

Expediente Núm. 25/2019
Dictamen Núm. 65/2019

V O C A L E S :

Sesma Sánchez, Begoña,
Presidenta
González Cachero, María Isabel
Iglesias Fernández, Jesús Enrique
Menéndez Sebastián, Eva María
García García, Dorinda

Secretario General:
Iriondo Colubi, Agustín

El Pleno del Consejo Consultivo del Principado de Asturias, en sesión celebrada el día 1 de marzo de 2019, con asistencia de las señoras y el señor que al margen se expresan, emitió por mayoría el siguiente dictamen. Formuló voto particular, que se adjunta como anexo, la Consejera doña María Isabel González Cachero:

“El Consejo Consultivo del Principado de Asturias, a solicitud de V. E. de 3 de enero de 2019 -registrada de entrada el día 16 de ese mismo mes-, examina el expediente de revisión de oficio incoado a instancia de parte, con motivo de la presunta nulidad de pleno derecho de una liquidación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

De los antecedentes que obran en el expediente resulta:

1. Con fecha 23 de noviembre de 2017, presenta en el Registro Electrónico un escrito en el que solicita “de nuevo el inicio del procedimiento para la declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación practicada por los

Servicios Tributarios, por importe de 3.950,68 euros (...), por transmisión de local comercial en la calle n.º 16, de Avilés”.

Argumenta que frente a la referida liquidación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana -que afirma haber recibido el 20 de mayo de 2014- la interesada presentó, el 8 de abril de 2015, un escrito de impugnación fundado “en el artículo 217.1.b) de la (...) Ley General Tributaria” que la Administración tramitó confusamente como recurso de reposición, por lo que reitera ahora su solicitud de revisión de oficio “por cumplirse los supuestos exigidos en el punto 1.b) y e) del citado artículo”.

Acompaña copia de la liquidación del impuesto y de la impugnación presentada el 8 de abril de 2015 en la que, “acogiéndose a lo dispuesto en el artículo 217.1.b) de la (...) Ley General Tributaria”, interesa la anulación de la liquidación practicada. Las causas de nulidad que se esgrimen son la incompetencia del órgano liquidador, por cuanto el convenio entre el Ayuntamiento de Avilés y el Ente Público de Servicios Tributarios “no ha sido objeto de la correspondiente publicación íntegra en el *Boletín Oficial del Principado de Asturias*”, y que “se notifica al interesado sin especificar el órgano (...) autor de la misma”.

2. Requerida la interesada para subsanar la falta de acreditación de la representación del firmante de la solicitud, aporta el día 26 de diciembre de 2017 una copia del poder notarial otorgado a favor de aquel y de su inscripción en el Registro Mercantil.

3. A solicitud de la Instructora del procedimiento, libra informe la Jefa del Departamento de Tributos Autonómicos y Locales. En él reseña que la liquidación impugnada “ha sido emitida a partir de la información contenida en el expediente del impuesto sobre transmisiones patrimoniales” y con base en “la escritura de compraventa de fecha 12 de marzo de 2014”. Se acompaña una copia de la escritura por la que la inmobiliaria transmite la finca a un tercero y

de la liquidación de la plusvalía en vía de apremio, que se notifica a la interesada el 26 de mayo de 2014.

4. Se incorpora a las actuaciones el expediente relativo a la reclamación económico-administrativa deducida frente a la resolución de inadmisión por extemporáneo del recurso de reposición, pues este se presentó el 8 de abril de 2015. Constan en él el referido recurso de reposición y su resolución, precedidos de un anterior acuerdo, fechado el 9 de diciembre de 2014, por el que se desestima la solicitud de aplazamiento de pago "a 3 años" presentada el 4 de julio de 2014. En ese acuerdo se argumenta que estos tributos municipales "son inherentes a la actividad ordinaria de la entidad (la venta de inmuebles) y que con lo obtenido por la venta debería cubrirse este gasto corriente", reseñándose a continuación que la inmobiliaria interesa reiterativamente el aplazamiento de sus deudas tributarias, que pospone *de facto* por el tiempo requerido para la tramitación de las solicitudes, y que varias deudas anteriores cuyos aplazamientos han sido resueltos "en el momento actual se encuentran prácticamente pendientes en su integridad". La desestimación del aplazamiento se acompaña de una nueva liquidación en la que se incorporan los "intereses suspensivos" que, tal y como consta en la información tributaria que se adjunta, se notifica nuevamente al contribuyente el 17 de diciembre de 2014, de modo que el periodo de pago voluntario se agota el 5 de febrero de 2015 y, ante el impago, el 20 de marzo del mismo año se notifica la providencia de apremio, presentándose con fecha 8 de abril de 2015 el escrito de impugnación.

La resolución desestimatoria de la reclamación económico-administrativa se notifica a la interesada el 5 de agosto de 2016, expresándole que frente a la misma procede "recurso ante los Juzgados de lo Contencioso de Asturias en el plazo de dos meses". La resolución entra en el fondo de los motivos de nulidad invocados, que desecha razonadamente con referencia a la publicación del convenio y a "un caso sustancialmente igual con respecto al convenio suscrito con el Ayuntamiento de Gijón", que fue objeto de pronunciamiento judicial.

5. Evacuado el trámite de audiencia mediante oficio notificado a la interesada el 23 de marzo de 2018, alega esta que en la notificación de la liquidación “debería (...) incluirse el texto completo del acto administrativo”, que se omite, y tampoco se “recoge la fecha y la firma del órgano que lo ha dictado”. Añade que “siempre consideró que las transmisiones no estaban sujetas por haber inexistencia de incremento de valor y por eso no hizo declaración o autoliquidación”, y que en tal situación “no cabe que se le notifique un acto administrativo de liquidación (...) sin que previamente (...) se articule un procedimiento administrativo de los previstos en la Ley y el Reglamento”.

6. Con fecha 23 de noviembre de 2018, la Instructora del procedimiento formula propuesta de resolución en sentido estimatorio, por cuanto “la liquidación se dictó sin haberse iniciado previamente ninguno de los procedimientos de gestión o inspección previstos” en la Ley General Tributaria “o en la normativa de desarrollo”.

7. En este estado de tramitación, mediante escrito de 3 de enero de 2019, V. E. solicita al Consejo Consultivo del Principado de Asturias que emita dictamen sobre consulta preceptiva relativa al procedimiento de revisión de oficio de una liquidación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, objeto del expediente núm. del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, cuyo original adjunta.

A la vista de tales antecedentes, formulamos las siguientes consideraciones fundadas en derecho:

PRIMERA.- El Consejo Consultivo emite su dictamen preceptivo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13.1, letra l), de la Ley del Principado de Asturias 1/2004, de 21 de octubre, y 18.1, letra l), del Reglamento de Organización y Funcionamiento del Consejo, aprobado por Decreto 75/2005, de 14 de julio, en

relación con el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), y el artículo 6 del Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en Materia de Revisión en Vía Administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y a solicitud del Presidente del Principado de Asturias, de conformidad con lo establecido en los artículos 17, apartado a), y 40.1, letra a), de la Ley y del Reglamento citados en primer lugar, respectivamente.

SEGUNDA.- La promotora de la revisión de oficio está debidamente legitimada en cuanto destinataria directa del acto administrativo cuya nulidad se pretende.

El Principado de Asturias está pasivamente legitimado, toda vez que a él pertenece el órgano -Ente Público de Servicios Tributarios- que, en el marco y en ejecución del Convenio de delegación suscrito con el Ayuntamiento de Avilés para, entre otros, la gestión tributaria y recaudación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, al amparo y en los términos de lo establecido en el artículo 10.Uno.2.c) de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de Acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2003, en relación con el artículo 106.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, y en el artículo 7 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, ha dictado los actos cuya nulidad se insta.

TERCERA.- En relación con la tramitación del procedimiento administrativo de revisión de oficio, debe recordarse que este se configura como un instrumento de garantía de la legalidad y de los derechos de los ciudadanos, lo que exige un estricto cumplimiento de los preceptos legales reguladores del mismo. Por ello, hemos de analizar en primer lugar si se cumplen o no sus trámites fundamentales.

En tal sentido, debemos comenzar por examinar la competencia del órgano administrativo para acordar la revisión de oficio. En el caso del Ente

Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, el artículo 10.Dos.6 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de Acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2003, atribuye la competencia para resolver los procedimientos de revisión de actos nulos de pleno derecho a quien sea titular de la Consejería competente en materia de hacienda, tal como se asume en la propuesta de resolución.

El procedimiento que rige la tramitación de la revisión de oficio se encuentra regulado en el artículo 217 de la LGT, así como en las normas comunes aplicables a la revisión en vía administrativa, contenidas en los artículos 213 a 216 -y demás a los que estos remiten- del mismo cuerpo legal y en el Reglamento general de desarrollo de la citada Ley. Por lo que respecta a la tramitación, se han cumplido los trámites fundamentales de audiencia con vista del expediente y se ha elaborado una propuesta de resolución que responde a la obligación legal de motivación, impuesta específicamente para este tipo de procedimientos en el artículo 35.1.b) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante LPAC).

Por lo que se refiere al plazo máximo para notificar la resolución expresa, nos encontramos ante un procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho iniciado a instancia de parte -mediante solicitud presentada el 23 de noviembre de 2017-, de lo que se infiere que el plazo de un año al que se refiere el apartado 6 del artículo 217 de la LGT ya había sido rebasado en el momento de la solicitud de dictamen. No obstante, ello no impide la resolución, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 21 y 24.3, letra b), de la LPAC.

CUARTA.- La revisión de oficio, tanto la regulada en el capítulo I del título V de la LPAC como la dispuesta en el artículo 217 de la LGT, constituye un procedimiento excepcional. Este instrumento sitúa a la Administración en una posición de privilegio al poder por sí misma, bien por propia iniciativa o a instancia del interesado, sin intervención judicial, revisar disposiciones y actos suyos viciados de nulidad.

En consonancia con el sentido excepcional de esta potestad de autotutela, la revisión de oficio se restringe a los supuestos de nulidad radical previstos taxativamente en la Ley -de interpretación restrictiva-, y se le imponen unos límites específicos. Según constante jurisprudencia, que se reitera en la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2018 -ECLI:ES:TS:2018:2443- (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.ª), “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”.

En el supuesto examinado se persigue la anulación de un acto desfavorable -la liquidación de la plusvalía derivada de la transmisión inmobiliaria efectuada el 12 de marzo de 2014- que se le notifica a la empresa el 26 de mayo de 2014 -ante el incumplimiento de su deber de declarar o autoliquidar e ingresar el tributo-. Frente a la misma, la reclamante solicitó el 4 de julio del mismo año un aplazamiento de pago (el periodo de pago voluntario concluía al día siguiente) que fue desestimado, notificándosele de nuevo la liquidación con los intereses y el nuevo plazo para el pago el 17 de diciembre de 2014, y una vez agotado ese plazo (5 de febrero de 2015) se le notificó la providencia de apremio (20 de marzo de 2015), reaccionando esta entonces (8 de abril de 2015) con la impugnación de la liquidación tributaria que se le había comunicado más de un año atrás alegando la incompetencia del órgano liquidador (con el que mantiene otras deudas y al que se dirige sistemáticamente solicitando aplazamientos), al no haberse publicado íntegramente el convenio de delegación entre el Ayuntamiento titular de la deuda tributaria y el Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias y añadiendo que la liquidación “se notifica al interesado sin especificar el órgano (...) autor de la misma”. Inadmitida por extemporánea esa impugnación, que se tramita como recurso de reposición, la empresa presenta una reclamación económico-administrativa que se resuelve

desfavorablemente y se le notifica el 5 de agosto de 2016 resolviéndose el fondo de los motivos planteados y con ofrecimiento de recurso contencioso-administrativo que no deduce-; transcurrido de nuevo más de un año desde la desestimación de la reclamación económico-administrativa presentada, promueve (de nuevo) la revisión de oficio el 23 de noviembre de 2017, y solo en el trámite de alegaciones -ya el 10 de abril de 2018- denuncia por vez primera la falta de procedimiento en la que se funda la propuesta de resolución estimatoria.

La interesada invoca en este cauce extraordinario tres vicios en el acto impugnado: los dos que se rechazaron en la vía económico-administrativa y el novedoso relativo a la omisión del procedimiento. Respecto a los primeros, se constata con facilidad que no encierran supuestos de nulidad radical, pues, en relación con la falta de publicación íntegra del convenio, la ley solo exige la publicación oficial del alcance y contenido de la delegación para general conocimiento (artículo 7.2 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), y, por lo que se refiere a los defectos de la notificación, esta no forma parte del acto administrativo ni afecta a su validez, revelando la propia actuación de la interesada -desde que interpone recurso ordinario, e incluso desde que solicita el aplazamiento de la deuda- el puntual conocimiento del acto impugnado en todos sus elementos relevantes. En cuanto a la falta de procedimiento, ha de convenirse que entraña una nulidad radical en la medida en que es "clara, manifiesta y ostensible" la "ausencia total del trámite" (por todas, Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 2017 -ECLI:ES:TS:2017:333-, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5.ª), pues, sea cual fuere el procedimiento de gestión seguido por la Administración -que en este caso no se identifica-, la liquidación se gira prescindiendo de la previa propuesta que ha de someterse a la audiencia del obligado tributario, a quien se le sustrae por completo ese cauce notificándosele llanamente el acto administrativo ejecutivo. Ahora bien, ello no obsta para que deban tomarse en consideración, respecto a unas y otras tachas, las circunstancias específicas del supuesto sometido a consulta, y singularmente la significación material del trámite omitido.

Ante todo, debemos reparar en que la promotora de la revisión se aquieta a la decisión administrativa en dos momentos distintos. El primero, tras recibir la notificación de la liquidación el 26 de mayo de 2014, cuando deja que gane firmeza e incluso asume su procedencia al interesar única y exclusivamente el aplazamiento del pago. No puede orillarse que la inmobiliaria no desconoce -por razón de oficio- la normativa que rige la plusvalía o sus procedimientos, ni -por tanto- el ajuste a la ley vigente de las cuotas líquidas que se le giran o la “manifiesta y ostensible” omisión del trámite de alegaciones que muy tardíamente invoca. Desechando estratégicamente la operatividad de una impugnación por esta última causa -que abocaría, en suma, al reenvío de las mismas liquidaciones previa audiencia a la mercantil-, articula en su momento dos motivos impugnatorios más endebles, intrincados y rebuscados que aquel visible vicio -defectos en el contenido de la notificación e incompetencia del recaudador-, y pretende ahora, después de haber acudido a un cauce ordinario, no haber accionado en sede contencioso-administrativa y haberse aquietado a sus resultas, reabrir los plazos precluidos con base en defectos que le constan desde aquel primer momento, cuando cabalmente conocía que se le había sustraído un trámite de audiencia cuya oportuna denuncia solo hubiera conducido a la retroacción del expediente para efectuar el referido trámite y proceder al dictado de las mismas liquidaciones.

Se advierte, asimismo, que no ignora la mercantil la obligación -que deliberadamente incumple- de presentar la oportuna declaración del hecho imponible, e incluso la de liquidar el tributo e ingresarlo, que resulta de la ordenanza fiscal aplicable (artículo 8 de la Ordenanza N.º 400 reguladora del impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana del Ayuntamiento de Avilés), y tampoco desconoce -tal como se evidencia en el acuerdo por el que se le deniega el aplazamiento- la competencia del Ente Público de Servicios Tributarios ni la identidad del órgano autor de la liquidación, toda vez que se constata, respecto a esta y a otras deudas, una relación continuada entre el contribuyente y el referido Ente, pues aquel viene

reiterando solicitudes de aplazamiento con el fin de posponer *de facto* los plazos para el pago, que finalmente no atiende.

Se aquieta de nuevo la mercantil a la decisión de la Administración tributaria tras recibir la resolución de la reclamación económico-administrativa el 5 de agosto de 2016. En esa resolución, que no combate en sede jurisdiccional, se razona puntualmente sobre el fondo de los vicios denunciados -excluyendo que afecten a la validez de la liquidación- y se confirma la extemporaneidad de la impugnación deducida, reproduciendo la jurisprudencia expresiva de que “el concreto término preclusivo establecido para la interposición, en su caso, del recurso de alzada o el potestativo de reposición en pretensión de una declaración de nulidad o anulabilidad no puede ser reabierto una vez se dejó transcurrir el plazo previsto en la norma para su impugnación al socaire de una petición para la revisión de oficio de un acto nulo que no se encuentra sometida a plazo preclusivo” (entre otras, Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 2008 -ECLI:ES:TS:2008:3106-, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.ª). Advertido que la mercantil interesada no había calificado como recurso de reposición el escrito que el Ente Público de Servicios Tributarios sustancia como tal -y en el que se limitaba aquella a invocar una nulidad radical-, cabría cuestionar si esa calificación fue adecuada y suscitar la revisión de los pronunciamientos -de fondo y de procedibilidad- que ponen fin a la vía administrativa, pero esa revisión encuentra su cauce específico en el “recurso ante los Juzgados de lo Contencioso” que expresamente se le ofrece, pero que no ejercita dejando transcurrir el plazo concedido al efecto.

Tras aquietarse -ya en dos ocasiones- a la decisión de la Administración, en noviembre de 2017 insta la interesada la revisión de oficio reiterando los motivos ya desechados y suscitando novedosamente, en el posterior escrito de alegaciones presentado el 10 de abril de 2018, la ausencia de un procedimiento administrativo previo a la liquidación del gravamen. Es decir, tal vicio procedimental se plantea por la inmobiliaria -que ha de conocer la aplicación de los tributos inherentes a su actividad- después de haber incumplido la obligación de declarar, liquidar e ingresar el impuesto, de haber dejado transcurrir el plazo

ordinario para accionar frente a la liquidación recibida habiendo instado su aplazamiento, de haberla impugnado tardíamente por las causas que estimó pertinente ventilar (y no por la nulidad ostensible, clara y manifiesta del acto) y de aquietarse a la resolución de la reclamación económico-administrativa en la que no se invocaron los motivos de nulidad ahora deducidos.

En estas circunstancias, a pesar de la nulidad radical del acto cuyo ejercicio no está sometido a un plazo de prescripción, procede determinar si resultan de aplicación los límites a la revisión de oficio. En efecto, como contrapartida a la imprescriptibilidad de la acción de nulidad, están previstos legalmente ciertos límites que, más allá del interés del accionante y la ilegalidad del acto impugnado, modulan o restringen la revisión de oficio de los actos viciados de nulidad radical.

El artículo 217 de la LGT guarda silencio en cuanto a los límites para ejercer las facultades de revisión de oficio, salvo la previsión del artículo 213 de la misma Ley relativa a la imposibilidad de revisión de actos confirmados por sentencia judicial firme. No obstante, como derecho supletorio (artículo 7.2 LGT y disposición adicional primera de la LPAC) resulta de aplicación el artículo 110 de la LPAC, 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". Al respecto, el Tribunal Supremo ha destacado la exigencia de "dos requisitos acumulativos para prohibir la revisión de oficio, por un lado la concurrencia de determinadas circunstancias (prescripción de acciones, tiempo transcurrido u ` otras circunstancias ´); por otro el que dichas circunstancias hagan que la revisión resulte contraria a la equidad, la buena fe, el derecho de los particulares o las leyes" (Sentencias de 11 de mayo de 2017 -ECLI:ES:TS:2017:1960- y de 26 de junio de 2018 -ECLI:ES:TS:2018:2443-, ambas de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.ª).

Pues bien, trasunto de esa buena fe, la jurisprudencia tiene reiterado que no puede pretenderse por esta vía excepcional de la revisión de oficio reabrir

tardíamente un asunto cuando ya se conocía o podía conocerse inicialmente la hipotética causa de nulidad, pues contraviene la buena fe emprender esta vía para anular un acto desfavorable cuando se han tenido sobradas oportunidades de hacerlo y se han dejado precluir los plazos legales. Entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 2015 -ECLI:ES:TS:2015:4036- (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3.ª) insiste en que “la posibilidad de solicitar la revisión de un acto nulo (...) no puede constituir una excusa para abrir ese nuevo periodo que posibilite el ejercicio de la acción del recurso administrativo o judicial de impugnación del mismo, ya caducada, cuando el administrado ha tenido sobrada oportunidad de intentarlo en el momento oportuno (...). Hacerlo así contraviene sin duda alguna la buena fe que ha de presidir el desarrollo de las relaciones jurídicas y la finalidad perseguida por el ordenamiento al establecer un sistema de recursos ordinarios sometidos a plazos”. En el mismo sentido, la Sentencia de 26 de junio de 2018 -ECLI:ES:TS:2018:2443- (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.ª) recoge que “no merece ser acogida la postura de quien consciente y voluntariamente difiere de forma tan exagerada las posibilidades de reacción que siempre tuvo a su disposición”. También se advierte (por todas, Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de diciembre de 2013 -ECLI:ES:TS:2013:6367-, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7.ª) que el examen de las cuestiones que debieron invocarse en la vía de los recursos ordinarios o en el jurisdiccional contra el acto que puso fin a la vía administrativa “atentaría contra la seguridad jurídica, dejando en suspenso *sine die* la firmeza de los actos administrativos, a la vez que permitiría soslayar la vía de los recursos ordinarios”.

En el asunto examinado, queda de manifiesto que la promotora de la revisión persigue reabrir los plazos de recurso que -con conocimiento de las hipotéticas causas de nulidad- ha dejado deliberadamente precluir. A ello se añade que la revisión de oficio fundada en idénticos motivos a los que hizo valer en vía administrativa de recurso -aquietándose después a la resolución que puso fin a la misma- vulnera decididamente los límites de esta institución, pues equivaldría a dejar en suspenso *sine die* la firmeza de los actos administrativos,

burlando así el sistema vigente de recursos. Todo ello sin perjuicio de constatarse que aquellos vicios denunciados no encierran supuestos de nulidad radical, tal como se ha razonado. La revisión basada en el vicio que postreramente se invoca en trámite de alegaciones violenta los límites de la facultad revisora, incluso aunque se hubiera deducido en el escrito que abre el procedimiento, porque quien ha tenido sobradas oportunidades de invocar la nulidad del acto y ha dejado precluir los plazos legales para ello no puede ejercitar tardíamente su pretensión de anulación por la vía excepcional de la revisión de oficio del artículo 217 de la LGT. Además, el carácter excepcional del procedimiento de revisión de oficio conlleva necesariamente no solo una interpretación restrictiva de su uso sino también la absoluta necesidad de especificar claramente los motivos en que se sustenta la pretensión revisora. De esta suerte -resultando ya tardía la impugnación- solo procedería discutir la procedencia de la revisión dentro de los estrictos límites del motivo o motivos que invoca la interesada en aquel escrito, sin que pueda atenderse a otros que la agencia inmobiliaria -una vez más- posterga o difiere sin justificación; máxime cuando el estándar de diligencia exigible al profesional rebasa al predicable del particular (por todas, Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de diciembre de 2013 - ECLI:ES:TS:2013:6367-, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7.a).

A mayor abundamiento, resulta evidente que de haber procedido rectamente la mercantil a la autoliquidación del tributo -esto es, de no haber incurrido en una infracción tributaria- no se hubiera desencadenado la actuación administrativa en la que se sustrae el trámite, y habría podido hacer valer -con ocasión de la correspondiente autoliquidación- las consideraciones que estimara oportunas invocándolas de nuevo en cauce de recurso ordinario, que no interpuso aunque instó el aplazamiento, sin que se pueda apreciarse indefensión material. La omisión del procedimiento entraña -como se ha razonado- una tacha de nulidad radical, pero se constata que no existen -de fondo, en el momento en que la liquidación adquiere firmeza- datos o hechos distintos de los tenidos en cuenta por la Administración para practicarla, ni elementos diferentes

que -en hipótesis- la interesada pudiera haber incorporado a través del trámite omitido y que hubieran alterado el resultado final en aplicación de la normativa entonces vigente.

En suma, resulta patente que la promotora de la revisión “se reserva” a conveniencia el vicio notorio que postreramente articula, que deriva además de su propio incumplimiento, pero tal vicio no encierra en este caso una indefensión material y pudo invocarse sin mayor esfuerzo y sustanciarse en cauce ordinario de recurso, lo que nos conduce a concluir que nos hallamos ante una vía oblicua o artificiosa dirigida a enervar la firmeza de la liquidación que -a nadie se le oculta- es el elemento que obsta a la eventual devolución de lo ingresado tras haberse declarado por el Tribunal Constitucional (Sentencia 59/2017, de 11 de mayo -ECLI:ES:TC:2017:59-) la inconstitucionalidad parcial y condicionada de los preceptos reguladores del gravamen “en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”.

En ese contexto se comprende el -poco afortunado- alegato extemporáneo de la interesada de que “siempre consideró que las transmisiones no estaban sujetas por haber inexistencia de incremento de valor y por eso no hizo declaración o autoliquidación”. En cuanto justificación, no merece detenimiento y, como motivo impugnatorio, se advierte que la mercantil no articula ni prueba esa minoración del valor del predio transmitido; amén de que la revisión no procedería en la medida en que la declaración de inconstitucionalidad, salvo que el pronunciamiento del Tribunal Constitucional establezca otra cosa, en aras de salvaguardar la seguridad jurídica, no afecta a las liquidaciones firmes y consentidas, máxime en un caso como este en el que la declaración de inconstitucionalidad del referido gravamen de plusvalía proclamada en la sentencia citada no fue absoluta, sino parcial y condicionada. En efecto, no existe en nuestro ordenamiento una causa autónoma de nulidad por inconstitucionalidad de la norma de cobertura que habilite la revisión de oficio de actos firmes por este motivo. Así lo ha señalado el Tribunal Supremo recientemente con carácter general al disponer que “las situaciones consolidadas, entre las que se incluyen no solo las decididas mediante sentencia

con fuerza de cosa juzgada sino también las actuaciones administrativas firmes, no son susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la declaración de nulidad que implica la inconstitucionalidad apreciada en la sentencia del Tribunal Constitucional” (entre otras, Sentencias de 10 de febrero de 2017 -ECLI:ES:TS:2017:384- y de 13 de julio de 2017 -ECLI:ES:TS:2017:3059-, ambas de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª).

Esa es, precisamente, la razón por la que nuestro ordenamiento articula, por motivos de justicia material, una garantía de cierre -la responsabilidad patrimonial del Estado legislador establecida en el artículo 32 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público- en beneficio de quienes hubieran impugnado judicialmente el acto dictado en aplicación de una ley inconstitucional invocando dicha inconstitucionalidad. La compensación indemnizatoria no se extiende, sin embargo, por expresa voluntad del legislador, a quienes pudiendo reaccionar se aquietaron a las decisiones administrativas viciadas. A estos debe quedar igualmente restringido el recurso a otros mecanismos por los que se persiga artificiosamente redimir los plazos fenecidos para atacar un acto firme en mérito a tachas de una u otra significación, pues, en la medida en que conocieran o debieran conocer esas carencias frente a las que se aquietaron, su invocación intempestiva vulnera los límites a la revisión de oficio establecidos en la ley cuya interpretación y alcance al caso particular corresponden al aplicador del derecho.

En definitiva, del conjunto de circunstancias se desprende que, aun adoleciendo de nulidad radical el acto cuya revisión se insta, el ejercicio de las facultades de anulación atendidas las circunstancias concurrentes en el asunto examinado resulta aquí contrario a la seguridad jurídica, la equidad y la buena fe, ya que el recurso a esa excepcional prerrogativa administrativa contraría actos propios de quien la promueve y no se sustenta en un interés público que exceda del puramente privado de la interesada.

En mérito a lo expuesto, el Consejo Consultivo del Principado de Asturias dictamina que no procede la declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana objeto del expediente núm. del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias.”

V. E., no obstante, resolverá lo que estime más acertado.

Gijón, a

EL SECRETARIO GENERAL,

V.º B.º

LA PRESIDENTA,

ANEXO

“VOTO PARTICULAR QUE FORMULA LA CONSEJERA –VOCAL DEL CONSEJO CONSULTIVO DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS DOÑA MARÍA ISABEL GONZÁLEZ CACHERO AL DICTAMEN MAYORITARIO RECAÍDO EN EL EXPEDIENTE NÚMERO 25/2019

La Consejera que suscribe disiente del texto del dictamen mayoritario aprobado por el Pleno del Consejo Consultivo el día 1 de marzo de 2019, no compartiendo la decisión adoptada al considerar que no procede resolver sobre el fondo del asunto al haberse omitido en el expediente un trámite esencial y entender, en cuanto al fondo del asunto, que sí procede declarar la nulidad de pleno derecho de la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana objeto del expediente nº RN-15/2017 del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias.

PRIMERO.- Alcance del presente voto particular

No desconoce quien suscribe la escasa virtualidad del presente voto particular, dado que, de conformidad con el artículo 106 de la Ley 39/ 2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas para proceder a revisar el acto que se somete a consideración se requiere el informe favorable del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma, informe del Consejo Consultivo que, en el presente caso **es desfavorable** por lo que la Administración consultante solo puede resolver en el sentido de dicho dictamen, es decir, no puede declarar la nulidad de pleno derecho de la liquidación a que se contrae el expediente.

No obstante lo anterior, y aun sabiendo que con el presente voto particular no se puede dar argumentos para que la resolución que ponga fin al procedimiento iniciado a instancia del interesado sea contrario al sentido del dictamen, considero que pese a ello procede emitir el voto particular para dejar constancia del criterio jurídico de la Consejera que suscribe en cumplimiento de las obligaciones que me impone la Ley del Principado de Asturias 1/2004, de 21 octubre, del Consejo Consultivo y el Reglamento de Organización y Funcionamiento de dicho órgano auxiliar.

SEGUNDO.- Omisión de trámite esencial que impide resolver el fondo del asunto

Como muy bien se indica en la consideración jurídica tercera del dictamen aprobado por mayoría, el órgano competente para resolver el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho que se somete a consideración es la Consejería competente en materia de Hacienda de conformidad con lo dispuesto en el artículo 10.Dos.6 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre de Acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2003.

Pues bien, dado que el órgano competente para resolver es la Consejera de Hacienda y Sector Público, se advierte que en el expediente **no consta un informe que resulta preceptivo** de conformidad con el Decreto 20/97, de 20 de marzo por el que se regula la organización y funcionamiento del Servicio Jurídico del Principado de Asturias que establece, en su artículo **6 f), que dicho Servicio debe informar preceptivamente la revisión de oficio de actos administrativos**. Dado que se ha omitido un trámite esencial en la sustanciación del procedimiento, entiende quien suscribe que no debió de emitirse el Dictamen aprobado por mayoría con fecha 1 de marzo de 2019 sino que lo que procedía era retrotraer el expediente al momento en que el Servicio Jurídico debió de pronunciarse.

TERCERO.- Fondo del asunto

1º.- Se somete a consideración la petición de revisión de oficio de una liquidación tributaria, petición que **se inicia a instancia del interesado** y que cuenta con la **propuesta de resolución favorable** a dicha declaración por parte de la Administración Tributaria. Es decir, **el interesado entiende que la liquidación es nula de pleno derecho y la Administración confirma dicha nulidad en fase de propuesta de resolución**. Existe por tanto acuerdo entre el interesado y el Administración y frente a dicha conformidad se alza el dictamen del Consejo Consultivo, que al ser vinculante en el presente procedimiento, como ya se ha indicado, por mor de la aplicación del artículo 106 de la Ley 39/2015, impide dicha declaración de nulidad puesto que en su dictamen, considera que, pese a que estamos ante una causa de nulidad de pleno derecho, no procede la revisión de oficio por aplicación de los límites de dicho procedimiento que se recogen en el art. 110 de la Ley 39/2015.

En efecto, como claramente se expone en el texto aprobado, el Consejo Consultivo no tiene dudas respecto a que la liquidación girada al interesado incurre en nulidad de pleno derecho. Así indica que *"en cuanto a la falta de procedimiento, ha de **convenirse que entraña una nulidad radical en la medida en que es "clara, manifiesta y ostensible" la "ausencia total de trámite"** (por todas, Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 2017 -ECLI:ES:TS:2017:333- Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5.ª); pues, sea cual fuere el procedimiento de gestión seguido por la Administración, que en este caso no se identifica, **la liquidación se gira prescindiendo de la previa propuesta que ha de someterse a la audiencia del obligado tributario a quien se le sustrae por completo ese cauce, notificándosele llanamente el acto administrativo ejecutivo"***.

Una vez despejada la peculiaridad que se advierte en el asunto que se somete a consideración (tanto el interesado como la Administración consultante y el dictamen aprobado por el Consejo Consultivo coinciden en la apreciación de la causa de nulidad de pleno derecho prevista en el artículo 47.1 e) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre) procede analizar los **límites a la revisión de oficio** que impiden, según entiende la mayoría del Consejo Consultivo, que prospere la declaración de nulidad de pleno derecho que postulan tanto el interesado como la Administración tributaria.

De conformidad con el 110 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas “las facultades de revisión establecidas en este Capítulo, no podrán ser ejercidas 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”.

Para analizar la aplicación de dichos límites podemos acudir, por ser muy ilustrativa, a la **Sentencia de la Sala contencioso-administrativa del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2018 (rec. 2011/2016)** que advierte:

“Tal y como han señalado las sentencias del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2001, de 27 de diciembre de 2006 y de 18 de diciembre de 2007 «[...] el artículo 102 LRJPA tiene como objeto, precisamente, facilitar la depuración de los vicios de nulidad radical o absoluta de que adolecen los actos administrativos, con el inequívoco propósito de evitar que el transcurso de los breves plazos de impugnación de aquellos derive en su inatacabilidad definitiva. Se persigue, pues, mediante este cauce procedimental ampliar las posibilidades de evitar que una situación afectada por una causa de nulidad de pleno derecho y perpetuada en el tiempo y produzca efectos jurídicos pese a adolecer de un vicio de tan relevante trascendencia».

“Partiendo de que la revisión de oficio de un acto nulo de pleno derecho se puede realizar en cualquier momento y, por tanto, se trata de una acción imprescriptible, hay que tener en cuenta que el art. 106 de la Ley 30/1992 establece una cláusula de cierre que limita la posibilidad de revisión en supuestos excepcionales, al disponer que «las facultades de revisión no podrán ser ejercitadas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias su ejercicio resulta contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes».

“En definitiva, si de un lado en el art. 102 de la Ley se establece la posibilidad de proceder a la revisión de oficio sin sujeción a plazo (en cualquier momento), en el art. 106 se establece la posibilidad de que su ejercicio se modere por la concurrencia de las circunstancias excepcionales que en él se prevén, limitándose la posibilidad de expulsar del ordenamiento jurídico un acto que incurre en un vicio de especial gravedad ponderando las circunstancias de todo orden concurrentes y los bienes jurídicos en juego. Esta previsión legal permite que los tribunales puedan controlar las facultades de revisión de oficio que puede ejercer la Administración, confiriéndoles un cierto margen de apreciación sobre la conveniencia de eliminación del acto cuando por el excesivo plazo transcurrido y la confianza creada en el tráfico jurídico y/o en terceros se considera que la eliminación del acto y de sus efectos es contraria a la buena fe o la equidad, entre otros factores”.

“Ahora bien, la correcta aplicación del art. 106 de la LPAC, como ya dijimos en la sentencia de este Alto Tribunal núm. 1404/2016, de 14 de junio (rec. cont-advo. núm. 849/2014), y reiteramos en la de 11 de enero de 2017 (rec. cont-advo. núm. 1934/2014), exige **«dos requisitos acumulativos para prohibir la revisión de oficio, por un lado la concurrencia de determinadas circunstancias (prescripción de acciones, tiempo transcurrido u “otras circunstancias”); por otro el que dichas circunstancias hagan que la revisión resulte contraria a la equidad, la buena fe, el derecho de los particulares o las leyes»**».

Aplicando dicha doctrina al caso concreto que se somete a consideración entiende el Consejo Consultivo que el interesado se ha "aquietado" en distintas ocasiones a las decisiones administrativas "el primero, tras recibir la notificación de la liquidación el 26 de mayo de 2014, cuando deja que gane firmeza e incluso asume su procedencia, al interesar sólo el aplazamiento de pago..." "Se aquietaba de nuevo la mercantil a la decisión de la Administración tributaria tras recibir la resolución de la reclamación económico administrativa, el 5 de agosto de 2016..." "Tras aquietarse -ya en dos ocasiones- a la decisión de la Administración, en noviembre de 2017 insta la interesada la revisión de oficio, reiterando los motivos ya desechados y, en el posterior escrito de alegaciones, presentado el 10 de abril de 2018, suscita -novedosamente- la ausencia de un procedimiento administrativo previo a la liquidación..." y es por estas circunstancias cuando considera aplicables los límites a la revisión de oficio citando la Sentencia del Tribunal Supremo ya referenciada a las que se añade la cita de las Sentencias del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2017, de 30 de septiembre de 2015 y de 30 de diciembre de 2013. En definitiva el dictamen aprobado por mayoría aplica al caso concreto el tiempo transcurrido y la buena fe para entender que no procede la revisión de oficio.

Frente a dicha fundamentación entiende quien suscribe que el interesado en ningún momento dejó transcurrir el tiempo a que se refiere el dictamen con mala fe sino que lo que se advierte en el expediente es que mostró en todo momento su disconformidad con la liquidación que le había sido girada, y mostró dicha disconformidad invocando las causas que en cada momento advirtió en el expediente, con mejor o peor fortuna y así se colige de un mero análisis del mismo.

En efecto, con fecha 8 de abril de 2015 el interesado presenta escrito frente a la liquidación girada el 20 de mayo de 2014 acogándose a la causa de nulidad de pleno derecho prevista en el art. 217.1 b) de la Ley General Tributaria. Es el Ente Tributario el que califica dicho escrito de recurso de

reposición y lo tramita declarándolo extemporáneo con fecha 24 de abril de 2015. Frente a dicha resolución formula la reclamación económico administrativa que es desestimada con fecha 28 de julio de 2016. Con fecha 29 de noviembre de 2017 reitera la petición de revisión de oficio con base al artículo 217.1 de la Ley General Tributaria y en su tramitación se le confiere trámite de audiencia en el que insiste en la nulidad de pleno derecho invocando al efecto los apartados b) y e) de dicho precepto. Ante dicho escrito de alegaciones se emite informe propuesta de resolución por la que se estima que la liquidación ha incurrido en la causa de nulidad 217.1.e) de la norma citada por cuanto la "liquidación se dictó sin haberse iniciado previamente ninguno de los procedimientos de gestión o inspección previstos en la Ley General Tributaria o en normativa de desarrollo".

Con los datos anteriores, entiendo que el interesado en ningún momento dejó transcurrir el tiempo con argucias contrarias a la buena fe puesto que ha de considerarse que al tratarse de una **liquidación tributaria, y por tanto un acto de gravamen**, si se hubiese percatado al principio de la causa de nulidad acreditada así lo habría invocado y ha de suponerse que solo la formuló tras un análisis exhaustivo del expediente o tras un asesoramiento distinto.

Así las cosas, conviene, por tanto, analizar las dos cuestiones que el dictamen aprobado por mayoría le reprocha al reclamante: el tiempo transcurrido y el actuar en contra de los principios de buena fe o más bien dejar transcurrir el tiempo vulnerando así el principio de buena fe.

2º.- Para analizar el **tiempo transcurrido** se invocan Sentencias del Tribunal Supremo que se encuentran lejos de ser asimilables al caso concreto que se somete a consideración.

Por una parte, la Sentencia del Tribunal Supremo inicialmente citada de 26 de junio de 2018 que, como ya se ha indicado en el presente voto particular hace una análisis exhaustivo sobre la aplicación del artículo 106 de la Ley

39/2015, de 1 de octubre, entendiendo que la correcta aplicación de dicho precepto exige dos requisitos acumulativos para prohibir la revisión de oficio, cuando habla del tiempo transcurrido cita literalmente lo siguiente:

“...Es por ello que **el lapso temporal** utilizado para el ejercicio de la acción de revisión no se ha identificado con los plazos de prescripción de las acciones frente actos anulables sino que ha recibido una interpretación mucho más restrictiva, reservándose para aquellos supuestos en los **que el plazo transcurrido resulta excesivo y desproporcionado afectado a la seguridad jurídica generada y muy especialmente cuando afecta a terceros**. Normalmente en aquellos casos en los que el lapso de tiempo transcurrido desde que se conocieron las irregularidades o vicios del acto y la actitud de pasividad mostrada desde entonces permite entender que debe primar el principio de seguridad jurídica frente al de legalidad, pues la equidad y buena fe hacen improcedente su revisión. Así se ha considerado por la jurisprudencia, aplicando la excepción prevista en el art. 106 cuando se ha pretendido la anulación de deslindes aprobados **décadas antes** de su revisión (SSTS de 21 de febrero de 2006, rec. 62/2003 y de 20 de febrero de 2008 (rec. 1205/2006); o en los casos de anulación de un acuerdo de colegiación instado **veinte años después** (STS 16-7-2003, secc. 4ª, recurso 6245/1999) por entender que resulta contraria a la equidad; o cuando **habían transcurrido 58 años** después de la aprobación del deslinde que se pretendía impugnar (STS de 17 de noviembre de 2008 rec. 1200/2006) entre otros”...

En cuanto al entrecomillado de la Sentencia de 26 de junio de 2018 que recoge el dictamen aprobado por mayoría referido a que *"no merece ser acogida la postura de quien consciente y voluntariamente difiere de forma tan exagerada las posibilidad de reacción que siempre tuvo a disposición"*, nótese que el Tribunal Supremo habla de **"exagerada"** y hace referencia a la doctrina señalada por su **Sentencia de fecha 1 de julio de 2008** (rec. núm. 2191/2005) que el propio Tribunal entrecomilla. Pues bien, dicha Sentencia

analiza un asunto donde los interesados **conocían el acuerdo cuya revisión instan desde 1984 e instaron su revisión más de diez años después**. Así dice el Tribunal que “no puede dejar de destacarse la singular circunstancia de que se pretenda una declaración de nulidad como la aquí planteada, nada más y nada menos que **diez años después** de la fecha del Acuerdo impugnado...”.

Una vez más se advierte, sin grandes interpretaciones, que nada tiene que ver dicho plazo con los analizados en el expediente que se somete a consideración.

Por lo que hace referencia a la cita por el Dictamen de la **STS de 30 de septiembre de 2015** debe reflejarse que la misma resuelva sobre las solicitudes de La Comunidad de Montes Vecinales en mano en común de Teis ante la Demarcación de Carreteras del Estado en Galicia el 15 de octubre de 2009 y el 24 de febrero de 2010 las que interesaba la revisión de oficio de la resolución que aprobó el Modificado del Proyecto Constructivo de la de la obra de la Autopista del Atlántico A9 y en ella se indica textualmente. “Hemos de insistir en que la ratio decidendi de la sentencia que rechaza la solicitud de revisión de oficio de la Modificación del Proyecto es que la inviabilidad de tal solicitud de revisión de oficio por ser contraria a la equidad y buena fé ex artículo 106 de la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre , sobre los límites de la revisión de oficio, en la medida que en su momento, **ya en el año 1998** la Comunidad de Montes Vecinales tuvo pleno conocimiento de la resolución aprobatoria del Modificado del Proyecto de referencia, que no recurrió oportunamente, consintiendo dicha resolución aprobatoria hasta que transcurrido el tiempo, **en el año 2009**, se formula la petición de revisión que nos ocupa”...(Como se ve, en el presente supuesto transcurren **once años** desde el conocimiento por los interesados hasta la petición de la revisión de oficio).

En definitiva, los plazos a que se refiere el Tribunal Supremo están muy lejos de los plazos que se han reseñado por el Consejo Consultivo en el Dictamen aprobado por mayoría, plazos en los que, se insiste, se advierte que el interesado ha mostrado constantemente su disconformidad con la liquidación. Y, a mayor abundamiento, en los casos analizados por el Alto Tribunal se estaba afectando **“a la seguridad jurídica generada y muy especialmente a terceros”**, lo que es evidente que nada tiene que ver con los actos de gravamen a que se contraen las presentes actuaciones y que solo afecta al interesado.

3º.- También discrepa quien suscribe de la actuación contraria a la **buena fe** que se le atribuye a la mercantil interesada por el Dictamen aprobado por aquietarse o dejar transcurrir los plazos.

Respecto a la buena fe conviene recordar que ésta se presume en el ordenamiento jurídico español. Ésta se contempla como regla general en el artículo 7.1 del Código Civil que establece que “los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe”.

La buena fe tal y como aparece en dicho precepto, en relación con los otros preceptos en los que expresamente se acude al principio, se entiende en esencia proyectada sobre la intención y actividad de los sujetos en sus relaciones con los demás, es decir, a su acomodación a las normas establecidas para cada relación jurídica.

Las exigencias de la buena fe se refieren a un comportamiento socialmente esperado en función de convicciones éticas imperantes en la comunidad, vulnerándose este principio cuando el ejercicio se haga desleal según las reglas que la conciencia social impone al tráfico jurídico. La buena fe ha sido definida por la jurisprudencia, determinando que la exigencia de la buena fe en el ejercicio de los derechos que el artículo 7.1 del Código Civil consagra, conlleva que la conducta del que ejercita dicho derechos se ajuste a normas éticas. **La buena fe debe suponerse en cuanto forma**

parte de la normalidad de las cosas, y en consecuencia no ha de ser probada, sino que ha de presumirse en tanto no sea declarada judicialmente su inexistencia, lo que envuelve una cuestión de hecho, pero es también un concepto jurídico que se apoya en la valoración de una conducta deducida de unos hechos. No basta, pues, que quien afirma la inexistencia de buena fe se limite a invocar la misma en un determinado comportamiento, de tal modo que corresponde la prueba a quien sostenga su inexistencia.

En el derecho administrativo también rige el principio de buena fe, y así se establece en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público en cuyo artículo 3 se establece que “las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho y deberán respetar en su actuación y relaciones los siguientes principios: e) Buena fe, confianza legítima y lealtad institucional”.

Dado que en las relaciones entre ciudadanos y entre Administración y ciudadanos **la buena fe se presume**, entiendo que el Dictamen aprobado por mayoría debería haber razonado **cuáles son las razones excepcionales relacionadas con la vulneración de dicho principio que se verían afectadas por la nulidad del acto declarado**. Es decir, debería probar y justificar cuáles son las razones que le llevan a considerar que la actuación de la entidad mercantil se puede considerar contraria a la equidad, buena fe o derechos de los particulares que se verían afectados por la nulidad del acto declarado.

Y ello porque en contraposición con la buena fe, la **mala fe** es la convicción que tiene una persona de haber adquirido el dominio, posesión, mera tenencia o ventaja sobre una cosa o un derecho de manera ilícita, fraudulenta, clandestina o violenta. **La mala fe solo tiene por objeto el provecho propio de modo que el interesado obtiene una ventaja**.

¿Cómo enlaza este concepto con el asunto que se somete a consideración? ¿Acaso el interesado obtuvo algún beneficio por tardar en percatarse de que en su liquidación se incurría en la causa de nulidad de pleno derecho por no haber seguido el procedimiento legalmente aplicable? ¿Acaso obtuvo alguna ventaja por errar en los fundamentos jurídicos de sus primeros escritos?, Más bien, al contrario, entiendo que el interesado no solo no se benefició de sus errores en las distintas impugnaciones de su liquidación sino que él mismo se vio perjudicado. Y es de sentido común entender que, por puro principio, nadie actúa de mala fe para perjudicarse a sí mismo cuando es justo lo contrario, alguien actúa de mala fe cuando pretende obtener algún derecho o alguna ventaja que el ordenamiento jurídico no le atribuye.

En definitiva no se da en el caso los dos requisitos acumulativos que exige el Tribunal Supremo para prohibir la revisión de oficio: **la concurrencia de determinadas circunstancias (prescripción de acciones, tiempo transcurrido u "otras circunstancias")** y que las mismas hagan **que la revisión resulte contraria a la equidad, la buena fe, el derecho de los particulares o las leyes.**

4º.- Finalmente, y por agotar el análisis del Dictamen aprobado por la mayoría del Consejo, sorprende a quien suscribe, dicho sea con el debido respecto, la cita de la STS 59/17, por todos conocida, puesto que la misma en ningún momento fue invocada ni por el interesado ni por la Administración Tributaria para entender nula la liquidación tributaria origen de las actuaciones.

En base a lo expuesto queda formulado el presente Voto Particular, contrario a la emisión del Dictamen por omisión de un trámite esencial y, en cuanto al fondo, favorable a la declaración de nulidad de nulidad de pleno derecho de la liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los

Terrenos de Naturaleza Urbana, objeto del expediente núm. RN-15/2017 del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias.”

Gijón, a

EL SECRETARIO GENERAL,

V.º B.º

LA PRESIDENTA,