

**Expediente:** 9/2008

**Objeto:** Revisión de oficio de resolución de la Alcaldía del Ayuntamiento del Valle de Egüés de 24 de enero de 2001 de concesión de licencia de legalización de obras de vivienda familiar y liquidación del ICIO.

**Dictamen:** 8/2008, de 31 de marzo

## **DICTAMEN**

En Pamplona, a 31 de marzo de 2008,

el Consejo de Navarra, integrado por don Enrique Rubio Torrano, Presidente; don José Antonio Razquin Lizarraga, Consejero-Secretario; don Alfredo Irujo Andueza, don Julio Muerza Esparza, don José María San Martín Sánchez y don Eugenio Simón Acosta, Consejeros,

siendo ponente don José Antonio Razquin Lizarraga,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

### **I. ANTECEDENTES**

#### **I.1ª. Formulación de la consulta**

El Presidente del Gobierno de Navarra, mediante escrito que tuvo entrada en este Consejo de Navarra el 11 de febrero de 2008, traslada, conforme al artículo 19.3, en relación con el artículo 16.1 de la Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, del Consejo de Navarra, modificada por la Ley Foral 25/2001, de 10 de diciembre, (en adelante, LFCN), la solicitud de dictamen de este Consejo formulada por la Alcaldesa en funciones del Ayuntamiento del Valle de Egüés sobre la revisión de oficio de la resolución de la Alcaldía de dicho Ayuntamiento de 24 de enero de 2001, por la que se concedió a don ... licencia para legalización de obras en la vivienda unifamiliar de la parcela 11 de la urbanización ... en término del Concejo de Alzuza y se practicaron liquidaciones por Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras por importe de 1.894.222 pesetas y por la tasa de otorgamiento de licencia por importe de 84.188 pesetas.

## **I.2ª. Antecedentes de hecho**

De la documentación remitida a este Consejo resultan los siguientes hechos relevantes:

**Primero.-** Con fecha 27 de noviembre de 2000, don ..., en representación de ..., solicitó del Ayuntamiento de Egüés la concesión de licencia para legalización de obras en la vivienda unifamiliar, de su propiedad, en la parcela 11 de la urbanización ..., acompañando el proyecto técnico correspondiente y la documentación de fin de obra.

En este proyecto técnico, con un presupuesto general total de 45.040.383 pesetas, se indica que las obras de construcción en la parcela 11 se ejecutaron por la promotora, sin proyecto técnico; que con fecha 23 de agosto de 1994 la empresa vendió la propiedad completa de la parcela y la participación proindivisa de comunes de urbanización correspondiente, con las obras ejecutadas y las cargas adquiridas a don ..., quien desde entonces es propietario de ella, estando en esa fecha la ejecución de la vivienda en fase de obra, como así consta en la escritura; que fue el nuevo propietario quien a su costa completó los trabajos de ejecución de la vivienda hasta la finalización de las obras, pasando a residir en la vivienda; por lo que no disponiendo la vivienda de proyecto de ejecución de obras ni de certificado de fin de obras, se hace necesaria la redacción de un proyecto de legalización que contemple ambos aspectos y que permita dar por terminadas las obras a efectos oficiales.

Asimismo, en igual fecha, don ..., tras señalar que se habían terminado las obras, solicitó del Ayuntamiento del Valle de Egüés la concesión de licencia de primera utilización de la vivienda unifamiliar de la parcela 11 de la urbanización ... de su propiedad y el alta en la contribución territorial.

Consta en el expediente copia de la escritura pública de compraventa con subrogación, otorgada el 23 de agosto de 1994, por la que don ... y su esposa adquirieron dicha vivienda unifamiliar a la ...

**Segundo.-** La Alcaldía del Ayuntamiento del Valle de Egüés, por resolución de 24 de enero de 2001 y previos informes del Servicio de

Vivienda del Gobierno de Navarra y de la Arquitecta municipal, concedió la licencia para legalización de obras en la vivienda unifamiliar de la parcela 11 de la urbanización ... en término del Concejo de Alzuza y practicó liquidaciones por Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras por importe de 1.894.222 pesetas y por la tasa de otorgamiento de licencia en cuantía de 84.188 pesetas.

Asimismo, la Alcaldía del Ayuntamiento del Valle de Egüés, por resolución de 24 de enero de 2001, concedió la licencia de primera utilización para vivienda en parcela número 11 de la urbanización ... en término del Concejo de Alzuza.

Dichas resoluciones, con indicación de los recursos procedentes, fueron notificadas al interesado en fecha 25 de enero de 2001.

Por otra parte, con fecha 8 de febrero de 2001, don ... presentó ante el citado Ayuntamiento un anexo al proyecto de legalización, en contestación a requerimiento de la oficina municipal de licencias, reflejando en planos del proyecto la compartimentación en locales que existe en el sótano de la vivienda.

**Tercero.-** Ante la falta de abono de aquellas liquidaciones, el Ayuntamiento del Valle de Egüés procedió a su recaudación ejecutiva por vía de apremio, mediante la publicación de anuncio en el tablón de anuncios y en el Boletín Oficial de Navarra núm. 48 de 18 de abril de 2003. A ello siguió la diligencia de embargo de 12 de enero de 2004, notificada el 16 de enero de 2004, procediéndose a embargar saldos de distintas cuentas bancarias con fechas 16 y 17 de noviembre de 2004 y 15 de abril de 2005.

Por otra parte, con fecha 25 de noviembre de 2004, el Alcalde del Ayuntamiento del Valle de Egüés se dirigió tanto al Concejo de Alzuza como a la ....., para conocer si aquel había percibido tasas por licencia de obra para vivienda en la parcela número 11 de la Urbanización ... y, en caso de no haber sido satisfechas, si dicha liquidación está incluida en la masa de quiebra de ...

La ..., contestó mediante escrito de 16 de diciembre de 2004 manifestando que las tasas por licencia de construcción de la citada vivienda nº 11 no fueron abonadas en su momento por dicha promotora y su importe no está incluido en la masa de la quiebra; indicando que el proyecto de ejecución de la vivienda nº 11 no fue retirado del Colegio de Arquitectos por parte de ..., ni, por tanto, presentado al Ayuntamiento. Las licencias de construcción de los chalets fueron otorgadas con base a un proyecto básico global.

**Cuarto.-** Con fecha de 19 de diciembre de 2005, don ... dirigió escrito al Ayuntamiento de Egüés solicitando la declaración de nulidad de la resolución de la Alcaldía de 24 de enero de 2001 por la que se practica la liquidación por el impuesto de construcciones, instalaciones y obras relativas a su vivienda por importe de 1.894.222 pesetas. Y ello con base, resumidamente, en los motivos siguientes:

- a) Por resolución de la Alcaldía del Ayuntamiento de Egüés de 11 de marzo de 1992 se concedió a la ..., licencia de obras para 82 viviendas unifamiliares en el plan parcial de Alzuza; licencia que quedó sujeta al pago de una tasa municipal de 43.481.090 pesetas, sin cuyo pago no podían iniciarse las obras.
- b) En fecha 23 de agosto de 1994 otorgó escritura pública de compraventa de la vivienda ejecutada por dicha promotora en la parcela nº 11 del polígono ..., ejecutada al amparo de la licencia de obras antes referida.
- c) Dado que la vivienda carecía de certificado de fin de obra y cédula de habitabilidad, contrató los trabajos de terminación con una empresa, a la que abonó el 31 de agosto de 1995 la correspondiente factura por terminación en cuantía de 4.651.115 pesetas, IVA incluido.
- d) Para obtener licencia de primera ocupación de la vivienda, en fecha 27 de noviembre de 2000 presentó un proyecto de legalización; en cuya memoria se hace constar que la vivienda y la urbanización estaban ejecutadas y terminadas.

- e) Con fecha 24 de enero de 2001 le fue concedida licencia de primera utilización. Y en la misma fecha se le otorgó licencia de legalización de obras y se le practicó liquidación por el impuesto de construcciones, instalaciones y obras relativas a su vivienda por importe de 1.894.222 pesetas. No interpuso recurso contra esta resolución pues en ningún momento creyó que debía pagar cantidad alguna por unas obras que habían sido ejecutadas al menos seis años antes con amparo en una licencia de obras de 1992.
- f) Su sorpresa surge cuando desde su entidad bancaria le llamaron para comunicarle que habían sido embargadas sus cuentas bancarias por la Agencia Ejecutiva del Ayuntamiento de Egüés, con fundamento en el impago de la cantidad liquidada por importe de 1.894.222 pesetas por resolución de la Alcaldía de 24 de enero de 2001.
- g) Por tanto, dado que la vivienda ya estaba ejecutada al amparo de una licencia de obras, considera que no cabe practicar nueva liquidación del impuesto de construcciones, instalaciones y obras, por lo que resulta nula la resolución de la Alcaldía de 24 de enero de 2004 y en consecuencia los embargos practicados al objeto de hacer efectiva la nueva liquidación del impuesto.

**Quinto.-** Por Decreto 309/2006, de 22 de mayo, la Alcaldía del Ayuntamiento del Valle de Egüés acordó inadmitir la anterior solicitud de declaración de nulidad “por no basar la misma en ninguna causa de nulidad legalmente tasada, resultando como resulta la citada resolución conforme a derecho”.

**Sexto.-** Frente a la precedente resolución municipal de inadmisión de la declaración de nulidad instada por el citado particular, éste interpuso recurso contencioso-administrativo que fue estimado en lo sustancial por Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Pamplona núm. 69/2007, de 19 de marzo. De esta Sentencia, interesa destacar los aspectos siguientes:

a) El acto recurrido fue el Decreto 309/2006, de 22 de mayo, por el que se desestima la solicitud de nulidad de la resolución de la Alcaldía de 24 de enero de 2001 (fundamento primero).

b) La Sentencia, tras recoger las posiciones de las partes (fundamento primero), rechaza la alegación del Ayuntamiento de que la resolución impugnada se limitó a inadmitir la solicitud de declaración de nulidad por no estar basada en ninguna causa de nulidad legalmente tasada, ya que en ella “se examina con detalle el fondo de la solicitud y desestima los argumentos o alegaciones efectuados por el administrado”, añadiendo que “desde luego, aquí y ahora procede entrar a examinar el fondo del asunto, máxime cuando la propia Administración, en vía administrativa, resuelve y analiza el fondo del asunto” (fundamento segundo). Y en el mismo fundamento, la sentencia de instancia fija los hechos que entiende como acreditados.

c) A continuación (fundamento tercero), examina el régimen del ICIO, señalando que fue implantado en Navarra a partir de 1 de enero de 1996 y que, de acuerdo con la jurisprudencia “al no devengarse el ICIO en este caso en el comienzo de las obras, no se devenga tampoco en el curso de las mismas, ni al finalizar”; y realiza distintas citas de la jurisprudencia menor (fundamentos cuarto y quinto).

d) Después la Sentencia desciende al caso (fundamentos sexto y séptimo), afirmando (fundamento sexto):

“Ciertamente, la resolución del Ayuntamiento del Valle de Egüés de enero de 2001 no fue recurrida en tiempo y forma por el demandante -y bien pudo haberlo hecho-. Pero también es cierto que a esa fecha había prescrito cualquier tasa y, en cualquier caso, esa liquidación era nula, por cuanto que no se había devengado el ICIO -como hemos dicho-.

Por lo tanto, y teniendo en cuenta que de lo que se trata es de garantizar la justicia material -más que la formal-, no queda sino estimar la pretensión de la parte demandante; y ello sin perjuicio de que, efectivamente, se declare que la obra nueva ejecutada por el actor, en cuanto a la compartimentación en el local existente en el

sótano, sea construcción susceptible de nuevo gravamen; y a estos efectos el Ayuntamiento del Valle de Egüés podrá, si no ha prescrito la acción para liquidar la tasa correspondiente, llevar a cabo las actuaciones pertinentes; pero lo que no se puede es gravar la vivienda al completo. Conviene, llegados a este punto añadir que no consta la notificación en forma de la providencia de apremio, ex art. 103 del Reglamento General de Recaudación, la cual es irregular.”

Y en el siguiente fundamento dice que:

“**SÉPTIMO.-** Dicho esto, para finalizar es necesario entrar a examinar el art. 102 de la Ley de Procedimiento Administrativo 30/92. Porque, efectivamente -y poniéndolo en relación con lo que hemos indicado anteriormente-, el acto administrativo objeto del presente recurso contencioso-administrativo trae causa de un acto administrativo que esta Juzgadora, en cuanto al fondo, ha estimado nulo -por las razones antes expuestas-, pero que no fue recurrido en tiempo y forma, por lo que ganó firmeza. El actor, por lo tanto, solicitó que se procediera a la revisión de ese acto nulo y, si bien no utiliza, quizás, la terminología más adecuada-; sin embargo, del contenido del escrito presentado en su día, y también de la propia resolución que es objeto del presente recurso contencioso-administrativo, así se deduce. El Ayuntamiento del Valle de Egüés inadmite esta solicitud de nulidad porque entiende que no se basa en alguna de las causas de nulidad del artículo 62. Esta Juzgadora no está de acuerdo; efectivamente, sí que se basa la solicitud en las causas de nulidad del artículo 62, puesto que se señala que el acto en cuestión se dictó prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados. Al margen de si efectivamente procedía o no admitir a trámite esta solicitud -porque en realidad lo que hace el Ayuntamiento es inadmitir a trámite, aunque entra en el fondo-, inadmite a trámite y sobre esta cuestión es sobre la que esta Juzgadora habría de entrar -en este sentido se puede dar razón a la parte demandada-. Se debió admitir a trámite, a juicio de esta

Juzgadora, sin perjuicio de que luego se le dé o no se le dé la razón y se revise el acto, En cualquier caso -como hemos dicho anteriormente- el Ayuntamiento del Valle de Egüés no se limita a inadmitir a trámite sino que realmente desestima la petición de revisión del acto. En conclusión entonces, -por las razones antes expuestas- procede estimar en lo sustancial el presente recurso contencioso-administrativo con las matizaciones expuestas en el cuerpo de la presente resolución”.

e) Finalmente, el fallo de la Sentencia dice así:

“Que debo estimar como estimo en lo sustancial el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador ... en nombre y representación de ... contra la actuación administrativa referenciada; y debo declarar y declaro que el Decreto de la Alcaldía nº 309/2006, de fecha 22 de mayo, no es conforme a Derecho, por lo que se anula, así como las actuaciones subsiguientes en lo que contradigan la presente resolución; sin costas.”

Contra la anterior Sentencia el Ayuntamiento interpuso recurso de apelación, al que se adhirió el demandante. Este recurso fue inadmitido, por razón de la cuantía, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia mediante Sentencia de Apelación núm. 537/2007, de 28 de septiembre de 2007.

**Séptimo.-** Por resolución de la Alcaldía del Ayuntamiento del Valle de Egüés nº 933/2007, de 31 de diciembre de 2007, se resolvió: 1) Iniciar, a petición del interesado, expediente de revisión de oficio para la posible declaración de nulidad de la resolución de la Alcaldía de 24 de enero de 2001; 2) Con carácter previo a formular propuesta de resolución y remitir el expediente al Consejo de Navarra, conceder al interesado trámite de audiencia de 10 días a los efectos establecidos en el artículo 84 de la Ley 30/1992; y 3) Dar traslado de esta resolución a los interesados y al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Pamplona en cumplimiento de la providencia de 11 de octubre de 2007 dictada en el procedimiento 197/2006.



**Octavo.-** Con fecha 21 de enero de 2008, don ... formuló escrito de alegaciones en el que manifiesta que, declarada firme la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Pamplona de 19 de marzo de 2007, el Ayuntamiento debe dar cumplimiento a dicha sentencia, en la que se acordaba que la resolución de 24 de enero de 2001 carecía de cobertura legal, por lo que procede la devolución del importe exaccionado en la vía de apremio.

**Noveno.-** La Alcaldía del Ayuntamiento del Valle de Egüés, a la vista y coincidiendo literalmente con el informe del Secretario, formula con fecha 30 de enero de 2008 propuesta de resolución en el sentido siguiente: “Declarar la inexistencia de nulidad alguna del artículo 62 de la Ley 30/1992, en el acto administrativo adoptado mediante Resolución de la Alcaldía del Ayuntamiento del Valle de Egüés de 24 de enero de 2001 por el que se concedía la licencia de legalización de obras de vivienda unifamiliar en la parcela 11 de la Urbanización ..., y se practica liquidación del ICIO por importe de 1.894.222 pesetas (11.384,50 euros)”. En su motivación se expresa que la petición no se funda en ninguna causa de nulidad de pleno derecho y que la indicada por la sentencia, consistente en haberse dictado el acto prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados [artículo 62.1.e) Ley 30/1992], no concurre en dicha resolución.

## **II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS**

### **II.1ª. Objeto y carácter preceptivo del dictamen**

La presente consulta formulada por la Alcaldía de Ayuntamiento del Valle de Egüés, a través del Presidente del Gobierno de Navarra, somete a dictamen del Consejo de Navarra la revisión de oficio de la resolución de la Alcaldía de 24 de enero de 2001 por la que se concedió a don ... licencia para legalización de obras en la vivienda unifamiliar de la parcela 11 de la urbanización ... en término del Concejo de Alzuza y se practicaron liquidaciones por Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras por

importe de 1.894.222 pesetas y por la tasa de otorgamiento de licencia por importe de 84.188 pesetas.

Ahora bien, según resulta de los antecedentes reseñados, la nulidad instada no se refiere a la totalidad de dicho acto, sino que se ciñe únicamente a un concreto aspecto del mismo: la liquidación practicada por Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras por importe de 1.894.222 pesetas. De ahí que, desde ahora, haya de indicarse que estamos ante la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho de un acto municipal en materia tributaria.

De acuerdo con la legislación tanto de procedimiento administrativo común como tributaria foral y estatal, a la que seguidamente haremos mención, en relación con los artículos 16.1.i) y 19.3 de la LFCN, es preceptivo el dictamen de este Consejo de Navarra, que se exige que sea favorable.

## **II.2ª. El marco jurídico de aplicación**

A la vista de los antecedentes reseñados, estamos ante una acción de nulidad ejercitada por un particular respecto de una liquidación municipal correspondiente al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; por lo que es preciso determinar, en primer lugar, la normativa de aplicación.

Tanto la propuesta de resolución como la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Pamplona núm. 69/2007, de 19 de marzo, aluden directamente a los motivos de nulidad de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, modificado por la Ley 4/1999, de 13 de enero (en adelante, LRJ-PAC); pero ha de tenerse en cuenta que en el presente caso se suscita la revisión de un acto nulo en materia tributaria.

La Ley Foral 6/1990, de 2 de julio, de Administración Local de Navarra (en adelante, LFAL), remite, en cuanto a las competencias, potestades y prerrogativas de los municipios a las que la legislación general reconoce a todos los del Estado (artículo 29, párrafo primero); añadiendo que aquéllos tendrán asimismo las competencias que, en materias que corresponden a

Navarra, les atribuyan las leyes de la Comunidad Foral (artículo 29, párrafo segundo). En particular, dispone que los actos de determinación de las bases y deudas tributarias gozarán de presunción de legalidad, que sólo podrá destruirse mediante revisión practicada de oficio o en virtud de los recursos pertinentes (artículo 263.2 LFAL).

La Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local (en lo sucesivo, LBRL), modificada –entre otras– por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, atribuye a los municipios la potestad de revisión de oficio de sus actos y acuerdos (artículo 4.1.g) y habilita a las Corporaciones locales para 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 (artículo 53); preceptos que se reiteran en los artículos 4.1.g) y 218, respectivamente, del Real Decreto 2568/1986, de 28 de noviembre, que aprueba el Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Corporaciones Locales.

La propia LBRL contiene una previsión específica en cuanto a la revisión de actos en materia tributaria, al disponer 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 (artículo 110.1). Por su parte, en el régimen común, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales remitía respecto de los procedimientos especiales de revisión de los actos dictados en materia de gestión tributaria a lo dispuesto en el artículo 110 de la LBRL y prohibía la revisión de los actos administrativos confirmados por sentencia judicial firme (artículo 14, objeto de ulteriores modificaciones). Idéntica previsión se contiene ahora en el artículo 14 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

En Navarra, la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales (en adelante, LFHL), vigente a partir del 1 de febrero de 1996, regula, entre los impuestos municipales, el Impuesto sobre Construcciones,

Instalaciones y Obras. De acuerdo con su artículo 11.2, los actos de determinación de las bases y deudas tributarias así como los de fijación de cánones y demás exacciones derivadas de las restantes fuentes de ingresos de Derecho público previstos en esta Ley gozarán de presunción de legalidad, que sólo podrá destruirse mediante revisión, revocación o anulación, practicadas de oficio, o en virtud de resoluciones firmes recaídas en los recursos que contra los mismos se interpongan. Ahora bien, dicha Ley Foral no determina ni las causas de nulidad de pleno derecho ni el procedimiento de revisión de oficio de los actos tributarios locales.

La LRJ-PAC dispone que la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en su desarrollo y aplicación (disposición transitoria quinta, apartado 2, en la redacción dada por la Ley 4/1999). Ahora bien, la Ley General Tributaria de 1963, a la que remite la LRJ-PAC, ha sido derogada por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en lo sucesivo, LGT/2003), vigente desde el 1 de julio de 2004, que –a decir de su exposición de motivos– “respecto a los procedimientos especiales de revisión, destaca la aproximación a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, tanto en la enumeración de las causas de nulidad de pleno derecho como en la desaparición del procedimiento de revisión de actos anulables, exigiéndose para obtener su revisión la previa declaración de lesividad y la posterior impugnación en vía contencioso-administrativa”. Por tanto, la LGT/2003 incluye entre los procedimientos especiales de revisión la revisión de actos nulos de pleno derecho (artículo 216), dispone los supuestos o causas de nulidad de pleno derecho (artículo 217.1), fija el procedimiento para la declaración de nulidad, que puede iniciarse a instancia del interesado y requiere el dictamen favorable previo del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva Comunidad Autónoma si lo hubiere (artículo 217, apartados 2 a 4) y determina que el plazo máximo para notificar resolución expresa será de un año desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento (artículo 217.6). Previsiones que se reiteran en los artículos 4 a 6 del Reglamento general para desarrollo de la

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

En la misma línea se sitúa, en el ámbito foral, la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra (en adelante, LFGT), vigente desde el 1 de abril de 2001, cuyos preceptos se aplican igualmente a los tributos de las entidades locales de Navarra, en lo que no resulte alterado por su normativa específica (artículo 1.2). En ella se recoge la presunción de legalidad de los actos dictados por la Administración tributaria que sólo podrán anularse mediante la revisión de oficio o en virtud de los recursos pertinentes (artículo 8, párrafo primero). También incluye entre los procedimientos especiales de revisión, la revisión de actos nulos, para lo que requiere el previo dictamen del Consejo de Navarra y remite la declaración de nulidad de pleno derecho de los actos administrativos a las condiciones exigidas para ello por la legislación de régimen jurídico y procedimiento administrativo común (artículo 140), sin que en ningún caso sean revisables los actos administrativos confirmados por sentencia judicial firme (artículo 145).

La evolución normativa descrita muestra que el paralelismo y permeabilidad entre la regulación común y tributaria estatal en materia de revisión de oficio ha culminado con la plena convergencia respecto del procedimiento especial de revisión de actos nulos, ya que es idéntico su régimen jurídico tanto en las causas de nulidad como en el procedimiento, con exigencia en ambos casos del dictamen preceptivo y favorable del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva Comunidad Autónoma.

Por otra parte, el tributo a que se refiere la liquidación cuya nulidad se pretende, el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, fue creado en el régimen común por la LHL de 1988 (artículos 60.2 y 101 a 104), que entró en vigor el 30 de diciembre de 1988, con un régimen transitorio hasta su efectividad el 1 de enero de 1990. En el ámbito de Navarra, la LFHL de 1995 creó el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (desde ahora, ICIO) configurándolo con las características siguientes:

a) Naturaleza y hecho imponible: el ICIO es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, siempre que su expedición o el informe sobre su concesión, conforme a lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley Foral 6/1990, de 2 de julio, de Administración Local, corresponda al Ayuntamiento de la imposición (artículo 167 LFHL).

b) Sujetos pasivos: a título de contribuyente, las personas físicas o jurídicas que ostenten la condición de dueños de la obra y, como sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras, si no fueran los propios contribuyentes (artículo 169 LFHL).

c) Base imponible y devengo: la base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra (artículo 170.1 LFHL) y el impuesto se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia (artículo 170.4 LFHL).

d) Gestión: cuando se conceda la licencia preceptiva se practicará una liquidación provisional, determinándose la base imponible en función del presupuesto presentado por los interesados; y, a la vista de lo efectivamente realizado y del coste real efectivo, tras la oportuna comprobación administrativa, se modificará, en su caso, la base imponible anterior practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda (artículo 171, apartados 1 y 2, LFHL).

La exacción del ICIO, cuyos rasgos acabamos de reseñar, ha dado lugar a abundante jurisprudencia, a cuyo tenor lo decisivo es “no la solicitud de licencia –ni siquiera su otorgamiento-, sino la realización de la obras, o más concretamente, su iniciación”, por lo que no está sujeta al impuesto una obra iniciada antes de la entrada en vigor o efectividad -1 de enero de 1989- (Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 1998, recurso de apelación núm. 4732/1992). Por tanto,

según reiterada jurisprudencia (Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 16 de abril de 2001, recurso de casación núm. 209/1996; y de 24 de marzo de 2003, recurso de casación núm. 3126/1998), si el inicio de las obras tuvo lugar cuando el ICIO no se había implantado, teniendo en cuenta que la LHL entró en vigor el día 30 de diciembre de 1988, la liquidación era improcedente porque “estaba referida a un Impuesto que, en el momento en que podía entenderse devengado, carecía de realidad y, por ende, de efectividad”. Asimismo, constituye doctrina legal que “el plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar la respectiva liquidación definitiva por el ICIO debe computarse no desde el inicio de la obra, sino cuando ésta ya haya finalizado, a la vista de las construcciones, instalaciones y obras efectivamente realizadas y del coste real de las mismas” (Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 14 de septiembre de 2004, recurso de casación en interés de ley núm. 18/2004). En esta línea, la denominada jurisprudencia menor ha declarado que es “indiferente, a efectos de devengo de este impuesto, que la construcción hubiera finalizado o podido finalizar cuando ya estaba en vigor dicha figura impositiva” y que “el hecho imponible del ICIO se produce con independencia o al margen del otorgamiento de la licencia de obras, o como aquí, de su legalización, sin que sea admisible la idea o tesis de que el descubrimiento de la ilegalidad de lo construido en exceso abre una suerte de apertura del supuesto legalizado a toda subsunción normativa que no sea la que se deriva del ejercicio de la disciplina urbanística, aquí actuada, por cierto, pues se aplicó la sanción correspondiente, o la tributaria derivada del otorgamiento de la licencia por el sobreexceso, con el giro de la correspondiente tasa” (Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 496/2001, de 8 de junio).

En relación con la LFHL, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra núm. 150/1999, de 11 febrero (recurso núm. 1621/1995), anuló la liquidación del ICIO girada en 1995, declarando que dicho impuesto municipal no estaba incluido entre los tributos locales exigibles en la Comunidad Foral con anterioridad a la entrada en vigor de la LFHL que tuvo lugar el 1 de enero de 1996, por lo que

“la resolución administrativa impugnada contraviene el principio de reserva de ley consagrado constitucionalmente, careciendo de cobertura legal alguna para proceder a la exacción tributaria que pretende, procediendo, por ello, su anulación, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 63.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”.

### **II.3ª. Sobre el procedimiento de revisión de oficio**

En el presente caso, a la vista de los antecedentes reseñados, concurren algunas particularidades que afectan a la tramitación misma del presente procedimiento de revisión de oficio.

Según plantea el Ayuntamiento del Valle de Egüés en su propuesta de resolución, estaríamos ante una acción de nulidad ejercitada por un particular que pretende la declaración de nulidad de pleno derecho de un acto municipal de liquidación del ICIO con motivo de la concesión de licencia de legalización de obras; que se tramita en cumplimiento de la Sentencia firme del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Pamplona núm. 69/2007, de 19 de marzo, que anuló la inicial resolución municipal de inadmitir de plano aquella acción de nulidad.

En cambio, el recurrente, en su escrito de alegaciones, aunque no formula oposición a la tramitación del procedimiento de revisión de oficio, considera que el Ayuntamiento debe dar cumplimiento a dicha sentencia, en la que se acordaba que la resolución de 24 de enero de 2001 carecía de cobertura legal, por lo que procede la devolución del importe exaccionado en la vía de apremio

Por ello, es preciso determinar, con carácter previo, si a la vista del fallo de dicha Sentencia procede la tramitación del presente procedimiento, para lo que se ha dado cuenta de forma extensa de su contenido en los antecedentes.

Pues bien, sin perjuicio de algunas declaraciones que se contienen en la Sentencia de instancia, hay que atenerse a su fallo, que anula el Decreto de la Alcaldía nº 309/2006, de fecha 22 de mayo, así como las actuaciones



subsiguientes en lo que contradigan la presente resolución; pero, en cambio, no anula la resolución municipal de 24 de enero de 2001 ni dispone la devolución de lo ingresado.

Por tanto, puede entenderse correcta la actuación municipal que, a la vista de tal Sentencia firme, ha tramitado el presente procedimiento de revisión de oficio; sin que ante ello el particular haya instado, por discrepar del criterio municipal, la ejecución en otro sentido de dicha sentencia.

Estamos, por tanto, ante un procedimiento iniciado a solicitud de un interesado que insta la declaración de nulidad de una resolución municipal de liquidación del ICIO con ocasión de una licencia de legalización de obras en una vivienda unifamiliar; por lo que, desde la perspectiva procedimental, ha de acudirse a la citada regulación en la legislación tributaria del procedimiento especial de revisión de actos nulos, que lo aproxima al procedimiento administrativo común del artículo 102 de la LRJ-PAC, determinando como requisitos, en lo que ahora nos concierne, los siguientes: la iniciación a instancia del interesado, la audiencia a los interesados y el dictamen preceptivo y favorable del Consejo de Navarra.

En el presente caso, ha de entenderse adecuadamente tramitado el procedimiento ya que, instado mediante petición del particular cuya admisión fue ordenada judicialmente, la Alcaldía del Valle de Egüés resolvió iniciar la apertura de expediente, dando audiencia al interesado, quien ha presentado alegaciones, y posteriormente el Ayuntamiento ha formulado la oportuna propuesta de resolución en sentido contrario a la nulidad pretendida.

#### **II.4ª. Improcedencia de la declaración de nulidad**

La declaración de nulidad de un acto administrativo, tanto con carácter general como en materia tributaria, exige que el mismo esté incurso en uno de los supuestos o causas de nulidad de pleno derecho taxativamente fijadas en el ordenamiento jurídico. Por ello, para determinar si procede o no la revisión de oficio ha de ponderarse la causa concreta de nulidad en la que incurre el acto cuya revisión se pretende.

En el presente caso, concurren, como se ha puesto ya de manifiesto, algunas dificultades para llevar a cabo tal examen, ya que, aunque iniciado el procedimiento especial de revisión de actos nulos a instancia del interesado, éste no señala en ningún momento una específica causa de nulidad del acto. El interesado, tanto en su escrito inicial como las ulteriores alegaciones, entiende que cuando solicitó la licencia de legalización de las obras en 2000 su vivienda estaba totalmente ejecutada, al amparo de una licencia de obras concedida en 1992, sin que fuera necesario realizar obra alguna para la obtención de la licencia de primera utilización, por lo que no cabe practicar nueva liquidación del ICIO por obras que ya fueron ejecutadas por la promotora y por tanto resulta nula la resolución de 24 de enero de 2001.

De la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Pamplona núm. 69/2007, de 19 de marzo, que hemos reseñado ampliamente en los antecedentes, resulta que la vivienda había sido ejecutada antes de la petición de la licencia de legalización de las obras al amparo de una licencia concedida respecto de un proyecto básico global, sin que se hubiera retirado del Colegio profesional el proyecto de ejecución de ella ni se hubieran abonado tasas por su construcción, si bien en 1995 el actor contrató con una empresa la realización de una serie de obras de terminación de la vivienda por importe total de 6.079.491 pesetas. En la sentencia se alude a la falta de devengo en este caso del ICIO al inicio de las obras por ser éstas anteriores a la implantación del impuesto en Navarra (1996), sin que tampoco se devengue en el curso de las mismas ni a su finalización; a la infracción del principio de reserva de ley, para después aludir a que “esa liquidación era nula, por cuanto no se había devengado el ICIO”; y finalizar indicando que la solicitud se basa en la causa de nulidad consistente en que “el acto en cuestión se dictó prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados”. No obstante, declara que “la obra nueva ejecutada por el actor, en cuanto a la compartimentalización en el local existente en el sótano, sea construcción susceptible de nuevo gravamen”, si no ha prescrito, “pero lo que no se puede es gravar la vivienda al completo”.

La propuesta municipal de resolución examina tal motivo de nulidad y concluye que la liquidación no está incurso en dicha causa, ya que “la licencia de legalización es de obras realizadas en su vivienda sita en la parcela 11 de ... para las que se pide legalización, y la liquidación del ICIO y la tasa es de esas obras, no de la vivienda”; y la liquidación practicada se ajusta al presupuesto visado presentado por el interesado. A su juicio, “no se están liquidando obras con licencia concedida en 1994/1995, sino las que el propio solicitante reconoce en su petición de origen (de noviembre de 2000) que ha realizado en su vivienda”. Así pues, “el procedimiento para dictar la liquidación ha sido el legalmente previsto: previa solicitud de legalización de obras (con la documentación prevista) y emisión de los informes correspondientes con cálculo del ICIO y de la tasa conforme al presupuesto visado presentado, tal solicitud ha sido resuelta concediendo la legalización y liquidando el ICIO y la tasa”. Y tampoco se han vulnerado las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados, ya que no corresponde a ningún órgano colegiado la resolución en este caso.

La revisión de oficio de actos nulos constituye una facultad o procedimiento especial de carácter excepcional, limitado a los motivos de nulidad de pleno derecho legalmente fijados, que constituyen causas tasadas enumeradas de forma exhaustiva en los artículos 62.1 de la LRJ-PAC –al que remite la LFGT- y 217.1 de la LGT/2003. Por tanto, con independencia de otros vicios que pudieran en su caso concurrir, sólo procede la declaración de nulidad cuando concurre uno de tales motivos o causas legales de nulidad de pleno derecho. Según doctrina de este Consejo, la nulidad de pleno derecho se configura legalmente como el máximo grado de invalidez de los actos para aquellos casos de vulneración grave del ordenamiento jurídico, debiendo ser ponderada con criterios estrictos y de prudencia, dado su carácter excepcional, caso por caso, sin olvidar que la nulidad de los actos administrativos se contempla como excepción frente a la anulabilidad que, en caso de infracción legal, será la reacción e institución jurídica adecuada para reestablecer la legalidad conculcada, quedando la nulidad en consecuencia reservada a aquellos supuestos taxativamente previstos en el artículo 62.1 LRJ-PAC (Dictamen 32/2004, de 6 de septiembre).

En el presente caso, como se ha reflejado más atrás, el interesado no ha articulado ningún concreto motivo de nulidad, pues no ha hecho precisión expresa de ninguno de los supuestos legales. Por su parte, la propuesta de resolución, atendiendo a la Sentencia de instancia ya referida, ha abordado el supuesto del artículo 62.1.e) de la LRJ-PAC, entendiendo que no cabe en ninguna de sus dos vertientes.

Es evidente que no procede la segunda dimensión de este motivo de nulidad, pues aquí la competencia correspondía y fue ejercitada por un órgano unipersonal, por lo que debemos entrar a considerar la primera consistente en haberse dictado el acto prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido. Esta causa de nulidad prevista con idéntica redacción en los artículos 62.1.e) de la LRJ-PAC y 217.1.e) de la LGT/2003 se refiere cabalmente a aquellos actos en los que se ha prescindido por completo, de modo manifiesto y terminante, del procedimiento establecido, por lo que su procedencia exige la falta total de procedimiento para dictar el acto, y no la infracción de algunos de sus trámites.

Pues bien, proyectando este motivo de nulidad sobre la liquidación de constante referencia, no se advierte que ésta incurra en tal causa, ya que dicho acto tributario se dictó siguiendo el procedimiento legalmente establecido, cumplimentándose los trámites previstos al efecto. Tampoco se ha causado indefensión al interesado, pues éste tuvo conocimiento de los elementos de la liquidación y pudo haberla impugnado en vía administrativa y judicial.

Aunque no se aduce otra causa, pudiera también considerarse, en un esfuerzo dialéctico, el motivo de los artículos 62.1.a) de la LRJ-PAC y 217.1.a) de la LGT/2003, consistente en que el acto lesione los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, que son los artículos 14 a 30 de la Constitución, pero no el artículo 31; lo que nos llevaría básicamente al principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución. Pero tampoco se aprecia la concurrencia de esta causa de nulidad, ya que ni se aporta término alguno de comparación ni es reconducible a ello el pretendido error jurídico que se achaca por el interesado a la liquidación.

Cuestión distinta es que tal liquidación pudiera, en su caso, ser improcedente por contraria a la legalidad. Pero no toda infracción, incluso manifiesta, puede articularse a través del procedimiento especial de revisión de actos nulos, en el que se encuadra nuestro informe preceptivo. En este procedimiento especial no son invocables todos los vicios o ilegalidades alegables en las vías ordinarias de impugnación, sino sólo aquellos motivos específicamente establecidos por la ley como causas de nulidad de pleno derecho. Tampoco puede utilizarse la revisión de actos nulos como vía subsidiaria de los recursos administrativos esgrimiendo cualquier infracción del ordenamiento jurídico que en ellos pudo articularse.

En fin, como señala la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra núm. 1004/2004, de 21 octubre (recurso de apelación núm. 55/2004), sobre petición de revisión de liquidación del ICIO, “es requisito ineludible por tanto que el acto cuya revisión se solicita sea un acto nulo de pleno derecho y así se alegue por el invocante de la revisión” y “en el presente nos encontramos con una liquidación firme y consentida, pues no fue recurrida en tiempo y forma y para pedir a la Administración que inicie la revisión de oficio no es suficiente con alegar que tal liquidación ha podido incurrir en cualquier tipo de infracción a la legalidad ordinaria, sino que es preciso que el acto cuya revisión se insta, sea nulo de pleno derecho por alguna de las causas del citado art. 62.1”; por lo que desestima la petición de la recurrente de revisión de la liquidación que ella “dejó firme y consentida al no recurrir la liquidación practicada por el Ayuntamiento de Pamplona en tiempo y forma”. Y es que, como declaró este mismo órgano judicial en la ya citada Sentencia núm. 150/1999, de 11 febrero, se estaría ante un supuesto de anulabilidad del artículo 63.1 de la LRJ-PAC.

En consecuencia, no resulta procedente en este caso la declaración de nulidad de pleno derecho del acto tributario, al no concurrir causa de nulidad del mismo.

### **III. CONCLUSIÓN**

El Consejo de Navarra considera que no procede la revisión de oficio de la resolución de la Alcaldía del Ayuntamiento del Valle de Egüés de 24 de enero de 2001, por la que se concedió a don ... licencia para legalización de obras en la vivienda unifamiliar de la parcela 11 de la urbanización ... en término del Concejo de Alzuza y se practicaron liquidaciones por Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras por importe de 1.894.222 pesetas y por la tasa de otorgamiento de licencia por importe de 84.188 pesetas, en cuanto a la liquidación de este Impuesto.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.