



Sr. S. de Vega, presidente

Sr. Ramos Antón, consejero y
ponente

Sra. Ares González, consejera

Sr. Herrera Campo, consejero

Sr. Píriz Urueña, secretario

La Sección Segunda del Consejo Consultivo de Castilla y León, reunida en Zamora el día 27 de junio de 2024, ha examinado el *expediente de revisión de oficio incoado por el Ayuntamiento de xxx1*, y a la vista del mismo y tal como corresponde a sus competencias, emite, por unanimidad, el siguiente

DICTAMEN 271/2024

I

ANTECEDENTES DE HECHO

El día 28 de mayo de 2024 tuvo entrada en este Consejo Consultivo la solicitud de dictamen preceptivo sobre el expediente de revisión de oficio del acto de liquidación del impuesto sobre el incremento del valor de terrenos de naturaleza urbana adoptado por el Ayuntamiento de xxx1 en el Expediente nº 17/2022.

Examinada la solicitud y admitida a trámite el 30 de mayo de 2024, se procedió a darle entrada en el registro específico de expedientes del Consejo con el número de referencia 271/2024, iniciándose el cómputo del plazo para la emisión del dictamen, tal y como dispone el artículo 52 del Reglamento de Organización y Funcionamiento del Consejo Consultivo de Castilla y León, aprobado por resolución de 5 de febrero de 2014, de la Mesa de las Cortes de Castilla y León. Turnado por el presidente del Consejo, correspondió su ponencia al consejero Sr. Ramos Antón.

Primero.- El 11 de octubre de 2023 Dña. yyyy presenta solicitud dirigida al Ayuntamiento de xxx1 para que por el órgano competente se dictara resolución revocatoria o subsidiariamente, declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación girada a la misma el 2 de junio de 2022, por el concepto de impuesto sobre el incremento del valor de terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), como consecuencia de la transmisión a su favor (donación) de un bien inmueble realizada el 21 de octubre de 2021



(Expediente nº 17/2022). Asimismo, solicita la devolución del ingreso indebido realizado por importe de 1.870,15 euros más el pago de los intereses de demora desde la fecha del ingreso hasta la fecha de su efectiva devolución.

Acompaña a su solicitud la escritura de donación a su favor de un bien inmueble, otorgada el 21 de octubre de 2021. También aporta copia de la liquidación girada por el Ayuntamiento a la solicitante, como sujeto pasivo del IIVTNU, de fecha 2 de junio de 2022, por importe de 1.870,15 euros; el justificante de la transferencia bancaria de la cantidad liquidada y el cálculo de la liquidación de los intereses de demora correspondientes a esa cantidad. Finalmente, adjunta copia de la sentencia nº 163, de 20 de septiembre de 2023, del Juzgado de lo Contencioso-administrativo de xxx2, dictada en un caso similar.

Segundo.- El 25 de abril de 2024 se emite informe por el secretario-interventor del Ayuntamiento en el que indica:

“Teniendo en cuenta lo anterior y, a la vista de la solicitud presentada por Dña. yyyy del expediente de liquidación del Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana 17/2022 y examinados los datos que obran en esta entidad, quedan acreditadas las circunstancias para declarar la nulidad de pleno derecho del acto mencionado por el apartado g) que describe una de las causas de nulidad del artículo 217.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y según la reciente sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo Sección 2ª Sentencia 339/2024, de 28 de febrero de 2024 (...)

»En concreto, esta Secretaría informa que es de aplicación el art. 217 g) de la L.G.T. ya que se dictó el acto de liquidación del Impuesto, en el mes de junio de 2022, basándose en una normativa (base imponible del impuesto) declarada inconstitucional por Sentencia 182/2021, de 26 de octubre de 2021, en la que el Tribunal Constitucional declaró inconstitucional los criterios de aplicación de la base imponible del impuesto de referencia”.

Tercero.- Concedido trámite de audiencia a la solicitante, se certifica por el secretario-interventor que no se han formulado alegaciones.

Cuarto.- El 23 de mayo de 2024 se formula propuesta de resolución estimatoria de la solicitud de revisión de oficio de la liquidación tributaria practicada y de la devolución del ingreso indebido, que es informada



favorablemente por la Intervención municipal en el trámite de fiscalización previa.

En tal estado de tramitación, se dispuso la remisión del expediente al Consejo Consultivo de Castilla y León para que emitiera dictamen.

II CONSIDERACIONES JURÍDICAS

1ª.- El Consejo Consultivo de Castilla y León dictamina en el presente expediente con carácter preceptivo, de conformidad con lo previsto en el artículo 4.1.i), 2º de la Ley 1/2002, de 9 de abril, reguladora del Consejo Consultivo de Castilla y León, correspondiendo a la Sección Segunda emitir el dictamen según lo establecido en el apartado tercero 2.f) del Acuerdo de 6 de marzo de 2014, del Pleno del Consejo, por el que se determina la composición y competencias de las Secciones.

Además, en el caso de la revisión de oficio, el carácter preceptivo del dictamen del Consejo Consultivo resulta justificada, con toda claridad, a tenor de lo dispuesto en el artículo 217.4, párrafo segundo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Del referido artículo se deduce que dicho dictamen es, además de preceptivo, habilitante de la ulterior decisión revisora de la Administración, ya que solo puede declarar la nulidad del acto si dicho dictamen hubiera sido favorable, esto es, estimatorio de la nulidad denunciada.

2ª.- La revisión de oficio de actos tributarios se encuentra regulada en el artículo 217 de la LGT y 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.

El Consejo de Estado ha señalado reiteradamente que "la revisión de oficio de actos tributarios procede cuando se puede alegar y probar la concurrencia en el acto que se revisa de vicios especialmente graves que fundamentan la declaración de nulidad por parte de la propia Administración tributaria. Quiere ello decir que no todos los posibles vicios alegables en vía ordinaria de recurso administrativo, económico-administrativo o contencioso-administrativo son relevantes en sede de revisión de oficio, sino solo los específicamente recogidos en la ley. La revisión de oficio, según el desarrollo



jurisprudencial y luego legal de esta institución, puede ser instada por los administrados, en este caso por los contribuyentes, y debe ser tramitada por la Administración. Pero la revisión, por su propio perfil institucional, no puede ser utilizada como una vía subsidiaria a la de los recursos administrativos ordinarios alegando los mismos vicios que hubieran podido ser enjuiciados en tales recursos. Pues, como se ha dicho, solo son relevantes los de especial gravedad recogidos en la ley, en este caso, el artículo 217 de la Ley General Tributaria”.

Según el apartado 1 de este precepto, “podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

»a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

»b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.

»c) Que tengan un contenido imposible.

»d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de esta.

»e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.

»f) 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.

»g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal”.

Por lo tanto, para dar curso al procedimiento de revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho dictados en materia tributaria es necesario que concurren los siguientes presupuestos:



- Que se encuentren en uno de los supuestos enumerados en el artículo 217.1 de la LGT o que, al amparo de la última letra del citado precepto, estén expresamente previstos en una ley.

- Que pongan fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, si bien este último es un requisito que solo jugará cuando se inicie la revisión a instancia del interesado y no cuando el procedimiento sea instado de oficio por la propia Administración autora del acto.

- Que la solicitud de revisión de oficio se inste por persona interesada o de oficio por la propia Administración.

En cuanto al procedimiento, el citado artículo 217, así como los artículos 4 a 6 del Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, exigen audiencia del interesado y de aquellos a quienes reconoció derechos el acto o cuyos intereses resultaron afectados por él y, asimismo, el dictamen favorable previo del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma.

A la vista de la documentación obrante en el expediente, el procedimiento se ha tramitado conforme a lo previsto en la Ley. Así, consta la solicitud de inicio, su admisión a trámite, la concesión del trámite de audiencia al interesado y la propuesta de resolución. Finalmente, la exigencia de informe del Consejo Consultivo se cumple con la emisión del presente dictamen.

3ª.- La competencia para resolver el presente procedimiento de declaración de nulidad corresponde al Pleno del Ayuntamiento, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 4.1.g) 22.2.k) y 110 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local. Este último artículo establece que "Corresponderá al Pleno de la Corporación 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" (La referencia a los artículos 153 y 154 de la Ley General Tributaria debe entenderse hecha en la actualidad al artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre).

El artículo 4.1.g) de la citada Ley 7/1985, de 2 de abril, reconoce con carácter general a los municipios, en su calidad de Administraciones Públicas de naturaleza territorial, la potestad de revisión de oficio de sus actos y acuerdos, dentro de la esfera de sus competencias. Por su parte, el artículo



53 de dicha Ley establece que, sin perjuicio de las específicas previsiones de sus artículos 65, 67 y 110, "Las Corporaciones locales podrán revisar sus actos y acuerdos en los términos y con el alcance que, para la Administración del Estado, se establece en la legislación del Estado reguladora del procedimiento administrativo común"; en los mismos términos se pronuncia el artículo 218.1 del Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales, aprobado por el Real Decreto 2568/1986, de 28 de noviembre.

4ª.- En el asunto sometido a consulta Dña. yyyy solicita, con carácter principal, la revocación de la liquidación conforme a lo dispuesto en el artículo 219.1 de la LGT y, de forma subsidiaria, la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho conforme al citado artículo 217.1.a) y g) de la misma ley, para que se revoque o se declare la nulidad de pleno derecho de la liquidación del IIVTNU practicada por el Ayuntamiento de xxx1, a consecuencia de la donación a la misma, con fecha 21 de octubre de 2021, del bien inmueble sito en la Urbanización cccc, 15, de la referida localidad, nulidad que la interesada fundamenta en el artículo 217.1, letras a) y g), de la LGT.

En uno y otro caso se reclama la devolución del ingreso indebido correspondiente a la liquidación objeto de revisión al amparo de los artículos 32 y 221.3 de la LGT y de los artículos 14 y siguientes del Reglamento general de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa.

En primer lugar, debe indicarse que el Ayuntamiento ha decidido tramitar el procedimiento de revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho solicitado por la interesada de forma subsidiaria, sin que corresponda a este órgano consultivo pronunciarse sobre la revocación pedida con carácter principal. Iniciado a instancia de parte y tramitado correctamente por el Ayuntamiento el procedimiento previsto en el artículo 217 de la LGT, corresponde únicamente a este órgano consultivo examinar si concurren los requisitos necesarios para proceder a la revisión de oficio de la liquidación del IIVTNU.

Tal como ha manifestado el Consejo de Estado, la revisión de oficio de los actos administrativos constituye un supuesto excepcional en virtud del cual la Administración, conforme a una privilegiada facultad de autotutela, puede, por iniciativa propia o a solicitud del interesado, anular o declarar la nulidad de sus propios actos sin necesidad de acudir al proceso jurisdiccional contencioso-administrativo. "Se trata de un auténtico procedimiento



administrativo especial de naturaleza autónoma” (Dictamen 4.313/1998 del Consejo de Estado).

Las causas de nulidad de pleno derecho deben ser objeto de interpretación estricta, habida cuenta, de una parte, su propia naturaleza y, de otra, el carácter singular de la potestad administrativa de autotutela, prevista en el mismo cuerpo legal.

En este asunto, se solicita la revisión de un acto administrativo firme en materia tributaria (no consta que haya sido recurrido por el sujeto pasivo del impuesto), concretamente la liquidación notificada a la interesada el 2 de junio de 2022 que tiene por objeto el gravamen, por el concepto de IIVTNU, de una donación escriturada con fecha 21 de octubre de 2021. La solicitud de revisión de oficio considera que dicha liquidación incurre en las causas de nulidad del artículo 217.1.a) (actos que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional) y g) (cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal) de la LGT puesto que la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 182, de 26 de octubre de 2021, declaró inconstitucional y nula la regulación legal de la base imponible del citado impuesto. En consecuencia, la liquidación es nula de pleno derecho, según la recurrente, porque vulnera los artículos 14 y 24 de la Constitución y también porque los artículos 9.1 de la Constitución y 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC) “sancionan con la nulidad la contravención a la Constitución, también de los actos administrativos”.

Efectivamente, la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 182, de 26 de octubre de 2021, publicada en el BOE de 25 de noviembre de 2021, declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de la Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2024, de 5 de marzo, en los términos previstos en su fundamento jurídico sexto. La declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la regulación legal de la base imponible de la plusvalía municipal se fundamenta en la vulneración del principio constitucional de capacidad económica como criterio de imposición (artículo 31.1 CE) porque, según la sentencia, el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible resulta “ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y por tanto, al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente”.



El fundamento jurídico sexto de esta sentencia concreta el alcance y los efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad en los siguientes términos:

“A) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este Tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017 (BOE núm. 142, de 15 de junio). Como ya se recordó en la STC 126/2019, al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes en todo el territorio nacional [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 c)] y el principio de autonomía local (arts. 137 y 140 CE), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales exigida por el art. 142 CE.

»B) Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha”.

Por otra parte, a raíz de la citada sentencia del Tribunal Constitucional ha sido aprobada una nueva regulación legal del IIVTNU mediante el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, publicado en el BOE de 9 de noviembre de 2021, que no tiene efectos retroactivos.



Consecuencia de lo expuesto es que tratándose de operaciones gravadas por el IIVTNU, realizadas antes del 10 de noviembre de 2021 (fecha de entrada en vigor de la nueva regulación legal) y en las que no se hubiera dictado liquidación tributaria firme a fecha de 26 de octubre de 2021, resultaba imposible liquidar la cuota tributaria y exigir el pago del impuesto al producirse un vacío legal como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad y la nulidad de la regulación legal necesaria para la cuantificación de la deuda tributaria en el momento en el que se realizó el hecho imponible, legalidad exigida conforme a los artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución Española.

En el caso de la interesada, la liquidación tributaria girada a la misma se encuentra en la situación descrita, puesto que el hecho imponible se realizó el 21 de octubre de 2021 (antes por lo tanto de que entrara en vigor el Real Decreto-ley 26/2021) y no se giró la liquidación tributaria hasta el 2 de junio de 2022, con posterioridad por lo tanto a la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre 2021, por lo que no existe una situación consolidada no revisable conforme al fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

Recientemente, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en la Sentencia 339/2024, de 28 de febrero de 2024, sobre los efectos que produce la declaración de inconstitucionalidad de una ley tributaria respecto de los actos firmes de aplicación de las normas inconstitucionales, reconsiderando su jurisprudencia anterior sobre la concurrencia de la causa de nulidad de pleno derecho prevista en el artículo 217.1.g) de la LGT a la vista de la doctrina del Tribunal Constitucional contenida en la STC 108/2022, de 26 de septiembre, que se pronuncia de forma categórica sobre la incondicionalidad del efecto de nulidad sobre los actos administrativos firmes que hubieren aplicado una ley declarada inconstitucional.

La citada sentencia del Tribunal Supremo, tras rechazar que en estos casos la nulidad de pleno derecho pueda incardinarse en los restantes supuestos enumerados en el artículo 217 de la LGT, con remisión a su doctrina iniciada con la sentencia de 18 de mayo de 2020, señala en cambio que "sí hemos de reconsiderar las razones por las que entonces argumentamos que el apartado g) del artículo 217.1 de la LGT no sería cauce idóneo para sustentar la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho basada en la declaración de inconstitucionalidad de normas que determinan un elemento esencial del IIVTNU como es la base imponible (...).



»Ello requiere, en consecuencia, una interpretación del artículo 217.1.g) LGT conforme a la Constitución, en el sentido de que los artículos 39.1 y 40.1 LOTC en relación a los artículos 161.1.a) y 164.1 CE, determinan la nulidad de los actos de aplicación de las normas que hubieren sido declaradas inconstitucionales, salvo los límites que imponen estos preceptos y los que haya establecida la propia sentencia que declare la inconstitucionalidad, y que tal nulidad puede hacerse valer a través de la vía de revisión de oficio, conforme al artículo 217.1.g) LGT, sin perjuicio de que existirán casos en los que los actos de aplicación puedan también incardinarse, adicionalmente, en algún otro supuesto de nulidad de pleno derecho previstos en alguno de los demás apartados del artículo 217.1 LGT, por ejemplo, por haber vulnerado derechos fundamentales susceptibles de amparo (apartado a).

»También debemos precisar que no cabe excluir que, en determinados casos, el alcance de la declaración de inconstitucionalidad no deba extenderse a los actos de aplicación, bien porque se haya declarado la inconstitucionalidad sin nulidad, o porque, hipotéticamente los actos, aun afectados por la norma inconstitucional, puedan tener otra cobertura normativa. Pero no es el caso de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, en relación a la situación objeto del litigio.

»Por consiguiente, concluimos que los artículos 39.1 y 40.1 LOTC contienen ese mandato positivo que ya impone la propia Constitución en sus artículos 161.1.a) en relación al 164.1, de remoción de los efectos de una norma declarada inconstitucional y comportan la consideración de nulos de pleno derecho para los actos de aplicación de aquella norma inconstitucional y que estos preceptos legales constituyen una vía suficiente, esto es, son la norma expresa a que se remite el artículo 217.1.g) LGT para aplicar el cauce de la revisión de tales actos nulos de pleno derecho por razón de inconstitucionalidad de la norma de cobertura, con los efectos que prevé el artículo 217 LGT”.

En consecuencia, la liquidación tributaria girada a la interesada el 2 de junio de 2022 se practicó por el Ayuntamiento con fundamento en una regulación legal inconstitucional y nula y, por tanto, inexistente en la fecha en la que se realizó el hecho imponible del impuesto (21 de octubre de 2021), existiendo a esa fecha un vacío legal que impedía cuantificar la cuota tributaria y liquidar el impuesto. Por lo que concurre la causa de nulidad artículo 217.1.g) de la LGT.



Por otra parte, conviene poner de manifiesto que el Tribunal Supremo, en su sentencia nº 1633, de 5 de diciembre de 2023, también se ha pronunciado sobre la improcedencia de acudir al procedimiento de revocación del artículo 219.1 LGT por infracción manifiesta de la ley, al considerar que “Las causas contenidas en el artº 219.1, son tasadas, sin que entre las mismas se contemple la invalidez de la norma de cobertura por ser inconstitucional, ni tampoco su contradicción con el Derecho europeo, incluido los supuestos de actos firmes”.

Asimismo, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 221.3 de la LGT, procede reconocer a la interesada la devolución del ingreso indebido derivado de la liquidación tributaria nula, con abono de los intereses de demora, que deberán cuantificarse en los términos previstos en el artículo 32 de la misma ley.

Por todo lo expuesto, este Consejo Consultivo considera que procede revisar de oficio de la liquidación del IIVTNU, declarando su nulidad de pleno derecho y acordando la devolución de los ingresos indebidos realizados.

III CONCLUSIONES

En mérito a lo expuesto, el Consejo Consultivo de Castilla y León informa:

Procede la revisión de oficio de la liquidación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana efectuada por el Ayuntamiento de xxx1 en el Expediente nº 17/2022.

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