Consejo Consultivo de Canarias

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

(Sección 1.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 23 de julio de 2025.

Dictamen solicitado por la Sra. Alcaldesa-Presidenta del Ayuntamiento de San Sebastián de La Gomera en relación con la *Propuesta de Resolución del procedimiento administrativo de revisión de oficio para la declaración de nulidad del Decreto de la Alcaldía-Presidencia n.º 604/2024, de 13 de mayo, en cuya virtud se anula la autoliquidación efectuada por la entidad (...), en concepto de «ICIO por ejecución de obras del Parque Eólico JEDEY y su línea de evacuación» y se procede a la devolución del importe de 70.094,64 euros en concepto de ingreso indebido (EXP. 267/2025 RO)*[*].

F U N D A M E N T O S

I

1. El objeto del presente Dictamen, solicitado el 12 de junio de 2025 por oficio de la Sra. Alcaldesa-Presidenta del Ayuntamiento de San Sebastián de La Gomera (con registro de entrada en el Consejo Consultivo el 13 de junio de 2025), es la Propuesta de Resolución de un procedimiento de revisión de oficio para la declaración de nulidad del Decreto de la Alcaldía-Presidencia n.º 604/2024, de 13 de mayo, en cuya virtud se anula la autoliquidación efectuada por la entidad (...), en concepto de «*ICIO por ejecución de obras del Parque Eólico JEDEY y su línea de evacuación*» y se procede a la devolución del importe de 70.094,64 euros en concepto de ingreso indebido.

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

[*] **Ponente: Sr. Fajardo Spínola.**

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 la notificación del acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento al interesado. El transcurso del plazo máximo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento, según preceptúa el art. 217.6 LGT. En el presente caso, habiéndose efectuado la notificación del Decreto de la Alcaldía-Presidencia n.º 1010/2024, de 30 de julio, por el que se incoa el presente procedimiento de revisión de oficio al interesado el día 1 de agosto de 2024, se ha de concluir que el procedimiento no se encuentra caducado, hecho que se produciría el 1 de agosto de 2025.

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) LMC dispone, asimismo, 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 Consultivo resulta que los antecedentes de hecho relevantes para dilucidar el fondo del asunto son los siguientes:

- Con fecha 10 de febrero de 2020 la entidad (...) presentó ante el Ayuntamiento de San Sebastián de La Gomera solicitud de licencia municipal de obras del proyecto del Parque Eólico JEDEY y su línea de evacuación.

- Con fecha 27 de febrero de 2020 por el Ayuntamiento de San Sebastián de La Gomera se remite la anterior solicitud al Cabildo Insular de La Gomera *«a los efectos de recabar del Cabildo Insular la declaración sobre la existencia o no de prohibición en el planeamiento insular y sobre el interés público o social de la actuación, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 79.1 de la Ley 4/2017, de 13 de julio, del Suelo y de los Espacios Naturales Protegidos de Canarias».*

- Mediante Decreto la Alcaldía-Presidencia n.º 332/2020, de 6 de marzo, se resolvió «*suspender el plazo para resolver el procedimiento de obtención de Licencia Urbanística solicita, por el tiempo que medie entre la petición y la recepción del informe (...) ».*

- Con fecha 18 de diciembre de 2020 la Comisión Autonómica de Evaluación Ambiental adoptó, por unanimidad, formular la declaración de impacto ambiental de los proyectos acumulados denominados *«Parque Eólico JEDEY, de 2,35MW», «Parque Eólico La Sabina, de 2,35 MW»*, y *«Parque Eólico Las Tricias, de 2,35 MW»*, promovidos por la entidad (...), en el término municipal de San Sebastián de La Gomera.

- Con fecha 18 de octubre de 2021 la Dirección General de Energía solicitó al Ayuntamiento de San Sebastián de La Gomera informe sobre la conformidad o disconformidad con el planeamiento territorial o urbanístico en vigor del proyecto de Parque Eólico JEDEY.

- Con fecha 25 de octubre de 2021 por el Ayuntamiento de San Sebastián de La Gomera se emite Informe Técnico en el que se concluye que *«el proyecto es CONFORME con el Plan General de Ordenación».*

- Mediante Orden de 13 de octubre de 2021 de la Consejería de Transición Ecológica, Lucha contra el Cambio Climático y Planificación Territorial se declara *«el interés general de las obras necesarias para la ejecución del proyecto PARQUE EÓLICO JEDEY, expediente ER 190004, de conformidad con lo establecido en el artículo artículo 6 bis de la Ley 11/1997 de Regulación del Sector Eléctrico Canario».*

- Con fecha 21 de diciembre de 2021 por el Ayuntamiento de San Sebastián de La Gomera se reitera al Cabildo Insular de La Gomera la solicitud de informe relativo a «*la declaración sobre la existencia o no de prohibición en el planeamiento insular y sobre el interés público o social de la actuación, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 79.1 de la Ley 4/2017, de 13 de julio, del Suelo y de los Espacios Naturales Protegidos de Canarias».*

- Mediante Decreto del Gobierno de Canarias 150/2021, de 29 de diciembre, se acuerda la ejecución del proyecto *«Parque Eólico JEDEY»,* de 2,35 MW (Expediente ER 190004), promovido por (...), en el municipio de San Sebastián de La Gomera, y se ordena la alteración del planeamiento afectado.

- Con fecha 8 de febrero de 2022 se emite Informe por el Cabildo Insular de La Gomera en el que se resuelve «declarar el cierre del expediente por no existir objeto del mismo en cuando se ha declarado el proyecto "Parque Eólico Jedey" de interés general por Orden N.º 311/2021 del Consejero de Transición Ecológica, Lucha contra el Cambio Climático y Planificación Territorial del Gobierno de Canarias, de fecha 13.10.21».

- Con fecha 17 de febrero de 2022 se emite por la Oficina Técnica Municipal del Ayuntamiento de San Sebastián de La Gomera Informe Técnico en el que se concluye que *«procede DENEGAR la licencia de obras solicitada y liquidar conforme a las ordenanzas municipales».*

- Con fecha 21 de febrero de 2022 por la Secretaría del Ayuntamiento de San Sebastián de La Gomera se emite Informe en el que se establece como conclusión:

« (...) En virtud de los hechos, fundamentos de derecho e informes expuestos, DENEGAR, la concesión de la Licencia Municipal de Obras solicitada en fecha 10 de febrero de 2020 con número de registro de entrada 803 por la entidad (...), (...), para "ejecución del parque eólico Jedey de su línea de evacuación" en este Término Municipal, y se proceda por la Tesorería Municipal a liquidar las tasas o impuestos que proceda según ordenanza y demás normativa de aplicación».

- Mediante Decreto de la Alcaldía-Presidencia n.º 281/2022, de 24 de febrero, se resuelve:

«PRIMERO.- DENEGAR Licencia Municipal de Obras a la entidad (...), (...), solicitada en fecha 10 de febrero de 2020 con número de registro de entrada 8023 para "Ejecución el Parque Eólico Jedey y de su Línea de evacuación" en este Término Municipal.

SEGUNDO.- Proceder por la Tesorería Municipal a liquidar las tasas o impuestos que procedan según ordenanza y demás normativa de aplicación».

- Con fecha 24 de febrero de 2022 por el Ayuntamiento de San Sebastián de La Gomera se emite liquidación provisional de la tasa de licencias urbanísticas del Parque Eólico JEDEY, por importe de 60.237,58 euros, derivada del Decreto n.º 281/2022, de 24 de febrero.

- Mediante Resolución de la Dirección General de Energía de 25 de febrero de 2022 se concede a la entidad (...) autorización administrativa y declaración de utilidad pública de la instalación eólica denominada Parque Eólico JEDEY, de 2,35 MW de potencia nominal, en el término municipal de San Sebastián de La Gomera.

- Con fecha 4 de marzo de 2022 se emite carta de pago a nombre de la entidad (...) del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, derivada del Decreto n.º 281/2022, de 24 de febrero, y se abona por este concepto la cantidad de 70.094,64 euros.

- Mediante Resolución de la Dirección General de Energía de 28 de abril de 2022 se nombran representantes de la Administración de la Comunidad Autónoma de Canarias y se acepta el nombramiento de peritos y representantes de la entidad beneficiaria en el procedimiento de expropiación forzosa para la ejecución del proyecto de la instalación del Parque Eólico JEDEY.

- Mediante Anuncio de la Dirección General de Energía de 2 de mayo de 2022 se convoca levantamiento de actas previas a la ocupación y formalización de actas de ocupación en el procedimiento de expropiación forzosa para la ejecución del proyecto de la instalación del Parque Eólico JEDEY.

- Con fecha 31 de mayo de 2022 por la entidad (...) se interpone recurso de reposición contra la liquidación de tasas por licencia urbanística para el Parque Eólico JEDEY efectuada por el Decreto 281/2022, de 24 de febrero.

- Con fecha 4 de noviembre de 2022 la entidad (...) presenta escrito solicitando el inicio del procedimiento de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos.

- Mediante Decreto de la Alcaldía-Presidencia n.º 1981/2022, de 9 de noviembre, se desestima el recurso de reposición de fecha 31 de mayo de 2022.

- Con fecha 18 de noviembre de 2022 la entidad (...) comunica al Ayuntamiento de San Sebastián de La Gomera el inicio de obras en la Avenida Las Palmitas para la colocación de seccionamiento del Parque Eólico JEDEY.

- Mediante Resolución de la Dirección General de Energía se autoriza la puesta en servicio definitiva del proyecto Parque Eólico JEDEY.

- Con fecha 6 de febrero de 2023 se emite Informe de la Tesorera del Ayuntamiento de San Sebastián de La Gomera en el que se efectúa la siguiente Propuesta de Resolución:

«PRIMERA Y ÚNICA.- NO PROCEDE la anulación de la autoliquidación por concepto de ICIO ejecución de obras del Parque Eólico Jedey y su línea de evacuación, y un importe de 70.094,64 €, con nº de expediente 2020000308, que trae causa del Decreto de Alcaldía nº 281 de fecha 24/02/2022 solicitado en el expediente objeto del presente informe».

- Mediante Decreto de la Alcaldía-Presidencia n.º 214/2023, de 6 de febrero, se resuelve la solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos, acordando *«NO ACCEDER a lo solicitado y, en consecuencia, no procede la anulación de la autoliquidación por el concepto de ICIO ejecución de obras del Parque Eólico Jedey y su línea de evacuación, y un importe de 70.094,64€, con nº de expediente 2020000308, que trae causa del Decreto de la Alcaldía nº 281 de fecha 24/02/2022, referido en la solicitud».*

- Con fecha 9 de marzo de 2023 la entidad (...) interpone recurso de reposición contra el Decreto n.º 214/2023, de 6 de febrero.

- Con fecha 19 de septiembre de 2023 la entidad (...) presenta escrito solicitando el impulso del procedimiento a los efectos de que dicte resolución expresa en el recurso de reposición por ella interpuesto.

- Mediante Decreto de la Alcaldía-Presidencia n.º 604/2024, de 13 de mayo, se resuelve:

«PRIMERO.- Estimar el recurso de reposición presentado y en consecuencia, ACCEDER a los solicitado y proceder a la ANULACIÓN de la autoliquidación por el concepto "ICIO por ejecución de obras del Parque Eólico Jedey y su línea de evacuación", por importe de 70.094,64 €, con nº de cargo 0001924629, que trae causa del Decreto de Alcaldía nº 281 de fecha 24/2/2022, referido en la solicitud.

SEGUNDO.- Proceder a la DEVOLUCIÓN del importe de 70.094,64 €, por concepto de devolución de ingreso indebido, de la entidad (...), (...) como consecuencia de la anulación de la mentada autoliquidación, (...) ».

- Con fecha 29 de mayo de 2024 por la Intervención se emite Informe de Omisión de la Función Interventora, en el que se concluye lo siguiente:

« (...) De conformidad con los extremos expuestos, y puesto que ha quedado constatado el incumplimiento legal según lo establecido en los artículos 9.3 y 16 del RD 424/2017 RCI y artículo 214.2 del RDL 2/2004 TRLRHL, a juicio de esta intervención se considera procedente la revisión del acto puesto que no procede la devolución del ingreso de referencia en base a lo expuesto en el apartado CUARTO.3 de este informe. Por lo que procede la aplicación del efecto suspensivo previsto en el artículo 216.2.b del RDL 2/2004 y se eleva a la Alcaldesa-Presidenta a los efectos de lo establecido en el artículo 38.1 y 2 del RD 424/2017 RCI».

- Mediante Providencia de la Alcaldía-Presidencia de 3 de junio de 2024, se dispone solicitar dictamen jurídico al Letrado (...) de forma urgente.

- Con fecha 11 de junio de 2024 se emite Dictamen Jurídico en el que se establecen las siguientes conclusiones:

«Primera. Procede la incoación del procedimiento de revisión de oficio del Decreto de la Alcaldía-Presidencia 604/2024, de 13 de mayo (expediente 2022-4957) al adolecer el mismo de las causas de nulidad de pleno Derecho previstas en el art. 217.1.c) y e) Ley General Tributaria.

Segunda. Dicho procedimiento de revisión podrá incoarse de oficio, deberá darse audiencia al interesado y recabarse el dictamen del Consejo Consultivo de Canarias.

Tercera. Con carácter simultáneo a la incoación o a lo largo del procedimiento podrá adoptarse, si concurren los motivos legales para ello, la medida provisional de suspensión del acto cuya revisión se pretende.

Cuarta. No procede la práctica de futura liquidación definitiva del ICIO al carecer la misma de cobertura legal».

- Con fecha 12 de junio de 2024 se dicta Providencia de la Alcaldía-Presidencia por la que se dispone que por la Secretaría Municipal se emita Informe Propuesta, lo que es verificado con fecha 29 de julio de 2024 proponiéndose *«proceder a la incoación del procedimiento de revisión de oficio del Decreto de la Alcaldía-Presidencia 604/2024, de 13 de mayo (expediente 2022-4957) a adolecer el mismo de las causas de nulidad de pleno derecho previstas en el art. 217,c) y e) Ley General Tributaria».*

III

En cuanto a la tramitación del procedimiento administrativo de revisión de oficio, figuran en el expediente remitido a esta Institución consultiva las siguientes actuaciones:

- Mediante Decreto de la Alcaldía-Presidencia n.º 1010/2024, de 30 de julio, se resuelve:

«PRIMERO.- Proceder a la incoación del procedimiento de revisión de oficio del Decreto de la Alcaldía-Presidencia 604/2024, de 13 de mayo (expediente 2022-4957) a adolecer el mismo de las causas de nulidad de pleno derecho previstas en el art. 217,c) y e) Ley General Tributaria.

SEGUNDO.- Proceder a dar audiencia al interesado por un plazo de 15 días de recibida la resolución para que presente las alegaciones que estime convenientes.

TERCERO.- Con carácter simultáneo a la presente incoación adoptar la medida provisional de suspensión cautelar del acto cuya revisión se pretende, con fundamento en el artículo 108 de la Ley 39/2015, al concurrir posibles motivos de nulidad de pleno Derecho en dicho acto administrativo y determinarse de su ejecución daños y perjuicios evidentes para los fondos públicos, dado el importe económico del propio acto en su efecto devolutivo, así como los efectos negativos que produciría en la ejecución presupuestaria municipal dentro del capítulo II de ingresos. (...) ».

- Conferido el preceptivo trámite de audiencia por la entidad (...) con fecha 23 de agosto de 2024 se presentó escrito de alegaciones.

- Mediante Providencia de la Alcaldía-Presidencia de 3 de septiembre de 2024 se dispuso requerir del Letrado (...) la emisión de informe jurídico sobre las alegaciones presentadas por el interesado, lo que fue verificado mediante escrito de fecha 4 de septiembre de 2024 por el que se aporta el referido informe jurídico.

- Con fecha 9 de junio de 2025 emite Propuesta de Resolución, en la que se propone *«Acordar la revisión de oficio del Decreto de la Alcaldía-Presidencia*

604/2024, de 13 de mayo (expediente 2022004957), cuya nulidad se declara a todos los efectos».

IV

1. La Propuesta de Resolución entiende que procede la declaración de nulidad del Decreto de la Alcaldía-Presidencia n.º 604/2024, de 13 de mayo, al concurrir las causas de nulidad previstas en el art. 217.1.c) LGT, esto es, al considerar que se trata de un acto de contenido imposible, ya que anula y accede a la rectificación de una autoliquidación inexistente; y, en el art. 217.1.e) LGT, al haber acometido la revisión de un acto firme de liquidación sin seguir el procedimiento legalmente establecido.

2. Con carácter previo a analizar el fondo del asunto, ha de recordarse, 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 sólo se puede utilizar cuando se den las causas tasadas previstas 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*».

3. Antes de entrar a analizar las causas de nulidad esgrimidas por la Administración, se ha de hacer una serie de consideraciones acerca de la calificación del acto tributario que sirve de base al Decreto cuya nulidad se pretende.

Así, en el presente caso, de los documentos obrantes en el expediente administrativo queda debidamente acreditado que no nos encontramos ante una autoliquidación, la cual supone un acto del particular -contribuyente- que es susceptible de rectificación; y no de anulación por la Administración. En este sentido, el art. 120 LGT dispone que *«1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar».*

En el presente caso, lo que consta es una actuación del Ayuntamiento de San Sebastián de La Gomera y no del contribuyente. En efecto, en la fundamentación del Decreto de la Alcaldía-Presidencia n.º 281/2022, de 24 de febrero, consta la reproducción del Informe suscrito por el Arquitecto Técnico Municipal de fecha 17 de febrero de 2022 en el que ya se determinaba el importe del ICIO en la cantidad de 70.094,64 euros; disponiéndose, a continuación, en dicho Decreto, denegar la licencia de obras solicitada, así como ordenar a la Tesorería de la Corporación Local proceder a liquidar las tasas o impuestos que procedieran según las ordenanzas y demás normativa de aplicación. Pues bien, en cumplimiento de dicha Resolución, con fecha 4 de marzo de 2022 se emite carta de pago por importe de 70.094,64 euros, cuyo objeto tributario era el ICIO, y en la que consta expresamente que deviene del Decreto n.º 281/2022, de 24 de febrero.

Es decir, se paga porque se formula un acto de declaración de derecho de cobro por un tributo, esto es, una liquidación conforme al art. 101.1 LGT que dispone que *«La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria»*.

En conclusión, es precisamente este último supuesto lo acontecido en el caso analizado, donde claramente se trata de un acto administrativo de liquidación del ICIO, efectuado por la Administración y notificado después al interesado.

4. Entrando en el fondo del asunto, y habiéndose invocado por la Administración solicitante diversas causas de nulidad, procede entrar a analizar en primer lugar la prevista en el art. 217.1.c) LGT, esto es, que el acto cuya nulidad se pretende tiene un contenido imposible.

En relación con esta causa de nulidad debemos recordar la doctrina que en relación con el art. 47.1.c) LPACAP -de idéntico contenido al art. 217.1.c) LGT-, se ha venido manteniendo por este Consejo Consultivo (por todos, Dictamen 591/2024, de 17 de octubre, con cita a su vez de los Dictámenes 38/2023, de 1 de febrero y 58/2021, de 11 de febrero), en consonancia con la jurisprudencia y la doctrina mantenida por el Consejo de Estado, al señalar que:

« (...) Y es que la imposibilidad a que se refiere la norma de la LPACAP debe ser de carácter material o físico, ya que una imposibilidad de carácter jurídico equivaldría prácticamente a ilegalidad del acto, que suele comportar anulabilidad; la imposibilidad debe ser, asimismo, originaria ya que una imposibilidad sobrevenida comportaría simple ineficacia del acto.

Actos nulos por tener contenido imposible son, por tanto, los que resultan inadecuados, en forma total y originaria, a la realidad física sobre la que recaen. Son también de contenido imposible los actos que encierran una contradicción interna en sus términos (imposibilidad lógica por oponerse a leyes físicas inexorables o a lo que racionalmente se considera insuperable). La jurisprudencia ha equiparado en algunos casos la indeterminación, ambigüedad o ininteligibilidad del contenido del acto con la imposibilidad de éste (STS de 3 de diciembre de 2008)».

Esta doctrina se continúa manteniendo en la actualidad por parte de los Tribunales de Justicia, así, por ejemplo, en la Sentencia de la Sección 1.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, n.º 53/2023 de 30 marzo, en la que se afirma sobre esta causa de nulidad lo siguiente:

«Al objeto de abordar nuestra labor resulta oportuna recordar el contenido de la doctrina elaborada por el Tribunal Supremo respecto a la concreta causa de nulidad alegada, en concreto la Sentencia de fecha 2 de febrero de 2017 recuerda lo siguiente:

" (...) Conviene señalar que la nulidad de pleno derecho de actos administrativos que tengan un contenido imposible, es trasunto en el régimen de dichos actos del principio que

expresa el artículo 1.272 del Código civil (LEG 1889, 27) para los contratos. La nulidad de actos cuyo contenido sea imposible ha sido apreciada siempre con suma prudencia por la doctrina y la jurisprudencia, que trata de evitar que se amplíe inadecuadamente el supuesto legal a cualquier acto desprovisto de fundamento jurídico para ser dictado.

Sobre los requisitos de la imposibilidad, hemos señalado que la imposibilidad a que se refiere la norma de la Ley de procedimiento debe ser, por ello, de carácter material o físico, ya que una imposibilidad de carácter jurídico equivaldría prácticamente a ilegalidad del acto, que suele comportar anulabilidad (art. 48.1 LPA (RCL 2015, 1149y RCL 2018, 838) y 83.2 de la LJCA (RCL 1998, 1741)); la imposibilidad debe ser, asimismo, originaria ya que una imposibilidad sobrevenida comportaría simple ineficacia del acto.

Actos nulos por tener un contenido imposible son, por tanto, los que resultan inadecuados, en forma total y originaria, a la realidad física sobre la que recaen. Son también de contenido imposible los actos que encierran una contradicción interna en sus términos (imposibilidad lógica) por oponerse a leyes físicas inexorables o a lo que racionalmente se considera insuperable. Por fin, la jurisprudencia ha equiparado en algunos casos la indeterminación, ambigüedad o ininteligibilidad del contenido del acto con la imposibilidad de éste (sentencias de 6 Nov. 1981 y 9 May. 1985)".

Sentado lo anterior, la Propuesta de Resolución, después de efectuar un análisis sobre la calificación del acto mediante el cual la entidad (...) procedió al abono del ICIO, llega a la conclusión que no se trató de una autoliquidación -acto jurídico particular-; sino que consistió en el pago de una liquidación tributaria -acto administrativo-, y en base a ello considera que:

« (...) Partiendo de la anterior calificación jurídica del sistema de gestión seguido respecto al ICIO, donde no ha existido ninguna suerte de autoliquidación tributaria del contribuyente, el Decreto 604/2024 (exp. 2022004957) que accedió a la solicitud de rectificación de una autoliquidación (sic) adolece de un primer vicio de nulidad de pleno Derecho, amparado en el art. 217.1,c) LGT, en cuanto dicho acto resuelve estimatoriamente una solicitud de contenido imposible y contempla un contenido dispositivo también imposible:

la solicitud resuelta estimatoriamente es de contenido imposible, ya que la pretensión formulada por la interesada en su escrito de 4 de noviembre de 2022, radica en que se rectifique una autoliquidación inexistente, pues no se ha producido ninguna autoliquidación;

la resolución que estima tal solicitud, que es la contenida en el Decreto 604/2024, presenta, correlativamente, un contenido imposible, ya que "anula" una autoliquidación que nunca ha existido, por lo que no puede anularse lo que nunca ha existido, y acuerda devolver unas cantidades ingresadas al amparo de una autoliquidación que nunca se han producido.

Este error manifiesto de la solicitud de rectificación de una autoliquidación inexistencia y del Decreto que pretende anular tal autoliquidación inexistente es subsumible en el concepto de imposibilidad material u ontológica, ya que, el acto es de contenido imposible, pues no existe ni existió la realidad (declaración de voluntad del contribuyente constitutiva de una autoliquidación) cuya anulación Decreta».

A pesar de la anterior fundamentación, este Organismo consultivo no puede compartir tales conclusiones, y ello, toda vez que no nos encontramos ante un acto de contenido imposible.

Al contrario, con independencia de la calificación que le pudiera corresponder al acto -autoliquidación o liquidación tributaria-, lo cierto es que en el presente caso el Decreto 604/2024 tiene por base un acto determinado, claro y posible, cual es la determinación de la cuota tributaria del ICIO a satisfacer por el obligado tributario, y es dicha determinación de la cuota tributaria lo que el indicado Decreto procede a anular, con independencia de que, erróneamente, lo denomine autoliquidación.

Además, como se ha dicho, no nos encontramos ante una imposibilidad física o material, pues para considerar la nulidad del acto por tener un contenido imposible es necesario que tal acto resulte inadecuado, en forma total y originaria, a la realidad física sobre la que recae, lo que no ocurre en el presente caso.

En su caso, de apreciarse algún tipo de imposibilidad en el Decreto cuya nulidad se pretende, sería de carácter jurídico y sobrevenida, derivada de una errónea calificación y tramitación como autoliquidación -como a continuación se analizará-. Es decir, nace de un acto jurídico concreto y determinado, lo que implica, en aplicación de la doctrina jurisprudencial expuesta, que se pueda afirmar que en el presente caso no concurre la causa de nulidad prevista en el art. 217.1.c) LGT.

5. En segundo lugar se invoca por la Administración la concurrencia de la causa de nulidad prevista en el art. 217.1.e) LGT, esto es, haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, toda vez que se tramitó un procedimiento de rectificación de autoliquidación cuando no ha existido en ningún momento tal autoliquidación.

En relación con la causa establecida en el art. 47.1.e) LPACAP -de idéntico contenido al art. 217.1.e) LGT- este Consejo Consultivo ha manifestado, por ejemplo, en el Dictamen 145/2024, de 21 de marzo, (con cita de los Dictámenes 8/2021, de 15 de enero, 489/2021, de 14 de octubre y 161/2020, de 1 de junio), lo siguiente:

«El art. 62.1, e) LRJAP-PAC configura como una causa de nulidad el que los actos sean dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido. Como las causas de nulidad radical o absoluta de los actos administrativos son tasadas, tienen carácter excepcional y han de interpretarse de forma estricta, la jurisprudencia del Tribunal Supremo es especialmente restrictiva en cuanto a la aplicación de esa causa de nulidad, ya que el empleo por la Ley de los dos adverbios "total y absolutamente" impone que los defectos formales necesarios para aplicar esta nulidad radical deben ser de tal dimensión que es preciso que se haya prescindido de modo completo y absoluto del procedimiento, no bastando la omisión de alguno de sus trámites. La omisión de algún trámite se equipara a la omisión total del procedimiento cuando tiene la naturaleza de esencial en los supuestos en que haya causado indefensión material al interesado (para lo cual habrán de tenerse en cuenta, entre otras circunstancias, las consecuencias que sufrió por la omisión del trámite). También se equipara a la omisión total si los trámites incumplidos, de haberse observado, habrían determinado un acto de contenido distinto. Consúltense al respecto las SSTS de 23 febrero de 2016; de 26 enero de 2016; de 24 enero de 2014; de 27 junio de 2012 y de 25 abril de 2002 (...) ».

También hemos señalado en los Dictámenes 84/2014, de 17 de marzo, y 258/2020, de 25 de junio, que «(L)a interpretación jurisprudencial de este precepto considera que se está ante esta causa de nulidad no sólo cuando el acto se dicta prescindiendo de todo procedimiento, sino también cuando se dicta a través de un procedimiento que no es el previsto legalmente; o cuando, aun siguiendo el procedimiento debido, se omiten trámites esenciales de éste que causan indefensión absoluta a los interesados». Véanse por todas las SSTS de 25 de abril de 2002 y de 27 de junio de 2012.

Asimismo, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 9 de junio de 2011(Rec. 5481/2008) da cuenta de la doctrina jurisprudencial sobre la relevancia anulatoria de los vicios de forma en relación con la causa de nulidad de pleno derecho prevista por el art. 217.1.e) LGT de los actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido, señalando lo siguiente:

« (...) Por su parte, el apartado e) del referido artículo 217.1 recoge como supuesto de nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, el de "que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados".

Ello nos lleva a distinguir los siguientes casos:

1º) Cuando se prescinde total y absolutamente del procedimiento, habiéndose referido a este supuesto las Sentencias de esta Sala de 10 de octubre de 1979, 21 de marzo de 1988, 12 de diciembre de 1989, 29 de junio de 1990, 31 de enero de 1992, 7 de mayo, 4 de noviembre y 28 de diciembre de 1993, 22 de marzo y 18 de junio de 1994 y 31 de octubre de 1995, entre muchas otras).

Se trata de un supuesto reservado, como se ha señalado en la Sentencia de 8 de febrero de 1999, "para aquellas vulneraciones de la legalidad con un mayor componente antijurídico", debiendo ser la omisión "clara, manifiesta y ostensible" (Sentencias de 30 de abril de 1965, 22 de abril de 1967, 19 de octubre de 1971, 15 de octubre de 1997 y 30 de abril de 1998) y no pudiéndose calificar como supuesto de nulidad de pleno en caso de omisión de un mero trámite (por todas la Sentencia de esta Sección de 24 de febrero de 2004, dictada en el recurso de casación 7791/2008), salvo que el mismo sea esencial.

2º) Cuando se utiliza un procedimiento distinto del establecido en la Ley.

Realmente, se asimila a la ausencia de procedimiento y así se reconoce en la Sentencia de esta Sección de 26 de julio de 2005 (recurso de casación 5046/2000), pero también puede ocurrir que en el que se siga se cumplan los trámites esenciales del omitido, no dando lugar a la nulidad de pleno derecho.

3º) Cuando se prescinde de un trámite esencial. Así se ha reconocido en las Sentencias de 21 de mayo de 1997, 31 de marzo de 1999 y 19 de marzo de 2001.

Un ejemplo típico de este tipo de nulidad de pleno derecho es la imposición de sanciones de plano, que atenta contra los artículos 24 y 25 de la Constitución y al que se ha referido la Sentencia de esta Sala y Sección de 21 de octubre de 2010 (recurso de casación número 34/2006)».

Expuesta la anterior doctrina, consta acreditado en el expediente administrativo que con fecha 4 de noviembre de 2022 por la entidad (...) se presentó solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos que, previamente informada por la Tesorera municipal, fue desestimada mediante Decreto de la Alcaldía Presidencia n.º 214/2023, de 6 de febrero, el cual fue recurrido en reposición cuya resolución se efectuó por Decreto n.º 604/2024, de 13 de mayo, -objeto del presente procedimiento de revisión de oficio- en el que se procede a estimar dicho recurso y, en consecuencia, se anula la autoliquidación en concepto de ICIO efectuada por (...) y se ordena la devolución de las cantidades ingresadas en tal concepto.

Pues bien, tal como tuvimos ocasión de analizar en el apartado 3 del presente Fundamento, en el caso que nos ocupa no nos encontramos ante una autoliquidación

del obligado tributario, sino ante una liquidación tributaria de la Administración, cuyos regímenes de devolución de ingresos indebidos difieren considerablemente.

Así, el art. 221 LGT establece que:

«1. El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:

A) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.

b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.

c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. En ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 de esta Ley.

d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.

Reglamentariamente se desarrollará el procedimiento previsto en este apartado, al que será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 220 de esta Ley.

(...)

3. Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta Ley.

4. Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta Ley. (...) ».

Como se puede advertir, cuando el acto de aplicación de los tributos hubiera adquirido firmeza -como sucede en el presente caso en el que el acto era firme desde el 24 de febrero de 2022-, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de estos procedimientos [arts. 216.a), c) y d) y 244 LGT]:

- Revisión de actos nulos de pleno derecho.

- Revocación.

- Rectificación de errores.

- Recurso extraordinario de revisión.

Ahora bien, analizado el expediente administrativo remitido, consideramos que para solicitar la devolución de ingresos indebidos en concepto de ICIO la entidad (...) únicamente podía utilizar el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho.

Ello es así, toda vez que la revocación (art. 219 LGT) es un procedimiento que únicamente puede ser incoado de oficio (art. 219.3 LGT), esto es, depende de un acto de voluntad de la propia Administración que no efectuó en momento alguno.

Tampoco procede la rectificación, por cuanto el art. 220.1 LGT dispone que «El órgano u organismo que hubiera dictado el acto o la resolución de la reclamación rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritméticos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción». En el presente caso el fundamento de la rectificación y devolución de ingresos indebidos planteada por la entidad (...) no estaba amparada en supuestos errores materiales, aritméticos o de hecho; sino en cuestiones netamente jurídicas, en concreto la declaración de nulidad del apartado 4 del art. 6 bis de la Ley 11/1997, de 2 de diciembre, de Regulación del Sector Eléctrico Canario decretada por la Sentencia del Tribunal Constitucional 133/2022, de 25 de octubre.

Finalmente, tampoco procede el recurso extraordinario de revisión porque no concurre ninguno de los tres supuestos enunciados en el apartado 1 del art. 244 LGT.

En consecuencia, la única vía posible de impugnación que procedía en el supuesto analizado era la revisión de oficio de actos nulos. Sin embargo, ni la entidad (...) instó este procedimiento, ni la Administración municipal inadmitió la solicitud por inadecuación de procedimiento, sino que la tramitó sin más, sin seguir el procedimiento legalmente establecido y omitiendo trámites esenciales de dicho procedimiento, como es el dictamen de este Organismo consultivo.

El carácter esencial de los dictámenes del Consejo Consultivo ha sido declarado reiteradamente por la jurisprudencia, entre otras, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias con sede en Las Palmas de 15 de octubre de 2024 ha declarado que:

«Así, sobre este pronunciamiento -excepcional, en cuanto admisible sólo si concurre claramente alguno de los motivos especificados legalmente--, esta Sala tiene dicho (Sentencia de 13 de noviembre de 2009, por citar una entre muchas) lo siguiente:

"PRIMERO.- A tenor de lo que previene el art. 102.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, para que pueda acordarse válidamente la revisión del acto nulo es necesario que el Consejo de Estado aprecie la existencia de una causa determinante de la nulidad de pleno derecho (dictamen favorable dice la Ley). El dictamen del Consejo de Estado es, en este caso, no solo preceptivo, sino también vinculante para el órgano activo, cuya competencia decisoria está de este modo esencialmente mediatizada por el órgano consultivo.

Sin embargo, la resolución recurrida, además de resultar parcialmente incongruente con lo solicitado -sobraba completamente la referencia que hace a la extemporaneidad del recurso de reposición formulado en 2005, en cuanto cuestión ajena a la naturaleza de la meritada solicitud-, inadmite de plano la solicitud (no alcanza la categoría de razonamiento la escueta y estereotipada argumentación que se ofrece en su último párrafo) sin el previo Dictamen del Consejo de Estado, desvirtuando así el sentido de la acción de nulidad a favor de los administrados, porque la autenticidad de ese sentido se vincula a la efectiva tramitación del procedimiento y a la operatividad en él de las garantías legales establecidas. Sólo la inadmisión de la solicitud, concurriendo sus presupuestos, autorizaría a la administración a prescindir del dictamen del Consejo de Estado (art. 102.3). Pero, ha de insistirse, no es este el caso.

SEGUNDO.- En la línea expuesta recordamos que es doctrina del Tribunal Supremo contenida, entre otras, en sus SS. 21-2-1983, 18 de abril de 1988 y 22 de octubre de 1990, que en el procedimiento de revisión de oficio de actos administrativos y disposiciones generales, promovido al amparo del actual artículo 102 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común, se condiciona dicho examen de fondo a la previa tramitación de procedimiento adecuado por la Administración autora del acto o del reglamento sujeto a revisión, del que es pieza esencial el dictamen del Consejo de Estado u órgano consultivo de la Comunidad Autónoma, de tal manera que, eludido dicho trámite, bien por total inactividad que desemboca en denegación presunta por silencio, bien por resolución expresa que inicia el trámite pero no lo concluye, lo procedente no es que la jurisdicción entre a examinar la validez o invalidez del acto o de la norma, sino que ordene a la Administración que inicie el trámite y lo concluya dictando la pertinente resolución expresa en orden a si se produjo la nulidad radical pretendida. El régimen privilegiado de la acción de nulidad tiene la contrapartida de esta limitación procesal (...) ».

En definitiva, de lo actuado se desprende de forma clara y palmaria que en el presente supuesto se ha seguido un procedimiento distinto al legalmente establecido para proceder a la devolución de ingresos que se consideran indebidos.

Por lo expuesto, se concluye que en el presente caso se han conculcado las previsiones contenidas en el art. 221.3 LGT considerándose, en consecuencia, que la

devolución de ingresos indebidos acordada mediante Decreto de la Alcaldía-Presidencia n.º 694/2024, de 13 de mayo, es nula de pleno Derecho por aplicación de la causa contemplada en el art. 217.1.e) LGT, procediendo la estimación de la revisión de oficio planteada.

Acreditada la concurrencia de la anterior causa de nulidad, no procede entrar a analizar la posible existencia de otras causas.

6. Por otro lado, se ha de señalar que el art. 217 LGT guarda silencio en cuanto al límite 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 concurren los límites a la revisión de oficio alegados por la entidad (...), consistente en la vulneración del principio de confianza legítima, con la correspondiente pérdida de las posibilidades impugnatorias, y ello por cuanto, conforme al art. 6.1 del Código Civil *«La ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento. El error de derecho producirá únicamente aquellos efectos que las leyes determinen»*, y en el presente caso fue la propia entidad (...), la que produjo la situación cuya nulidad se pretende al incoar un procedimiento que legalmente no procedía, tal como hemos tenido ocasión de razonar en el anterior apartado. Además, tal como sostiene la Propuesta de Resolución *«el procedimiento debido no constituye ninguna suerte de potestad discrecional para la Administración sino un mandato legal imperativo, impuesto por el art. 34.1, que establece que los actos administrativos se producirán por el órgano competente ajustándose a los requisitos y al procedimiento establecido».*

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución por la que se declara la nulidad de pleno derecho del Decreto de la Alcaldía-Presidencia n.º 604/2024, de 13 de mayo, en cuya virtud se anula la autoliquidación efectuada por la entidad (...), en concepto de «*ICIO por ejecución de obras del Parque Eólico JEDEY y su línea de evacuación*» y se procede a la devolución del importe de 70.094,64 euros en concepto de ingreso indebido, se

considera conforme a Derecho, dictaminándose favorablemente, en virtud de los razonamientos expuestos en el Fundamento IV del presente Dictamen.