

Dictamen nº: **344/21**  
Consulta: **Alcalde de Galapagar**  
Asunto: **Revisión de Oficio**  
Aprobación: **13.07.21**

**DICTAMEN** del Pleno de la Comisión Jurídica Asesora de la Comunidad de Madrid, aprobado por unanimidad, en su sesión de 13 de julio de 2021, emitido ante la consulta formulada por la alcalde de Galapagar, a través del consejero de Vivienda y Administración Local, al amparo de la Ley 7/2015, de 28 de diciembre, sobre la solicitud de D. .... (en adelante, “*el solicitante*”) de revisión de oficio de una liquidación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) de fecha 18 de junio de 2015.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** El día 4 de junio de 2021 tuvo entrada en el registro de la Comisión Jurídica Asesora de la Comunidad de Madrid una solicitud de dictamen preceptivo referida al expediente de revisión de oficio aludido en el encabezamiento.

A dicho expediente se le asignó el número 293/21, comenzando el día señalado el cómputo del plazo para la emisión del dictamen, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 23.1 del Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Comisión Jurídica Asesora de la Comunidad de Madrid (ROFCJA), aprobado por Decreto 5/2016, de 19 de enero, del Consejo de Gobierno.

La ponencia ha correspondido, por reparto de asuntos, a la letrada vocal Dña. Laura Cebrián Herranz que formuló y firmó la oportuna propuesta de dictamen, la cual fue deliberada y aprobada por el Pleno de la Comisión Jurídica Asesora de la Comunidad de Madrid, en sesión celebrada el día 13 de julio de 2021.

**SEGUNDO.-** De los antecedentes que obran en el expediente, son de interés para la emisión del dictamen los hechos que a continuación se relacionan:

1.- El día 13 de agosto de 2015, se notifica al solicitante la liquidación del IIVTNU derivada de la venta, efectuada el 16 de junio de 2015, de un inmueble situado en el término municipal de Galapagar por un precio de 270.000 euros según la escritura pública de compraventa cuya copia consta en el expediente.

En el documento de liquidación del IIVTNU se recogen los siguientes elementos para su práctica:

Fecha escritura: 16/06/2015.

Fecha presentación: 17/06/2015.

Fecha transmisión: 16/06/2016.

Fecha transmisión anterior: 09/07/2003.

Clase transmisión: Compraventa.

Causa transmisión: Inter vivos.

Derecho adquirido: Propiedad o dominio.

Exención: No.

Valor suelo (catastro): 206.292,50 €

Reducción (%): 44 %. Valor suelo reducido: 115.523,8 €

Transmisión: 100%. Valor terreno transmitido: 206.293,00 €

Años transcurridos: 11. Incremento anual: 2,50%

Incremento aplicable: 27,50 %

Base imponible: 115.523,80 €

Tipo aplicable (%): 28 %

Cuota tributaria: 8.895,33 €

Deuda tributaria: 8.895,33 €

2.- El 7 de mayo de 2018, el solicitante presentó un escrito en el Ayuntamiento de Galapagar en el que pedía la declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación impugnada, por aplicación de preceptos declarados inconstitucionales y nulos, considerando acreditado que no se había producido un incremento del valor del terreno.

En su escrito, con cita de distintas sentencias, considera que la liquidación efectuada vulnera el principio constitucional de capacidad económica, teniendo en cuenta únicamente la transmisión del terreno, sin la necesaria materialización de un incremento de valor.

Indica que el artículo 47 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas –en adelante, LPAC- establece que serán nulos de pleno derecho los actos de las Administraciones Públicas que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

Solicita a su vez, que se acuerde la devolución del importe indebidamente determinado y cobrado, así como los intereses de demora correspondientes y se lleve a cabo su devolución mediante transferencia bancaria, indicando el número de cuenta.

Aporta copia de la liquidación; de la escritura de ampliación de obra nueva y compraventa del inmueble de referencia, de 16 de junio de 2015, y de la escritura de compraventa del mismo inmueble, de fecha 9 de julio de 2003.

3.- Con fecha 30 de abril de 2019, la Tesorería Municipal emite un informe en el que propone inadmitir la solicitud de revisión de oficio al no concurrir ninguna de las causas de nulidad legalmente previstas.

4.- El 7 de mayo de 2019, el sexto teniente de alcalde delegado de Economía, Hacienda y Régimen interior, por delegación del alcalde de Galapagar inadmite la solicitud de revisión de oficio. La citada resolución consta notificada el día 16 de mayo de 2019.

5.- Interpuesto por el solicitante recurso contencioso administrativo, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 26 de Madrid dictó Sentencia de 17 de diciembre de 2020 (rec. 282/2019) en la que se estima el recurso, se anula la resolución de inadmisión y se ordena la retroacción de las actuaciones administrativas para que se incoe y tramite la solicitud de revisión de actos nulos de pleno derecho contra la liquidación del IIVTNU.

6.- El 6 de febrero de 2021 el sexto teniente de alcalde, delegado de Economía, Hacienda, Movilidad, Transporte, Planificación, Seguimiento de Objetivos y Urbanizaciones acuerda el inicio del procedimiento de revisión, solicitar informe a los servicios municipales y dictamen al Consejo Consultivo de la Comunidad de Madrid (sic) así

como dar trámite de audiencia al solicitante. La resolución se notifica al solicitante el 12 de febrero de 2021.

7.- El 26 de febrero de 2021, el solicitante de la revisión presenta escrito de alegaciones, reiterando los argumentos expuestos en su escrito inicial.

8.- El Servicio de Tesorería emite el 17 de mayo de 2021 informe-propuesta en el que se refiere a la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, explicando que declaró la inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales –en adelante, TRLRHL-, únicamente cuando estemos en situaciones inexpresivas de capacidad económica. Se refiere también a la STC 126/2019 indicando que declaró la inconstitucionalidad del artículo 107.4 del TRLRHL y que a diferencia de la anterior, precisó que sólo serán susceptibles de ser revisadas aquellas situaciones que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas y *“no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme”*.

Cita, además, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020 que considera que la declaración de inconstitucionalidad no determina que las liquidaciones firmes del impuesto giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en los apartados a), d), e) y g) del artículo 217.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –en adelante, LGT-.

A continuación, analiza los supuestos de nulidad de pleno derecho contemplados en el artículo 217 de la LGT y considera que no concurre ninguno de los mismos, por lo que propone la desestimación de la revisión de oficio solicitada, previa remisión del expediente a la

Comisión Jurídica Asesora para la emisión del correspondiente dictamen.

**TERCERO.-** Con fecha 25 de mayo de 2021, el alcalde de Galapagar remite a la Consejería de Vivienda y Administración Local la correspondiente solicitud de dictamen que es enviada a esta Comisión desde la consejería el 4 de junio de 2021.

A los hechos anteriores, les son de aplicación las siguientes

### **CONSIDERACIONES DE DERECHO**

**PRIMERA.-** La Comisión Jurídica Asesora de la Comunidad de Madrid emite su dictamen preceptivo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5.3.f) b. de la Ley 7/2015, de 28 de diciembre, que establece: *“En especial, la Comisión Jurídica Asesora deberá ser consultada por la Comunidad de Madrid en los siguientes asuntos: (...) f) Expedientes tramitados por la Comunidad de Madrid, las entidades locales y las universidades públicas sobre: (...) b. Revisión de oficio de actos administrativos en los supuestos establecidos en las leyes.”* A tenor del precepto que acabamos de transcribir, el Ayuntamiento de Galapagar está legitimado para recabar dictamen de esta Comisión Jurídica Asesora, habiendo cursado su solicitud a través del consejero de Vivienda y Administración Local, tal y como preceptúa el artículo 18.3 c) del ROFCJA.

En este caso, al tratarse de una revisión de oficio en materia tributaria resulta de aplicación la LGT conforme su artículo 1 y la disposición adicional 1ª apartado 2 a) de la LPAC.

La obligatoriedad del dictamen de esta Comisión antes de adoptar

el acuerdo de nulidad del acto administrativo también se desprende del artículo 217.4 de la LGT, que exige que se adopte previo dictamen favorable del órgano consultivo correspondiente y adquiere así, en este supuesto, carácter parcialmente vinculante en el sentido de constreñir a la Administración que lo pide sólo en el caso de ser desfavorable a la revisión propuesta.

En todo caso, esta Comisión solo ha de pronunciarse sobre la revisión de oficio planteada por el solicitante y no respecto a otras peticiones que efectúa en su escrito inicial, en concreto la devolución de ingresos indebidos, que deberán ser respondidas por el Ayuntamiento de Galapagar siguiendo los cauces procedimentales que correspondan.

El presente dictamen se emite en plazo.

**SEGUNDA.-** En lo que se refiere a la tramitación del procedimiento, la determinación de la competencia para proceder a la declaración de nulidad de pleno derecho y la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria se contempla en el artículo 110 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (en adelante, LBRL), que la atribuye al Pleno de la Corporación Local en los casos y de acuerdo con el procedimiento establecido en los artículos 153 y 154 de la LGT.

La remisión a dichos artículos debe entenderse hecha a la actualmente vigente LGT y a su artículo 217, en donde se establecen tanto las causas de revisión como el procedimiento a seguir, procedimiento que se especifica también en los artículos 4 a 6 del Reglamento General de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Requisito para declarar la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria es que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo (artículo 217.1 de la LGT).

El modo de inicio del procedimiento de revisión se establece en el apartado 2 del artículo 217 de la LGT, pudiendo iniciarse por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico o a instancia del interesado.

Respecto al procedimiento a seguir, el apartado 4 del artículo 217 de la LGT dispone los trámites que deben seguirse: *“En el procedimiento se dará audiencia al interesado y serán oídos aquellos a quienes reconoció derechos el acto o cuyos intereses resultaron afectados por el mismo.*

*La declaración de nulidad requerirá dictamen favorable previo del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma, si lo hubiere”.*

Esta referencia debe entenderse hecha en nuestro caso, a partir de su creación, a la Comisión Jurídica Asesora de la Comunidad de Madrid creada por la ya citada Ley 7/2015.

En cuanto al plazo para tramitar el procedimiento de nulidad de pleno derecho, el artículo 217.6 de la LGT dispone que *“el plazo máximo para notificar resolución expresa será de un año desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento”.*

Los efectos del transcurso del plazo sin haber notificado resolución expresan son la caducidad en los procedimientos iniciados de oficio y la desestimación por silencio administrativo de la solicitud,

si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado (artículo 217.6 a) y b) de la LGT).

Por último, el apartado 7 del artículo 217 de la LGT dispone que la resolución expresa o presunta o el acuerdo de inadmisión a trámite de las solicitudes de los interesados pondrán fin a la vía administrativa.

En este caso se pretende la revisión de oficio de la liquidación del IIVTNU practicada el 18 de junio de 2015 y que fue notificada a la solicitante el 13 de agosto de ese año, procediendo a su pago sin interponer recurso alguno por lo que cabe la revisión de oficio conforme el citado artículo 217.1 de la LGT.

En el procedimiento se ha concedido trámite de audiencia al solicitante que presentó escrito de alegaciones, y se ha solicitado el dictamen de esta Comisión.

Por todo ello puede considerarse correctamente tramitado el procedimiento de revisión de oficio seguido en cumplimiento de la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 26 de Madrid.

**TERCERA.-** El procedimiento de revisión de oficio tiene por objeto expulsar del ordenamiento jurídico aquellos actos administrativos que se encuentren viciados de nulidad radical por cualquiera de las causas que establece en el ámbito tributario el artículo 217 de la LGT.

Como recuerda la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2013 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª, recurso 822/2011):

*“La doctrina sentada por este Tribunal, [contenida en sentencias de 18 de mayo de 2010 (casación 3238/2007), 28 de abril de 2011*

*(casación 2309/2007), 5 de diciembre de 2012 (casación 6076/2009 ) y 7 de febrero de 2013 (casación 563/2010), entre las más recientes], configura dicho procedimiento como un medio extraordinario de supervisión del actuar administrativo, verdadero procedimiento de nulidad, que resulta cuando la invalidez se fundamenta en una causa de nulidad de pleno derecho, cuya finalidad es la de 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 consolidación definitiva”.*

Para la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de mayo de 2017 (rec. 1824/2015):

*“El principio de legalidad exige que los actos administrativos se ajusten al ordenamiento jurídico, permitiendo que la Administración revise los actos ilegales. Por el contrario, la seguridad jurídica, en cuanto valor esencial de nuestro ordenamiento jurídico, exige que los actos administrativos dictados, y consiguientemente las situaciones por ellos creadas, gocen de estabilidad y no puedan ser revisados fuera de determinados plazos. Ahora bien, cuando la ilegalidad del acto afecta al interés público general, al tratarse de infracciones especialmente graves, su conservación resulta contraria al propio sistema, como sucede en los supuestos de nulidad de pleno derecho, por lo que la revisión de tales actos no está sometida a un plazo para su ejercicio”.*

Se trata de una potestad cuyo ejercicio requiere una especial ponderación aplicándose con un carácter restrictivo. De acuerdo con la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 2020 (rec. 1443/2019):

*“... debemos poner de manifiesto, e insistir, en el carácter restrictivo con el que debemos afrontar la cuestión que nos ocupa, referida a la revisión de oficio de una determinada actuación administrativa, que, de una u otra forma, ha devenido firme en dicha vía. Así, dijimos que "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 quede perpetuada en el tiempo y produzca efectos jurídicos pese a adolecer de un vicio de tan relevante trascendencia”.*

En el ámbito tributario la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de mayo de 2016 (rec. 347/2014) recuerda que:

*«La invalidación de un acto administrativo de liquidación tributaria únicamente puede tener lugar en sede administrativa a través de la interposición de los recursos administrativos, en tiempo hábil, y si estos plazos hubieran transcurrido, a través del cauce de la revisión de oficio que permite a la Administración revisar los actos en los casos de nulidad de pleno derecho sin acudir a los Tribunales de Justicia. Dado que se trata de un procedimiento que incide sobre la firmeza de un acto administrativo debe aplicarse con especial rigor, tal como ha declarado la sentencia del Tribunal Supremo de 18 diciembre 2007, que, remitiéndose a las sentencias de 19 de diciembre de 2001 y 27 de diciembre de 2006, hace hincapié en “el carácter restrictivo con el que debemos afrontar la cuestión que nos ocupa, referida a la revisión de oficio de una determinada actuación administrativa, que, de una u otra forma,*

*ha devenido firme en dicha vía” y por lo tanto no todos los posibles vicios alegables en vía ordinaria de recurso son relevantes sino sólo los específicamente recogidos en la Ley...».*

En el caso que nos ocupa, el solicitante alega como causa de nulidad en la que funda su solicitud de revisión de oficio, la supuesta vulneración de derechos fundamentales y del principio de capacidad económica, con cita del artículo 47.1 a) de la LPAC, cuyo supuesto coincide con el previsto en el artículo 217.1 a) de la LGT, lesión de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, siendo esta la causa de nulidad que procede examinar.

**CUARTA.-** La posibilidad de revisión de oficio de liquidaciones firmes del IIVTNU, planteadas como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLRHL por la STC 59/2017, ha sido objeto de un exhaustivo estudio en nuestro reciente Dictamen 190/2021, de 27 de abril, en el que se verifica un análisis de las sentencias del Tribunal Constitucional y de distintos pronunciamientos en el ámbito de la jurisdicción ordinaria sobre esta materia, así como de la doctrina de los diferentes órganos consultivos, en los términos que exponemos a continuación.

La citada sentencia del Tribunal Constitucional considera que el IIVTNU no es, con carácter general, contrario a la Constitución Española sino tan solo en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión.

Sobre esta cuestión el Tribunal Constitucional volvió a pronunciarse en la STC 126/2019, de 31 de octubre, en la que reitera la doctrina de la STC 59/2017 añadiendo la inconstitucionalidad del artículo 107.4 del TRLRHL y realiza (F.J 5º) unas importantes

precisiones sobre el alcance de la declaración de inconstitucionalidad. En concreto destaca que:

*“Ha de añadirse una precisión sobre el alcance concreto del fallo. Por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6), 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”.*

En el ámbito de la jurisdicción ordinaria, la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018 (rec. 6226/2017) consideró que el Tribunal Constitucional no expulsa del ordenamiento jurídico los artículos 107.1 y 107.2 a) sino tan solo cuando se gravan situaciones sin capacidad económica por lo que tales preceptos son constitucionales y resultan plenamente aplicables en los supuestos en los que el obligado tributario no logra acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio sobre los terrenos, no ha puesto de manifiesto un incremento de valor. Por el contrario, sí se declara la inconstitucionalidad plena del artículo 110.4 del TRLRHL, en cuanto imposibilitaba al sujeto pasivo acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLRH.

En aplicación de este criterio la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de julio de 2018 (rec. 5664/2017) casó y anuló la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017 (rec. 783/2016) que consideraba que tales artículos habían sido declarados inconstitucionales.

En concreto, sobre la posibilidad de revisión de oficio de liquidaciones tributarias firmes como consecuencia de la citada STC 59/2017 se han pronunciado tanto la jurisprudencia como la doctrina de los órganos consultivos.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 2020 (rec. 5923/2018) considera que la sentencia del Tribunal Constitucional es clara en cuanto a que no declara la inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLRHL y fija como doctrina en interés casacional el que:

*“En consecuencia, procede fijar la doctrina de interés casacional respecto a la segunda de las cuestiones planteadas, y en tal sentido hemos de afirmar que en un caso como el examinado, en que existió un incremento de valor del terreno que determinó el devengo del IIVTNU, las declaraciones de inconstitucionalidad del art. 107.4 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 STC 126/2019, de 31 de octubre”.*

A su vez, las Sentencias del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020 (rec.1068/2019 y 1665/2019) recogen que:

*«b) La declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales "en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica" y del artículo 110.4 del mismo texto legal no determina que las liquidaciones firmes del*

*Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en las letras a), e) f) y g) del artículo 217.1 de la vigente Ley General Tributaria, pues aquellos actos tributarios*

*(i) no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica) -único que ha sido tenido en cuenta por el juez a quo para estimar el recurso y que ha provocado el debate procesal en esta casación- no es un derecho fundamental de esa naturaleza;*

*(ii) no han prescindido por completo del procedimiento legalmente establecido;*

*(iii) no han provocado que el solicitante adquiriera facultades o derechos careciendo de los requisitos esenciales para esa adquisición y*

*(iv) no cabe identificar una norma con rango de ley que así establezca dicha nulidad radical y, desde luego, ésta no puede ser la aducida por la parte recurrente en su demanda (el artículo 47.2 de la Ley 39/2015, referida a disposiciones generales y no a actos administrativos, como la liquidación firme que nos ocupa).*

*2. No es posible, en el presente recurso, contestar por completo a la cuestión que nos suscita el auto de admisión en segundo lugar (determinar si concurren o no otros supuestos de nulidad radical de aquellas liquidaciones firmes) por las razones que expusimos más arriba y que descansan, fundamentalmente, en carecer de*

*relevancia esos otros motivos de nulidad para resolver el litigio y la presente casación».*

Aplicando esta doctrina, han desestimado solicitudes de revisión de liquidaciones firmes del IIVTNU sentencias como las del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 26 de enero de 2021 (rec. 76/2020) confirmando la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Logroño de 6 de marzo de 2020; del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 26 de mayo de 2020 (rec. 443/2018) o la del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 6 de Madrid de 9 de septiembre de 2020 (rec. P.A. 333/2019).

No obstante, se trata de una cuestión difícil como lo muestra el Auto del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 2020 (rec. 4494/2019) que admite un recurso de casación al entender que existe interés casacional en resolver las siguientes cuestiones: 1. Determinar si la STC 59/2017, de 11 de mayo, permite revisar en favor del contribuyente actos administrativos de liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, correctores de la previa autoliquidación presentada, practicada en un supuesto en que no hubo incremento de valor probado, que han quedado firmes por haber sido consentidos antes de haberse dictado tal sentencia. 2. En caso de responder afirmativamente a la pregunta anterior, habilitado esa posibilidad de revisión de actos firmes, dilucidar en virtud de qué título jurídico -esto es, de qué causa legal de nulidad radical o de pleno derecho, de las tipificadas como *numerus clausus* en el artículo 217 LGT- operaría; y, además, con qué limitación temporal.

En la doctrina consultiva se han mostrado contrarios a la revisión de oficio de liquidaciones del IIVTNU:

- El Consejo Consultivo de Andalucía en sus dictámenes 148/2021 y 648/2018.

Considera el consejo andaluz (Dictamen 648/2018) que el silencio de la STC 59/2017 no puede considerarse como una quiebra de la doctrina del Tribunal Constitucional que habilitaría para solicitar la declaración de nulidad o devolución de ingresos indebidos sin límite temporal. De esta forma la inconstitucionalidad de las normas impide la revisión de los actos firmes. Considera el dictamen que, aun en la hipótesis de que se probase que no hubo incremento, contraviniendo el principio de capacidad económica y aun aceptando el encaje en la causa de nulidad del artículo 27.1 f) de la LGT, la revisión de oficio no resultaría procedente.

A su vez, en el Dictamen 148/2021 considera que no existió indefensión por el hecho de que entre la presentación de la escritura y la liquidación no se concediese trámite de alegaciones. Partiendo del artículo 133 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGGIT), entiende que fue correcta la liquidación practicada con base en los documentos y datos presentados a lo que se suma que no hubo alegaciones y la liquidación estaba motivada. Además, en último caso, se trataría de una anulabilidad y no una nulidad de pleno derecho.

- El Consejo Consultivo de Castilla-La Mancha en los dictámenes 238/2019 y 404/20109.

El Consejo Consultivo de Castilla-La Mancha, en el dictamen citado, entiende que no procede la revisión alegando una vulneración de los derechos del artículo 24 de la Constitución Española toda vez que se estaría pretendiendo revisar una situación que ya se hallaba consolidada, pues el acto liquidatorio cuya revisión se pretende fue dictado de conformidad con la norma legal vigente al tiempo de su aprobación y fue satisfecho por la parte aquietándose al mismo, sin

haberlo impugnado por sus cauces ordinarios, a lo que se suma que no puede invocarse la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, toda vez que el Tribunal Constitucional ha manifestado en la STC 111/2006, de 5 de abril, que las exigencias de la tutela judicial efectiva no son trasladables, en general, a la vía administrativa salvo que la indefensión originada en vía administrativa impida u obstaculice que el obligado tributario pueda impetrar la tutela judicial contra el acto administrativo en cuestión, eliminándole la posibilidad de utilizar los medios de impugnación.

Considera el órgano consultivo castellano-manchego que la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 no afecta a la liquidación tributaria sobre el IIVTNU, por ser firme y anterior a su dictado a lo que añade la regla en cuanto a que la anulación de una disposición general no afecta a las sentencias y actos firmes (artículo 73 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa) y el artículo 32.6 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP), establece que las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de una norma con rango de ley producirán efectos desde la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», careciendo por tanto de efectos retroactivos.

- El Consejo Consultivo de Canarias en su Dictamen 365/2020 (entre otros).

Entiende el Consejo canario que, con base en la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018 relativa a liquidaciones de Haciendas Forales, en las plusvalías que se devenguen con posterioridad a la STC 59/2017, los obligados tributarios podrán demostrar la inexistencia del incremento de valor y eludir su pago.

Considera el órgano consultivo canario que hay que distinguir entre la eficacia de los pronunciamientos de declaración de

inconstitucionalidad cuya determinación corresponde al propio Tribunal Constitucional ex artículo 161.1 a) de la Constitución Española y el cauce dirigido a reconocer esa eficacia que corresponde a los tribunales de justicia.

El Tribunal Constitucional ha considerado situaciones “*judicialmente consolidadas*” a los efectos del artículo 40 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC) no solo las decididas por sentencia con efectos de cosa juzgada sino también las establecidas mediante “*actuaciones administrativas firmes*” [STC 45/1989 (FJ 11); STC 189/2005 (FJ 9); STC 60/2015 (FJ 6); STC 61/2018, (FJ 11), etc.].

Incide en que el principio de capacidad económica ni es un derecho fundamental ni es susceptible de recurso de amparo.

Por ello el Tribunal Supremo [Sentencia de 8 de junio de 2017 (rec. 3176/2015, entre otras)] ha considerado que no cabía la posibilidad de revisar actos firmes como consecuencia de la STC 203/2016, de 1 de abril que declaró inconstitucional y nulo el art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora del IRPF de Guipúzcoa confirmando las sentencias al respecto del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Por último, el Consejo Consultivo rechaza la aplicación del artículo 217.1 f) que se limita a actos favorables y no a actos de gravamen como son las liquidaciones tributarias.

- El Consejo Jurídico Consultivo de la Comunidad Valenciana en su Dictamen 756/2018.

Considera el órgano consultivo valenciano que, partiendo de los artículos 38 y 40 de la LOTC, la STC 140/2016, de 21 de julio,

establece que la declaración de inconstitucionalidad solo es eficaz pro futuro en relación con procesos judiciales y procedimientos administrativos en los que no haya recaído resolución firme.

El Tribunal Constitucional no declara inconstitucional el gravamen sino solo cuando se sometan a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

Recuerda que el Tribunal Superior de Justicia de Navarra en Sentencia de 29 de octubre de 2017 (rec. 309/2016) no admitió la posibilidad de revisión de oficio frente a actos firmes.

Destaca que ni la LPAC ni la LGT consideran como causa de nulidad la declaración de inconstitucionalidad de las leyes y entiende que la solicitante de la revisión tiene la posibilidad de reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado Legislador.

- La Comisión Jurídica Asesora de la Generalidad de Cataluña en su Dictamen 93/2021 (entre otros muchos).

Considera que no es posible la aplicación retroactiva de una declaración de inconstitucionalidad a los actos firmes a la fecha de publicación de la sentencia con independencia de que la firmeza sea judicial o administrativa.

La revisión de oficio ha de basarse necesariamente en la concurrencia de una causa de nulidad legalmente establecida. La declaración de inconstitucionalidad no es causa de nulidad a lo que ha de añadirse la interpretación restrictiva de estas causas.

Es por ello por lo que no cabe la aplicación del artículo 217.1 a) de la LGT ya que el principio de capacidad económica del artículo 31 de la Constitución no es un derecho fundamental.

Tampoco es posible aplicar la causa de nulidad del artículo 217.1 g) de la LGT (causas de nulidad previstas en las leyes) sobre la base del artículo 39 LOTC (como pretendía el solicitante de la revisión) ya que este precepto no recoge una causa de nulidad de pleno derecho tal y como ha reconocido la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020.

- El Consejo Consultivo del Principado de Asturias en sus dictámenes 136/2019 y 100/2020 (entre otros).

Rechaza la aplicación de la causa de nulidad del artículo 217.1 a) de la LGT puesto que el principio de capacidad económica no es un derecho fundamental.

Tampoco considera posible aplicar el artículo 217.1 f) de la LGT (adquisición de derechos careciendo de requisitos) a casos en los que el “favorecido” por el acto es la propia Administración.

La publicación de una sentencia del Tribunal Constitucional no afecta a liquidaciones firmes y consentidas salvo que el propio Tribunal así lo disponga en la sentencia. A mayor abundamiento, en el caso de la STC 59/2017 la declaración de inconstitucionalidad no fue absoluta sino parcial y condicionada. Por ello el Tribunal Supremo en las sentencias de 10 de febrero de 2017 (rec. 3021/2015) y 13 de julio de 2017 (rec. 3010/2015) considera que no cabe revisar al amparo de una declaración de inconstitucionalidad ni sentencias con fuerza de cosa juzgada ni actuaciones administrativas firmes.

Concluye destacando que por esta razón se ha admitido la responsabilidad del Estado Legislador.

Debe hacerse una especial referencia al Consejo Consultivo de Castilla y León que había rechazado la revisión de oficio en su Dictamen 342/2018.

En el mismo considera que no cabría declarar la nulidad del acto ni por un supuesto “*contenido imposible*” del mismo ni por entender que a su amparo se adquirirían derechos o facultades careciendo de los requisitos esenciales ya que esta causa se ha interpretado de manera especialmente restrictiva por el Consejo de Estado.

La declaración de inconstitucionalidad de una norma no afecta a los actos firmes anteriores resueltos en virtud de la norma aplicable antes de su declaración de inconstitucionalidad, destacando especialmente que en el supuesto objeto de dictamen no se había interpuesto recurso de reposición.

Recuerda que, partiendo de los artículos 38, 39 y 40 de la LOTC, el Tribunal Constitucional desde la STC 45/1989, de 20 de febrero, ha establecido una doctrina prospectiva o *pro futuro* de las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una ley lo que supone su eficacia *ex nunc*, respetando situaciones jurídicas consolidadas conforme el artículo 9.3 de la Constitución Española. Se apoya también en lo establecido en el artículo 79 de la LJCA y en el artículo 19.2 del TRLRHL para los casos de anulación de ordenanzas fiscales.

Concluye indicando que a juicio del Consejo tampoco procedería una revocación al amparo del artículo 219 de la LGT.

Sin embargo, el Consejo Consultivo castellano-leonés en el Dictamen 31/2019 cambia de criterio al entender que la jurisprudencia del Tribunal Supremo permite que el sujeto pasivo del impuesto acredite que no ha existido incremento patrimonial bastando para ello los valores consignados en escrituras públicas. Al no existir incremento en el caso objeto de dictamen procede a anular la

liquidación practicada el 9 de diciembre de 2015. Interesa destacar que el dictamen no recoge cuál es la causa de nulidad que se aplica ni explica el apartamiento de su doctrina recogida en el Dictamen 342/2018.

Teniendo en cuenta estos antecedentes jurisprudenciales y consultivos, a juicio de esta Comisión Jurídica Asesora, no concurre la causa de nulidad aducida por el solicitante, contemplada a su vez en el artículo 217.1 a) de la LGT, por los siguientes motivos:

a) La supuesta vulneración de los principios del artículo 31 de la Constitución Española no permite declarar la nulidad de pleno derecho pues es palmario que dicho artículo no recoge ningún derecho fundamental (claramente limitados a los recogidos en los artículos 14 a 29 de la Constitución Española sin que proceda a los efectos del presente dictamen entrar en la naturaleza del derecho a la objeción de conciencia STC 160/1987, de 27 de octubre FJ 6) sino una serie de principios básicos de justicia tributaria.

b) El Tribunal Constitucional en su STC 59/2017 declaró inconstitucionales los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLRHL *“únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica”* y en la STC 126/2019 declaró inconstitucional el artículo 107.4 del TRLRHL que establece otra de las reglas aplicables para la estimación objetiva de la base imponible *“únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente”*. Por tanto, ello no implica que toda liquidación tributaria que aplique tales preceptos conlleve a un resultado contrario a la Constitución Española sino que, como señala el Tribunal Supremo, corresponderá tanto al sujeto pasivo como a la Administración probar la existencia de una disminución o un aumento del valor de los bienes en la forma que establecen las citadas

sentencias del alto tribunal, órgano jurisdiccional superior en todos los órdenes salvo en materia de garantías constitucionales- artículo 123 de la Constitución Española-.

c) La revisión de oficio no es el cauce adecuado para una nueva aplicación de los preceptos legales de conformidad con la interpretación que ha de hacerse de los mismos según la nueva jurisprudencia constitucional y del Tribunal Supremo, sino una vía extraordinaria para expulsar aquellos actos en los que manifiestamente concurre una causa de nulidad legalmente prevista. Por ello no es posible realizar a su amparo un nuevo procedimiento de liquidación que permita establecer si la base imponible o la cuota así obtenidas cumplen o no el canon de constitucionalidad fijado por el Tribunal Constitucional.

d) El artículo 164 de la Constitución Española establece que las sentencias del Tribunal Constitucional que declaren la inconstitucionalidad de una ley o una norma con fuerza de ley y todas las que no se limiten a la estimación subjetiva de un derecho tienen plenos efectos frente a todos y tendrán en valor de cosa juzgada a partir del día siguiente a su publicación en Boletín Oficial del Estado. A su vez, el artículo 40 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC), establece que las declaraciones de inconstitucionalidad no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad.

La razón de ser de tal precepto descansa en la inseguridad jurídica que supondría alterar sentencias firmes a raíz de la declaración de inconstitucionalidad. Ahora bien, resultaría igualmente

contrario a la seguridad jurídica mantener la liquidación a quien acudió a los tribunales de justicia y vio desestimadas sus pretensiones al aplicarse los preceptos ahora declarados inconstitucionales y, en cambio, admitir la revisión de oficio de una liquidación que no fue recurrida. Se castigaría así a quien acudió a los tribunales frente a quien se aquietó con la liquidación en contra del principio general “*vigilantibus non durmientibus iura succurrunt*”, principio acogido por el propio Tribunal Constitucional (ATC 14/1999, de 25 de enero).

Tal y como se ha expuesto anteriormente son numerosas las sentencias del Tribunal Constitucional (SsTC 45/1989, 189/2005, 60/2015, 125/2016, 61/2018) que rechazan que las declaraciones de inconstitucionalidad puedan afectar a sentencias con valor de cosa juzgada o actuaciones administrativas firmes.

A ello ha de sumarse que el Tribunal Supremo viene estableciendo que no cabe la revisión de oficio por existir cosa juzgada, cuando previamente se haya impugnado la resolución de que se trata en vía jurisdiccional, y ello aun cuando en el nuevo procedimiento se aleguen otras causas de nulidad que no fueran las planteadas en la instancia contencioso-administrativa, por todas, la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2020 (rec. 350/2018).

A favor también de la seguridad jurídica para no aplicar la STC 59/2017 a liquidaciones firmes se muestra también el Consejo Consultivo de Andalucía en su Dictamen 648/2018 y el Consejo Consultivo de Castilla y León en su Dictamen 342/2018.

e) Si bien la STC 59/2017 no estableció de forma definida sus efectos, el Tribunal Constitucional sí ha abordado ese problema en la STC 126/2019, indicando que solo podrán susceptibles de ser revisadas aquellas situaciones que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas y “no

*haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme”.*

f) En el caso que nos ocupa no puede considerarse que haya existido una indefensión a los efectos del artículo 24 de la Constitución ya que el procedimiento de liquidación del IIVTNU no era ni un procedimiento judicial ni un procedimiento administrativo sancionador a lo que se suma el que la solicitante no solicitó o aportó prueba alguna sino que procedió a abonar por propia voluntad la liquidación que le remitió el Ayuntamiento. Conviene recordar que la indefensión proscrita por el artículo 24 ha de ser concreta y no meramente potencial, careciendo de relevancia constitucional la indefensión que deriva de la propia actuación negligente del que la padece. Para la STC 167/1988, de 27 de septiembre, “*no cabe hablar de indefensión cuando la propia parte ha contribuido a ella*” (FJ 2).

Todos estos criterios permiten entender a esta Comisión que no cabe apreciar la concurrencia de la causa de nulidad del artículo 217.1 a) de la LGT, sin perjuicio de lo que en su caso pueda establecer en su día el Tribunal Supremo en el recurso de casación por interés casacional al que anteriormente hemos aludido.

En mérito a lo expuesto, esta Comisión Jurídica Asesora formula la siguiente

## **CONCLUSIÓN**

No procede la revisión de oficio de la liquidación del IIVTNU formulada por el Ayuntamiento de Galapagar con fecha 18 de junio de 2015.

A la vista de todo lo expuesto, el órgano consultante resolverá, dando cuenta de lo actuado, en el plazo de quince días, a esta Comisión Jurídica Asesora de conformidad con lo establecido en el artículo 22.5 del ROFCJA.

Madrid, a 13 de julio de 2021

La Vicepresidenta de la Comisión Jurídica Asesora

CJACM. Dictamen nº 344/21

Sr. Alcalde de Galapagar

Pza. Presidente Adolfo Suárez, s/n – 28260 Galapagar