

Expediente: 28/2018

Objeto: Revisión de oficio de liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Ayuntamiento de la Cendea de Olza/Oltza Zendeako Udala.

Dictamen: 26/2018, de 26 de julio

DICTAMEN

En Pamplona, a 26 de julio de 2018,

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

siendo ponente don José Luis Goñi Sein,

emite por unanimidad de los asistentes el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

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

El día 26 de junio 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 de la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (expediente 33/2015), tramitado a instancia de...

Con posterioridad, el 17 de julio de 2018, tuvo entrada en este Consejo de Navarra, a requerimiento de este, la propuesta de resolución formulada por el Ayuntamiento de la Cendea de Olza/Oltza Zendeako Udala.

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 22 de diciembre de 2015, la Alcaldía del Ayuntamiento de la Cendea de Olza /Oltza Zendeako Udala practica la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), correspondiente al expediente 33/2015, relativo a las transmisiones de una vivienda sita en el número... del Camino de Izcue, y un garaje sito en Camino de Izcue número..., ambos de Ororbia, resultando una deuda tributaria por importe de 569,96 Euros.

Segundo: En fecha 30 de diciembre de 2015 es ingresado en la Depositaria Municipal, mediante transferencia bancaria, el importe de 569,96 Euros, relativos a la plusvalía del expediente número 33/2015.

Tercero: Con fecha 19 de abril de 2018, don..., en representación de la..., presenta en el registro municipal del Ayuntamiento de la Cendea de Olza/Oltza Zendeako Udala escrito indicando que en octubre de 2012, mediante Decreto del Juzgado de Primera Instancia número 5 de Pamplona, fue adjudicada a... el inmueble citado por la suma de 191.086,95 euros, siendo vendido posteriormente en octubre de 2015 a un tercero por un importe de 150.000,00 euros.

En dicho escrito alega que se ha vulnerado el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución, toda vez que con la liquidación del Impuesto se grava no un incremento real en el valor de los terrenos, sino la mera tenencia del mismo en aplicación de unas fórmulas que solo recogen incrementos de tal valor y no su disminución o decremento. Explica que tuvieron una minusvalía con ocasión de la transmisión, por lo que la capacidad económica pretendidamente gravada fue irreal o ficticia, de manera que, al hacerles tributar por una riqueza inexistente, se ha conculcado su capacidad económica, debiendo ser declarado nulo por inconstitucional, en atención, además, a las recientes sentencias del Tribunal Constitucional 26/2017, 37/2017 y 59/2017, que han declarado inconstitucionales los preceptos de las normas forales del IIVTNU

de los Territorios Históricos de Guipúzcoa y Álava, que someten a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica. El escrito termina solicitando la nulidad de la liquidación practicada y la devolución del ingreso cobrado indebidamente junto con los intereses de demora.

A la solicitud acompaña copia de la liquidación, en la que consta el indicado importe abonado al Ayuntamiento.

Cuarto: Por la Alcaldía se requiere al Secretario Municipal para que emita informe sobre la posible nulidad de pleno derecho y posibilidad de revisión de oficio de la liquidación del IIVTNU correspondiente al expediente 33/2015.

Quinto: El 16 de mayo de 2018 emite informe jurídico el Secretario Municipal del Ayuntamiento de la Cendea de Olza/Oltza Zendeako Udala.

El citado informe analiza la regulación tributaria foral de Navarra en relación con la liquidación del IIVTNU en la Comunidad Foral de Navarra, citando la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra (en adelante, LFHL), cuyos artículos 172 a 178 relativos a la materia, han sido objeto de una importante reforma por la Ley Foral 19/2017, de 27 de diciembre, dando cumplimiento a lo señalado en la Sentencia del Tribunal Constitucional 72/2017, en cuanto a la declaración constitucional de los artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la LFHL.

El informe jurídico entiende, con relación a la causa de nulidad invocada por la parte interesada (artículo 47.2 de la LPACAP), que:

- Las referencias hechas al Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo) no son de aplicación a las Entidades Locales de Navarra, toda vez que Navarra cuenta con normativa propia en dicha materia, la LFHL.

- El apartado 2 del artículo 47.2 de la LPACAP viene referido a la nulidad de pleno derecho de las “*disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes...*” En el presente expediente, la petición de la nulidad de oficio es la liquidación tributaria del IIVTNU (número 33/2015) que

es un acto administrativo no una disposición administrativa. Por tanto, al supuesto no le resultaría de aplicación lo dispuesto en el artículo 47.2 de la LPACAP.

- La STC 72/2017, de 5 de junio, por la que se declara la nulidad de los artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la LFHL, en ningún caso establece la eficacia retroactiva para los actos firmes y consumados. Más bien al contrario, en su fundamento jurídico 4º, apartado c) apunta a la eficacia “pro futuro” de su fallo.

- La modificación de la LFHL operada por Ley Foral 19/2017, de 27 de diciembre, ha introducido un régimen específico 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 ya realizadas. En el apartado uno de la Disposición Transitoria Única se establece que las liquidaciones firmes correspondientes a hechos imponibles producidos con anterioridad al día 15 de julio de 2017 -como es el del objeto de la presente liquidación, puesto que la liquidación se devengó el 22 de diciembre de 2015 y se pagó de forma consentida el 30 de diciembre de 2015-, no les resultará de aplicación lo dispuesto en la nueva normativa sobre el IVTNU, siendo, por tanto, improcedente la devolución de ingresos debidos.

A la vista de todo lo anteriormente expuesto, el informe de la Secretaría concluye que no concurren las causas de nulidad de pleno derecho invocadas para la revisión de oficio de la liquidación correspondiente al expediente 33/2015 del IIVTNU, giradas por el Ayuntamiento de la Cendea de Olza/Oltza Zendeako Udala, y, si bien podría declararse la posible inadmisión a trámite de la solicitud de revisión de oficio del acto administrativo, para mayor seguridad jurídica, propone a la Comisión Informativa de Hacienda, Personal, Compras y Mantenimiento, que se eleve al Pleno la propuesta de iniciar el expediente de revisión de oficio de la liquidación del IIVTNU correspondiente al expediente 33/2015, a la vez que se faculta a la Alcaldía para solicitar el dictamen preceptivo al Consejo de Navarra, y se notifica el acuerdo que recaiga a los interesados.

Sexto: El 28 de mayo de 2018 la Comisión Informativa de Hacienda, Personal, Compras y Mantenimiento, a la vista del informe jurídico emitido por el Secretario municipal, emite dictamen favorable y traslada al Pleno de la Corporación la propuesta señalada.

Séptimo: El Pleno del Ayuntamiento de la Cendea de Olza/Oltza Zendeako Udala, en sesión celebrada el 31 de mayo de 2018, acuerda la iniciación del expediente de revisión de la liquidación del Impuesto sobre el incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana correspondiente al expediente 33/2015, por importe de 569,96 Euros, al tiempo que faculta a la Alcaldía para solicitar el dictamen preceptivo al Consejo de Navarra con suspensión del plazo hasta que se emita el dictamen, y decide notificar el acuerdo a los interesados a fin de que puedan presentar alegaciones. El acuerdo no contiene una propuesta de estimación o desestimación de la declaración de nulidad de pleno derecho formulada; no obstante, en los considerandos del Acuerdo se recoge la conclusión del informe de Secretaria apreciando la no concurrencia de las causas de nulidad de pleno derecho invocadas para la revisión de oficio.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen.

La presente consulta formulada por el Ayuntamiento de la Cendea de Olza/Oltza Zendeako Udala, somete a dictamen de este Consejo de Navarra la solicitud de revisión de oficio de la liquidación 33/2015, del IIVTNU, aprobada por el Ayuntamiento de la Cendea de Olza/Oltza Zendeako Udala. La petición de dictamen se basa en el artículo 15.2, en relación con el 14.1, ambos de la Ley Foral 8/2016, de 9 de junio, sobre el Consejo de Navarra (en adelante, LFCN).

El artículo 14.1 de la LFCN, en su apartado j), 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, por su parte, el artículo 15.2 LFCN dispone que *“corresponde a la*

Presidencia de las entidades locales de Navarra, así como a los órganos que tengan atribuida la representación de otras corporaciones, instituciones o entidades públicas, solicitar el dictamen del Consejo de Navarra en los supuestos previstos como preceptivos en la legislación vigente”.

Uno de los supuestos en que el dictamen del Consejo tiene carácter preceptivo es en los procedimientos de revisión de oficio de la nulidad de los actos administrativos, pues, según el artículo 106 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP) (apartado 1), *“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 el presente asunto, el dictamen del Consejo de Navarra resulta preceptivo, porque, al tratarse de revisión de oficio por nulidad de pleno derecho de la liquidación 33/2015, del IIVTNU, aprobada por el Ayuntamiento de la Cendea de Olza/Oltza Zendeako Udala, el dictamen del Consejo de Navarra resulta inexcusable.

II.2ª. El marco jurídico de aplicación

Como venimos reiterando, la presente consulta versa sobre la revisión de oficio solicitada al Ayuntamiento de la Cendea de Olza/Oltza Zendeako Udala, 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 (en adelante, LFHLN), 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 8 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 la 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 establece 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 la 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 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 IIVTNU se solicitó informe jurídico y que, en su virtud, mediante Resolución de la Alcaldía del Ayuntamiento de la Cendea de Olza/Oltza Zendeako Udala, se acordó incoar expediente de revisión, y -al amparo de lo establecido por el artículo 106 de la LPACAP- se propuso trasladar al Pleno de la Corporación Municipal la propuesta de la Secretaría de desestimación de la declaración de nulidad de pleno derecho, bien que no quede expresamente recogido en la parte sustantiva del Acuerdo, 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 31 de mayo 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 el artículo 47.2 de la LPACAP y en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo (basada en las SSTC 26/2017, de 16 de febrero, y 37/2017, de 1 de marzo, relativas a normas forales del IIVTNU de los Territorios Históricos de Gipuzkoa, y Álava), que ha declarado inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2, a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo) por vulneración de la capacidad económica del IIVTNU, toda vez que permiten, en casos en los que no se produce incremento de valor, o incluso decremento del mismo, que se someta a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, contradiciendo el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución. La entidad reclamante considera que la vivienda y el garaje se vendieron por precio inferior al de compra y no se ha producido una manifestación de riqueza real o potencial expresiva de la capacidad económica que pueda ser gravada por el IIVTNU, por lo que solicita la declaración de nulidad de la liquidación practicada y, como consecuencia de lo anterior, la devolución del ingreso indebido correspondiente, junto con los intereses de demora que resultan aplicables.

Como ya indicamos en nuestro dictamen 3/2015, de 26 de enero, y 24/2017, de 8 de junio, siguiendo reiterada y unánime doctrina fijada por el Consejo de Estado y el Tribunal Supremo, 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.

La primera causa de nulidad invocada es la contenida en el artículo 47.2 de la LPACAP, según el cual *‘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 bien señala el Secretario del Ayuntamiento, dicha causa no sería de aplicación en este supuesto, por la obvia razón de que 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 es la liquidación tributaria del IIVTNU número 33/2015, que no es norma administrativa, sino un acto administrativo que devino firme y consentido, y cuyo importe fue satisfecho el 30 de diciembre de 2015. Por tanto, no puede considerarse subsumible el supuesto que nos ocupa en el artículo 47.2 de la LPACAP.

La revisión de oficio se plantea, en segundo lugar, por haber sido declarados inconstitucionales por la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, los artículos 107.1, 107.2, a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo) por vulneración de la capacidad económica del IIVTNU. Analizado exclusivamente desde la perspectiva de los preceptos invocados, tampoco sería de aplicación esta segunda causa, porque la normativa de aplicación en nuestro supuesto no es la LHL sino la Ley Foral 2/1995, de 2 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra (en adelante, TRLFHLN). No obstante, dado que la regulación foral es similar a la estatal, y que los artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la TRLFHLN, en la medida en que permitían someter a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor, han sido

declarados también inconstitucionales por la Sentencia del Tribunal Constitucional 72/2017, de 4 de junio, dictada con posterioridad a la presentación de la presente solicitud de revisión, debemos tomar en consideración la razón esgrimida por la entidad reclamante.

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 nuestros dictámenes 4/2018 y 19/2018, analizando sendas solicitudes de revisión de oficio tramitadas frente a las liquidaciones del Ayuntamiento de Berrioplano relativos al IIVTNU. En dichos dictámenes se rechaza el efecto retroactivo de las sentencias del Tribunal Constitucional 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”.

Esta eficacia “ex nunc”, no retroactiva de la declaración de inconstitucionalidad, se predica también en el artículo 32.6 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, al disponer 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”*.

Igualmente, lo consagra el artículo 73 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, al señalar 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*”.

Todos estos preceptos reconocen y proclaman el principio general de no retroacción, a la vez que admiten que el propio tribunal en su sentencia pueda establecer el efecto retroactivo en aquellos casos en los que lo estime oportuno. De modo que, la declaración de inconstitucionalidad no comporta 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.

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:

“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:

1ª No resultará de aplicación lo dispuesto en la presente ley foral.

2ª No procederá la devolución de ingresos indebidos.

3ª 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, como hemos señalado en los referidos dictámenes 4/2018 y 19/2018, 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.

A la vista de todo lo anterior, este Consejo de Navarra considera que no concurren las causas de nulidad en la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (expediente 33/2015) de la Alcaldía del Ayuntamiento de la Cendea de Olza/Oltza Zendeako Udala, 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 33/2015, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por la alcaldía del Ayuntamiento de la Cendea de Olza/Oltza Zendeako Udala, y tramitado a instancia de...

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.