

Dictamen Núm. 78/2022

V O C A L E S :

Sesma Sánchez, Begoña,
Presidenta
González Cachero, María Isabel
Iglesias Fernández, Jesús Enrique
García García, Dorinda
Baquero Sánchez, Pablo

Secretario General:
Iriondo Colubi, Agustín

El Pleno del Consejo Consultivo del Principado de Asturias, en sesión celebrada el día 7 de abril de 2022, con asistencia de las señoras y los señores que al margen se expresan, emitió por unanimidad el siguiente dictamen.

“El Consejo Consultivo del Principado de Asturias, a solicitud de esa Alcaldía de 8 de marzo de 2022 -registrada de entrada el día 16 del mismo mes-, examina el expediente relativo a la revisión de oficio incoada 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 11 de septiembre de 2019, presenta en el registro del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias un escrito en el que solicita la revisión y declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que especifica.

Expone que por Resolución de 15 de enero de 2018 se le declaró responsable subsidiario en su condición de administrador de la mercantil que identifica, la cual era “deudora, entre otros conceptos, (del) pago del impuesto

de plusvalía generada por la compraventa” de un bajo comercial. Señala que el Ente Público “liquidó en concepto de plusvalía una cantidad de seis mil seiscientos treinta y ocho euros con veintisiete céntimos” (6.638,27 €) “tomando como referencia el valor catastral de inmueble (...) en su totalidad (son 4 propietarios) y no solo sobre el bajo comercial”. Y, por tanto, considera que “la plusvalía aplicada al bajo comercial (...) está desproporcionadamente e injustamente aumentado”.

En síntesis, razona que “o bien la plusvalía se liquida sobre la diferencia de valor del inmueble (...) desde la última transmisión en el año 2014 hasta la adquisición por quien suscribe el 24 de junio de 2015, o bien si liquida la plusvalía desde el año 1997 hasta el año 2015 debe tomar como referencia el valor catastral del bajo comercial”.

En atención a ello, solicita que se declare la nulidad de pleno derecho de la liquidación practicada por concurrir la causa prevista en el artículo 47.1, apartado f), de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

2. Mediante Resolución de la Consejera de Hacienda de 16 de diciembre de 2019, se declara inadmisibile la solicitud al no concurrir ninguna de las causas de nulidad previstas en la Ley 39/2015, de 1 de octubre. Entiende que la argumentación del interesado “se centra en cuestiones de nulidad ordinaria o anulabilidad, ya que realmente lo que manifiesta es su disconformidad con la liquidación girada por no haber sido correctamente calculada”, añadiendo que se trata de “actos firmes y consentidos”.

3. Interpuesto por el interesado recurso contencioso-administrativo contra esta resolución, fue anulada por Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º 5 de Oviedo de 16 de octubre de 2020, que condena a la Administración “a que otorgue el debido trámite a la solicitud de revisión de acto nulo de pleno derecho promovida por el actor”.

4. Mediante Resolución de la Consejera de Hacienda de 29 de enero de 2021, se acuerda ejecutar en sus propios términos el fallo de la referida sentencia.

5. Los días 10 de diciembre de 2020 y 8 de febrero y 18 de marzo de 2021, el reclamante solicita la devolución del importe que considera indebidamente abonado (7.302,10 €), así como la ejecución de la sentencia.

6. En ejecución de la citada sentencia, por Resolución de la Consejera de Hacienda de 15 de abril de 2021 se acuerda designar instructora del procedimiento.

7. Con fecha 4 de mayo de 2021, se comunica al interesado la fecha de incoación del procedimiento, el plazo para su resolución y notificación y el sentido del silencio administrativo, reseñándose que este “se tiene por iniciado desde la fecha de la firmeza de la Sentencia de 18 de noviembre de 2020”.

8. Previa solicitud formulada por la Instructora del procedimiento, el 11 de agosto de 2021 la Jefa del Departamento de Tributos Autonómicos y Locales le traslada el expediente administrativo y emite informe. En él señala que “como consecuencia de la transmisión mediante escritura pública de dación en pago de fecha 20 de abril de 2015 (...) se generó liquidación” del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana “con fecha 20 de junio de 2016 (...), con una deuda tributaria de 6.638,27 euros. El transmitente y sujeto pasivo del impuesto era la mercantil” que identifica “y el adquirente (...). En la escritura, a la que presta conformidad el interesado, el notario le informa expresamente sobre la obligación de presentar declaración” por el mencionado impuesto, sin que conste que “esta obligación se haya cumplido, como tampoco consta que haya presentado en tiempo y forma recurso de reposición o (reclamación económico-administrativa) contra dicha liquidación”.

9. El día 12 de agosto de 2021, emite informe el Jefe del Departamento de Recaudación Ejecutiva en el que pone de manifiesto que “no cabe apreciar la causa de nulidad invocada por el solicitante de (la) revisión” -letra f) del artículo 217.1 de la LGT- porque “el acto de derivación de responsabilidad cuya nulidad se demanda es un acto de gravamen. Es decir (...), lejos de atribuir facultades o derechos al interesado le impone una obligación de pago”. Y destaca que este “no presentó en plazo recurso alguno”, por lo que “el acto de derivación devino firme por consentido y no impugnado”.

10. Durante la instrucción del procedimiento se incorpora al mismo el expediente relativo a la liquidación practicada.

11. Finalizada la tramitación de aquel y notificada al interesado la apertura del trámite de audiencia por un plazo de 15 días, el 29 de septiembre de 2021 presenta este un escrito de alegaciones en el que aduce que “siendo condenada la Consejería a que otorgue el debido trámite a la solicitud de revisión de acto nulo de pleno derecho en consecuencia siendo este acto nulo disponga que se le restituya la cantidad que no debería haberse abonado, cantidad que asciende a (...) ocho mil treinta euros con tres céntimos (8.030,03 €)”, en concepto de “principal” (6.638,27 €) más “recargos” (1.327,65 €) e “intereses” (64,11 €).

12. Con fecha 10 de noviembre de 2021, la Instructora del procedimiento elabora propuesta de resolución en sentido desestimatorio. En ella señala, respecto a la causa de nulidad invocada -letra f) del artículo 217.1 de la LGT-, que está pensada para evitar determinadas situaciones “cuando son los administrados los titulares de los derechos, no la Administración Tributaria, como es lo que aquí se pretende”, y cita en apoyo de esta tesis la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020.

Por otro lado, considera que “las cuestiones invocadas son asuntos que pudieron ser planteados en vía administrativa mediante los oportunos recursos

ordinarios, y que no pueden ser objeto de discusión en un procedimiento de revisión, por nulidad de pleno derecho, de actos firmes y consentidos”.

13. En este estado de tramitación, mediante escrito de 8 de marzo de 2022, esa Presidencia 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 Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, adjuntando a tal fin copia autenticada 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 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.- 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 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.- 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.

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 LPAC.

Con relación al plazo máximo para notificar la resolución expresa, tal y como hemos señalado en el Dictamen Núm. 18/2021, nos hallamos ante un procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho iniciado a instancia de parte, lo que implica que la sola presentación de la solicitud determina el inicio del cómputo del plazo máximo de un año para notificar la resolución expresa, transcurrido el cual sin haberse dictado esta podrá entenderse desestimada la solicitud por silencio administrativo. Pero, tal y como sucedía en aquel dictamen, concurre como circunstancia singular que la solicitud inicial formulada por el interesado con fecha 11 de septiembre de 2019 fue inadmitida a trámite por Resolución de la Consejera de Hacienda de 16 de diciembre de 2019, siendo esta última anulada posteriormente por Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º 5 de Oviedo de 16 de octubre de 2020. Así

las cosas, tal como razonamos en el Dictamen Núm. 100/2020, “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, consta que la firmeza de la sentencia que ordena la tramitación del procedimiento tiene entrada en el registro del órgano instructor el 24 de noviembre de 2020. Por tanto, fijado en esta última fecha el inicio del cómputo del plazo de un año al que se refiere el apartado 6 del artículo 217 de la LGT, el plazo ha transcurrido, lo que no exime a la Administración de la obligación de resolver, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 103.1 de la LGT, en consonancia con lo previsto con carácter general en los artículos 21 y 24.3, letra b), de la LPAC.

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”. Y, tratándose de actos de contenido tributario, ha reiterado el Tribunal Supremo que “la acción de nulidad no está concebida para canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico que pueda imputarse a un acto tributario firme, sino solo aquellas que constituyan un supuesto tasado de nulidad plena, previsto en el artículo 217 de la Ley General Tributaria, de manera que -dada la previa inacción del interesado, que no utilizó en su momento el cauce adecuado para atacar aquel acto con cuantos motivos de invalidez hubiera tenido por conveniente- `la revisión de oficio no es remedio para pretender la invalidez de actos anulables, sino solo para revisar actos nulos de pleno derecho´” (Sentencia de 18 de mayo de 2020 -ECLI:ES:TS:2020:973)-, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª).

SEXTA.- Entrando en el fondo del asunto, en el supuesto examinado se persigue la anulación de un acto desfavorable -la liquidación de fecha 20 de junio de 2016 de la plusvalía derivada de la transmisión de un inmueble efectuada el 20 de abril de 2015- que se notifica a la mercantil mediante anuncio de comparecencia en el *Boletín Oficial del Estado* de 10 de agosto de 2016, al resultar infructuosos los intentos de notificación personal. Mediante acuerdo de 12 de enero de 2018, la Jefa del Área de Recaudación declara la responsabilidad subsidiaria del interesado en su condición de administrador único de la entidad deudora y le requiere para el pago de la deuda, lo que se le notifica el 14 de febrero de 2018.

Nos encontramos, por tanto, ante un acto firme puesto que ni la mercantil, que no cumplió con su deber de presentar la declaración del impuesto, recurrió la liquidación en vía administrativa -notificada edictalmente el día 20 de junio de 2016-, ni el administrador único de la misma declarado responsable subsidiario impugnó el acuerdo de derivación -que se le notificó el

14 de febrero de 2018-, no siendo hasta el 11 de septiembre de 2019 cuando insta la revisión de oficio de aquella aduciendo su nulidad por concurrir la causa prevista en el apartado f) del artículo 47.1 de la LPAC. En concreto, sostiene que la liquidación realizada parte de “aplicar los coeficientes de cálculo del impuesto tomando como referencia el valor catastral del inmueble (...) y no solo sobre el bajo comercial (...), por lo que (...) la plusvalía aplicada al bajo comercial (...) está desproporcionalmente e injustamente aumentada”. Tras subrayar que en el año 2014 “el Ente Tributario liquidó la plusvalía” sobre el inmueble en su integridad “a la propietaria de la planta 2.^a del edificio”, afirma que este impuesto debería liquidarse o bien sobre la diferencia de valor del inmueble desde la última transmisión en el año 2014 hasta la adquisición por quien suscribe el 24 de junio de 2015, o bien si se liquida la plusvalía desde el año 1997 hasta el año 2015 debe tomarse como referencia el valor catastral del bajo comercial exclusivamente. Por último, considera que la liquidación practicada atenta contra el principio de proporcionalidad (*ex* artículo 3.2 de la LGT).

Tras haberse inadmitido por Resolución de la Consejera de Hacienda de 16 de diciembre de 2019 la solicitud de revisión de oficio al no apreciar ninguna de las causas de nulidad previstas en la LPAC y en la LGT, el interesado formuló recurso contencioso-administrativo, declarando la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º 5 de Oviedo de 16 de octubre de 2020 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.

En el supuesto analizado, se imputa al acto de liquidación el motivo de nulidad previsto en la letra f) del artículo 217.1 de la LGT, esto es, “Los 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”.

Sin embargo, ya en el 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 (...) 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´”. Igualmente, debe significarse que el Tribunal Supremo en su reciente Sentencia de 25 de junio de 2021 -ECLI:ES:TS:2021:2643- (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) ha declarado que “el precepto en cuestión (...) no se refiere -ni puede referirse- a actos de gravamen o a actos -como los tributarios que ahora nos conciernen- en los que la Administración impone al particular una obligación de dar a tenor de la legislación aplicable, pues el supuesto de nulidad solo está pensado para revocar actos en los que el particular interesado -no la Administración- se ha hecho con facultades, o ha adquirido derechos careciendo de los requisitos esenciales al respecto”. No

tendría, pues, encaje en esta causa de nulidad el acto por el que se liquida un tributo.

Por otro lado, se aprecia que en sede judicial invoca el interesado la causa de nulidad prevista en la letra c) del artículo 217.1 de la LGT, según la cual serán nulos de pleno derecho los actos que tengan un contenido imposible. Aduce que “el impuesto se liquida sobre un contenido físicamente imposible puesto que para su aplicación se toma en cuenta el conjunto de un inmueble con cuatro propietarios (...), mientras que la sociedad era propietaria únicamente de un bajo comercial con una referencia catastral individualizada”.

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, Dictámenes Núm. 121/2006 y 100/2020) y ha señalado el Tribunal Supremo al afirmar que “la imposibilidad a la que se refiere la Ley es, según criterio tradicional de nuestra jurisprudencia, la imposibilidad material o física, que además ha de ser originaria. Por el contrario, no está incluida en el concepto la imposibilidad jurídica (que) equivale a la ilegalidad del acto. De no ser así, cualquier acto contrario a la ley sería nulo de pleno derecho por tener un contenido imposible por incompatible con la ley” (Sentencia de 11 de abril de 2013 -ECLI:ES:TS:2013:1856-, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª). En el presente supuesto, de la documentación obrante en el expediente se desprende que nos encontramos ante una irregularidad de índole jurídica vinculada a la cuota del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de la formalización de la transmisión del inmueble -un bajo comercial- mediante escritura pública de 20 de abril de 2015 (folio 80), por lo que no estamos ante un supuesto de imposibilidad material o física del acto.

En definitiva, como apunta la Instructora del procedimiento en la propuesta de resolución, “las cuestiones invocadas son asuntos que pudieron ser planteados en vía administrativa mediante los oportunos recursos

ordinarios, y que no pueden ser objeto de discusión en un procedimiento de revisión, por nulidad de pleno derecho, de actos firmes y consentidos". Por tanto, se estima que no concurre ninguna de las causas de nulidad de pleno derecho previstas en el artículo 217 de la LGT, por lo que no procede la revisión de oficio solicitada.

En mérito a lo expuesto, el Consejo Consultivo del Principado de Asturias dictamina que 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. 16/2019 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,

EXCMO. SR. PRESIDENTE DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS.