

*b) Como apunta el Fiscal General del Estado, aunque el órgano judicial se ha limitado a poner en duda la constitucionalidad del art. 107 LHL, debemos extender nuestra declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión (art. 39.1 LOTC) con los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, al art. 110.4 LHL, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre este último citado precepto y las reglas de valoración previstas en aquellos, cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene» [SSTC 26/2017, FJ 6; y 37/2017, FJ 4 e)]. Por consiguiente, debe declararse inconstitucional y nulo el art. 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).*

*c) Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no*

de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5)».

3. Por otra parte, la STS 1163/2018, de 9 de julio, interpretando la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, señaló:

«QUINTO

*Corresponde al sujeto pasivo del IIVTNU probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («LGT») [mandato que no conlleva una quiebra de los principios de reserva de ley tributaria o del principio de seguridad jurídica].*

*De la interpretación del alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 que acabamos de efectuar (parcial en lo que se refiere a los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL y total en relación con el artículo 110.4 del TRLHL) resultan, en esencia, tres corolarios: (1) primero, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana ex artículo 110.4 del TRLHL, puede el obligado tributario demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor y, por ende, que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria principal correspondiente al IIVTNU; (2) segundo, demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución); y (3) tercero, en caso contrario, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL\_(que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor). En relación con este último supuesto, esta Sala es consciente de que pudieran darse casos en los que la plusvalía realmente obtenida por el obligado tributario fuera tan escasa que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL pudiera suscitar dudas desde la perspectiva del artículo 31.1 CE. La cuestión, sin embargo, no se nos ha planteado aún y tampoco ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017.*

*Esto sentado, debemos resolver a continuación las cuestiones de (a) a quién corresponde la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía, (b) qué medios probatorios resultan idóneos para llevarla a efecto y (c) si este último extremo cuenta en la actualidad, y hasta tanto se produzca la intervención legislativa que reclama la STC 59/2017 en su FJ 5 c), con la debida cobertura legal, tal y como reclaman los principios de seguridad jurídica ( artículo 9.3*

CE ) y reserva de ley tributaria ( artículos 31.3 y 133.1 CE ). Pues bien, en relación con los dos primeros interrogantes queremos dejar claro que:

1.- Corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Y este extremo, no solo se infiere con carácter general del artículo 105.1 LGT, conforme al cual «quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo», sino que también, y en el ámbito concreto que nos ocupa, ha sido puesto de relieve por el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 5 b) de la STC 59/2017, y admitido, incluso, por la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 (RCA 2672/2017). En el FJ 5 b) de la STC 59/2017 concluye, concretamente, el máximo intérprete de la Constitución, que «debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica ( SSTC 26/2017, FJ 7 , y 37/2017, FJ 5).”», precisión esta última de la que se infiere inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía. Y esta premisa ha sido admitida también en la cuestión casacional que, con posterioridad al pronunciamiento del Tribunal Constitucional, fijó la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 , citado, en el que, presuponiendo que pesaba "sobre el legalmente considerado como sujeto pasivo la carga de acreditar la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del IIVTNU", consideró que tenía interés casacional objetivo la determinación de los medios concretos de prueba que debían emplearse para acreditar la concurrencia de esta última circunstancia.

2.- Para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo (a) ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla , como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas [cuyo valor probatorio sería equivalente al que atribuimos a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en los fundamentos de derecho 3.4 de nuestras sentencias de 23 de mayo de 2018 (RRCA núms. 1880/2017 y 4202/2017), de 5 de junio de 2018 (RRCA núms. 1881/2017 y 2867/2017) y de 13 de junio de 2018 (RCA núm. 2232/2017 )]; (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU. Precisamente -nos interesa subrayarlo-, fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 para asumir -sin oponer reparo alguno- que, en los supuestos de hecho examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía.

3.- Aportada -según hemos dicho, por cualquier medio- por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que

*pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía. Contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente, el obligado tributario dispondrá de los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial. En la vía contencioso-administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 LJCA y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 LJCA, de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil.*

*La resolución judicial recurrida en casación ha interpretado, pues, de manera correcta el ordenamiento jurídico al considerar que la STC 59/2017 permite no acceder a la rectificación de las autoliquidaciones del IIVTNU y, por tanto, a la devolución de los ingresos efectuados por dicho concepto, en aquellos casos en los que no se acredita por el obligado tributario la inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, supuestos en los que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL resultan plenamente constitucionales y, por consiguiente, los ingresos realizados por el contribuyente, debidos.”*

#### *“SÉPTIMO*

*Criterios interpretativos sobre los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del TRLHL, a la luz de la STC 59/2017.*

*Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio:*

*1º) Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial. En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios que hemos expresado en el fundamento de derecho Quinto, 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 o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE.*

*2º) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene», o, dicho de otro modo, porque «imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ7, y 37/2017, FJ 5)». Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento*



del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL».

4. Finalmente, la más reciente STC 182/2021, de 26 de octubre, se pronuncia en el siguiente sentido:

*«Alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad*

*Sobre la presente declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL (RCL 2004, 602, 670) cabe realizar las siguientes precisiones:*

*A) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este Tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017 ("BOE" núm. 142, de 15 de junio). Como ya se recordó en la STC 126/2019, al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes en todo el territorio nacional [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 c)] y el principio de autonomía local (arts. 137 y 140 CE), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales exigida por el art. 142 CE .*

*B) Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha».*

5. Sobre la cuestión que venimos tratando, ha de tenerse en cuenta que la STC 59/2017, 11 de mayo se publicó en el «BOE» núm. 142, de 15 de junio de 2017.

También que el artículo 38 LOTC señala lo siguiente:

*«Uno. Las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».*

Y que también los artículos 40 y 73 LOTC, preceptúan lo siguiente:

*«Artículo 40.*

*Uno. Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los 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.*

*Dos. En todo caso, la jurisprudencia de los tribunales de justicia recaída sobre leyes, disposiciones o actos enjuiciados por el Tribunal Constitucional habrá de entenderse corregida por la doctrina derivada de las sentencias y autos que resuelvan los procesos constitucionales.*

*(...)*

*Artículo 73.*

*Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente».*

6. 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.<sup>a</sup>), 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».*

7. Una vez sentado lo anterior, y centrándonos en el caso concreto al que se refiere la propuesta de resolución, las causas de nulidad que alega el reclamante son las previstas en el art. 217.1 a) y e) LGT, esto es, que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional; o que el acto haya sido dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

Al respecto, en cuanto a las causas de nulidad alegadas, 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.

8. A la vista de las sentencias y preceptos expuestos, podemos concluir que a la fecha en que se dictó y notificó la liquidación tributaria (20 de septiembre de 2017) ya se había publicado la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 de 11 de mayo (BOE de 15 de junio de 2017). La inconstitucionalidad del arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLRHL era en aquel momento una inconstitucionalidad parcial, que atribuía al contribuyente la carga de probar, bien al tiempo de recibir la notificación de la liquidación, o bien por medio de un recurso de reposición, la necesidad de aportar un principio de prueba, válido en Derecho, de que no se produjo un incremento de valor de los terrenos al tiempo de la transmisión del inmueble.

En este caso (...) no aportó en el momento de recibir la notificación de la liquidación tributaria el 20 de septiembre de 2017, ningún principio de prueba de que no se produjo incremento de valor, lo que permitió adquirir firmeza a la liquidación y pago del tributo girado por el Ayuntamiento de Tías con base en el art. 107 del TRLRHL.

No se han vulnerado, por tanto, derechos fundamentales, ni se ha prescindido del procedimiento legalmente establecido, como señala el interesado, ex art. 217. 1 a) y e) LGT.

El derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24 de la CE (no es aplicable estrictamente en el ámbito administrativo), no puede predicarse de este supuesto,

porque el contribuyente tuvo la oportunidad de aportar un principio de prueba o un recurso de reposición frente a la liquidación y no lo hizo.

Por otra parte, la falta de trámite de audiencia, no se configuraría como un supuesto de nulidad, sino de anulabilidad, y el interesado al notificársele la liquidación pudo, a través de un recurso de reposición, alegar lo que hubiera tenido por conveniente, por lo que no habría indefensión con relevancia constitucional.

La STS n.º 465/2020, de 18 de mayo, determina que la falta de trámite de audiencia con carácter general no es motivo de nulidad, sino de anulabilidad, lo que impide acudir al procedimiento excepcional de revisión de oficio de los actos nulos de pleno derecho:

*«Sobre la omisión del trámite de audiencia en los procedimientos tributarios existe una abundante jurisprudencia, y aunque en este caso, en puridad, no hay tal omisión, sino una falta de valoración de las alegaciones realizadas, en la práctica si es posible asimilar ambos supuestos, por lo que cabe traer a colación en este recurso de casación los pronunciamientos que al respecto ha realizado este Tribunal Supremo, valga por todas por ejemplo la sentencia de 26 de abril de 2012 (RJ 2012, 6285) , rec. 1917/2009, que a su vez se remite a la sentencia de 11 de julio de 2003, rec. cas. 7983/1999 (RJ 2003, 5433), en la que dijimos:*

*Así, ninguna de las causas de nulidad contempladas en el art. 62 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP- PAC) -hoy art. 47 de la Ley 39/2015- resulta aplicable a la simple falta del trámite de audiencia. No lo es la prevista en la letra a), según la cual son nulos de pleno derecho aquellos actos que lesionen el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, porque el derecho a la defensa sólo constituye un derecho susceptible de dicho remedio constitucional en el marco de un procedimiento sancionador, por la aplicación al mismo -aun con cierta flexibilidad- de las garantías propias del proceso penal, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de este Tribunal Supremo; fuera de ese ámbito sancionador, la falta del trámite de audiencia en el procedimiento administrativo e incluso la misma indefensión, si se produce, podrán originar las consecuencias que el ordenamiento jurídico prevea, pero no afectan a un derecho fundamental o libertad pública susceptible de amparo constitucional. Por otra parte, la falta de un trámite como el de audiencia, por esencial que pueda reputarse, no supone por sí misma que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (STS de 13 de octubre de 2.000 -recurso de casación 5.697/1.995-), que puede subsistir aun faltando la sin duda decisiva audiencia del interesado, por lo que tampoco le afecta, en principio, la causa de nulidad de pleno derecho prevista en la letra e) del art. 62 LRJAP-PAC.*

*Por otra parte, es claro que a la ausencia del trámite de audiencia le es de aplicación de manera muy directa la previsión del apartado 2 del artículo 63 de la Ley 30/1.992, que establece la anulabilidad de un acto administrativo por defecto de forma cuando éste de lugar a la indefensión del interesado" [FD Segundo; en el mismo sentido, las Sentencias de 16 de noviembre de 2006 (rec. cas. nº. 1860/2004)".*

*En definitiva, la ausencia del trámite de audiencia no constituye causa de nulidad de pleno derecho en los procedimientos administrativos no sancionadores. La falta de audiencia en el procedimiento inspector, en el caso de concurrir, no constituiría un supuesto de nulidad de pleno derecho ; recordar que en nuestro ordenamiento las causas de nulidad radical o absoluta de los actos administrativos son tasadas y poseen carácter excepcional y deben ser interpretadas con carácter restrictivo; sin que la singularidad del presente caso, esto es, el que después de la resolución sin tener en cuenta las alegaciones se dictara acto en respuesta a las mismas, cuando ya estaba aquella impugnada y solicitada la suspensión, nada añade ni incide en el régimen general expuesto respecto de las exigencias para identificar un supuesto de nulidad radical, en dicha línea cabe apuntar la sentencia de 13 de diciembre de 2017, rec. cas. 2848/2017, sobre la que luego volveremos. Como ha quedado expuesto con cita y transcripción de la jurisprudencia, en este tipo de procedimiento la ausencia del trámite de audiencia , en todo caso, podría dar lugar a la anulabilidad del acto, pero siempre que dicho vicio suponga una disminución efectiva y real de las garantías y produzca indefensión ; siendo la indefensión un concepto material, que no surge de la sola omisión de cualquier trámite , sino que debe ser una indefensión real y efectiva; en el caso que nos ocupa, la parte recurrente liga a la simple omisión del trámite -en este caso falta de valoración de las alegaciones en un primer acto- la quiebra procedimental invalidante productora de indefensión , como consecuencia obligada, sin tan siquiera reparar y hacer esfuerzo alguno en concretar su incidencia material en sus derechos y garantías procedimentales, lo cual resulta a todas luces insuficiente a los efectos de declarar la anulabilidad del acto impugnado y con ella ordenando la retroacción de actuaciones para volver a cumplimentar dicho trámite , sino que sólo cabe reconocer un defecto formal no invalidante e irrelevante jurídicamente, de ahí que debamos entrar a analizar cuál es la fecha a tener en cuenta en los términos en que se formula la cuestión en el auto de admisión».*

Por otro lado, el Tribunal Constitucional al declarar la nulidad total del arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLRHL por STC 26 de octubre de 2021, declara expresamente que esa nulidad no alcanzará, ni hará susceptible de revisión, obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos,

tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

Asimismo, la STS 1384/2020, de 22 de octubre, dispone:

*«Por otra parte, y en relación con la exigencia de impugnación por los interesados del acto administrativo de aplicación de la norma inconstitucional, la sentencia de 13 de junio de 2000 (casación 567/1998), añadía que: "Podría sostenerse que las partes recurrentes están obligadas a soportar el perjuicio padecido por no haber en su momento recurrido las autoliquidaciones en vía administrativa. De prosperar esta tesis, el daño causado no sería antijurídico, pues, como expresa hoy el artículo 141.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común sólo serán indemnizables las lesiones producidas al particular provenientes de daños que éste no tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la Ley.»*

*(...) "En este sentido, entre estas formas de impugnación, según la propia legislación tributaria, se encuentra la solicitud de revisión de oficio de los actos nulos de pleno derecho, como uno de los procedimientos especiales de revisión, que, junto el recurso de reposición y las reclamaciones económico- administrativas, integran los medios de revisión de los actos de aplicación de los tributos. Así se reconoce en las referidas sentencias, por responder a la aplicación de una norma que resulta inconstitucional, de acuerdo con la legislación general, señalando que cabe instar en cualquier momento la revisión del acto nulo de pleno derecho, en virtud de la declaración de inconstitucionalidad de la norma en que se basaba, por el procedimiento establecido en la referida Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, criterio que ha de mantenerse con la precisión, en virtud de la regulación del art. 32.4 LRJSP, de que el procedimiento de revisión de oficio ha de instarse antes de la declaración de inconstitucionalidad de la norma».*

En consecuencia, no procede revisar de oficio la liquidación n.º 201861939 girada en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU), ejercicio 2017, en relación con la transmisión del inmueble con referencia catastral (...), por importe de 506,73 euros, porque el contribuyente permitió que adquiriera firmeza la liquidación notificada el 20 de septiembre de 2017 transcurrido un mes desde la notificación de la liquidación, esto es, el 20 de octubre de 2017, sin aportar un principio de prueba de que no se había producido un incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana al tiempo de la transmisión.



## CONCLUSIÓN

La Propuesta de Resolución por la que se desestiman las alegaciones y la solicitud formulada por (...) y no se declara la nulidad de pleno derecho de la liquidación n.º 201861939, en concepto de Impuesto Sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana, por tener la institución de la revisión de oficio carácter extraordinario y no concurrir ninguna de las causas de nulidad de pleno previstas en el artículo 217.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, resulta conforme a Derecho.