QDL55

CRÓNICA CONSULTIVA

Doctrina de la Comisión Jurídica Asesora de Cataluña sobre la revisión de oficio de liquidaciones del impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU)

Mònica Puig i Campmany
Letrada responsable del Ámbito Normativo.
Comisión Jurídica Asesora de Cataluña

1. **Introducción**
2. **Configuración legal del impuesto**
3. **La declaración de inconstitucionalidad parcial de la regulación del IIVTNU**
4. **Controversia en relación con la aplicación retroactiva de la declaración de inconstitucionalidad**
5. **Los procedimientos de revisión de oficio objeto de dictamen**
6. **La doctrina de la Comisión Jurídica Asesora**
   - 6.1. Observaciones generales
   - 6.2. La causa de nulidad del artículo 217.1.a) de la LGT: lesión de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional
   - 6.3. La causa de nulidad del artículo 217.1.c) de la LGT: actos de contenido imposible
   - 6.4. La causa de nulidad del artículo 217.1.f) de la LGT: actos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición
   - 6.5. La causa de nulidad del artículo 217.1.g) de la LGT: cualquier otro supuesto establecido expresamente en una disposición de rango legal
7. **Conclusiones**

1
Introducción

El objeto de esta crónica es recopilar la doctrina de la Comisión Jurídica Asesora de Cataluña, relativa a la revisión de oficio de liquidaciones tributarias del impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (en adelante, IIVTNU), tributo de titularidad municipal comúnmente identificado como "la plusvalía municipal", regulado en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL), y en las ordenanzas fiscales de los ayuntamientos.

El fondo del asunto a dictaminar en los casos recientemente examinados, se ha centrado en determinar si el acuerdo municipal relativo a la aprobación de la liquidación del IIVTNU adolece de alguno de los vicios de nulidad invocados por los interesados, a raíz de la declaración de inconstitucionalidad de determinados preceptos del TRLHL, efectuada a través de la STC n.º 59/2017, de 11 de mayo de 2017, publicada en el Boletín Oficial del Estado (BOE) n.º 142, de 15 de junio de 2017, y la Sentencia del mismo Tribunal n.º 126/2019, de 31 de octubre de 2019, publicada en el BOE n.º 293, de 6 de diciembre de 2019.

La intervención de los órganos consultivos en este tipo de procedimiento es preceptiva de conformidad con el artículo 217.4, párrafo segundo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y el articulo 6.2 del Reglamento general de desarrollo de esta Ley en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RLGT), según los cuales la declaración de nulidad requiere el dictamen favorable previo del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma, si lo hubiere. La habilitación normativa de la intervención del órgano consultivo en el procedimiento administrativo de revisión de actos dictados en materia tributaria se complementa con la regulación de los procedimientos de revisión de oficio en general contenida en el artículo 106.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC) y, en Cataluña, en el artículo 72 de la Ley 26/2010, de 3 de agosto, de régimen jurídico y de procedimiento de las administraciones públicas de Cataluña y en el artículo 8.3.c) de la Ley 5/2005, de 2 de mayo, de la Comisión Jurídica Asesora.

Los dictámenes objeto de estudio, salvo los dos primeros, tienen una estructura homogénea, y en ellos se han efectuado varias consideraciones generales sobre el mecanismo de cálculo de la plusvalía, teniendo en cuenta la jurisprudencia y el alcance de las SSTC; la cuestión del carácter retroactivo de la declaración de nulidad de la regulación legal del IIVTNU; los pronun-

ciamientos del Tribunal Supremo y de otros órganos judiciales, así como la doctrina de otros órganos consultivos; y, particularmente, sobre las causas de nulidad planteadas.

En concreto, la Comisión ha emitido los dictámenes 262/2019 y 16/2020, con ponencias del Dr. Joan Pagès i Galtés, en los cuales, sin analizar el fondo del asunto, ha concluido que era procedente retrotraer las actuaciones del procedimiento de revisión de oficio, con el fin de otorgar un trámite de audiencia adicional a los interesados. Durante el año 2020, siendo ponente el Dr. Alfredo Galán Galán, ha aprobado los dictámenes 163/2020, 164/2020, 165/2020, 166/2020, 167/2020, 292/2020 y 293/2020, en los cuales se analizan las singularidades fácticas y jurídicas de cada expediente, se examinan las causas de nulidad planteadas en cada caso y se informa desfavorablemente la revisión de oficio, por varios motivos. Durante el año 2021, igualmente siendo ponente el Dr. Galán, se han emitido los dictámenes 10/2021, 27/2021, 28/2021, 29/2021, 30/2021, 91/2021, 92/2021 y 93/2021, también en sentido desfavorable a la revisión.

Con carácter previo a reseñar la doctrina derivada de estos dictámenes, se efectúa una breve referencia a la configuración legal del impuesto y a la declaración de inconstitucionalidad parcial de la regulación del IIVTNU.

Conviene decir que en el presente trabajo se amplía y actualiza, a finales de marzo de 2021, el estudio doctrinal, elaborado por la misma autora, incluido en la memoria anual de actividades de la Comisión Jurídica Asesora del año 2020 ("Memoria 2020"), que, una vez aprobada y elevada al Gobierno, se publica en forma de libro electrónico.

2
Configuración legal del impuesto

De acuerdo con la definición legal de la naturaleza del impuesto, contenida en el artículo 104.1 del TRLHL, el IIVTNU es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos. El artículo 105 del TRLHL regula las exenciones del impuesto y el artículo 106 los sujetos pasivos.

En relación con la base imponible, se destacan los siguientes apartados del artículo 107 del TRLHL:

> *1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años.*

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

a) En las transmisiones de terrenos, el valor de estos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles.

[...]

El artículo 108 regula el tipo de gravamen, de manera que este se fija por cada ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del 30 por ciento; la cuota íntegra (resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen) y la cuota líquida del impuesto (resultado de aplicar sobre la cuota íntegra, en su caso, las bonificaciones reguladas legalmente). El artículo 109 regula el devengo del impuesto y el artículo 110 se refiere a varios aspectos relativos a la gestión tributaria del impuesto.

En especial, conviene destacar que la base imponible del impuesto se cuantifica mediante una operación matemática consistente en multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo, es decir, en la fecha de la transmisión de la propiedad del terreno, por el coeficiente aprobado por el ayuntamiento según la tabla establecida legalmente, atendiendo al número de años transcurridos desde la anterior transmisión, con un límite de veinte años. Y que el valor del terreno, en las transmisiones de terrenos, es el valor de este a los efectos del impuesto sobre bienes inmuebles, es decir, el valor catastral.

En el contexto de una grave crisis económica, la configuración legal de este impuesto, que prescinde de los valores de adquisición y de transmisión de los suelos urbanos para calcular la base imponible, empezó a ser cuestionada en los supuestos en que no se producía un incremento patrimonial o bien en aquellos casos en que se producía el incremento, pero este era inferior a la cuota tributaria, de modo que se planteaba si se daba el hecho imponible del tributo.

3
La declaración de inconstitucionalidad parcial de la regulación del IIVTNU

A raíz de varias cuestiones de inconstitucionalidad admitidas, el Tribunal Constitucional precisó que el IIVTNU no es, con carácter general, contrario al texto constitucional, en su configuración actual, sino que lo es, únicamente,

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 en el momento de la transmisión.

En la Sentencia 59/2017 mencionada, el Tribunal Constitucional reiteró la doctrina establecida en las sentencias 26/2017, de 16 de febrero, y 37/2017, de 1 de marzo, referidas, respectivamente, a la regulación de este mismo impuesto en Guipúzcoa (Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Guipuzkoa) y Álava (Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava). Declaró la inconstitucionalidad del artículo 107 del TRLHL, en sus apartados 1 y 2.a), que contienen las reglas de determinación de la base imponible conforme a valores catastrales, "únicamente en la medida que sometan a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica", y la del artículo 110.4 del TRLHL, porque impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica. Antes del fallo, el Tribunal añadió en su pronunciamiento una última precisión que coadyuvó a generar una singular controversia jurídica, comentada más adelante, que es la siguiente: "Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, *ex origine*, los arts. 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5)".

Posteriormente, la STC 126/2019 recogió la doctrina anterior y la de las sentencias 48/2017, de 27 de abril, y 72/2017, de 5 de junio, en conexión, respectivamente, con la Ley de Haciendas Locales de Álava (Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, ya citada) y la de Navarra (Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra). En esta cuestión de inconstitucionalidad, el Tribunal declaró que el artículo 107.4 del TRLHL es inconstitucional en los términos previstos en la letra a) del fundamento jurídico quinto de la Sentencia, por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, ambos consagrados en el artículo 31.1 de la Constitución (CE), en los supuestos en que el contribuyente realmente ha obtenido un incremento patrimonial, pero inferior a la cuota tributaria.

En relación con el fundamento de la Sentencia 126/2019, la Comisión ha destacado, en los dictámenes objeto de estudio, la doctrina general del Tribunal

Constitucional sobre el mecanismo de cálculo de la plusvalía y sobre el tipo de capacidad económica que puede ser objeto de gravamen, y ha indicado lo siguiente: "En este sentido, afirma [en referencia al Tribunal] que no es necesario que la capacidad sea siempre real, sino que puede ser potencial, pero, en ningún caso, inexistente, virtual o ficticia", con transcripción de varios fragmentos del fundamento jurídico tercero del pronunciamiento judicial, y, en particular, del siguiente: "De este modo, de no haberse producido un incremento real en el valor del terreno transmitido, la capacidad económica pretendidamente gravada dejaría de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica consagrado en el art. 31.1 CE".

En los dictámenes precitados, el órgano consultivo ha analizado el alcance de las SSTC que declaran la inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU. De entrada, ha señalado que "se advierte que se trata de una declaración parcial y no total o absoluta de inconstitucionalidad y, por lo tanto, de nulidad", y que el Tribunal Constitucional ha hecho un llamamiento al legislador –en referencia a la precisión anteriormente transcrita– para que lleve a cabo la adaptación del régimen legal del impuesto a las exigencias constitucionales.

4
Controversia en relación con la aplicación retroactiva de la declaración de inconstitucionalidad

Después de dictarse la STC 59/2017, se planteó una controversia jurídica sobre la aplicación retroactiva de la declaración de inconstitucionalidad que contenía, que se recoge ampliamente en los dictámenes comentados. Ya se adelanta que el órgano consultivo ha manifestado su posición contraria a la mencionada aplicación retroactiva.

En primer lugar, se ha analizado la incidencia retroactiva de las sentencias declaratorias de inconstitucionalidad sobre las sentencias judiciales firmes, teniendo en cuenta el artículo 161.1.a) de la Constitución, que establece lo siguiente: "La declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a esta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada". En desarrollo de este precepto, se ha tenido en cuenta el artículo 38.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC), que reconoce a sus sentencias el valor de cosa juzgada: "Las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los poderes públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado". Asimismo, se

ha analizado el artículo 40 de la LOTC, que se ocupa de regular, con una doble afirmación, la incidencia de las sentencias declaratorias de inconstitucionalidad sobre las sentencias judiciales anteriores que hayan aplicado el precepto legal declarado inconstitucional, es decir, nulo. En este sentido, el artículo 40.1 de la LOTC prevé lo siguiente: "Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes, disposiciones o actos con fuerza de ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, 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". Y el artículo 40.2 de la LOTC añade lo siguiente: "En todo caso, la jurisprudencia de los tribunales de justicia recaída sobre leyes, disposiciones o actos enjuiciados por el Tribunal Constitucional habrá de entenderse corregida por la doctrina derivada de las sentencias y autos que resuelvan los procesos constitucionales".

A continuación, se ha valorado la incidencia retroactiva de las sentencias declaratorias de inconstitucionalidad sobre los actos administrativos firmes, precisando lo siguiente: "El ordenamiento jurídico, en los términos indicados, solo se pronuncia expresamente con respecto a la incidencia retroactiva de las sentencias declaratorias de inconstitucionalidad en relación con las sentencias judiciales, pero no sobre los actos administrativos". En cuanto a esta cuestión, la Comisión ha efectuado varias consideraciones:

a) En primer lugar, se ha resaltado lo siguiente: "De la literalidad de los artículos 161.1.a) de la Constitución y 40.1 de la LOTC se podría llegar a la conclusión de que el único límite a la aplicación retroactiva de las sentencias declaratorias de inconstitucionalidad es la existencia de una sentencia judicial firme (con la excepción de los procesos judiciales sancionadores). No es esta, sin embargo, la conclusión a la cual ha llegado el Tribunal Constitucional. En efecto, de una manera muy reiterada, con una doctrina constante, ha afirmado la extensión de la regla de la irretroactividad a los actos administrativos firmes, en atención a otros principios constitucionales, particularmente el principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución)". A modo de ejemplo, se mencionan varias precisiones contenidas en la STC n.º 45/1989, de 20 de febrero, sobre la declaración conjunta en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, así como la posterior Sentencia n.º 289/2000, de 30 de noviembre, relativa al impuesto balear sobre instalaciones con incidencia en el medio ambiente, y también una serie de sentencias del mismo Tribunal que se relacionan, dictadas entre los años 2000 a 2019, la mayoría en materia tributaria. De la Sentencia

n.º 289/2000 citada, la Comisión ha destacado el siguiente extracto del fundamento jurídico séptimo: "Llegados al fin de nuestro enjuiciamiento, antes de pronunciar el fallo solo nos resta precisar cuál es el alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad que lo integra. Pues bien, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y siguiendo los precedentes sentados en supuestos que presentan rasgos similares al caso aquí enjuiciado (por todas, STC n.º 45/1989, fundamento jurídico 11), 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 una resolución administrativa o judicial firme".

La Comisión ha concluido este análisis afirmando lo siguiente: "En definitiva, de la interpretación hecha por el Tribunal Constitucional de los efectos de sus sentencias se deriva que, desde una perspectiva material, el límite para la revisión de las situaciones pasadas, con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad sobrevenida, es la firmeza de la situación generada, con independencia que sea en vía judicial o administrativa. Por lo tanto, para la aplicación retroactiva de la declaración de nulidad a un acto administrativo, dictado en aplicación de la norma posteriormente declarada inconstitucional y nula, el dato relevante es si era o no un acto firme en la fecha de la publicación de la STC en el Boletín Oficial del Estado, con la excepción de la materia sancionadora (artículo 40.1 de la LOTC)".

b) En segundo lugar, se ha mencionado lo siguiente: "La no aplicación retroactiva de la nulidad consecuencia de una declaración de inconstitucionalidad es una manifestación del principio general de irrevisabilidad de los actos administrativos firmes, que encuentra otras expresiones en el ordenamiento jurídico", con cita, por todos, del Dictamen 870/2018 del Consejo de Estado. Se completa esta reflexión indicando que este principio encuentra su expresión en el artículo 73 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, supletoria de la LOTC en materia de ejecución de resoluciones (artículo 80 de la LOTC), que determina lo siguiente: "Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente". También cabe destacar el artículo 213.3 de la LGT, según el cual: "Cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme, no serán revisables en ningún caso los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones ni las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas". Y, por último, el apartado segundo

del artículo 19 del TRLHL, relativo al recurso contencioso-administrativo, que dispone lo siguiente: "Si por resolución judicial firme resultaren anulados o modificados los acuerdos locales o el texto de las ordenanzas fiscales, la entidad local vendrá obligada a adecuar a los términos de la sentencia todas las actuaciones que lleve a cabo con posterioridad a la fecha en que aquella le sea notificada. Salvo que expresamente lo prohibiera la sentencia, se mantendrán los actos firmes o consentidos dictados al amparo de la ordenanza que posteriormente resulte anulada o modificada".

c) A continuación, se ha señalado una doctrina reiterada del Tribunal Constitucional, recogida, entre otras, en la Sentencia n.º 45/1989, según la cual, como se expresa en los dictámenes que se reseñan, "este Tribunal está habilitado para establecer expresamente límites a los efectos retroactivos de sus propias sentencias. En otras palabras, en cada concreta sentencia declarativa de inconstitucionalidad, el Tribunal puede decidir, con fundamento en otros principios constitucionales, como el principio de seguridad jurídica, limitar los efectos retroactivos de su pronunciamiento o, incluso, declarar solo la inconstitucionalidad, sin nulidad". También ha expuesto la Comisión que la falta de un pronunciamiento expreso del Tribunal Constitucional en la Sentencia 59/2017, así como en las anteriores 26/2017, 37/2017 y 48/2017, y en la posterior 72/2017, a diferencia de lo realizado en otros supuestos similares, generó la duda sobre la aplicación retroactiva de declaración de inconstitucionalidad parcial de la regulación del IIVTNU, que originó una situación de incertidumbre jurídica que fue puesta de manifiesto, por ejemplo, en los dictámenes de dos órganos consultivos a los que se hace referencia (Dictamen 648/2018, del Consejo Consultivo de Andalucía, y Dictamen 100/2020, del Consejo Consultivo del Principado de Asturias). No obstante, posteriormente el Tribunal Constitucional, en la Sentencia 129/2019, también emitida en relación con el IIVTNU, sí que incluyó una precisión expresa sobre su alcance en el punto concreto de su retroactividad, en el fundamento jurídico quinto, en los términos textuales siguientes: "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, fundamento jurídico quinto, y 73/2017, de 8 de junio, fundamento jurídico sexto), 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".

d) En cuarto lugar, se ha proseguido el análisis examinando los pronunciamientos de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo relativos al problema jurídico generado a raíz de la declaración de inconstitucionalidad

parcial de la regulación del impuesto, en especial, en cuanto a la forma de proceder para calcular la plusvalía. El primer pronunciamiento que se comenta en los dictámenes es la Sentencia de dicha Sala, Sección Segunda, n.º 1163/2018, de 9 de julio de 2018, recurso n.º 6226/2017, que se dictó antes de la STC 126/2019; y se destaca la doctrina reiterada y constante mantenida por el Tribunal Supremo, coincidente con la del Tribunal Constitucional, que el órgano consultivo resume en los términos siguientes: "no es posible la aplicación retroactiva a un acto administrativo firme, tampoco en materia tributaria, de la nulidad derivada de la declaración de inconstitucionalidad de la norma legal de cobertura", con mención de varias sentencias de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo, de las cuales es una muestra la n.º 227/2017, de 10 de febrero, recurso n.º 3021/2015.

e) Después, se ha constatado que los órganos consultivos se han pronunciado en sentido desfavorable a la aplicación retroactiva, a un acto administrativo firme, de la nulidad consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de la norma de cobertura, y, en particular, también en el caso que se analiza, en relación con los actos firmes de liquidación del IIVTNU. En este apartado, se efectúa una extensa e interesante recopilación de la doctrina de los órganos consultivos, que la misma Comisión en los dictámenes que se comentan ha sintetizado como sigue: "Estos órganos consultivos, en efecto, coinciden en informar desfavorablemente sobre el procedimiento de revisión de oficio de un acto administrativo firme de liquidación del IIVTNU con el fundamento de la declaración de inconstitucionalidad –y nulidad– sobrevenida de la norma habilitante (así, entre otros dictámenes, 230/2004 del Consejo de Estado; 648/2018 del Consejo Consultivo de Andalucía; 4/2018 y 18/2018 del Consejo de Navarra; 87/2018, 287/2018 y 756/2018 del Consejo Jurídico Consultivo de la Comunidad Valenciana; 342/2018 del Consejo Consultivo de Castilla y León; 64/2019, 65/2019, 136/2019 y 100/2020 del Consejo Consultivo del Principado de Asturias; y 24/2020 y 42/2020 del Consejo Consultivo de Canarias)".

En este sentido, la Comisión ha comentado el Dictamen del Consejo de Estado emitido en el expediente 230/2004, de 6 de mayo de 2004, en que se expresó lo siguiente:

> *No es esta la primera vez que un problema semejante se plantea en consulta al Consejo de Estado. Las solicitudes de revisión de oficio fundamentadas en la declaración de inconstitucionalidad de preceptos tributarios han sido frecuentes, aunque no tanto como las reclamaciones por responsabilidad patrimonial basadas en análogas circunstancias […]. Pues bien, con carácter general, resulta aplicable a este supuesto la doctrina reiterada por este Consejo de Estado en numerosos dictámenes*

en los que se ha optado por concluir sobre la procedencia de desestimar las solicitudes de anulación basadas en la declaración de inconstitucionalidad de preceptos tributarios.

Por un lado, ha de tenerse en cuenta que el hecho de la aplicación de un precepto luego declarado inconstitucional no supone necesariamente la concurrencia de alguna de las causas de nulidad de pleno derecho previstas en el artículo 153 de la Ley General Tributaria […]. Por otro lado, cabe traer a colación diversos argumentos que apoyan la irrevisabilidad de las actuaciones devenidas firmes aun habiéndose declarado con posterioridad la inconstitucionalidad del precepto legal en que se amparaban. El artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional establece que […]. En virtud del principio de seguridad jurídica, el Tribunal Constitucional viene extendiendo la regla anterior a las actuaciones administrativas que han ganado firmeza, de modo que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto tributario no permite tampoco revisar las liquidaciones tributarias realizadas en aplicación de este cuando las mismas hayan devenido firmes.

Y, en relación con la cuestión de fondo, la Comisión ha señalado lo siguiente: "Los órganos consultivos coinciden en destacar que no existe en el ordenamiento jurídico una causa autónoma de nulidad de pleno derecho por inconstitucionalidad sobrevenida de la norma de cobertura que habilite la revisión de actos administrativos por este motivo. En otras palabras, la declaración de inconstitucionalidad de la ley de cobertura no es, por sí misma, una de las causas de nulidad tasadas en la normativa vigente y que, debe recordarse, tienen que ser objeto de una interpretación estricta. En este sentido, ni el artículo 47 de la LPAC, con carácter general, ni el artículo 217 de la LGT, en el ámbito tributario, recogen expresa y específicamente dentro de las causas de nulidad enumeradas el supuesto de declaración de inconstitucionalidad de la norma de cobertura. Por lo tanto, quien defienda la revisión de oficio del acto administrativo firme, tendrá que reconducir su pretensión, en la hipótesis que sea posible, a alguna de las causas de nulidad legalmente previstas". Al hilo de lo anterior, se mencionan los dictámenes 136/2019, del Consejo Consultivo del Principado de Asturias; 24/2020 y 42/2020, del Consejo Consultivo de Canarias; y 756/2018, del Consejo Consultivo de la Comunidad Valenciana, según el cual: "La revisión de oficio solo resulta posible de conformidad con los supuestos previstos y tasados en el artículo 217 de la Ley General Tributaria, sin que resulte posible admitir que la declaración de inconstitucionalidad *ex origine*, permita la revisión como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad, pues ello supondría un ataque directo al principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución, ya que en ese supuesto, como indica la

STS de 16 de noviembre de 2016 […], la firmeza de los actos quedaría pendiente de futuras declaraciones de inconstitucionalidad […]. La declaración de inconstitucionalidad no puede convertirse en un espurio intento de permitir el recurso a una liquidación fuera del plazo previsto para ello".

Para finalizar este apartado, el órgano consultivo ha recalcado que no es inusual que los órganos consultivos, después de informar desfavorablemente sobre la revisión de oficio, pongan de manifiesto que, en estos supuestos, por razones de justicia material, el ordenamiento haya previsto (artículo 32 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público), si se cumplen los requisitos legalmente establecidos, la vía de la responsabilidad patrimonial (entre otros, dictámenes 230/2004 del Consejo de Estado, 136/2019 del Consejo Consultivo del Principado de Asturias y 756/2018 del Consejo Jurídico Consultivo de la Comunidad Valenciana).

f) En los dictámenes que se comentan también se incluye un subapartado, identificado con la letra f), en el cual se realiza una minuciosa alusión a los pronunciamientos recientes del Tribunal Supremo, posteriores a las SSTC de constante referencia, donde el órgano jurisdiccional se posiciona claramente sobre la materia. Con respecto a esta cuestión, se sugiere acudir al Dictamen 27/2021 de la Comisión Jurídica Asesora, por ser el que incorpora la valoración de los últimos pronunciamientos judiciales. A efectos expositivos, en el citado Dictamen, se han diferenciado dos supuestos que son objeto de pronunciamiento judicial.

f.1.) El primer supuesto es la existencia de un incremento patrimonial real, pero inferior a la cuota tributaria resultado de aplicar el mecanismo legal de cálculo de la plusvalía. Sobre este, se han analizado dos pronunciamientos.

Por una parte, se alude a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo, Sección Segunda, n.º 333/2020, de 6 de marzo, recurso n.º 5923/2018, que fijó la doctrina casacional siguiente: "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 SSTC 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" (fundamento jurídico quinto).

Por otra parte, como segundo pronunciamiento judicial destacado, se comenta detenidamente la Sentencia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo, Sección Segunda, n.º 1689/2020, de 9 de diciembre, recurso n.º 6386/2017, relativa a un supuesto en que existía un incremento patrimonial (de 17 473,71 euros), calculado a partir de la diferencia entre el valor de transmisión (330 000 euros) y el valor de adquisición de la finca (312 526,29 euros), pero el incremento era inferior a la cuota tributaria obtenida en su día en la liquidación del IIVTNU (que fue de 76 847,76 euros). La Comisión ha dado relevancia a varios razonamientos del Tribunal, entre los cuales es ilustrativo el siguiente: "Incluso en estos supuestos (esto es, cuando la enajenación del bien permitiera identificar una plusvalía) la no confiscatoriedad supondría un límite infranqueable del esfuerzo tributario exigible a los contribuyentes, de suerte que la distribución de la carga tributaria que se deriva de la definición del hecho imponible, de los supuestos de no sujeción, de las exenciones, de las deducciones o de los tipos impositivos no podría implicar en ningún caso que los obligados tributarios acabaran viendo seriamente comprometido su patrimonio, o una gran parte del mismo o –en definitiva– su derecho de propiedad para poder hacer frente al pago de esa carga tributaria" (fundamento jurídico tercero). Y también: "Dicho lo anterior, consideramos fuera de toda duda que la concreta aplicación de un tributo que suponga que el contribuyente tenga que destinar a su pago la totalidad o la mayor parte de la riqueza real o potencial que tal tributo pone de manifiesto tendrá carácter confiscatorio en la medida en que supone –claramente– una carga excesiva, exagerada y, desde luego, no proporcional a aquella capacidad económica que, en definitiva, justifica la existencia misma de la figura tributaria correspondiente" (fundamento jurídico quinto). Concluye el órgano consultivo el comentario de esta Sentencia indicando que el propio Tribunal Supremo hace un llamamiento al legislador para determinar y fijar de manera general qué porcentaje de incremento de valor podría coincidir con la cuota tributaria para que no existiera la desproporción que concurre en el caso, que es el siguiente: "Desde luego, no es este Tribunal el órgano llamado a determinar, y mucho menos a fijar de manera general, qué porcentaje de incremento de valor podría coincidir con la cuota tributaria para que no existiera la exageración, el exceso o la desproporción que aquí concurre. Tampoco, obviamente, nos corresponde analizar el sistema en su conjunto, o ponerlo en relación con el concreto contribuyente para obtener un canon aceptable que excluyera, en este supuesto especifico, el alcance confiscatorio" (fundamento jurídico sexto).

f.2.) El segundo supuesto examinado por el Tribunal Supremo y recogido por la Comisión en los mencionados dictámenes, es el de inexistencia de un incremento patrimonial real. Se identifican y comentan las sentencias de la Sala de lo Contencioso de este Tribunal 435/2020, 436/2020 y 454/2020, Sección Se-

gunda, todas ellas de 18 de mayo de 2020, emitidas en los recursos 1665/2019, 2596/2019 y 1068/2019, respectivamente, con idénticos razonamientos. La Comisión ha hecho mención a la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo sobre la revisión de liquidaciones tributarias firmes y, en el ámbito del IIVTNU, la referente a que la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad parcial de la regulación del impuesto, efectuada mediante la STC 59/2017, debe hacerse a través de los procedimientos especiales de revisión recogidos en el capítulo II del Título V de la LGT (artículo 216 y ss.). Es oportuno decir que la primera cuestión de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia planteada en la Sentencia n.º 435/2020 era: "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". En relación con esta cuestión, el Tribunal afirma que "cabe solicitar la devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes instando la revisión de actos nulos de pleno derecho". No obstante, se debe acreditar, en cada caso concreto, la concurrencia de alguna de las causas de nulidad de pleno derecho legalmente establecidas (fundamento jurídico cuarto de las sentencias 435/2020 y 436/2020). La segunda cuestión de interés casacional planteada en la misma Sentencia n.º 435/2020 era: "En caso de que diéramos a la pregunta anterior una respuesta afirmativa, habilitante de esa posibilidad de revisión de actos firmes por consentidos, dilucidar en virtud de qué título jurídico -esto es, de qué causa legal de nulidad radical o de pleno derecho, de las tipificadas *numerus clausus* en el artículo 217 LGT- operaría; y, además, con qué limitación temporal".

Hay que recordar que el artículo 217.1 de la LGT identifica los siguientes supuestos como causas de nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo: 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; y

g) cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

El Tribunal expresa en su Sentencia que no puede contestar la segunda cuestión planteada, porque ello exigiría analizar supuestos (del artículo 217.1 de la LGT precitados) que no han estado en el pleito, que no han sido tenidos en cuenta por el juez *a quo* para estimar el recurso y que, como tales, no son relevantes para la solución del litigio, de lo que se infiere que hay que limitar el análisis a las causas discutidas en el caso concreto, sin posibilidad de extender sus consideraciones a otras no planteadas.

La STS n.º 435/2020 limita su objeto a la causa de nulidad de la letra a) del artículo 217.1 de la LGT (lesión de derechos y libertades susceptibles de recurso de amparo constitucional). La STS n.º 436/2020 se pronuncia, además, sobre las causas de las letras e) (prescindir total y absolutamente del procedimiento establecido), f) (adquisición de facultades o derechos sin los requisitos esenciales) y g) (cualquier otra causa establecida expresamente en una disposición de rango legal) de la misma Ley. Por último, la STS n.º 454/2020 se remite a la Sentencia del mismo Tribunal n.º 436/2020 y, por tanto, a los supuestos de nulidad ya referidos.

5
Los procedimientos de revisión de oficio objeto de dictamen

Con carácter previo a describir los antecedentes de hechos relevantes y el derecho aplicable, en todos los dictámenes objeto de esta crónica, la Comisión ha afirmado, subrayando su propia doctrina sobre la materia, lo siguiente: "La potestad de revisión de oficio, también en el ámbito tributario, es una manifestación del privilegio de la autotutela administrativa y permite expulsar del mundo jurídico los actos administrativos que presentan vicios de legalidad especialmente graves (por todos, Dictamen 312/2018). Se trata de una técnica excepcional, contraria al principio de intangibilidad de los actos administrativos, y como tal se debe analizar desde los aspectos formales y materiales (por todos, Dictamen 290/2018). La naturaleza excepcional de la potestad de revisión de oficio es expresión coherente del también carácter excepcional que tiene la nulidad de pleno derecho dentro de la institución de la invalidez, dado que, en el derecho administrativo, la regla general es la anulabilidad de los actos administrativos contrarios al ordenamiento jurídico, de manera que solo es procedente la nulidad absoluta en los casos expresamente previstos en la ley (así, Dictamen 312/2018)".

En cuanto a las circunstancias fácticas en que se enmarcan los procedimientos de revisión de oficio examinados, en los dictámenes emitidos se han especificado las más significativas, tales como que las liquidaciones objeto de revisión, en todos los casos, ya eran firmes el 15 de junio de 2017, en la fecha de la publicación de la STC 59/2017.

También se han tomado en cuenta otras circunstancias, que varían en cada caso. A los efectos de apreciar si existe o no un incremento de valor de los terrenos, evidenciado en la transmisión e indicativo de una capacidad económica susceptible de ser gravada, se han relacionado los hechos relativos a la adquisición de las fincas, así como los relativos a la transmisión de estas. Se han detallado los medios probatorios utilizados por los solicitantes de la revisión para acreditar el valor de adquisición de las fincas –escritura de compraventa, sentencia judicial de adjudicación, escritura de aceptación de herencia–, así como para acreditar el valor de transmisión –escritura de compraventa y, en algunos casos, dictamen pericial–. En todos los procedimientos sometidos a dictamen se ha constatado que no se ponía de manifiesto un incremento de valor de los terrenos, excepto en relación con una de las dos liquidaciones tributarias objeto del procedimiento de revisión examinado en el Dictamen 91/2021.

De igual modo, se describen los actos administrativos objeto de revisión, esto es, las liquidaciones tributarias del IIVTNU, de las cuales se deducen los cálculos realizados para obtener la cuota tributaria, a partir de los valores catastrales, y los documentos justificativos del pago de la cuota –recibo, comprobante bancario, certificación de la corporación– y, asimismo, la fecha en que las personas solicitantes formularon la solicitud de iniciación del procedimiento de revisión de oficio de las liquidaciones.

Aparte de varias consideraciones de carácter formal, en el análisis del fondo del asunto, en los dictámenes se exponen, en varios subapartados, según el caso, la posición de las personas instantes de la revisión, ya sea en el escrito inicial o en escrito de alegaciones posterior, la valoración del ayuntamiento sobre el fundamento de la solicitud de revisión y, si procede, las alegaciones formuladas en el trámite de audiencia, y se incluye una referencia a la propuesta de resolución.

Como normativa aplicable en materia de revisión de oficio, se tiene en cuenta la legislación general de procedimiento administrativo; en concreto, la disposición adicional primera, apartado 2.a), de la LPAC (y, en términos similares, la disposición adicional decimosegunda de la Ley 26/2010), que establece que los procedimientos de revisión de actos en materia tributaria se rigen por su normativa específica y, supletoriamente, por las disposiciones establecidas en esta Ley. Como normativa específica, la Comisión cita el artículo 14.1 del TRLHL, según el cual los procedimientos especiales de

revisión de los actos dictados en materia de gestión tributaria se rigen por las disposiciones específicas en este mismo precepto legal y en el artículo 110 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL). También se alude al Título V de la LGT, dedicado a la revisión en vía administrativa, que se refiere a los procedimientos especiales de revisión en el artículo 213.1.a) de la LGT, regulados en el capítulo II, y, en particular, a la revisión de actos nulos de pleno derecho, en el artículo 216.a) de la LGT, regulada en la sección primera (art. 217). La regulación de la LGT en materia de revisión de oficio se desarrolla a través del RLGT, anteriormente citado.

Cabe destacar también que, en los dictámenes que se comentan, la Comisión Jurídica Asesora ha analizado la determinación de la normativa aplicable a la revisión de oficio desde una perspectiva temporal. Según reiterada doctrina de esta Comisión, dicha determinación exige diferenciar el régimen procedimental del régimen material. La tramitación del procedimiento de revisión tiene que ajustarse a la normativa vigente en el momento de la incoación. En cambio, desde una perspectiva material o sustantiva, el régimen de las causas de nulidad de pleno derecho es el establecido en la normativa vigente en el momento en que se dictó el acto o se aprobó la resolución objeto de revisión. Sirvan de muestra de esta doctrina las consideraciones siguientes, del Dictamen 10/2021: "En el caso que se examina, el procedimiento de revisión se incoó a solicitud de la mercantil interesada, por escrito presentado el 31 de julio de 2017. En consecuencia, son de aplicación las normas procedimentales contenidas en la LGT y el RLGT y, supletoriamente, la LPAC y la Ley 26/2010. Con respecto a los aspectos materiales o sustantivos, la liquidación objeto de revisión se practicó, según la información que consta en el expediente, el 9 de agosto de 2013. Por lo tanto, el régimen jurídico material de la invalidez, y, en concreto, de las causas de nulidad de pleno derecho es el establecido por la legislación vigente en aquel momento, es decir, el artículo 217.1 de la LGT y, supletoriamente, el artículo 67.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC). Hay que advertir que las causas de nulidad de pleno derecho previstas en el ámbito tributario (artículo 217.1 de la LGT) son coincidentes con las previstas en la normativa general de procedimiento administrativo (artículo 62.1 de la LRJPAC y, actualmente, artículo 47.1 de la LPAC)". También se ha constatado, en cada caso, la fecha en que la liquidación objeto de revisión adquirió firmeza. Así, por ejemplo, en el mismo Dictamen 10/2021, se ha indicado: "Es necesario recordar, en relación con el caso que se examina, que los actos de liquidación del IIVTNU se notificaron a la contribuyente el 13 de julio de 2013, según se deriva del expediente, y que no se impugnaron en vía administrativa ni judicial. Por tanto, ganaron firmeza antes de la fecha de publicación de la STC 59/2017, en el Boletín Oficial del Estado (15 de junio de 2017)".

Desde un punto de vista formal, resulta de interés hacer un breve apunte sobre la doctrina del órgano consultivo en cuanto al plazo máximo de duración del procedimiento de revisión de oficio en materia tributaria. En este apartado de los dictámenes que se reseñan, el órgano consultivo ha partido del hecho de que el plazo legal máximo para notificar la resolución expresa es de un año y de que, en los procedimientos iniciados a instancia del interesado, este plazo se computa desde la presentación de la solicitud. El transcurso de dicho plazo sin que se haya notificado la resolución expresa produce, si el procedimiento se ha iniciado a instancia del interesado, la desestimación por silencio de la solicitud (artículo 217.6 de la LGT). También se ha señalado que el transcurso del plazo máximo legal para resolver el procedimiento y notificar la resolución se puede suspender a fin de solicitar informes administrativos a un órgano de la misma o distinta Administración –en referencia al dictamen preceptivo del órgano consultivo– por el tiempo que medie entre la petición, que debe comunicarse a los interesados, y la recepción del informe, que igualmente se les debe comunicar, y por un plazo máximo de tres meses (artículo 22.1.d] de la LPAC y, en Cataluña, artículo 11 de la Ley 5/2005, reguladora del órgano consultivo). En los procedimientos tramitados en el año 2020, la Comisión también ha tenido en cuenta la suspensión general de plazos derivada de la disposición adicional tercera del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. El hecho de que se haya constatado que, en algunos de los procedimientos examinados, se han producido los efectos del silencio administrativo negativo, ha obligado a recordar que la parte interesada ha podido entender que la pretensión ha sido desestimada y, por otra parte, que la Administración mantiene su obligación de dictar la resolución expresa y notificarla (artículos 103 de la LGT y 21.1 de la LPAC), sin vinculación alguna al sentido del silencio administrativo (artículo 24.3.b] de la LPAC) (*vid.* Dictamen 262/2019).

6
La doctrina de la Comisión Jurídica Asesora

6.1
Oservaciones generales

Con carácter previo al análisis de la concurrencia de las causas de nulidad planteadas, en el apartado relativo al parecer de la Comisión Jurídica Asesora de los dictámenes objeto de estudio, el órgano consultivo ha efectuado unas

consideraciones generales que resumen su doctrina en cuanto al procedimiento a seguir, y que son las siguientes:

a) La Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 59/2017 no permite una devolución directa o automática del IIVTNU abonado en aplicación de los preceptos del TRLH declarados inconstitucionales y, por lo tanto, nulos. Esta pretensión se tiene que articular necesariamente a través de los procedimientos especiales de revisión previstos en la legislación tributaria (artículo 221.3 de la LGT).

b) Si la vía procedimental escogida es el procedimiento de revisión de oficio, necesariamente se debe fundamentar en la concurrencia de una causa de nulidad de pleno derecho (artículo 217.1 de la LGT).

c) La declaración de inconstitucionalidad y, por lo tanto, de nulidad, sobrevenida de la ley de cobertura de un acto administrativo no es, por sí misma, una causa de nulidad o, en otras palabras, no constituye una causa de nulidad autónoma que esté expresamente recogida en la ley (artículo 47.1 de la LPAC, con carácter general, y artículo 217.1 de la LGT, en el ámbito tributario). Hay que recordar, en este punto, que, dada la naturaleza excepcional de la nulidad de pleno derecho, estas causas tienen que ser objeto de una interpretación estricta. Por lo tanto, la pretensión de revisión del acto, con fundamento en este hecho, se debe reconducir, en la hipótesis y en la medida que eso sea posible, a alguna de las causas de nulidad de pleno derecho legalmente previstas.

En algunos de los dictámenes la Comisión ha constatado que las solicitudes de iniciación, más allá de contener diversas alegaciones genéricas, no identificaban de manera específica la causa de nulidad de pleno derecho en que se basaba la solicitud (dictámenes 167/2020, 29/2021 y 30/2021). Por ello, en estos casos, en especial en el Dictamen 30/2021, se ha indicado lo siguiente: "La Comisión Jurídica Asesora ha afirmado reiteradamente la necesidad que la causa de nulidad invocada en el procedimiento de revisión de oficio 'esté claramente determinada' (Dictamen 55/2020). En rigor, esta exigencia de 'determinación' se traduce en un doble requisito: 'de identificar suficientemente y de motivar adecuadamente la existencia' de la causa de nulidad (Dictamen 29/2020; destacan este doble requisito, entre otros, los dictámenes 73/2016 y 55/2020). Cabe advertir, en este punto, que se trata de dos condiciones diferentes, aunque complementarias: no es suficiente con la identificación de la causa, sino que, además, hay que motivar su concurrencia en el caso concreto". A continuación, el órgano consultivo ha incluido la siguiente reflexión: "Cabe advertir, sin embargo, que, a pesar de la indiscutible relevancia de la exigencia antes mencionada, en virtud del principio antiformalista, es posible modularla atendiendo a las circunstancias del caso concreto. Así, esta Comisión no ha

derivado consecuencias jurídicas en supuestos en que, a pesar de constatar la falta o la deficiente identificación de la causa de nulidad o de su motivación, del conjunto del expediente resulta suficientemente identificable, siempre que, en todo caso, quede justificado que no se ha originado indefensión material para el interesado, en la medida en que quede acreditado que ha tenido conocimiento efectivo y ha podido formular las alegaciones que ha considerado oportunas (así, dictámenes 29/2020 y 55/2020)".

En los dictámenes citados, la Comisión ha constatado que en los escritos presentados por los interesados se vinculaba claramente la pretensión de declaración de nulidad de la liquidación objeto de revisión a la alegación de una pretendida vulneración del principio constitucional de capacidad económica y, por ello, ha concluido que la causa de nulidad explícitamente invocada era la contemplada en el artículo 217.1.a) de la LGT (dictámenes 29/2021 y 30/2021) o bien, en defecto de invocación concreta, ha examinado las causas analizadas por la corporación (Dictamen 167/2020).

6.2
La causa de nulidad del artículo 217.1.a) de la LGT: lesión de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional

La Comisión se ha pronunciado sobre la causa de nulidad del artículo 217.1.a) de la LGT relativa a la lesión de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional en relación con liquidaciones tributarias del IIVTNU en los dictámenes 163/2020, 164/2020, 167/2020, 292/2020, 293/2020, 10/2021, 27/2021, 28/2021, 29/2021, 30/2021, 91/2021, 92/2021 y 93/2021.

En general, se ha planteado la concurrencia de esta causa de nulidad por la lesión del principio de capacidad económica reconocido en el artículo 31.1 de la Constitución. Este precepto dispone lo siguiente: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio". En los procedimientos examinados en los dictámenes 163/2020 y 164/2020 se invocaba también la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 24 de la Constitución) y del principio de igualdad (artículo 14 del texto constitucional).

a) En relación con el principio de capacidad económica, el órgano consultivo ha recordado que la causa de nulidad del artículo 217.1.a) de la LGT (como también la paralela del artículo 47.1.a) de la LPAC) limita expresamente su alcance a los derechos y libertades "susceptibles de amparo constitucional", y que la determinación de estos derechos y libertades se hace en

los artículos 53.2 de la Constitución y 41.1 de la LOTC, y que son los reconocidos en los artículos 14 a 29 y la objeción de conciencia del artículo 30 de la Constitución.

En particular, ha señalado que el principio de capacidad económica, más allá de su calificación o no como un derecho o libertad, está recogido en el artículo 31.1 de la Constitución; por lo tanto, fuera de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional. También ha resaltado que idéntica posición se mantiene en las SSTS -a las cuales ya se ha hecho referencia- 435/2020, 436/2020 y 454/2020, así como en los pronunciamientos de varios órganos consultivos que se recogen (Dictamen 47/2018 del Consejo Consultivo de Castilla-La Mancha, dictámenes 24/2020 y 42/2020 del Consejo Consultivo de Canarias, y Dictamen 100/2020 del Consejo Consultivo del Principado de Asturias).

En definitiva, la consecuencia a que se ha llegado en los dictámenes enumerados es que la hipotética vulneración del principio de capacidad económica no fundamenta, por sí misma, la concurrencia de la causa de nulidad de la letra a) del artículo 217.1 de la LGT. En este mismo sentido, se pueden consultar los dictámenes de la Comisión Jurídica Asesora 6/2007, relativo a la revisión de oficio de unas liquidaciones relativas al impuesto sobre bienes inmuebles, y 328/2018, en relación con la revisión de oficio de una liquidación tributaria del impuesto de sucesiones y donaciones. En el primero de ambos dictámenes, se dijo: "[…] se alega la vulneración del 'principio constitucional de contribución a los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica' establecido en el artículo 31.1 de la Constitución […]. En relación con esta causa de nulidad, entendemos que no procede apreciarla, ya que no nos encontramos ante un derecho o libertad fundamental susceptible de amparo constitucional, tal y como se desprende de los artículos 53.1 de la Constitución y 41 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, sino de un deber de los ciudadanos". Y en el Dictamen 328/2018, después de citar la doctrina anterior, se afirmó lo siguiente: "Consecuentemente, para que la invocación de esta causa de nulidad prosperase sería necesario, al menos, correlacionar los principios constitucionales del artículo 31.1 de la Constitución alegados por la interesada con otro precepto constitucional respecto del cual se previera el amparo constitucional, lo cual no se desprende del expediente que nos ocupa".

b) Con respecto al derecho a la tutela judicial efectiva, en el Dictamen 163/2020 (y, en los mismos términos, en el Dictamen 164/2020) se ha expresado que el artículo 24 de la Constitución reconoce el derecho a la tutela judicial efectiva, con prohibición de indefensión, y que se trata de un derecho susceptible de amparo constitucional (artículos 53.2 de la CE y 41.1 de la LOTC). En aquel caso, el instante de la revisión consideraba que este derecho se había vulnerado,

con producción de una situación de indefensión, en la medida en que la regulación legal del IIVTNU, posteriormente declarada inconstitucional y nula por la STC 59/2017, presupone siempre la existencia de una plusvalía, incluso en los casos de decremento patrimonial. Se añadía, de una manera poco clara, que este derecho se puede vulnerar no solo en el ámbito judicial, sino también en el administrativo, cuando se impide al particular el acceso a la justicia como consecuencia de la actuación de la Administración. Y se afirmaba lo siguiente: "En el caso que nos ocupa, siendo que las liquidaciones presentadas son firmes, no se puede acudir a la vía judicial a menos que se agote la vía administrativa previa".

La Comisión no ha compartido esta argumentación, advirtiendo, inicialmente, que no es posible un traslado automático, sino con las matizaciones necesarias, del derecho fundamental del artículo 24 de la Constitución en el ámbito administrativo. En especial, ha constatado que, en el supuesto concreto, es relevante que "no se acredita la existencia de una situación de indefensión. En este sentido, no es objeto de discusión en el expediente la corrección del procedimiento o, *a contrario*, la existencia de infracciones procedimentales sustanciales, la regularidad del otorgamiento del trámite de audiencia y de las notificaciones practicadas o la correcta indicación del recurso que se podía interponer contra las liquidaciones tributarias, acción que no fue ejercitada por la interesada y que fue determinante para la firmeza del acto". En la misma línea, se citan el Dictamen 96/2020 de la propia Comisión Jurídica Asesora y los dictámenes 102/2007 y 100/2020 del Consejo Consultivo del Principado de Asturias.

En suma, en los dictámenes 163/2020 y 164/2020 se ha concluido la no concurrencia de la causa de nulidad de la letra a) del artículo 217.1 de la LGT con fundamento en la lesión del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución.

c) En cuanto al principio de igualdad, la Comisión ha señalado que el artículo 14 de la Constitución reconoce el principio de igualdad ante la ley y que se trata de un principio constitucional susceptible de amparo constitucional (artículos 53.2 de la Constitución y 41.1 de la LOTC).

En ambos casos, según los instantes de la revisión, el principio de igualdad se había vulnerado en la medida en que la normativa reguladora del IIVTNU, al obligar a tributar en todo caso, da un trato desigual entre las personas que han obtenido una plusvalía real y las otras que, en realidad, han sufrido una minusvalía con la transmisión del inmueble. Complementariamente, se añadía que este principio de igualdad se debe vincular con el principio de capacidad económica.

La Comisión tampoco ha compartido esta argumentación. Ha apreciado, de entrada, que el reproche de los interesados se dirige directamente a la Ley,

posteriormente declarada inconstitucional y nula, en los términos de la STC 59/2017. Es así que la hipotética vulneración denunciada no es del principio de igualdad en la aplicación de la Ley por la Administración, sino del principio de igualdad ante la ley. Con mención de su propia doctrina en relación con las dos vertientes del principio de igualdad, contenida en el ya citado Dictamen 6/2007, se concluye que "el Ayuntamiento se limitó a aplicar la legislación válida y vigente en aquel momento, sin que sea posible la aplicación retroactiva de la doctrina de la STC 59/2017 en los términos ya indicados. Por lo tanto, es incorrecta la afirmación según la cual las liquidaciones tributarias se habrían practicado sin la existencia de regulación del tributo y, por lo tanto, faltando cobertura legal".

En resumen, pues, también se ha concluido en los dictámenes 163/2020 y 164/2020 la no concurrencia de la causa de nulidad de la letra a) del artículo 217.1 de la LGT con fundamento en la lesión del principio constitucional de igualdad del artículo 14 de la Constitución.

6.3
La causa de nulidad del artículo 217.1.c) de la LGT: actos de contenido imposible

La causa de nulidad del artículo 217.1.c) de la LGT, en relación con liquidaciones del IIVTNU, se ha planteado en los dictámenes 165/2020 y 166/2020. La concurrencia de esta causa se justificaba por los interesados, brevemente, en base a "la ausencia objetiva y acreditada de incremento de valor de los terrenos y por tanto la no sujeción al IIVTNU por inexistencia del hecho imponible", y, en segundo lugar, "el cálculo de la liquidación aplicando los preceptos declarados nulos e inconstitucionales por el Tribunal Constitucional, con efectos *ex origine*, y la exigencia del tributo a una situación inexpresiva de capacidad económica son actuaciones manifiestamente contrarias al ordenamiento jurídico" (Dictamen 165/2020), o bien indicando lo siguiente: "Es obvio que el manifiesto error sobre el hecho imponible en la liquidación encaja perfectamente en cualquiera de los dos supuestos tasados para la revisión de actos nulos, pues por un lado, la liquidación girada respecto de un hecho imponible que no se ha producido equivale a un acto de contenido imposible y, por otro lado, la liquidación ha provocado un derecho de crédito a favor de la Administración por un hecho imponible inexistente" (Dictamen 166/2020).

En relación con la causa de nulidad prevista en los artículos 217.1.c) de la LGT y 47.1.c) de la LPAC la Comisión se ha pronunciado, de conformidad con reiterada jurisprudencia (por todas, las sentencias de la Sala de lo Contencioso

del Tribunal Supremo, Sección Quinta, de 3 de diciembre de 2008, recurso n.º 219/2004, y de 2 de febrero de 2017, recurso n.º 91/2016), sobre el significado y el alcance de la noción de imposibilidad referida a la causa de nulidad citada. En este sentido, en ambos dictámenes se expone lo siguiente: "En el marco general de la necesidad de una interpretación estricta de las causas de nulidad de pleno derecho, la imposibilidad solo será causa de nulidad si se dan las dos condiciones siguientes. En primer lugar, que se trate de una imposibilidad física o material: el cumplimiento del contenido del acto administrativo ha de ser imposible en términos fácticos. Por tanto, no ha de ser una imposibilidad jurídica, es decir, que el cumplimiento del acto no sea posible por su incompatibilidad con la ley […] Hay que advertir, no obstante, que la jurisprudencia ha ampliado esta noción de imposibilidad, admitiendo como supuestos de nulidad de pleno derecho no solo los casos de imposibilidad física (actos que resultan inadecuados, en forma total, a la realidad física sobre la que recaen), sino también los de imposibilidad lógica (actos que adolecen de contradicción interna en sus términos por oponerse a las leyes físicas inexorables o a lo que racionalmente se considera insuperable) y algunos casos de indeterminación, ambigüedad o ininteligibilidad del contenido del acto que comportan su imposibilidad. Además, como segunda condición se exige que la imposibilidad como causa de nulidad sea originaria, es decir, que esté ya presente en el momento en que se dictó el acto. Por tanto, con exclusión de la imposibilidad sobrevenida (entre otros, dictámenes 117/2004, 322/2009, 408/2012, 26/2013, 356/2014, 140/2015, 138/2017, 75/2018, 328/2018 y 96/2019)". En este mismo sentido se pronuncian otros órganos consultivos (dictámenes 2865/2000, 1364/2003 y 961/2015 del Consejo de Estado; 342/2018 del Consejo Consultivo de Castilla y León; y 100/2020 del Consejo Consultivo del Principado de Asturias).

La Comisión, en estos dos dictámenes, ha declarado que la imposibilidad alegada no es física o material, sino, si acaso, jurídica. Se ha expresado el argumento siguiente: "El acto objeto de revisión se dictó sin la concurrencia de impedimento fáctico, en presencia de un hecho imponible, por el órgano competente y después de la tramitación del procedimiento legalmente previsto, de conformidad con la normativa en aquel momento vigente. Cabe advertir, en todo caso, la no aplicación retroactiva de la nulidad declarada por la STC 59/2017 a las liquidaciones firmes en el momento de su publicación, como es el supuesto que se examina. En definitiva, el Ayuntamiento dictó el acto sin la existencia de obstáculos, en aplicación de una normativa válida y eficaz". Y se ha subrayado el hecho de que otros órganos consultivos también así lo han considerado. En particular, el Consejo Consultivo del Principado de Asturias, en el Dictamen 100/2020, ha afirmado, en relación con la causa de nulidad prevista en la letra c) del artículo 47.1 de la LPAC, equivalente a la que se

examina, lo siguiente: "Sin embargo, no puede compartirse el alcance que se pretende anudar al vicio esgrimido, ya que lo que se alega como supuesto de imposibilidad podría ser un caso de imposibilidad jurídica pero no de imposibilidad fáctica, que es la única susceptible de originar una nulidad de pleno derecho, tal y como viene reiterando este Consejo (entre otros, Dictamen n.º 121/2006 y 161/2019). Como apunta la Administración municipal en la propuesta de resolución, 'en el supuesto que nos ocupa, no estamos ante un supuesto de imposibilidad material o física del acto', pues por el interesado 'se ha formalizado la transmisión de unos terrenos […] cuyas liquidaciones tributarias fueron practicadas con total observancia de la normativa'".

Por consecuencia, la Comisión ha concluido, en los dictámenes 165/2020 y 166/2020, la no concurrencia de la causa de nulidad de la letra c) del artículo 217.1 de la LGT.

6.4
La causa de nulidad del artículo 217.1.f) de la LGT: actos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición

La Comisión se ha pronunciado sobre la causa de nulidad del artículo 217.1.f) de la LGT relativa a actos contrarios al ordenamiento jurídico por los cuales se adquieren facultades o derechos faltando los requisitos esenciales, en relación con liquidaciones tributarias del IIVTNU, en los dictámenes 163/2020, 164/2020, 165/2020, 166/2020, 167/2020, 292/2020, 293/2020, 10/2021, 27/2021, 91/2021 y 92/2021.

En relación con esta causa de nulidad de la LGT y prevista también en el artículo 47.1.f) de la LPAC, la Comisión ha recordado que se ha pronunciado reiteradamente, por ejemplo, en los dictámenes 90/2020, 115/2020 y 116/2020, entre muchos otros, "en el sentido de que la interpretación del carácter de aquello que es esencial –que constituye un concepto jurídico indeterminado– se debe aplicar de una manera estricta, ya que, de lo contrario, se caería en inseguridad jurídica. Si la falta de cualquiera de los requisitos exigidos para adquirir un derecho o una facultad fuera suficiente para declarar la nulidad del acto, la regla general dejaría de ser la simple anulabilidad y pasaría a ser la nulidad de pleno derecho. El concepto de requisito esencial para adquirir derechos, que utiliza la letra f) mencionada, puede permitir apreciar la existencia de nulidad radical en supuestos de colisión cualitativa, para entender que esta se da cuando el contenido de la resolución que ampara nuevas situaciones o nuevos derechos se fundamenta en hechos o requisitos

inexistentes o inadecuados para dar lugar a esta adquisición de posiciones. La esencialidad de los requisitos se encuentra en la función determinante para dar lugar al nacimiento de los derechos o de las situaciones mencionadas, teniendo presente los presupuestos de hecho que, en cada caso, tienen que concurrir necesariamente en el sujeto, de acuerdo con la normativa aplicable".

De manera general, los promotores de los procedimientos de revisión consideraban que la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL comporta la existencia de un acto administrativo expreso (la liquidación) contrario al ordenamiento jurídico, como se ha afirmado en la STC 59/2017, que permite al ayuntamiento adquirir un derecho (al cobro o a exigir el importe de la liquidación) sin tener los requisitos esenciales para su adquisición (carencia de cobertura legal para la liquidación provocada por la declaración de nulidad de los preceptos legales mencionados).

Antes de entrar en este tema, la Comisión ha analizado la controversia jurídica relativa a si la causa de nulidad es aplicable con relación a la Administración, es decir, si la causa de nulidad de la letra f) del artículo 217.1 de la LGT, y el equivalente del artículo 47.1 de la LPAC, se refiere exclusivamente a la hipótesis de la falta de requisitos esenciales de los particulares o también se incluye el caso de falta de estos requisitos por la Administración. Se ha estimado que, en estrecha conexión con esta cuestión, hay que determinar si la causa de nulidad de la letra f) es aplicable solo a los actos tributarios favorables para los particulares o también a los de gravamen. A continuación, la Comisión ha constatado que gran parte de los órganos consultivos que se han pronunciado expresamente sobre ese asunto limitan, subjetivamente, el alcance de la causa de nulidad de la letra f) únicamente al supuesto de falta de requisitos esenciales de los particulares, sin admitir la extensión a la Administración, y, objetivamente, a los actos tributarios favorables para los ciudadanos, excluyendo los de gravamen (se mencionan, en esta línea, el Dictamen 203/2018 del Consejo de Estado, entre muchos otros del mismo órgano; los dictámenes 44/2015, 136/2019 y 100/2020 del Consejo Consultivo del Principado de Asturias; 4/2018 y 19/2018 del Consejo de Navarra; y 247/2019, 42/2020 y 88/2020 del Consejo Consultivo de Canarias). Así, sirva de muestra de la línea interpretativa el Dictamen 203/2018 del Consejo de Estado, en que se manifestó que "el Consejo de Estado ha subrayado […] que esta causa se estableció para actos que determinan el nacimiento de derechos o facultades en el particular y no en la Administración. En este caso, los actos administrativos a los que se refiere el interesado no son actos por los que adquiera derecho o facultad alguna, sino que es, para él, un acto de gravamen. La liquidación provisional y el acuerdo sancionador no confieren derechos al ahora reclamante, sino a la Administración y, por tanto, no puede aplicarse la causa prevista en el artículo 217.1.f) de la LGT".

No obstante, la Comisión también ha resaltado que, en defensa de la tesis interpretativa contraria, se ha posicionado destacadamente el Consejo Consultivo de Andalucía y, en particular, en el Dictamen 648/2018, sobre una revisión de oficio de una liquidación del IIVTNU, de este órgano consultivo, en línea con sus dictámenes 89/2004, 140/2006 y 547/2013. Y de manera puntual, también la misma Comisión Jurídica Asesora, en dos dictámenes que se comentan, el 328/2018 y el 331/2018, se pronunció en defensa de esta tesis interpretativa favorable a la extensión de la causa de nulidad de la letra f) del artículo 217.1 de la LGT a la Administración.

A continuación, se ha puesto de manifiesto que la primera tesis interpretativa, más restrictiva, es la exactamente mantenida en las recientes SSTS, referidas específicamente al supuesto objeto de los procedimientos de revisión. Así, se ha destacado el pronunciamiento de la STS n.º 436/2020, en el que el órgano jurisdiccional ha expresado, en relación con el artículo 217.1.f) de la LGT, lo siguiente: "El precepto en cuestión, sin embargo, 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".

En el Dictamen 27/2021, la Comisión ha indicado expresamente que comparte el pronunciamiento judicial comentado, en base a la siguiente consideración: "La terminología utilizada por el legislador en la Ley General Tributaria, con una clara influencia de la teoría general de las obligaciones propia del derecho privado, puede inducir a confusión cuando utiliza la expresión 'derecho' en relación con la Administración tributaria. No obstante, la facultad de esta Administración de liquidar el tributo y exigir el pago correspondiente no se tiene que entender como un derecho subjetivo, en sentido estricto, sino como el resultado del ejercicio de una potestad en el marco del ejercicio de una función administrativa atribuida legalmente". Y también: "En este sentido, la potestad tributaria es una potestad administrativa, situación jurídica subjetiva activa o de poder que se diferencia del derecho subjetivo, como el derecho de crédito. En este punto, hay que recordar que, a diferencia del derecho subjetivo, el titular de la potestad no es libre de decidir su ejercicio, en la medida en que este ejercicio es necesario para la consecución de la finalidad de interés público determinante de la atribución legal de la potestad. Y, además, también como rasgo distintivo, hay que poner de relieve que la potestad no se ejercita en beneficio propio de su titular, sino de uno tercero, en el caso de las potestades administrativas, del interés general propio de la

comunidad en su conjunto. Hay que advertir, en definitiva, que la limitación subjetiva de la causa de nulidad de la letra f), a pesar de la ambigüedad de su dicción literal, únicamente a los derechos adquiridos por particulares, sin extensión a la Administración, es la interpretación que resulta más natural del precepto y que mejor se corresponde con su origen desde una perspectiva histórica, en concreto, con la recepción por el legislador de una doctrina jurisprudencial previa dictada en relación con la adquisición de derechos por particulares en materia urbanística, en supuestos de silencio administrativo, sin tener los requisitos exigidos por el ordenamiento jurídico".

Para acabar el análisis de la concurrencia de esta causa de nulidad en los supuestos concretos examinados, el órgano consultivo ha recordado que "la liquidación se hizo en aplicación de una legislación válida y vigente en aquel momento, sin que tenga efectos retroactivos la declaración de nulidad, derivada de la declaración de inconstitucionalidad de la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 59/2017, de los preceptos del TRLHL relativos al cálculo de la plusvalía", y que no es aceptable, por tanto, el argumento de la falta de cobertura legal de la decisión administrativa objeto de revisión.

Se ha concluido, pues, la no concurrencia de la causa de nulidad de la letra f) del artículo 217.1 de la LGT en los casos examinados.

6.5
La causa de nulidad del artículo 217.1.g) de la LGT: cualquier otro supuesto establecido expresamente en una disposición de rango legal

La Comisión ha analizado la causa de nulidad del artículo 217.1.g) de la LGT relativa a la lesión de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional en los dictámenes 163/2020, 164/2020, 292/2020, 27/2021, 92/2021 y 93/2021.

Los instantes de la revisión alegaban la concurrencia de esta causa de nulidad en relación con el artículo 39 de la LOTC (dictámenes 163/2020, 164/2020 y 93/2021) o bien con el artículo 47.2 de la LPAC (dictámenes 292/2020, 27/2021 y 92/2021).

a) El artículo 39 de la LOTC dispone lo siguiente: "Cuando la Sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma ley, disposición o acto con fuerza de ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia". Según el razonamiento de los interesados, del hecho de que la STC 59/2017 haya declarado la inconstitucionalidad y, por lo tanto, la nulidad de los preceptos del TRLHL relativos al cálculo de la plusvalía, hay que

derivar la nulidad de las liquidaciones tributarias objeto del procedimiento de revisión.

La Comisión no ha compartido esta afirmación. Ha entendido que el artículo 39 de la LOTC no establece una causa de nulidad de pleno derecho de los actos administrativos y, por lo tanto, no puede concurrir la causa de nulidad invocada de la letra g) de la LGT. Ha señalado lo siguiente: "De la lectura de este precepto, en efecto, se llega a la conclusión que hace referencia a disposiciones o actos con fuerza de ley y, además, su inconstitucionalidad y, por lo tanto, nulidad, tiene que ser declarada expresamente por el Tribunal Constitucional (por conexión o consecuencia)". Por último, ha destacado que esta es también la posición mantenida por el Tribunal Supremo en las sentencias recientes precitadas 436/2020 y 454/2020.

b) El artículo 47.2 de la LPAC regula las causas de nulidad de pleno derecho de las disposiciones administrativas de carácter general, en caso de que "vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales". En relación con esta alegación, la Comisión también ha considerado que no se puede estimar, y ha recordado que los supuestos de nulidad establecidos en este precepto no son de aplicación a los actos administrativos, ni tampoco, en consecuencia, a la liquidación del IIVTNU objeto de revisión. Para acabar, ha señalado que en este mismo sentido se pronuncia también la STS n.º 436/2020 citada.

En ambos tipos de casos analizados, pues, se ha concluido la no concurrencia de la causa de nulidad de la letra g) del artículo 217.1 de la LGT.

7
Conclusiones

1. Es doctrina reiterada de la Comisión Jurídica Asesora que la potestad de revisión de oficio, también en el ámbito tributario, puesto que permite expulsar del mundo jurídico los actos administrativos que presentan vicios de legalidad especialmente graves, es una técnica excepcional, contraria al principio de intangibilidad de los actos administrativos, y es expresión coherente del también carácter excepcional que tiene la nulidad de pleno derecho dentro de la institución de la invalidez, dado que, en el derecho administrativo, la regla general es la anulabilidad de los actos administrativos contrarios al ordenamiento jurídico, de manera que solo es procedente la nulidad absoluta en los casos expresamente previstos en la ley.

2. De acuerdo con la doctrina establecida en los dictámenes objeto de esta crónica, la Comisión Jurídica Asesora, partiendo del análisis de la controversia jurídica surgida en relación con la aplicación retroactiva de la STC 59/2017, de 11 de mayo, ha considerado que no se puede aplicar retroactivamente la declaración de inconstitucionalidad parcial de la regulación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, contenida en la mencionada sentencia, a liquidaciones tributarias que fueran firmes en la fecha de publicación de esta en el Boletín Oficial del Estado, el 15 de junio de 2017.

3. Sobre el procedimiento a seguir, se ha indicado que la pretensión de devolución de ingresos indebidos, si el acto de aplicación de los tributos ha ganado firmeza, debe articularse necesariamente a través de los procedimientos especiales de revisión previstos en la legislación tributaria (artículo 221.3 de la LGT, en relación con el artículo 216 y ss. de la misma Ley) y, si la vía escogida es una revisión de oficio, necesariamente debe fundamentarse en la concurrencia de una de las causas de nulidad de pleno derecho reguladas en el artículo 217.1 de la LGT.

4. Con respecto a las causas de nulidad, en esta crónica se ha recogido la doctrina del órgano consultivo catalán expresada en los dictámenes reseñados, en relación con cada una de las letras del artículo 217.1 de la LGT invocadas, esgrimidas en relación con liquidaciones tributarias que habían alcanzado firmeza antes del 15 de junio de 2017.

4.1. En cuanto a la causa de la letra a) relativa a la "lesión de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional", que es la que se ha examinado con mayor frecuencia, se ha invocado aludiendo al principio de capacidad económica reconocido en el artículo 31.1 de la Constitución, pero el órgano consultivo ha negado la concurrencia de esta causa en los casos examinados y ha recordado, en línea con la posición de los tribunales y otros órganos consultivos, que esta causa de nulidad de actos administrativos tributarios limita expresamente su alcance a la vulneración de los derechos y libertades reconocidos en los artículos 14 a 29 y la objeción de conciencia del artículo 30 del texto constitucional.

4.2. La Comisión también ha negado la concurrencia de la causa de la letra c) del artículo 217.1 de la LGT, relativa a "actos de contenido imposible", por considerar que, en ambos supuestos, no se trataba de ningún caso de imposibilidad física o material, ni de imposibilidad lógica, sino, si acaso, jurídica, la cual no queda incluida en la noción de imposibilidad a los efectos de esta causa, recogida en su propia doctrina y en la jurisprudencia de los tribunales.

4.3. Con relación a la causa de la letra f) del mismo artículo 217.1 de la LGT, sobre 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", se ha concluido la no concurrencia de la causa en estos supuestos y, entre otras consideraciones, la Comisión se ha posicionado en el sentido de que esta causa se refiere únicamente a derechos adquiridos por los particulares, sin extensión a la Administración, como interpretación más natural del precepto y que mejor corresponde a su origen desde una perspectiva histórica.

4.4. Finalmente, con referencia a la causa de la letra g) del mencionado artículo 217.1 de la LGT, "cualquier otro supuesto que se establezca expresamente en una disposición de rango legal", se ha planteado en relación con el artículo 39 de la LOTC y en conexión con el artículo 47.2 de la LPAC. La Comisión Jurídica Asesora ha observado que ninguno de los preceptos que se invocaban y analizaban regulaba una causa de nulidad de actos administrativos, por varios motivos, y, en definitiva, ha negado también la concurrencia de esta causa de nulidad en los procedimientos en que se ha planteado.