

Dictamen Núm. 100/2020

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 30 de abril de 2020, por medios electrónicos, con asistencia de las señoras y el señor que al margen se expresan, emitió por unanimidad el siguiente dictamen:

“El Consejo Consultivo del Principado de Asturias, a solicitud de esa Alcaldía de 5 de marzo de 2020 -registrada de entrada el día 13 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 unas liquidaciones 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 12 de febrero de 2018, #reclamante# presenta a través de la Oficina de Registro Electrónico un escrito -dirigido al Ayuntamiento de Oviedo- en el que solicita la revisión y declaración de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que se especifican.

Expone que mediante escritura pública de compraventa otorgada el 12 de agosto de 2016 trasmirió un piso y el trastero anejo al mismo que había adquirido por herencia de su padre. Según indica, "el piso fue inventariado al momento de aceptar la herencia por un valor de 88.807,73 €, y el trastero anejo al mismo en 1.589,45 €, sumando en total 90.397,18 €. La venta de ambos inmuebles se efectuó por un precio total de 84.000 €, produciéndose por tanto una minusvalía de 6.397,18 €". Como consecuencia de la transmisión, el 12 de enero de 2017 se practicaron las liquidaciones correspondientes en concepto de impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, resultando de las mismas unas cuotas tributarias de 838,76 € y 6,51 €.

En síntesis, considera que las liquidaciones practicadas son nulas de pleno derecho al haber sido efectuadas conforme a preceptos inconstitucionales e inexistentes en el ordenamiento jurídico en virtud de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017, y por atentar contra el principio de capacidad económica al estar gravando un supuesto de inexistencia de incremento de valor del suelo. Igualmente, critica la forma de calcular la base imponible, toda vez que se ha seguido -a su juicio- un método de cálculo que no atiende al incremento del valor durante los años en los que el inmueble estuvo en su patrimonio, generando una deuda tributaria mayor.

En atención a ello, solicita que se declare la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones practicadas por concurrir las causas previstas en los artículos 47.1, apartados a), c) y f), y 47.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y supuestos concordantes del artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o en su defecto que se revoquen con los efectos inherentes a dicha declaración.

Acompaña al escrito, en apoyo de sus alegaciones, una copia de sentencias dictadas por distintos Tribunales Superiores de Justicia y Juzgados de lo Contencioso-Administrativo.

2. Mediante Resolución de la Alcaldía del Ayuntamiento de Oviedo de 24 de mayo de 2018, se declara improcedente el inicio del procedimiento especial de revisión de nulidad de pleno derecho de la liquidación tributaria practicada, así como del procedimiento de revocación solicitado por el interesado, al entender que no concurría ninguno de los supuestos taxativos recogidos en los artículos 217 y 219 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que pudiesen dar lugar al inicio de dichos procedimientos.

3. Contra esta Resolución formuló el interesado reclamación económico-administrativa ante el Consejo Económico Administrativo Municipal de Oviedo, que por Resolución de 29 de noviembre de 2018 acordó declararla inadmisibles por tratarse de una resolución no susceptible de reclamación o recurso en vía económico-administrativa.

4. El interesado interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Consejo Económico-Administrativo de Oviedo de 29 de noviembre de 2018, que fue declarada nula por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º 2 de Oviedo en Sentencia de 23 de septiembre de 2019, “en el sentido de que debe disponerse la admisión a trámite de la solicitud de revisión de actos nulos de pleno derecho presentada y, tras los trámites oportunos, dictarse la resolución que proceda”.

5. Mediante Resolución de la Alcaldía de 23 de octubre de 2019, se acuerda dar cuenta de la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º 2 de Oviedo de 23 de septiembre de 2019 a fin de que por la Sección correspondiente se proceda a llevarla a su puro y debido efecto, practicando lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo.

6. En ejecución de la referida sentencia, por Resolución de la Alcaldía de 20 de diciembre de 2019 se acordó admitir a trámite la solicitud de revisión de nulidad de pleno derecho del acto de aprobación de las liquidaciones tributarias que se cuestionan, dándose inicio al procedimiento de revisión y concediendo al

interesado un plazo de audiencia de 15 días para que pueda alegar y presentar los documentos y justificantes que estimase pertinentes.

7. El día 5 de febrero de 2020, el interesado presenta en el registro municipal un escrito de alegaciones en el que insiste en que las liquidaciones cuya revisión insta son nulas de pleno derecho al haberse efectuado con base en preceptos inconstitucionales conforme a la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, inexistentes en el ordenamiento jurídico, atentando además contra el principio tributario constitucional de capacidad económica, al estar ante un claro supuesto de inexistencia de incremento de valor, concurriendo las causas de nulidad de los apartados a), c) y f) del artículo 47.1 y en el artículo 47.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y supuestos concordantes previstos en el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Reitera que las liquidaciones son nulas, igualmente, al haberse seguido un método de cálculo que genera una deuda tributaria mayor, a cuyos efectos cita la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º 1 de Cuenca de 21 de septiembre de 2010, confirmada por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012.

Finalmente, considera procedente la revocación de las liquidaciones al amparo de lo previsto en el artículo 219.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, y 109 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, por cuanto están amparadas en preceptos inconstitucionales, suponen un gravamen sobre un incremento de valor inexistente y han sido confeccionadas con manifiesto error en la aplicación de la fórmula de cálculo de la cuota tributaria.

8. Con fecha 27 de febrero de 2020, la Jefa del Servicio de Gestión Tributaria eleva al Concejal de Gobierno de Economía y Empleo propuesta de resolución en sentido desestimatorio, al entender improcedente la declaración de nulidad de pleno derecho del acto de aprobación de la liquidación, así como la revocación de los actos objeto de impugnación.

Razona que “los efectos” de la Sentencia del Tribunal Constitucional “no pueden retrotraerse al momento de la transmisión que aquí nos ocupa, efectuada el 12 de agosto de 2016, pues en nuestro modelo de justicia constitucional los efectos *erga omnes* que se derivan de un fallo que declara la inconstitucionalidad de una norma no están dotados de carácter retroactivo ni conducen a la revisión de las situaciones consolidadas que se han producido al amparo de la ley que ahora se entiende que es inconstitucional”, citando al efecto diversas sentencias del Tribunal Constitucional.

En cuanto a la causa de nulidad prevista en la letra a) del artículo 47.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, sostiene que “el acto que se impugna, esto es, la aprobación de una liquidación tributaria, no ha vulnerado ninguno de los derechos o libertades susceptibles de amparo constitucional, decayendo, en consecuencia, la posibilidad de declaración de nulidad de pleno derecho por tal motivo”.

Respecto a la vulneración del principio de capacidad contributiva del artículo 31 de la Constitución, entiende que “no estaríamos ante uno de los derechos o libertades cuya violación sería susceptible del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional”.

Por lo que se refiere al supuesto recogido en el apartado c) del artículo 217 de la Ley General Tributaria, aduce que “no estamos ante un supuesto de imposibilidad material o física del acto”, pues por el interesado “se ha formalizado” la “transmisión de unos terrenos físicos existentes de los que era propietario a favor de otra persona, también existente; transmisión que, conforme a la normativa vigente en la fecha (en) que se produjo, origina el devengo del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, y cuyas liquidaciones tributarias fueron practicadas con total observancia de la normativa reguladora del mismo”.

Finalmente tampoco aprecia la concurrencia de la causa prevista en la letra f) del artículo 47.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, ya que “esta causa de nulidad viene siendo interpretada (y los múltiples dictámenes examinados del Consejo de Estado emitidos en este tipo de procedimientos lo corroboran, así como del Consejo Consultivo del Principado de Asturias) para los supuestos

en que por la Administración se haya dictado un acto que determine el nacimiento de un derecho o facultad (actos declarativos de derechos) a favor de un sujeto y el acto carecía de los requisitos `esenciales` previstos por el ordenamiento jurídico para la adquisición por aquel de dicho derecho o facultad”.

Concluye que “en el presente supuesto el acto de aprobación de la liquidación tributaria cuya nulidad se pretende cumplía en ese momento todos los requisitos legales exigidos y fue dictado con plena observancia del ordenamiento jurídico vigente, y concretamente de la normativa reguladora del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y Ordenanza Fiscal 404 reguladora del impuesto en este municipio), sin que, como ya se indicó (...), la Sentencia 59/2017 del Tribunal Constitucional, de 11 de mayo de 2017 (...), tenga carácter retroactivo ni permita revisar situaciones consolidadas producidas al amparo de los artículos de la misma, que ahora se entienden inconstitucionales, pero solo en determinados supuestos”.

Tampoco considera procedente la revocación del acto impugnado, pues “entiende la jurisprudencia que, en ningún caso, la revocación es un medio sustitutivo de los medios de impugnación de los actos tributarios que son el recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa. Por el contrario, se trata de una figura específica y excepcional que contempla una facultad de la Administración que permite corregir situaciones injustas, cuando se den determinados requisitos, restableciendo la conformidad de su actuación al ordenamiento jurídico”. Y defiende que el acto de aprobación de las liquidaciones “fue dictado observando escrupulosamente la normativa reguladora del impuesto vigente en aquella fecha, sin que por dicho procedimiento se pueda ahora proceder a revisar la conformidad o no de las liquidaciones al ordenamiento jurídico”.

Por último, en cuanto al método de cálculo de la liquidación que se impugna con el que manifiesta su disconformidad el interesado, insiste en que la misma debió ponerse de manifiesto “a través de los recursos ordinarios en vía administrativa”. En todo caso, advierte que “sobre este particular ha de

tenerse en cuenta que el Tribunal Supremo en la reciente Sentencia de 27 de marzo de 2019 ha resuelto sobre el mismo precisando que "(...) la interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1, 2 y 4, del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, permite concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ha de ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda".

9. En este estado de tramitación, mediante escrito de 5 de marzo de 2020, esa Alcaldía solicita al Consejo Consultivo del Principado de Asturias que emita dictamen sobre consulta preceptiva relativa al procedimiento de revisión de oficio de la liquidación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana objeto del expediente núm., del Ayuntamiento de Oviedo, adjuntando a tal fin copia del mismo en soporte digital.

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 los artículos 13.1, letra I), de la Ley del Principado de Asturias 1/2004, de 21 de octubre, y 18.1, letra I), 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 de la Alcaldía del Ayuntamiento de Oviedo, de conformidad con lo establecido en los artículos 17,

apartado b), y 40.1, letra b), de la Ley y del Reglamento citados en primer lugar, respectivamente.

De acuerdo con dichos preceptos, así como con la petición cursada, el objeto de nuestro dictamen se circunscribe a la solicitud de revisión de oficio formulada por el particular, lo que se precisa dado que de forma subsidiaria a esta se realiza una petición de revocación del acto cuestionado a la que no alcanza nuestro pronunciamiento.

SEGUNDA.- Atendiendo a lo dispuesto en la sección 4.^a del capítulo II del título II de la LGT, al que se remite el artículo 214.1 del citado texto legal, el promotor de la revisión está debidamente legitimado en cuanto destinatario directo de los actos administrativos cuya nulidad se pretende.

El Ayuntamiento de Oviedo está pasivamente legitimado en cuanto autor de la liquidación tributaria cuya declaración de nulidad es objeto de este procedimiento de revisión de oficio, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 59.2 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 (en adelante TRLHL).

TERCERA.- El artículo 217 de la LGT guarda silencio en cuanto al límite temporal para ejercer las facultades de revisión de oficio, resultando de aplicación los límites establecidos en el artículo 213 de la misma Ley, y rigiendo como derecho supletorio el artículo 110 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante 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”. En el caso que examinamos entendemos que no concurre ninguno de los supuestos citados.

CUARTA.- 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.

Sobre la competencia del órgano administrativo para acordar la revisión de oficio, se observa que en este caso no correspondería al Teniente de Alcalde -por delegación de la Alcaldía-, como erróneamente se indica en la propuesta de resolución y en el oficio de remisión del expediente, sino que de conformidad con lo señalado en el artículo 110 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, 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". Observación esta que tiene la consideración de esencial a efectos de lo dispuesto en el artículo 3.6 de la Ley del Principado de Asturias 1/2004, de 21 de octubre, y en el artículo 6.2 del Reglamento de Organización y Funcionamiento del Consejo Consultivo del Principado de Asturias.

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 LPAC.

No obstante, advertimos que no se ha dado cumplimiento estricto a la obligación de comunicar al interesado, en los términos de lo dispuesto en el artículo 21.4 de la LPAC, el plazo máximo legalmente establecido para la resolución -y notificación- del procedimiento, así como los efectos que pueda producir el silencio administrativo.

Asimismo, y en lo que se refiere al plazo máximo para notificar la resolución expresa, se aprecia que nos encontramos ante un procedimiento de revisión iniciado a instancia de parte y no ante un procedimiento incoado de oficio; impulso de parte que no se altera por la circunstancia de que el Ayuntamiento haya ordenado la sustanciación del mismo en ejecución de una decisión judicial. En efecto, habiendo solicitado el interesado la revisión el día 12 de febrero de 2018, tal solicitud fue inadmitida por Resolución de la Alcaldía de 24 de mayo de 2018, resultando confirmada por Resolución del Consejo Económico-Administrativo de Oviedo, a la postre anulada por Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º 2 de Oviedo de 23 de septiembre de 2019. En ejecución de este fallo, la Resolución de la Alcaldía de 20 de diciembre de 2019 acuerda “admitir a trámite” la solicitud indebidamente desechada *a limine*. Por ello, cabe deducir que esta última resolución administrativa se dirige a la adecuada ordenación del procedimiento y no es propiamente una resolución de inicio, ni puede servir a la fijación del *dies a quo* para el cómputo del plazo.

De conformidad con lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 217 de la LGT, en los procedimientos seguidos a instancia del interesado la sola presentación de la solicitud determina el inicio del cómputo del plazo de un año para notificar la resolución expresa, agotado el cual la solicitud se entiende desestimada por silencio administrativo. Ahora bien, en los supuestos en que la petición inicial ha sido inadmitida por la Administración y los Tribunales ordenan que se sustancie no procede computar el plazo para resolver desde la solicitud primigenia -pues estaría de ordinario consumido o próximo a agotarse-, sino desde el momento en el que se comunica a la Administración la sentencia que ordena tramitar el procedimiento revisor. En este caso, la sentencia tuvo entrada en el registro del Ayuntamiento de Oviedo el 18 de octubre de 2019 (folio 275), por lo que se estima que el plazo para resolver y notificar ha de computarse desde esa fecha, teniendo en cuenta la suspensión de plazos establecida en la disposición adicional tercera del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el Estado de Alarma para la Gestión de la Situación de Crisis Sanitaria ocasionada por el COVID-19, y sus prórrogas.

QUINTA.- 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, pues de lo contrario perdería efectividad la garantía que entraña la diferenciación entre actos nulos de pleno derecho y actos anulables y su sometimiento a regímenes jurídicos distintos de anulación. 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”.

SEXTA.- Entrando en el fondo del asunto, en el supuesto examinado se persigue la anulación de un acto desfavorable -las liquidaciones de la plusvalía derivada de la transmisión de una vivienda y el trastero anejo a la misma efectuada el 12 de enero de 2017- que se le notifica al interesado el 2 de febrero de 2017.

Nos encontramos, por tanto, ante un acto firme puesto que el interesado no recurrió la liquidación en vía administrativa, pero con posterioridad presentó una solicitud de revisión de oficio de la misma el 12 de febrero de 2018 aduciendo su nulidad por concurrir las causas previstas en los apartados a), c) y f) de los artículos 47.1 y 47.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del

Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y supuestos concordantes del artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En concreto, considera que las liquidaciones se giraron con fundamento en preceptos que han sido declarados “inconstitucionales” en virtud de la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, y que las liquidaciones practicadas atentan contra el principio de capacidad económica al estar gravando un supuesto de inexistencia de incremento de valor del suelo, al tiempo que muestra su disconformidad con el método de cálculo utilizado por vulnerar el mismo principio.

Tras haberse declarado por Resolución de la Alcaldía del Ayuntamiento de Oviedo la improcedencia de iniciar el procedimiento al no apreciar la concurrencia de los supuestos previstos en el artículo 217.1, apartados a), c) y f), de la LGT, el interesado formuló reclamación ante el Consejo Económico Administrativo Municipal de Oviedo, que por Resolución de 29 de noviembre de 2018 acordó declarar inadmisibile la misma por tratarse de una resolución no susceptible de reclamación o recurso en vía económico-administrativa. Contra esta Resolución el interesado interpuso recurso contencioso-administrativo, declarando la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º 2 de Oviedo de 23 de septiembre de 2019 su disconformidad a derecho y ordenando la admisión a trámite de la solicitud de revisión de nulidad de pleno derecho presentada, sin prejuzgar el fondo del asunto.

Examinando por orden los motivos alegados, se imputa al acto de liquidación, en primer lugar, que lesiona “derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional” -artículo 47.1.a) de la LPAC-. Considera el interesado que “el acto liquidatorio cuya nulidad solicitamos infringe el derecho a la igualdad” previsto en el artículo 14 de la Constitución “por cuanto su mantenimiento supone gravar un hecho sin que exista ley que lo soporte”, dado que los artículos 107 y 110 del TRLHL “han sido expulsados *ex origine* del ordenamiento jurídico, por lo que resultaría contrario al principio de igualdad gravar unos supuestos y no gravar otros en atención a si los actos liquidatorios fuesen anteriores (...) o no” a la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017. Afirma que “ello guarda relación, además, con el derecho a la tutela judicial

efectiva” previsto en el artículo 24 de la Constitución, “dado que el mantenimiento del acto en cuestión por el mero hecho de haber transcurrido los plazos para recurrirlo privaría de eficacia a la sentencia citada, pese a que, insistimos, la misma se ocupa claramente de señalar que la declaración de inconstitucionalidad que hace lo es *ex tunc*, y sus efectos habrán de desplegarse por tanto hacia atrás en el tiempo”.

Al respecto, no cabe apreciar una infracción del derecho a la igualdad ante la ley cuando a partir de un determinado momento los ciudadanos soportan o dejan de soportar un tributo, pues con tal razonamiento se estaría fosilizando la imposición al margen de las competencias que reconoce el artículo 133 de la Constitución. Tampoco se estima comprometida la tutela judicial efectiva cuando los gravados tuvieron -y tienen- a su disposición los recursos que el ordenamiento arbitra para ejercer en los plazos las reclamaciones y recursos que procedan si estiman la incorrección del acto liquidatorio.

No obstante, no debe exigirse aquí al solicitante la extracción precisa de un *nomen iuris*, sino una invocación sustancial del derecho fundamental que entiende vulnerado o de la jurisprudencia que estima aplicable, lo que efectivamente suscita en su solicitud.

En primer término, procede puntualizar que la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo -ECLI:ES:TC:2017:59-, no declara inconstitucional el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ni su norma de cobertura, sino el modo de determinación de la base imponible -artículo 107.1 del TRLHL-, las reglas para calcular el valor del terreno en el momento del devengo -artículo 107.2.a) del TRLHL- y el precepto que excluye la posibilidad de acreditar un resultado diferente al que arroja la aplicación de las reglas de valoración -artículo 110.4 del TRLHL-, en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor. Por ello resulta incorrecto afirmar que el tributo carezca de regulación -como hace el interesado-, sin perjuicio que a raíz del fallo del Tribunal Constitucional deban entenderse proscritos los “supuestos en los que (se) someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto

es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión” (Sentencia 59/2017, de 11 de mayo -ECLI:ES:TC:2017:59-).

Ahora bien, dado que la liquidación cuya nulidad se pretende es anterior a esta sentencia del Tribunal Constitucional, debemos analizar los efectos y el alcance de la misma, toda vez que la declaración de inconstitucionalidad de una norma no permite *per se* declarar la nulidad de las liquidaciones firmes giradas y abonadas durante su vigencia si no concurre alguna de las causas de nulidad legalmente previstas. Así en nuestro reciente Dictamen Núm. 136/2019 -en el que analizamos un supuesto de revisión de liquidaciones firmes del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana- ya advertimos que, “si bien los pronunciamientos del Tribunal Constitucional gozan de eficacia *erga omnes*, sus efectos se despliegan desde la fecha de su publicación en el *Boletín Oficial del Estado*”, tal y como expresamente se indica en el artículo 38 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, y se reafirma en el artículo 32.6 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público”. También señalamos que “la revisión no procedería en la medida en que la declaración de inconstitucionalidad, salvo que el pronunciamiento del Tribunal Constitucional establezca otra cosa en aras de salvaguardar la seguridad jurídica, no afecta a las liquidaciones firmes y consentidas, máxime en un caso como este en el que la declaración de inconstitucionalidad del referido gravamen de plusvalía proclamada en la sentencia citada no fue absoluta, sino parcial y condicionada. En efecto, no existe en nuestro ordenamiento una causa autónoma de nulidad por inconstitucionalidad de la norma de cobertura que habilite la revisión de oficio de actos firmes por este motivo. Así lo ha señalado el Tribunal Supremo recientemente con carácter general al disponer que “las situaciones consolidadas, entre las que se incluyen no solo las decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada sino también las actuaciones administrativas firmes, no son susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la declaración de nulidad que implica la inconstitucionalidad apreciada en la sentencia del Tribunal Constitucional” (entre otras, Sentencias de 10 de febrero de 2017 -ECLI:ES:TS:2017:384- y de 13 de julio de 2017

-ECLI:ES:TS:2017:3059-, ambas de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª)./ Esa es, precisamente, la razón por la que nuestro ordenamiento articula, por motivos de justicia material, una garantía de cierre -la responsabilidad patrimonial del Estado legislador establecida en el art. 32 de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público- en beneficio de quienes hubieran impugnado judicialmente el acto dictado en aplicación de una ley inconstitucional invocando dicha inconstitucionalidad. La compensación indemnizatoria no se extiende, sin embargo, por expresa voluntad del legislador, a quienes pudiendo reaccionar se aquietaron a las decisiones administrativas viciadas”.

Siendo esa la postura de este Consejo, hemos de reconocer que la cuestión no es pacífica y ha generado diferentes líneas interpretativas, acogándose el interesado a una interpretación maximalista del alcance de la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 propugnada por algunos Tribunales Superiores de Justicia (Madrid, Castilla y León, Galicia, Cataluña y Navarra). No obstante, y aun reconociendo la pendencia de varios recursos admitidos en interés casacional por el Tribunal Supremo (Autos Núm. 4054/2019, 5245/2019 y 6024/19), la tesis del solicitante no puede ser aceptada a la luz de los recientes pronunciamientos que inciden directamente sobre la cuestión objeto de debate.

En primer lugar, la Sentencia, del Tribunal Constitucional 126/2019, de 31 de octubre -ECLI:ES:TC:2019:126-, complementaria de la Sentencia 59/2017, de 11 de mayo, declara la inconstitucionalidad del artículo 107.4 del TRLHL (“únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente”), pero añade una precisión sobre el alcance concreto del fallo, en el sentido de que “por exigencia del principio de seguridad jurídica (...) únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme”. Esta sentencia del Tribunal Constitucional, que no ampara la revisión del acto firme,

aborda el supuesto en que la cuota tributaria supera el incremento del valor, no los casos de decremento, pero el fallo anulatorio -igualmente parcial y condicionado- se funda en que se vulneran “el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad”, lo que permite deducir que la solución no puede ser distinta cuando es solo aquel primer principio el comprometido, como se planteó en la Sentencia 59/2017, de 11 de mayo, referida a los supuestos en los que no se pone de manifiesto un incremento de valor. No cabe desconocer, por otro lado, que en la segunda sentencia el Tribunal Constitucional explicita la limitación de efectos a la vista de la confusión generada en torno al alcance de su primer pronunciamiento.

Asimismo, la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 2020 -ECLI:ES:TS:2020:722- (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) concluye que no es posible revisar las liquidaciones firmes cuando, no cuestionándose el incremento de valor, se invoca que el método de cálculo derivado del artículo 107 de la TRLHL comporta una fijación artificiosa de la base imponible, y fija la doctrina de interés casacional al respecto afirmando “que en un caso como el examinado, en que existió un incremento de valor del terreno que determinó el devengo del (impuesto), las declaraciones de inconstitucionalidad” del artículo 107.4 de la TRLHL “efectuadas en las Sentencias del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, y 126/2019, de 31 de octubre, no permiten revisar en favor del obligado tributario actos administrativos de liquidación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que hayan quedado firmes por haber sido consentidos al tiempo de la publicación de tales sentencias. En todo caso la revisión de estas liquidaciones firmes queda excluida por la propia limitación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que contiene” la Sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019, de 31 de octubre.

Así pues, en tanto en cuanto el Alto Tribunal zanje definitivamente la cuestión los argumentos expuestos y los pronunciamientos judiciales analizados impiden atribuir efectos *ex tunc* a la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo.

Aunque se ha pretendido articular, con base en la cláusula de cierre de los supuestos tasados de nulidad -artículo 217.1.g) de la Ley General Tributaria-, una novedosa causa deducida de lo establecido en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional sobre los efectos de las sentencias (en concreto, en su artículo 40), no cabe admitir esa causa autónoma de nulidad de un acto por la ulterior declaración de inconstitucionalidad de la norma de cobertura. Debe repararse en que esa inconstitucionalidad puede derivar tanto de una colisión con mandatos constitucionales como de un vicio de incompetencia, y afectar tanto a disposiciones legales como de rango reglamentario, sin que la proyección indiscriminada del fallo sobre los actos firmes guarde coherencia en el seno de nuestro ordenamiento. Por un lado, porque la tacha de nulidad se detiene, por voluntad del legislador, en la lesión de derechos susceptibles de amparo constitucional, y no se extiende a la vulneración de cualquier precepto o doctrina constitucional que dé lugar a la anulación de una norma. Por otro, porque un mismo vicio en una disposición reglamentaria podría dar lugar a su anulación por el Tribunal Constitucional o por los Tribunales del orden contencioso, sin que se atisbe fundamento para que el pronunciamiento del primero tenga un alcance *ex tunc* cuando el de los segundos no afecta a la eficacia de los actos administrativos firmes (artículo 73 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa).

En definitiva, las garantías constitucionales se articulan, en el cauce de la revisión de oficio, a través de la regla del apartado a) del artículo 217.1 de la LGT, sin que la liquidación aquí impugnada conculque ningún derecho susceptible de amparo constitucional.

En segundo lugar invoca el interesado la causa de nulidad prevista en la letra c) del artículo 47.1 de la LPAC, según la cual serán nulos de pleno derecho los actos que tengan un contenido imposible. Alega que “no existiendo los preceptos que dan soporte material al hecho imponible, a la base imponible ni a la cuota tributaria es evidente que el contenido de la liquidación a que me refiero es una mera ficción, también por esta causa nulo de pleno derecho”.

Sin embargo, no puede compartirse el alcance que se pretende anudar al vicio esgrimido, ya que lo que se alega como supuesto de imposibilidad podría

ser un caso de imposibilidad jurídica pero no de imposibilidad fáctica, que es la única susceptible de originar una nulidad de pleno derecho, tal y como viene reiterando este Consejo (entre otros, Dictamen Núm. 121/2006 y 161/2019). Como apunta la Administración municipal en la propuesta de resolución, “en el supuesto que nos ocupa, no estamos ante un supuesto de imposibilidad material o física del acto”, pues por el interesado “se ha formalizado” la “transmisión de unos terrenos (...) cuyas liquidaciones tributarias fueron practicadas con total observancia de la normativa”.

En tercer lugar, el interesado alega el motivo de nulidad previsto en la letra f) del artículo 47.1 de la LPAC, “dado que fue el acto expreso -contrario al (ordenamiento jurídico)- en virtud del cual esa Administración adquirió el derecho de cobro del impuesto de plusvalía en cuestión”.

Sin embargo, ya en nuestro reciente Dictamen Núm. 136/2019 advertimos que “basta una atenta lectura del supuesto de nulidad previsto en la letra f) del artículo 217.1 de la LGT -`actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición´- para concluir que no se pueden subsumir en él aquellas situaciones en las que el sujeto `favorecido´ por el acto sea la Administración”. Recordábamos entonces la argumentación contenida en el Dictamen Núm. 44/2015 sobre el supuesto de nulidad de pleno derecho ahora considerado, consignado tanto en la letra f) del artículo 217.1 de la LGT como en la letra f) del artículo 62.1 de la entonces Ley 30/1992, de 26 de noviembre, afirmando que “es presupuesto lógico previo para su aplicación que el acto objeto de revisión por este concreto motivo sea un acto favorable para el interesado, sin que resulte aplicable en el caso de actos de gravamen, tal y como acontece en el presente. Así lo viene entendiendo la doctrina del Consejo de Estado, reflejada, entre otros, en el Dictamen 428/2009 en un supuesto que guarda gran similitud con el sometido a examen y al hilo del estudio de los requisitos precisos para la consideración del supuesto de nulidad consignado en la letra f) del artículo 217.1 de la LGT”. En dicho dictamen, y en términos que este Consejo Consultivo hace suyos, se señala que “el primero de tales requisitos es que se hayan adquirido derechos o

facultades, mediante actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico, y careciendo de los esenciales para ello. Pero tal circunstancia se predica respecto de los administrados y no respecto de la Administración, es decir ha de tratarse de `un acto que determine el nacimiento de derechos o facultades en el particular y no, por tanto, un acto de gravamen para él del que resulten derechos o facultades para la Administración´”. Tampoco tendría, pues, encaje en esta causa de nulidad el acto por el que se liquida un tributo.

También entiende el solicitante que concurre el supuesto de nulidad previsto en el artículo 47, apartado 2, de la LPAC, según el cual “serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la Ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales”. Razona que “siendo el Tribunal Constitucional el intérprete supremo de la Constitución, en su faceta de legislador negativo, al haber declarado inconstitucionales” los artículos “107.1, 2 y 110.4 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, cualquier acto administrativo dictado con amparo en los mismos incumple la legalidad vigente y, por lo tanto, también es nulo de pleno derecho”. Es claro que este alegato tampoco puede ser acogido, toda vez que el supuesto de nulidad radical invocado no se refiere a los actos administrativos, de cuyas causas de nulidad se ocupa el apartado 1 del artículo 47, sino a las disposiciones administrativas de carácter general, de naturaleza reglamentaria. Y siendo evidente que la liquidación de la plusvalía es un mero acto administrativo, sin naturaleza normativa, no cabe su subsunción en el artículo 47.2 de la LPAC, pues los actos administrativos están sujetos, en nuestro régimen, a causas tasadas de nulidad de pleno derecho que no pueden confundirse con las de mera anulabilidad que alcanzan a cualquier infracción del ordenamiento jurídico.

Finalmente, el interesado esgrime que se vulnera el principio de capacidad económica constitucionalmente reconocido y muestra su disconformidad con la fórmula de cálculo del impuesto para motivar su solicitud de revisión de las liquidaciones practicadas. Tampoco cabe acoger estas

imputaciones como causa de nulidad radical pues, no estando tipificadas como tales, debieron ser denunciados por las vías ordinarias de recurso. Así sucede con el invocado principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución, que no siendo susceptible de tutela en vía de amparo a tenor de lo dispuesto en artículo 53.2 de la Carta Magna, no puede entenderse incluido en el supuesto de nulidad previsto en la letra a) del artículo 217.1 de la LGT.

Respecto al método de cálculo de la liquidación, derivado de la aplicación del artículo 107 del TRLHL, el Instructor del procedimiento reseña oportunamente su vigencia, de conformidad con la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 2019 -ECLI:ES:TS:2019:1084- (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a). En rigor, despejado que no procede la revisión de liquidaciones firmes amparándose en la ausencia de incremento de valor, la invocación subsidiaria del exceso de gravamen por colisionar el método de cálculo con el principio de capacidad económica se inserta en el ámbito de lo resuelto, en interés casacional, por la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2020 -ECLI:ES:TS:2020:722- (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a) anteriormente citada. En ella se razona que “es obvio que no cabe la revisión de las liquidaciones firmes, puesto que la aplicación de dicho precepto y del sistema de cálculo de la base imponible que previene no arroja un resultado que incurra en el alcance confiscatorio y vulnerador” del artículo 31.1 de la Constitución, “que se requiere para incurrir en el ámbito de la declaración de inconstitucionalidad” del artículo 107.4 del TRLHL; amén de que aunque incurriera en confiscatoriedad “la revisión de estas liquidaciones firmes queda excluida por la propia limitación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que contiene” la Sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019, de 31 de octubre.

Tal como se observa en la sentencia de casación mencionada, de seguirse la tesis del interesado “resultaría que no existirían unos plazos preclusivos, o que serían superfluos o inútiles, con lo que aquellos contribuyentes o sujetos pasivos que presentaran en tiempo y forma sus

recursos o reclamaciones estarían actuando con una diligencia gratuita e innecesaria”.

En definitiva, se estima que no concurre ninguna de las causas de nulidad de pleno derecho previstas en el artículo 217 de la LGT, sin que la declaración de inconstitucionalidad de una ley determine *per se* la nulidad de los actos firmes dictados a su amparo, por lo que no procede la revisión de oficio solicitada.

En mérito a lo expuesto, el Consejo Consultivo del Principado de Asturias dictamina que, atendida la observación esencial, no procede declarar la 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 Ayuntamiento de Oviedo.”

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

Gijón, a

EL SECRETARIO GENERAL,

V.º B.º

LA PRESIDENTA,

EXCMO. SR. ALCALDE DEL AYUNTAMIENTO DE OVIEDO.