

Expediente: 18/2018

Objeto: Revisión de oficio de liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Ayuntamiento de Berrioplano.

Dictamen: 19/2018, de 18 de junio.

DICTAMEN

En Pamplona, a 18 de junio de 2018,

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

siendo ponente don José Iruretagoyena Aldaz,

emite por unanimidad de los asistentes el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

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

El día 24 de abril de 2018 tuvo entrada en este Consejo escrito de la Presidenta de la Comunidad Foral de Navarra en el que, de conformidad con 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 lo sucesivo, LFCN), se recaba la emisión de dictamen preceptivo en relación con el expediente de revisión de oficio por nulidad de pleno derecho de la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (expediente 38/2015), aprobada mediante Resolución de la Alcaldía del Ayuntamiento de Berrioplano de 7 de septiembre de 2015, tramitado a instancia de doña...y don....

A la solicitud del dictamen se le acompaña el expediente administrativo tramitado del que se derivan los siguientes hechos y circunstancias relevantes:

Primero: Mediante Resolución de la Alcaldía de Berrioplano de 7 de septiembre de 2015 se aprueba la liquidación sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, correspondiente al expediente 38/2015, referente a la transmisión por don..., de la vivienda sita en la..., de..., resultando una deuda tributaria de 1.179,03 euros.

Segundo: El 13 de febrero de 2018 se presenta en el registro municipal del Ayuntamiento de Berrioplano, al que pertenece el Concejo de Aizoain, escrito suscrito por doña...y don... indicando que en marzo de 2015 vendieron su vivienda en la..., de..., por un precio inferior al de la compra efectuada en 2002, por lo que tuvieron una minusvalía con ocasión de la transmisión. A la solicitud acompañaban copia de la liquidación de la “plusvalía municipal” aprobada por el Ayuntamiento de Berrioplano en el expediente 38/2015.

El escrito terminaba solicitando “la devolución del Impuesto de Plusvalía cobrado indebidamente por ese Ayuntamiento ya que se declaró inconstitucional en base a la sentencia STC 72/2017, de 5 de junio de 2017, por importe de 1.179,03 €”.

Tercero: Al día siguiente, 14 de febrero de 2018, doña...presenta nuevo escrito en el que, como alegaciones complementarias al escrito presentado el día anterior, indica que abonaron la liquidación girada sin recurrirla por lo que la misma alcanzó firmeza. Añade que las Sentencias del Tribunal Constitucional 26/2017 y 37/2017, de 16 de febrero y 1 de marzo, respectivamente, declararon la inconstitucionalidad de varios preceptos de la normativa reguladora del Impuesto en los Territorios de Álava y de Gipuzkoa, al considerar que sometían a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor, y que la reciente STC 72/2017, de 5 de junio, sigue el mismo criterio para los artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra.

A la vista de ello, la suscribiente solicita la revisión de oficio y la declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación, “en virtud del artículo 47.f) de la LPAC, al considerar que se encuentra en situación idéntica a la contemplada en las citadas sentencias del Tribunal Constitucional. Al venderse el inmueble, por importe inferior al de compra, se pone de manifiesto que, lejos de existir un incremento del valor del terreno, éste experimentó una minusvalía, circunstancia que imposibilita la liquidación del impuesto por falta del hecho imponible”.

Cuarto: El 9 de marzo de 2018 emite informe el letrado asesor del Ayuntamiento de Berrioplano a la solicitud formulada por doña...

El citado informe, en primer lugar, analiza la regulación tributaria foral de Navarra en relación con la devolución de ingresos indebidos, citando el artículo 150 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra y el Decreto Foral 188/2002, de 19 de agosto, por el que se regulan las devoluciones de ingresos indebidos en materia tributaria, en cuyo artículo 2.2 se regulan los supuestos en los que se produce un ingreso indebido, y considera que no concurre, en el caso de la solicitud analizada, ninguno de los supuestos legales que podrían dar lugar a la devolución, ya que se está en presencia de una liquidación firme que se efectuó conforme con la normativa tributaria vigente en la Comunidad Foral en el momento de efectuarse la liquidación.

En segundo término, analiza las sentencias del Tribunal Constitucional citadas en la reclamación. En relación con ellas, el informe jurídico señala que las sentencias del Tribunal Constitucional de 16 de febrero y de 1 de marzo de 2017, no se refieren a la normativa propia de Navarra. Respecto a la Sentencia de 5 de junio de 2017, que declara inconstitucionales los artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de las Haciendas Locales de Navarra (en lo sucesivo, LFHLN), indica que “tal declaración de inconstitucionalidad se realiza en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor”, añadiendo que sin necesidad de examinar tal condición cuya prueba correspondería al contribuyente siendo insuficiente su mera invocación, y sin desconocer las

diferentes corrientes doctrinales sobre los efectos de las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de normas, considera que existe un obstáculo insalvable para la estimación de la pretensión de devolución de ingresos indebidos, cual es la existencia de una liquidación firme y consentida.

El informe jurídico municipal entiende que las sentencias del Tribunal Constitucional no tienen efecto retroactivo o efecto “ex tunc” respecto de los actos liquidadores que ganaron firmeza. En su apoyo, cita el contenido del artículo 40 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (en lo sucesivo, LOTC) y el artículo 73 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, de aplicación supletoria conforme a lo establecido por el artículo 80 de la LOTC. Argumenta que ambos preceptos establecen el principio general de que la declaración de inconstitucionalidad no permite revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, salvo en procesos penales o contencioso-administrativos de carácter sancionador, si de la nulidad se deriva una reducción de pena, sanción o limitación de responsabilidad.

El informe igualmente cita el artículo 32.6 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (en adelante, LRJSP), que, dentro del epígrafe referido a los principios de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas, expresamente señala 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”, precisando que ninguna de las sentencias del Tribunal Constitucional sobre el conocido como impuesto municipal de plusvalía prevén efectos retroactivos.

A mayor abundamiento, el informe municipal cita algunos pronunciamientos concretos del Tribunal Constitucional (especialmente la STC 140/2016, relativa a las tasas judiciales) en las que el propio Tribunal Constitucional señala que “la modulación del alcance de nuestra declaración

de inconstitucionalidad no se limita a preservar la cosa juzgada. Más allá de ese mínimo impuesto por el artículo 40.1. de la LOTC debemos declarar que el principio constitucional de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE) también reclama que –en el asunto que nos ocupa- esta declaración de inconstitucionalidad solo sea eficaz pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme (STC 365/2006, de 21 de diciembre, FJ8 – con cita de la anterior 54/2002, de 27 de febrero, FJ9-; 161/2002, de 20 de septiembre, FJ7; y 104/2013, de 25 de abril, FJ4)”.

El informe recuerda que la nueva normativa que aprobó la Diputación Foral de Gipuzkoa para dar cumplimiento a la Sentencia del Tribunal Constitucional no resulta de aplicación a las liquidaciones anteriores que habían ganado firmeza y, de igual manera, indica que la Ley Foral 19/2017, de 27 de diciembre, por la que se modifica la LFHLN para dar cumplimiento al pronunciamiento del Tribunal Constitucional, únicamente establece el derecho del contribuyente a obtener la devolución que proceda con efectos “para los hechos imposables que se produzcan a partir del 15 de julio de 2017”, precisando la disposición transitoria única Uno.2ª, de la citada Ley Foral 19/2017, que “en relación con las liquidaciones del impuesto... correspondientes a hechos imposables producidos con anterioridad al día 15 de julio de 2017... no procederá la devolución de ingresos indebidos”.

Por último, en relación con la revisión de oficio, tras efectuar una serie de citas de la regulación que sobre esta institución jurídica contiene la ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPACAP), entiende que la revisión solicitada, amparada en el artículo 47.1.f), no explica ni fundamenta qué facultades o derechos se han podido llegar a adquirir careciendo de los requisitos esenciales para ello y concluye entendiendo que no concurre tal motivo de nulidad, por lo que propone elevar al Consejo de Navarra la propuesta contraria a la declaración de nulidad de la liquidación solicitada.

Quinto: El 28 de marzo de 2018 el Alcalde del Ayuntamiento de Berrioplano, a la vista de la solicitud de revisión de oficio y del informe

jurídico emitido por el asesor municipal, con traslado íntegro del mismo, dicta Resolución por la que se acuerda la incoación del expediente de revisión de oficio de la liquidación nº 38/2015, girada por el Ayuntamiento por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y, considerando lo establecido en el artículo 106 de la LPACAP, traslada al Pleno de la Corporación la propuesta de desestimación de la declaración de nulidad a los efectos de la solicitud de dictamen preceptivo del Consejo de Navarra.

Sexto: El Pleno del Ayuntamiento de Berrioplano en sesión celebrada el 3 de abril de 2018, con suspensión del procedimiento hasta que se emita el dictamen del Consejo de Navarra, acordó ratificarse en la Resolución de la Alcaldía y proceder a elevar propuesta de desestimación de la declaración de nulidad de pleno derecho formulada por doña...y don..., de la liquidación nº 38/2015 del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en lo sucesivo, IIVTNU).

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen.

La presente consulta formulada por el Ayuntamiento de Berrioplano somete al dictamen de este Consejo de Navarra la solicitud de revisión de oficio de la liquidación 38/2015, del IIVTNU, aprobada por el Ayuntamiento de Berrioplano.

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)] y que los entes locales han de recabar dictamen a este Consejo “en los supuestos previstos como preceptivos en la legislación vigente” (artículo 15.2).

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 del

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

Como veníamos indicando la presente consulta versa sobre la revisión de oficio solicitada al Ayuntamiento de Berrioplano de una liquidación sobre el IIVTNU.

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 13/1983, 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 IIVTNU en los artículos 172 a 178.

En relación a la legislación aplicable a un expediente que, como el que nos ocupa, pretende la declaración de nulidad de pleno derecho de una liquidación tributaria, debe partirse de que la Ley Foral 6/1990, de 2 de julio, de la 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 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). 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 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. La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en lo sucesivo, LGT) incluye entre los procedimientos especiales de revisión el 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 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 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, y 35/2010, de 17 de junio, 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

Aun cuando el artículo 106 de la LPACAP no formaliza el procedimiento de revisión de oficio de los actos administrativos, establece algunas previsiones de obligado cumplimiento. El procedimiento de revisión puede iniciarse de oficio o por solicitud del interesado, siendo en cualquier caso preceptivo el dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma, si lo hubiere. En consecuencia, para declarar la revisión de oficio es necesario el dictamen favorable de este Consejo de Navarra. Así mismo, el apartado 5 del artículo 106 de la LPACAP dispone que cuando el procedimiento se hubiera iniciado a solicitud del interesado, como sucede en el caso que se somete a nuestra

consulta, si transcurren seis meses desde su inicio sin dictarse resolución expresa se podrá entender desestimada la solicitud por silencio administrativo.

Por su parte, el artículo 28.1 del Decreto Foral 90/2000, de 28 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Organización y Funcionamiento del Consejo de Navarra, dispone que a la petición de consulta se acompañará la propuesta de resolución que constituya el objeto de la consulta.

En el expediente remitido consta que tras la solicitud efectuada por los interesados para la revisión de oficio de la liquidación del IINTNU se solicitó informe jurídico y que, en su virtud, mediante Resolución de la Alcaldía del Ayuntamiento de Berrioplano, se acordó incoar expediente de revisión, y -al amparo de lo establecido por el artículo 106 de la LPACAP- se propuso trasladar el Pleno de la Corporación Municipal la propuesta de desestimación de la declaración de nulidad de pleno derecho a los efectos de que por parte de este Consejo de Navarra se emitiese su preceptivo dictamen; propuesta que fue tomada en consideración en la sesión plenaria celebrada el 3 de abril de 2018, a la vez que se acordaba la suspensión del procedimiento hasta en tanto se emita nuestro dictamen.

Por lo tanto, en el presente caso, el procedimiento de revisión de oficio se ha tramitado correctamente cumpliendo las exigencias establecidas por el artículo 106 de la LPACAP e, igualmente, se ha acordado la suspensión del plazo para resolver y notificar la resolución haciendo uso de la facultad establecida en los artículos 40 y 21.4 de la LPACAP.

II. 4ª. Improcedencia de la revisión de oficio

La solicitud de revisión de oficio se fundamenta en los pronunciamientos del Tribunal Constitucional (SSTC 26/2017, de 16 de febrero; 37/2017, de 1 de marzo y 72/2017, de 5 de junio) que declararon inconstitucionales algunos preceptos de la regulación del IIVTNU vigentes en Gipuzkoa, Álava y Navarra.

Por lo que a la Comunidad Foral de Navarra interesa, la STC 72/2017 estimó la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra y, en consecuencia, declaró “que los artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor”.

En su primer escrito de 13 de febrero de 2018, los reclamantes solicitaban la devolución del impuesto cobrado indebidamente ya que, según manifestaban, la vivienda se vendió por precio inferior al de compra. En su escrito de alegaciones complementarias, de 14 de febrero de 2018, es cuando a la solicitud le dan el carácter de revisión de oficio y solicitan la declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación girada invocando, además de las sentencias del Tribunal Constitucional ya citadas, el artículo 47.f) de la LPACAP que establece la nulidad de “los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieran facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adjudicación”.

Este Consejo de Navarra, al igual que el resto de órganos consultivos, siguiendo reiterada y unánime doctrina fijada por el Consejo de Estado y el Tribunal Supremo, viene manteniendo que la nulidad de pleno derecho se configura legalmente como el máximo grado de invalidez de los actos administrativos y queda reservada para aquellos casos de vulneración grave del ordenamiento jurídico, de modo que debe ser ponderada con criterios estrictos y de prudencia dado su carácter excepcional, razón por la que las causas de nulidad que pueden motivar la revisión de los actos administrativos firmes quedan reservadas para aquellos casos que están expresamente contemplados por la Ley, no siendo posible su extensión por vía interpretativa o analógica.

Así, aun siendo evidentemente cierto que la STC 72/2017 declara la inconstitucionalidad de los artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la LFHLN, en la medida en que permitían someter a tributación situaciones de inexistencia de

incrementos de valor, lo que resulta contrario a la finalidad del tributo, de tal declaración de inconstitucionalidad no se deriva la declaración de nulidad de las liquidaciones firmes giradas y abonadas durante la vigencia de la norma, a los efectos de poder abrir la vía de la revisión de oficio.

Como hemos indicado, la revisión de oficio requiere la concurrencia de algún supuesto de nulidad expresamente contemplado por alguna disposición legal, bien sea la general contenida en el artículo 47.1 de la LPACAP o la que pueda contemplar una norma específica. Ello nos obliga a analizar los efectos que se derivan de las sentencias del Tribunal Constitucional que declaran la inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos de una determinada norma con rango de Ley para determinar si ello puede ser causa motivadora de la revisión de oficio de liquidaciones firmes o si producen efectos retroactivos que afecten a los actos dictados al amparo de la norma declarada inconstitucional.

En relación con esta cuestión, este Consejo de Navarra ya se ha pronunciado en nuestro dictamen 4/2018, analizando una solicitud de revisión de oficio tramitada frente a liquidación del mismo Ayuntamiento de Berrioplano referente al IIVTNU. En dicho dictamen se rechazaba el efecto retroactivo de las sentencias del alto tribunal con apoyo en el propio artículo 40 de la LOTC.

En efecto, dicho precepto establece 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”.

Por su parte, el artículo 32.6 de la LRJSP refuerza tal interpretación al señalar 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”.

Este precepto reconoce y proclama el principio general de no retroacción, a la vez que admite que el propio tribunal en su sentencia pueda establecer el efecto retroactivo en aquellos casos en los que lo estime oportuno.

Pues bien, en el caso concreto de la STC 72/2017, el propio Tribunal excluye el automatismo de la afección de la declaración de inconstitucionalidad a las liquidaciones giradas durante la vigencia de la LFHLN al señalar, que: “la inconstitucionalidad de la regulación analizada viene determinada por el hecho de que permite someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión”, para inmediatamente después precisar que:

“Finalmente debemos recordar una vez más que expulsado 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 estas Sentencias, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permita 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, FJ7; 37/2017, FJ5, y 59/2017, FJ5c].”

En cumplimiento del pronunciamiento del Tribunal Constitucional, el Parlamento de Navarra aprobó 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. En su preámbulo, expresamente se dice que “se dirige a modificar la Ley Foral... para dar cumplimiento a la Sentencia del Tribunal Constitucional 72/2017, de 5 de junio de 2017... Se trata, pues, de ofrecer una respuesta rápida con el objetivo de clarificar los efectos de la mencionada sentencia en relación con la gestión y aplicación del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana”.

La citada Ley Foral 19/2017, contiene una disposición transitoria única que regula el “Régimen transitorio aplicable a determinadas liquidaciones del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana”, en los términos siguientes:

“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.”

Como puede comprobarse, aun cuando la Ley Foral 19/2017 dice dictarse para dar cumplimiento al fallo de la STC 72/2017 que declaró la expulsión “*ex origine*” del ordenamiento jurídico de los preceptos declarados inconstitucionales facultando al legislador para que en el ejercicio de su libertad de configuración normativa indique la forma de determinar la existencia o inexistencia de los incrementos susceptibles de ser sometidos a tributación por el IIVTNU, la realidad es que mantiene inalterada la situación anterior de las liquidaciones firmes correspondientes a hechos imponibles producidos con anterioridad al 15 de julio de 2017 (fecha de publicación de la Sentencia en el BOE), estableciendo que a ellas no les resulta de aplicación la nueva regulación, y que no procederá en tales casos la devolución de ingresos indebidos.

Por tanto, con independencia del juicio que a este Consejo de Navarra le pueda merecer la solución arbitrada por la Ley Foral 19/2017 a la hora de dar cumplimiento al pronunciamiento del Tribunal Constitucional, resulta evidente que no puede servir para fundamentar ni la revisión de oficio de la liquidación tributaria cuestionada, ni para pretender a su amparo la devolución de ingresos indebidos.

Queda, por último, el análisis de la invocación del vicio de nulidad contemplado en el artículo 47.f) de la LPACAP, invocado en el escrito de alegaciones complementarias. En relación con él es igualmente clara su improcedencia para pretender la declaración de nulidad de la liquidación cuestionada. Los reclamantes no argumentan ni explican por qué consideran que la liquidación puede incurrir en tal vicio de nulidad, nada dicen al respecto. De su reclamación puede deducirse que imputan este defecto a la Administración, al Ayuntamiento de Berrioplano, que adquirió un beneficio económico (el abono de la liquidación) cuando carecía de los requisitos esenciales para poder obtenerlo, al no darse el supuesto de incremento de valor en la transmisión de la vivienda. Independientemente de que esa forma de razonar nos envía de nuevo a la cuestión anteriormente analizada sobre los efectos retroactivos o no del fallo de la sentencia del Tribunal Constitucional, hay que indicar que el supuesto que se contempla en el apartado f) del artículo 47 de la LPACAP se refiere, por el contrario, a aquellos supuestos de actos administrativos que atribuyen al administrado (no a la Administración) derechos o facultades sin que se tengan los requisitos esenciales que el ordenamiento jurídico establece para que opere la atribución del derecho o facultad al particular.

A la vista de todo lo anterior, este Consejo de Navarra considera que no concurren causas de nulidad en la liquidación 38/2015, de la Alcaldía del Ayuntamiento de Berrioplano que puedan fundamentar su revisión de oficio.

III. CONCLUSIÓN

El Consejo de Navarra informa desfavorablemente la solicitud de revisión de oficio por nulidad de pleno derecho de la liquidación 38/2015, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por la alcaldía del Ayuntamiento de Berrioplano y solicitada por doña...y don....

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.