

<p>Expediente: 1/2018 Objeto: Revisión de oficio por nulidad de pleno derecho de liquidaciones. Dictamen: 4/2018, de 5 de marzo 2018</p>

DICTAMEN

En Pamplona, a 5 de marzo de 2018,

el Consejo de Navarra, integrado por don José Luis Goñi Sein, Presidente accidental; doña Socorro Sotés Ruiz, Consejera-Secretaria; doña María Ángeles Egusquiza Balmaseda, y don José Iruretagoyena Aldaz, Consejera y Consejero,

siendo ponente doña M^a Ángeles Egusquiza Balmaseda,

emite por unanimidad de los asistentes el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

I.1^a. Solicitud y tramitación de la consulta

La Presidenta de la Comunidad Foral de Navarra, mediante escrito que tuvo entrada en este Consejo de Navarra el 2 de enero de 2018, conforme a lo dispuesto en el artículo 15.1, en relación con el artículo 14.1 de la Ley Foral 8/2016, de 9 de junio, sobre el Consejo de Navarra (en adelante, LFCN), recaba la emisión de dictamen preceptivo de este Consejo solicitado por el Ayuntamiento de Berrioplano/Berriobeitiko Udala sobre expediente de revisión de oficio por nulidad de pleno derecho de las liquidaciones número 73/2013 y número 29/2014 del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU), a instancia de don... y doña..., acompañándose el correspondiente expediente administrativo.

Con posterioridad, el 17 de enero de 2018, a requerimiento del Consejo de Navarra, tuvo entrada la documentación complementaria solicitada por hallarse el expediente remitido incompleto.

I.2ª. Antecedentes de hecho

De la documentación recibida por este Consejo resultan los siguientes hechos relevantes:

1.- Mediante escrito de 31 de agosto de 2017, don... y doña..., solicitaron la iniciación del procedimiento de revisión de oficio por nulidad de pleno Derecho de las liquidaciones número 73/2013, giradas por el Ayuntamiento de Berrioplano/Berriobeitiko Udala por el concepto del IIVTNU, que ascendían a la cantidad de 2.085,44 euros, y que fueron satisfechas con fecha 24 de septiembre de 2013.

En el escrito se señala que los solicitantes eran titulares por conquistas del pleno dominio de una finca adquirida, el 2 de mayo de 2008, por importe de 560.000 euros, y vendida el 22 de julio 2013 por el precio de 300.000 euros. Ello les supuso una minusvalía real de 260.000 euros y una minusvalía tasada de 190.353,60 euros. Refiere que el Tribunal Constitución, siguiendo el criterio fijado en las SSTC 26/2017, 37/2017 y 59/2017, ha declarado por unanimidad en su sentencia de 5 de junio de 2017 la inconstitucionalidad y nulidad radical de los artículos 175.2 y 175.3 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra (en adelante, LFHLN), por someter a tributación situaciones en las que no ha existido incrementos de valor, y que dicha nulidad se extiende al artículo 178.4 de la LFHL, por impedir que los sujetos pasivos puedan acreditar la carencia de una situación inexpressiva de capacidad económica. Se solicita, invocando los artículos 47.1. g) y 47.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPACAP), y alusión a la Sentencia nº 95/2017, del Juzgado Contencioso-Administrativo de Cartagena, sección 1, Rec. 220/2016, de 30 mayo de 2017, la devolución de las cantidades abonadas al Ayuntamiento con los intereses de demora. Se acompaña al escrito las liquidaciones del impuesto, la nota registral, el valor de la tasación del inmueble y las escrituras de compraventa.

2.- Con idéntica argumentación y fundamentación, don... y doña... solicitan, igualmente, mediante escrito de 31 de agosto de 2017, la iniciación del procedimiento de revisión de oficio por nulidad de pleno Derecho de las

liquidaciones número 29/2014, cuyo importe total es 2.551, 60 euros, y que fueron satisfechas el 22 de abril de 2014. Dichas liquidaciones fueron giradas en concepto de IIVRNU por el Ayuntamiento de Berrioplano/Berriobeitiko Udala como consecuencia de la venta de un inmueble de conquistas, adquirido el 27 de septiembre de 2005, por la suma de 285.000 euros, y vendido el 10 de diciembre de 2013, por la cantidad 219.450 euros. Ello les produjo una minusvalía real de 65.650 euros en su transmisión. A este escrito se acompaña las liquidaciones efectuadas y las escrituras de compraventa.

3.- El Ayuntamiento de Berrioplano/Berriobeitiko Udala solicitó informe jurídico sobre la petición de revisión de oficio y nulidad de las liquidaciones número 73/2013 del IIVTNU. El informe detalla, entre otras cuestiones, el contenido de la doctrina constitucional sobre el IIVTNU y la STC 72/2017, de 5 de junio, publicada en el BOE de 15 de julio de 2017, que ha declarado inconstitucional los artículos 175.2, 175.3 y 178.5 de la LFHLN. Pone de relieve que la petición de revisión de nulidad de pleno derecho se plantea respecto de liquidaciones tributarias que, en su día, devinieron firmes, y destaca que “ninguna de las sentencias citadas del Tribunal Constitucional tiene eficacia retroactiva o efectos “ex tunc” respecto de los actos liquidatorios que hayan devenido firmes”. Sobre la base de lo previsto en el artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (en adelante, LOTC), el artículo 73 de la Ley 29/1998, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante, LRJCA), y el artículo 106.4 de la LPACAP, así como lo expresado por la STC 140/2016, se concluye que los actos administrativos firmes anteriores a la publicación de la citada STC 72/2017 no se verán afectados por dicho fallo.

Se apoya este criterio en el régimen transitorio fijado por el Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo, de la Diputación Foral de Gipuzkoa que, en ejecución y cumplimiento de lo declarado por el Tribunal Constitucional, ha previsto para las liquidaciones firmes la inaplicación del nuevo régimen. También se aduce que la Resolución del Tribunal Administrativo de Navarra, número 1444/17, de 5 de junio de 2017, ha inadmitido la solicitud de devolución de ingresos indebidos por este impuesto para una liquidación firme y consentida, así como el criterio de la STS de 16 de noviembre de 2016, en cuanto a las tasas judiciales, en el que se dice que “la devolución de ingresos

realizados en aplicación de la norma declarada inconstitucional, sólo cabe en los supuestos de pendencia en vía administrativa o judicial, esto es cuando aún no se hubiese alcanzado firmeza el acto del que derivó el ingreso indebido”.

En cuanto a la revisión de oficio, se indica que: “Amparada la revisión en este último apartado (artículo 47.2 LPACAP) y en el artículo 47.1.g) de la ley, hemos de señalar, en primer lugar, que no nos encontramos ante una disposición administrativa a la que pueda resultar de aplicación lo dispuesto en el artículo 47.2, sino ante una liquidación o acto administrativo, razón por la cual, únicamente cabría examinar si nos encontramos ante el supuesto de la letra g) del artículo 47.1 y, lo cierto es que no se llega a determinar qué disposición legal establece la nulidad de pleno derecho de la liquidación que nos ocupa, debiendo ratificarnos en lo señalado en el epígrafe anterior de este informe”. Y se concluye que: “De conformidad con lo dispuesto por el artículo 106.1 de la Ley 39/2015 procede elevar la propuesta contraria a la declaración de nulidad al Consejo de Navarra, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 14.1.j) y 15.2 de la Ley Foral 8/2016, sobre el Consejo de Navarra”.

4.- Por Resolución de la Alcaldía del Ayuntamiento de Berrioplano/Berriobeitiko Udala de 3 de noviembre de 2017, que fue sometida el 5 de diciembre de 2017 al Acuerdo del Pleno de la Corporación Municipal de Berrioplano/Berriobeitiko, aprobado por ocho votos a favor y la abstención de cinco concejales, se resolvió:

“PRIMERO. En base a lo establecido en el informe jurídico, se acuerda proceder a incoar el expediente de la revisión de oficio de las liquidaciones nº 73/2013 y 29/2014, giradas por el Ayuntamiento de Berrioplano/Berriobeitiko Udala por el concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

SEGUNDO. Considerando lo establecido en el Art. 106 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de la Administraciones Públicas, trasladar al pleno municipal como órgano competente, la propuesta de desestimación de la declaración de nulidad de pleno derecho al Consejo de Navarra a los efectos de la emisión de su preceptivo dictamen.

TERCERO. Acordar la suspensión del procedimiento hasta tanto se emita el dictamen por el Consejo de Navarra.

Procede elevar la correspondiente propuesta de desestimación de la

declaración de nulidad de pleno derecho al Consejo de Navarra a los efectos de la emisión de su preceptivo dictamen”.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen

La presente consulta formulada por el Ayuntamiento de Berrioplano/Berriobeitiko Udala, a través de la Presidenta de la Comunidad Foral de Navarra, somete a dictamen de este Consejo de Navarra la revisión de oficio por nulidad de pleno Derecho de las liquidaciones números 73/2013 y 29/2014 del IIVTNU, abonadas respectivamente el 24 de septiembre de 2013 y 22 de abril de 2014.

La LFCN establece que el Consejo de Navarra debe ser consultado preceptivamente en “cualquier otro asunto en que la legislación establezca la exigencia de informe preceptivo del Consejo de Navarra o el dictamen de un organismo consultivo” (artículo 14.1.j). La declaración de nulidad requerirá dictamen previo y favorable del Consejo.

Para la revisión de oficio de los actos administrativos, tal remisión nos lleva al artículo 106.1 de la LPACAP, a cuyo tenor “Las Administraciones Públicas, en cualquier momento, por iniciativa propia o a solicitud de interesado, y previo dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma, si lo hubiere, declararán de oficio la nulidad de los actos administrativos que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los supuestos previstos en el artículo 47.1”.

En consecuencia, es preceptivo el dictamen del Consejo de Navarra en el presente asunto sometido a consulta que, además, el precepto legal exige que sea favorable.

II.2ª. El marco jurídico de aplicación

La presente consulta versa sobre la revisión de oficio por parte del Ayuntamiento de Berrioplano/Berriobeitiko Udala de las liquidaciones 73/2013 y 29/2014 del IIVTNU, abonadas con fecha 24 de septiembre de 2013 y 22 de

abril de 2014, por las transmisiones efectuadas por don... y doña..., mediante las escrituras públicas de 22 de julio de 2013 y 10 de diciembre de 2013.

Tratándose de un asunto relacionado con las haciendas locales de Navarra es preciso recordar que corresponden a Navarra en materia de Administración Local “las facultades y competencias que actualmente ostenta, al amparo de lo establecido en la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841, en el Real Decreto-ley Paccionado de 4 de noviembre de 1925 y disposiciones complementarias” [(artículo 46.1.a) de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, en adelante, LORAFNA)], siendo un ejemplo del ejercicio histórico de esas competencias la Base 7ª del Real Decreto-ley citado, en la que ya se contemplaba que “la Diputación, en el término de un año, recopilará las disposiciones vigentes en la materia de contribuciones, arbitrios o impuestos de todas clases que afecten a la Administración local y complementará esas disposiciones fijando el límite y condiciones esenciales dentro de las cuales sea permitida la imposición o exacción de contribuciones y arbitrios”.

Con posterioridad a la LORAFNA, la regulación fundamental en materia de haciendas locales se encuentra en la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de las Haciendas Locales de Navarra, ocupándose del régimen jurídico del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) en los artículos 172 a 178. Esta regulación ha sido objeto de reforma por la Ley Foral 19/2017, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra, con la que se ha dado cumplimiento a lo señalado por la Sentencia del Tribunal Constitucional 72/2017, de 5 de junio, en cuanto a la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la LFHLN.

Es legislación aplicable al expediente que nos ocupa, en el que se plantea la petición de nulidad de pleno derecho de las liquidación tributarias referidas ya satisfechas, la Ley Foral 6/1990, de 2 de julio, de la Administración Local de Navarra (en adelante, LFALN), que 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); señala 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); y 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 LFALN).

Por su parte, la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local (en lo sucesivo, LBRL), 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).

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 LFHLN establece en su artículo 11.2 que 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 la 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 LPACAP determina en su disposición adicional primera, apartado 2, que la revisión en vía administrativa de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se regirá por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta ley. Ahora bien, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en lo sucesivo, LGT) 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 incluye entre los procedimientos especiales de revisión la de los 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 de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

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 de los 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, ya realizada con ocasión de nuestros anteriores dictámenes 8/2008, de 31 de marzo, 35/2010, de 17 de junio, y 31/2017, de 3 de julio, muestran 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.

II.3ª. Sobre la instrucción del procedimiento de revisión de oficio

El artículo 106 de la LPACAP no formaliza el procedimiento de revisión de oficio de los actos administrativos, indicando la posibilidad de su inicio por solicitud de interesado y la exigencia de dictamen favorable de este Consejo de Navarra (apartado 1). Asimismo, su apartado 5 dispone que “cuando el procedimiento se hubiera iniciado de oficio, el transcurso de seis meses desde su inicio sin dictarse resolución producirá la caducidad del mismo. Si el procedimiento se hubiera iniciado a solicitud del interesado, se podrá entender la misma desestimada por silencio administrativo”.

En el presente caso, el procedimiento de revisión de oficio se ha iniciado a

instancia de la parte interesada mediante dos escritos de fecha 31 de agosto de 2017, tramitándose adecuadamente. Así, por Resolución de la Alcaldía de fecha 3 de noviembre, la entidad local consultante acordó la incoación del procedimiento correspondiente, solicitándose informe técnico que se ha tenido en cuenta para la formulación de la propuesta de resolución. El contenido de la propuesta fue sometida al Acuerdo Municipal, de fecha 5 de diciembre de 2017, siendo ésta aprobada por ocho votos a favor y cinco abstenciones. Esta ha sido elevada a este Consejo, proponiéndose la desestimación de la declaración de nulidad de pleno Derecho instada, en atención a lo establecido en el artículo 106 de la LPACAP. Igualmente, se ha acordado la suspensión del plazo para resolver el expediente y notificar la resolución de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 40 y 21.4 de la LPACAP.

II.4ª. Improcedencia de la revisión de oficio.

La propuesta de resolución elevada por el Ayuntamiento de Berrioplano/Berriobeitiko Udala alude expresamente como causas para proceder a la revisión de oficio, conforme a lo solicitado por la parte interesada, al artículo 106.1 y 2 de la LPACAP, con remisión al artículo 47.2 de la LPACAP, y referencia del artículo 47.1 g) de la LPACAP; todo ello derivado de la declaración de inconstitucionalidad por STC 72/2017, de 5 de junio, de los artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la LFHLN.

Como ya indicamos, entre otros, en nuestro dictamen 3/2015, de 26 de enero, y 24/2017, de 8 de junio, 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.

La primera causa de nulidad que se invoca es la contenida en el artículo 47.2 de la LPACAP que señala que ‘también serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulan materias reservadas a la Ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales’.

Como se deduce de la propia dicción del precepto, esta causa se encuentra prevista para las normas dictadas por la Administración que incurran en ilegalidad. Sin embargo, en el caso que nos ocupa el objeto de la nulidad de oficio son las liquidaciones tributarias números 73/2013 y 29/2014, que no son normas administrativas, sino actos administrativos que devinieron firmes y consentidos, y cuyo importe fue satisfecho el 24 de septiembre de 2013 y 22 de abril de 2014. Por tanto, difícilmente puede considerarse subsumible el supuesto que nos ocupa en el artículo 47.2 de la LPACAP.

En cuanto a la concurrencia de la causa de nulidad de la letra g) del artículo 47.1 de la LPACAP no parece factible, por cuanto se carece de una norma que, con rango de ley, disponga de forma expresa y directa la nulidad de pleno Derecho para una situación fáctica como la que nos ocupa.

No resulta tampoco plausible la pretendida aplicación del artículo 47.1.g) de la LPACAP, en relación con el artículo 47.2 de la LPACAP, que se sostiene alegando que siendo nula de pleno Derecho la norma a cuyo amparo se dictaron los actos de liquidación del IIVTNU, tales actos son nulos por extensión.

En primer lugar, tal pretensión presupone que la nulidad de los artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la LFHLN, declarada por la STC 72/2017, de 5 de junio, ha de tener una eficacia retroactiva o “ex tunc” para los actos administrativos firmes y consumados, no sólo no establecida en el pronunciamiento del Tribunal Constitucional, sino excluida al apuntar la eficacia “pro futuro” de su fallo. En este sentido el apartado c) del Fundamento Jurídico 4º de la STC 72/2017, de 5 de junio, dice que:

“Finalmente debemos recordar una vez más que expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la Ley Foral 2/1995, 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; 37/2017, FJ 5, y 59/2017, FJ 5 c)]”.

Ello resulta conforme, además, con el régimen general que prevé la normativa vigente.

En este sentido cabe recordar que el artículo 40.1 de LOTC dispone que: “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”.

Esta eficacia “ex nunc”, no retroactiva de la declaración de inconstitucionalidad, también se contempla en el artículo 32.6 de la LRJSP, en el que se indica que: “La sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley o declare el carácter de norma contraria al Derecho de la Unión Europea producirá efectos desde la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» o en el «Diario Oficial de la Unión Europea», según el caso, salvo que en ella se establezca otra cosa”.

Por su parte, el artículo 73 de la LRJCA, señala que “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”.

El criterio se reitera, reconociéndose en su caso la posibilidad de reclamar la responsabilidad patrimonial de la Administración, en el artículo 106.4 de la LPACAP cuyo tenor literal señala que: “Las Administraciones Públicas, al declarar la nulidad de una disposición o acto, podrán establecer, en la misma resolución, las indemnizaciones que proceda reconocer a los interesados, si se dan las circunstancias previstas en los artículos 32.2 y 34.1 de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público sin perjuicio de que, tratándose de una

disposición, subsistan los actos firmes dictados en aplicación de la misma”.

En segundo lugar, no se puede desconocer la regulación introducida por la Ley Foral 19/2017, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra, que según ella misma señala en su preámbulo: “se dirige a modificar la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales, para dar cumplimiento a la Sentencia del Tribunal Constitucional 72/2017, de 5 de junio de 2017, publicada en el Boletín Oficial del Estado el 15 de julio del mismo año. Se trata, pues, de ofrecer una respuesta normativa rápida con el objetivo de clarificar los efectos de la mencionada sentencia en relación con la gestión y la aplicación del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana”.

La reforma operada en la LFHLN ha introducido un régimen específico, conforme a la potestad normativa que el propio Tribunal Constitucional reconoce al legislador foral en la STC 72/2017, para fijar las consecuencias de la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la LFHLN en cuanto a las liquidaciones del IIVTNU realizadas de pasado, las practicadas de presente y las que se realicen de futuro, distinguiendo entre las distintas situaciones y fechas en las que se ha llevado a cabo la exacción del impuesto.

Así, señala la Disposición Transitoria Única. Régimen transitorio aplicable a determinadas liquidaciones del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana:

“Uno. Liquidaciones firmes correspondientes a hechos imponibles producidos con anterioridad al día 15 de julio de 2017.

En relación con las liquidaciones del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, correspondientes a hechos imponibles producidos con anterioridad al día 15 de julio de 2017, que hayan adquirido firmeza con anterioridad a dicha fecha, se aplicarán las siguientes reglas:

- 1.^a No resultará de aplicación lo dispuesto en la presente ley foral.
- 2.^a No procederá la devolución de ingresos indebidos.
- 3.^a Continuarán hasta su completa terminación los procedimientos recaudatorios derivados de las mencionadas liquidaciones y se exigirán íntegramente las deudas tributarias aplazadas o fraccionadas.

A las liquidaciones del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, correspondientes a hechos imponibles producidos con anterioridad al día 15 de julio de 2017, que hayan adquirido firmeza con posterioridad a dicha fecha se les aplicarán las reglas del apartado dos de esta disposición.

Dos. Liquidaciones firmes correspondientes a hechos imponibles producidos entre el día 15 de julio de 2017 y el 31 de diciembre de 2017, ambos inclusive.

En relación con las liquidaciones del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, correspondientes a hechos imponibles producidos entre el día 15 de julio de 2017 y el 31 de diciembre de 2017, ambos inclusive, que hayan adquirido firmeza se aplicarán las siguientes reglas:

1.^a Resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo primero de la presente ley foral.

2.^a En el caso de que, con arreglo a lo dispuesto en la regla anterior, se confirme la sujeción al impuesto, se aplicará la normativa vigente en el momento del devengo.

Tres. Liquidaciones que no hayan adquirido firmeza, correspondientes a hechos imponibles producidos hasta el día 31 de diciembre de 2017, inclusive.

En relación con las liquidaciones del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, correspondientes a hechos imponibles producidos hasta el día 31 de diciembre de 2017 inclusive, que no hayan adquirido firmeza se aplicarán las siguientes reglas:

1.^a Resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo primero de la presente ley foral.

2.^a En el caso de que, con arreglo a lo dispuesto en la regla anterior, se confirme la sujeción al impuesto, se aplicará la normativa vigente en el momento del devengo.

Cuatro. Liquidaciones recurridas pendientes de resolución.

1. Los recursos de reposición contra liquidaciones a las que sea de aplicación esta disposición transitoria, que se encuentren pendientes de resolución, se resolverán con arreglo a lo dispuesto en ella.

2. Los recursos contra liquidaciones a las que sea de aplicación esta disposición transitoria, que se encuentren pendientes de resolución en el Tribunal Administrativo de Navarra o en los órganos jurisdiccionales, se resolverán con arreglo a lo dispuesto en ella.

A estos efectos, en los casos en que resulte procedente, el Tribunal Administrativo de Navarra y los órganos jurisdiccionales remitirán a los

Ayuntamientos correspondientes los expedientes pendientes de resolución para que estos últimos practiquen, en su caso, las nuevas liquidaciones que resulten pertinentes con arreglo a lo dispuesto en esta disposición transitoria. En estos supuestos declararán concluidos los procedimientos, sin perjuicio de los nuevos recursos que puedan interponer los interesados contra las liquidaciones que se dicten por parte de los Ayuntamientos”.

Como se colige de lo señalado en el apartado uno de la norma transcrita, a las liquidaciones firmes correspondientes a hechos impositivos producidos con anterioridad al día 15 de julio de 2017, como es el caso que nos ocupa, puesto que las liquidaciones se devengaron y pagaron de forma consentida el 24 de septiembre de 2013 y 22 de abril de 2014, no les resultarán de aplicación lo dispuesto en la nueva normativa foral sobre el IIVTNU, siendo improcedente la devolución de los ingresos indebidos.

Ello determina una exclusión legal de la eficacia retroactiva de la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la LFHLN, y que la modificación normativa incorporada por la LFHLN pueda proyectarse sobre las liquidaciones firmes y consentidas, hecho que determina la insusceptibilidad de su revisión por ese motivo.

A la vista de todo lo anterior, este Consejo de Navarra considera que no concurren las causas de nulidad de pleno derecho invocadas para la revisión de oficio de las liquidaciones 73/2013 y 29/2014 del IIVTNU, giradas por el Ayuntamiento de Berrioplano/Berriobeitiko Udala y, por tanto, dicha revisión debe ser desestimada.

III. CONCLUSIÓN

El Consejo de Navarra informa negativamente la revisión de oficio por la nulidad de pleno Derecho de las liquidaciones números 73/2013 y 29/2014 del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas por el Ayuntamiento de Berrioplano/Berriobeitiko Udala.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.