



Consejo Consultivo de Canarias

## D I C T A M E N 4 2 7 / 2 0 2 3

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 24 de octubre de 2023.

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 13 de enero de 2022, por (...), en nombre y representación de (...), a efectos de que se declare la nulidad de la liquidación n.º 1004144341, girada en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ejercicio 2014, en relación con la transmisión del inmueble con referencia catastral (...) por importe de 25,73 euros (EXP. 449/2023 RO)\*.*

## F U N D A M E N T O S

### I

1. El objeto del presente Dictamen, solicitado el 3 de octubre de 2023 por oficio del Sr. Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Pájara (registro de entrada en el Consejo Consultivo el 5 de octubre de 2023), es la Propuesta de Resolución de un procedimiento de revisión de oficio, instado por (...), en nombre y representación de (...) S.A, a efectos de que se declare la nulidad de la liquidación n.º 1004144341, recibo n.º 518, girada en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU), ejercicio 2014, en relación con la transmisión del inmueble con referencia catastral (...), finca registral 19.063, por importe de 25,73 euros (la cantidad de 103,83 euros indicada por el reclamante es errónea).

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.

---

\* Ponente: Sr. Belda Quintana.

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 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 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 2014, 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 23-07-2014, ante el Notario (...) (protocolo n.º 600).

En consecuencia, el Ayuntamiento emitió el 1 octubre de 2014 el Decreto 4092/2014 y notificó en el BOP el 5 de marzo de 2015, previo intento infructuoso el 03-11-2014 (rechazado como destinatario desconocido), la liquidación n.º 1004144341 por IIVTNU, con un importe de cuota tributaria de 25,73 euros.

2. El abono de la deuda se realizó por (...) con los correspondientes recargos e intereses el 29-11-2017, por importe de 38,83 euros (el reclamante indica erróneamente que el pago se efectuó el 08-02-2018).

3. El 13 de enero de 2022, la mercantil presenta solicitud de revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho o en su caso revocación en relación con la liquidación tributaria n.º 1004144341, por importe de 25,73 (erróneamente se indica 103,83 euros), refiriendo que en la transmisión operada en 2014 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.

Señala el reclamante que con fecha 03/09/2010 se emitió por el Juzgado de Primera Instancia de Primera Instancia n.º 5 de Puerto del Rosario, Decreto de

adjudicación por el cual se adjudicó a favor de la Entidad, el inmueble con Referencia Catastral (...), por importe de 38.616,50 euros según se puede comprobar en la copia del Decreto de adjudicación que obra aportada en el expediente y que con fecha 23/07/2014 se otorgó escritura pública de compraventa, cuya copia obra aportada en el expediente, en virtud de la cual (...) transmitía a un tercero el citado inmueble por importe de 24.121 euros.

4. Se solicitan los correspondientes informes sobre la liquidación referida, su notificación y el pago de la deuda tributaria, que se emiten e incorporan al procedimiento de revisión de oficio.

5. Se confiere trámite de audiencia al interesado el 29 de agosto de 2023 por quince días hábiles y la entidad bancaria interesada realiza alegaciones el 6 de septiembre de 2023, mediante escrito que, en esencia, reitera los argumentos del escrito de solicitud de revisión de oficio y declaración de nulidad de la liquidación en cuestión.

6. Se emite Informe-Propuesta de Resolución, de 25 de septiembre de 2023, en la que se desestima la solicitud de nulidad de pleno derecho de la referida liquidación tributaria en concepto de IIVTNU, sin que sea preceptivo el dictamen del Consejo Consultivo en relación con la otra pretensión de revocación instada, de conformidad con el art. 11.D.b) de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias.

### 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) y e) LGT alegada, de interpretación rigurosa y restrictiva, haciendo referencia a la jurisprudencia del TS sobre los efectos de la STC 59/2017 y la devolución de los ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes antes del dictado de la sentencia del máximo intérprete del Texto Constitucional el 26 de octubre de 2017 y tratarse de una declaración de nulidad de un ingreso ya prescrito por el transcurso de más de cuatro años, de conformidad con los arts. 66.c) y 67 LGT, ya que el pago se efectuó el 29-11-2017 y la solicitud de nulidad se produce el 13-01-2022, sin que se hubiera interrumpido la prescripción conforme al art. 68 LGT.

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 inexpressivas 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 inexpressivas 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 inexpressiva 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 inexpressiva 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 art. 38 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (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 arts. 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.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».*

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 concurre prescripción, ya que cuando se solicita la revisión de oficio habían transcurrido cuatro años desde la realización del pago de la deuda. Téngase en cuenta que la transmisión del inmueble se produjo el 23 de julio de 2014, esto es, antes del dictado de la sentencia del TC 59/2017, y que el pago se efectuó por (...) el 29 de noviembre de 2017, tras la publicación de la sentencia del TC en el BOE el 15 de junio de 2017, pudiendo la misma conocer en ese momento de hacer el pago, la nulidad declarada por el TC de los preceptos de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

En tercer lugar, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018 (recurso de 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.

En este caso, sin embargo, el IIVTNU se devenga en el momento de la transmisión del inmueble en escritura pública el 23-07-2014 (art. 109 TRLHL), esto es, con anterioridad a la publicación del fallo del TC el 15 de junio de 2017, siendo en ese momento firme y consentida la liquidación, por no haberse recurrido la misma en el plazo de un mes desde que le fue notificada por el Ayuntamiento de Pájara el día 5 de marzo de 2015.

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 (5 de marzo de 2015) no se había publicado la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 de 11 de mayo (BOE de 15 de junio de 2017).

En todo caso, la inconstitucionalidad del arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 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 (TRLRHL) era a partir del momento de su declaración, 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 5 de marzo de 2015, 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 Pájara, con base en el art. 107 TRLRHL. Tampoco alegó nada ni antes ni después del pago del tributo el 29 de noviembre de 2017, a pesar de que en ese momento ya se había publicado la STC 59/2017 (BOE de 15 de junio de 2017).

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 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 otro lado, el Tribunal Constitucional al declarar la nulidad total del art. 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 1004144341 girada en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU), ejercicio 2014, recibo n.º 518, en relación con la transmisión del inmueble con referencia catastral (...), por importe de 25,73 euros, porque el contribuyente permitió que adquiriera firmeza la liquidación notificada el 5 de marzo de 2015 transcurrido un mes desde la notificación de la misma, esto es, el 5 de abril de 2015, sin aportar en ese momento 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, y en todo caso, el derecho a la devolución del ingreso efectuado está prescrito por el transcurso de más de cuatro años [art. 66.c) LGT] entre el pago el 29 de noviembre de 2017 y la solicitud de revisión de oficio el 13 de enero de 2022 .

## C O N C L U S I Ó N

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 1004144341, en concepto de Impuesto Sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana, ejercicio de 2014, en relación con la transmisión del inmueble con referencia catastral (...), 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 art. 217.1 a) y e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, resulta conforme a Derecho.

No resulta preceptivo el dictamen del Consejo Consultivo en relación con la otra pretensión de revocación instada, de conformidad con el art. 11.D.b) de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias.