

Expediente: 36/2019

Objeto: Revisión de oficio de liquidación firme del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana.

Dictamen: 39/2019, de 29 de julio

DICTAMEN

En Pamplona, a 29 de julio de 2019,

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 doña M^a Ángeles Egusquiza Balmaseda,

emite por unanimidad 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 26 de junio de 2019, 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 Pamplona sobre la propuesta de Acuerdo de la Junta de Gobierno Local relativa al procedimiento de revisión de oficio de la liquidación firme del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, correspondiente al expediente 2014-4081 y aprobada mediante resolución de 11 de noviembre de 2014, solicitado por el Ayuntamiento de Pamplona.

A petición del Consejo de Navarra, se ha recibido posteriormente, 11 de julio de 2018, la documentación complementaria requerida por hallarse incompleto el expediente remitido.

I.2ª. Antecedentes de hecho

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

1.- Mediante escritura de dación en pago de deudas de 21 de enero de 2013,... adquirió la vivienda de..., de Pamplona. El precio estipulado, equivalente a la deuda de dación en pago, fue de 109.200, 62 euros.

2.- La citada vivienda fue transmitida por... a doña..., mediante escritura de compraventa de 10 de octubre de 2014, por un precio de 65.000 euros.

3.- El Ayuntamiento de Pamplona, por resolución de 11 de noviembre de 2014, aprobó la liquidación del Impuesto del Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) correspondiente a la transmisión de 10 de octubre de 2014, fijando una cuota de 54,28 euros. Dicha liquidación fue notificada el 12 de noviembre de 2014 y abonada posteriormente.

4.- Mediante escrito de 2 de febrero de 2018, don..., en nombre y representación de..., solicitó la iniciación del procedimiento de revisión de los actos nulos de pleno derecho relativo al IIVTNU respecto a la transmisión del citado inmueble, efectuada con fecha 10 de octubre de 2014 por importe de 54,28 euros.

En el escrito se invocan los artículos 221.3 y 217.1 de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), fundamentando la pretensión de nulidad de pleno derecho de la liquidación del IIVTNU en que cabe ésta para “los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo” cuando “lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional”. Se estima que ello resulta procedente en virtud de lo señalado por STC 59/2017, que ha declarado la inconstitucionalidad del artículo 107.1, 107.2.a) y 110.4 del Texto Refundido de las Ley de Haciendas Locales (en adelante, TRLHL) por someter a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica,

contraviniendo el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución Española (en adelante, CE). Se afirma la aplicación al caso de esta doctrina, toda vez que se ha gravado la mera tenencia del terreno y no un incremento real de su valor por aplicación de fórmulas que operan automáticamente, lo que supone una tributación de riqueza inexistente contraria al artículo 31.1 de la CE. Se argumenta que lo dispuesto en la STC 59/2018 supone la expulsión de los artículos citados del ordenamiento jurídico con efectos “ex tunc”, puesto que la letra c) del apartado 5 de ese pronunciamiento señala que: *“una vez expulsado del ordenamiento jurídico, ex origine, los artículos 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”*.

El escrito se concluye con la afirmación de que el Tribunal Constitucional no ha establecido limitación en cuanto a la aplicación de los efectos de inconstitucionalidad de las normas declaradas nulas por inconstitucionales, así como que el acto recurrido resulta revisable, dados los términos del artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (en adelante LOTC) que dispone que *“la sentencia declaratoria 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”*.

En atención a todo ello, se solicita la declaración de nulidad de la liquidación referida y devolución de su importe.

Al escrito se acompaña la escritura de dación en pago de deudas del inmueble referido, el certificado de tasación, las liquidaciones del impuesto, la nota registral, el valor de la tasación del inmueble y las escrituras de compraventa.

5.- Por resolución municipal de 18 de mayo de 2018, SHC (22/EL), se acordó la inadmisión de la solicitud de revisión de acto firme y declaración de nulidad del IIVTNU, expediente 2014/4081, de conformidad con lo previsto en el artículo 106.3 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPACAP). Ello se justifica en que *“no se ha lesionado ningún derecho susceptible de amparo constitucional, (recogidos en los arts. 14 a 29 y 30.2 de la CE), sino que la causa que se presenta para solicitar la revisión no es otra que la inconstitucionalidad sobrevenida de la ley en la que se fundamentó el acto administrativo, por lo que resulta de aplicación el artículo 40.1 de la L.O. 2/1997 de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional. Norma que ha sido extendida a los actos administrativos firmes por la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional, entre otra St. número 176/2011: Por exigencia del principio de seguridad jurídica”*. Se deniega también la solicitud de devolución de ingresos indebidos por lo *“anteriormente expuesto y de conformidad con lo establecido en la Disposición transitoria única de la Ley Foral 19/2017 de 27 de diciembre, que modifica los artículos de la Ley Foral 2/1995 de las Haciendas Locales de Navarra declarados inconstitucionales”*.

6.- Contra la citada resolución SHC (22/EL) de 18 de mayo de 2018 se interpuso recurso de reposición por... Este fue desestimado en atención a lo señalado por la STSJN de 18/2018 de 17 de enero, recurso 144/2017, y las resoluciones de Tribunal Administrativo de Navarra, así como lo indicado por este Consejo de Navarra en su dictamen de 5 de marzo de 2018. Igualmente se indica que a la solicitud de devolución del IIVTNU se le ha aplicado lo dispuesto en la disposición transitoria única, punto uno, regla segunda, de la Ley Foral 19/2017 de 27 de diciembre, que establece que *“No procederá la devolución de ingresos indebidos en relación con las liquidaciones del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, correspondientes a hechos imponible producidos con anterioridad al día 15 de julio de 2017, que hayan adquirido firmeza con anterioridad a dicha fecha”*, toda vez que la solicitud de devolución se realiza el 6 de febrero de 2018, habiendo entrado en vigor la modificación de la Ley Foral el 31 de diciembre de 2017.

7.- Contra la resolución SHC 26-JUL-18 (13/EL) se interpuso por... recurso

contencioso-administrativo, que fue estimado por la sentencia número 5/2019, de 19 de noviembre de 2018, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Pamplona, aclarada por auto de 5 de febrero de 2019. En la sentencia se declara que la citada resolución no es conforme a derecho y se ordena a la Administración la admisión a trámite del procedimiento de revisión de oficio de los actos nulos instado por... Las razones aducidas fueron, de un lado, que la posibilidad de inadmitir a trámite la solicitud de revisión de un acto *“debe ser interpretada de forma restrictiva”*; y, de otro, que no puede basarse la inadmisión en el motivo de que la pretensión carece manifiestamente de fundamento puesto que existen sentencias del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Pamplona que declaran que las liquidaciones firmes anteriores al 15 de julio de 2017 son nulas y deben devolverse los correspondientes ingresos indebidos.

8.- Por resolución municipal de 12 de marzo de 2019, SHC (12/EL), se dispuso: 1º) La anulación de las resoluciones de la Dirección de Hacienda, Economía Social, Empleo, Comercio y Turismo de 26 de julio 2018 (13/EL) y la SHC 18-MAY-18 (22/EL); 2º) La admisión a trámite de la solicitud de revisión presentada por D..., en representación de..., de la liquidación del IIVTNU, y suspensión del procedimiento desde la inadmisión a trámite de la solicitud de revisión -el 18 de mayo de 2018- hasta la emisión de la sentencia -19 de noviembre de 2018-; y 3º) Dar trámite de audiencia a los interesados por el plazo de quince días.

Esta resolución fue notificada a las partes, sin que se presentaran alegaciones en el trámite de audiencia.

9.- El expediente acompaña un informe jurídico, de fecha 6 de junio de 2019, en el que se propone la desestimación de la solicitud de revisión de oficio de la liquidación firme del IIVTNU correspondiente al expediente 2014-4081. Con cita del contenido de los artículos 146 y 150.3 de la LFGT, disposición transitoria única, apartado uno, de la Ley Foral 19/2017, de 27 de diciembre, y la disposición adicional primera, apartado 2, de la Ley 29/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), se argumenta:

En primer lugar, que el recurso de nulidad de pleno de derecho instado debería estar fundado en alguna de las causas previstas en el artículo 146.1 LFGT y, tras examinar cada una de las causas, el supuesto no se subsume en ninguno de los motivos previstos en esta norma.

En segundo lugar, que la eficacia de la declaración de inconstitucionalidad debe estimarse “ex nunc”, dado lo señalado en la STC 105/2009 que indica que *“las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos figuran no sólo aquellas decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), sino también por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes”*. Esta argumentación se refuerza por las manifestaciones que, en el mismo sentido, se recogen en la STS de 14 de febrero de 2017 (recurso nº 3009/2015) sobre los efectos de la sentencia que declaró inconstitucional, a posteriori, la norma tributaria cuya aplicación se discutía en ese recurso.

En tercer lugar, que la revocación del acto prevista en el supuesto 148.1.a) de la LFGT por infracción manifiesta del ordenamiento jurídico no es propiamente una causa de nulidad que permita instar el procedimiento de revisión.

También se refuta la interpretación que se realiza por el recurrente del artículo 40 de la LOTC, relativa a que esa norma determina efectos “ex tunc” que autorizan la revisión de liquidaciones firmes, en atención a las SSTS 30 de septiembre de 2000, recurso número 481/1998, y 31 de marzo de 2011, recurso número 772/2008, incidiendo que éstas lo que señalan es que la declaración afecta a *“los juicios pendientes en los que puedan tener conocimiento de la Ley inconstitucional”*, recalcando tal efecto “para actos y situaciones jurídicas anteriores en el tiempo a la publicación de la sentencia constitucional, siempre que existan impugnaciones en las que se discuta sobre ellos y la resolución o sentencia deba aplicarse conforme a las normas procesales ordinarias que rigen dichos procesos, con los límites que explicita el artículo 40.1 de la LOTC”.

Por último, incide sobre la eficacia retroactiva de las sentencias del

Tribunal Constitucional, citando la STS 30 de septiembre de 2000, pues “*a falta de norma legal expresa que lo determine y sin un pronunciamiento concreto en la sentencia declaratoria de la inconstitucionalidad, han de ser los jueces y tribunales quienes, en el ejercicio pleno de su jurisdicción, resolverán sobre la eficacia ex tunc o ex nunc de tales sentencias declaratorias de inconstitucionalidad*”. Sobre esta base se indica que la inconstitucionalidad declarada de los artículos 175.2 y 175.3 de la LFHLN tiene un efecto parcial, pues “*someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica*”, lo que difiere sustancialmente del caso acontecido en el artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, recordándose la doctrina sobre ello de las SSTS 9, 17 y 18 de julio de 2018 (números 1163/2018, 1248/2018 y 1300/2018). También se alude a las consecuencias negativas que ello puede implicar para la hacienda de los Ayuntamientos de Navarra en caso de que se tuvieran que devolver tales liquidaciones, así como la emisión por parte del Consejo de Navarra de los dictámenes 19/2018, de 18 de junio, y 26/2018, de 26 de julio, desfavorables a la nulidad de pleno derecho.

El informe se concluye con la formulación de la propuesta de desestimación de la solicitud de revisión e indicación de que se recabe al Consejo de Navarra su preceptivo dictamen.

10.- Por Resolución del Área de Economía Local sostenible del Departamento de Tributos no periódicos del Ayuntamiento de Pamplona, de fecha 13 de junio de 2019, se solicita de la Presidenta del Gobierno de Navarra la remisión al Consejo de Navarra de la consulta sobre la propuesta de acuerdo de la Junta de Gobierno Local relativa a la desestimación de la solicitud de... sobre revisión de oficio de la liquidación firme del IIVTNU correspondiente al expediente 2014-4081, en atención a que no se puede “fundar una pretendida nulidad de pleno derecho de dicha liquidación firme en la inconstitucionalidad parcial de la normativa reguladora del impuesto, ni tampoco concurre ninguna de las causas tasadas que, según el artículo 146.1 LFGT, permiten la revisión de oficio de los actos firmes dictados en materia tributaria”.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen

La presente consulta formulada por el Ayuntamiento de Pamplona, 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 la liquidación del IIVTNU correspondiente al expediente 2014-4081, notificada el 12 de noviembre de 2014 y abonada posteriormente.

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, en el presente asunto es preceptivo el dictamen del Consejo de Navarra 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 nulidad de pleno derecho de la liquidación del IIVTNU correspondiente al expediente 2014-4081, efectuada por el Ayuntamiento Pamplona, con notificación el 12 de noviembre de 2014, y que se abonó sin discusión.

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 la liquidación tributaria referida y satisfecha, 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), en la que se 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 en la que se 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 prevé en su disposición adicional primera, apartado 2, que la revisión en vía administrativa de las actuaciones y procedimientos de aplicación a los tributos se regirá por su normativa específica y, supletoriamente, por lo dispuesto en esta ley.

Por su parte, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria destaca en su exposición de motivos, respecto a los procedimientos especiales de revisión, “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”. Así, la 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), fijando 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 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 de Navarra, la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra, 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 (35/2010, de 17 de junio, 31/2017, de 3 de julio, o 4/2018, 5 de marzo), muestra que el paralelismo y permeabilidad entre la regulación común y tributaria estatal en materia de revisión de oficio ha culminado con la plena convergencia respecto del procedimiento especial de revisión de actos nulos, ya que es idéntico su régimen jurídico tanto en las causas de nulidad como en el procedimiento, con exigencia en ambos casos del dictamen preceptivo y favorable del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva Comunidad Autónoma.

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 escrito de fecha 6 de febrero de 2018, inadmitido por resolución municipal de 18 de mayo de 2018, SCH (22 EL). Contra ella se interpuso recurso de reposición, que fue desestimado por resolución municipal de 26 de julio de 2018, y ulterior recurso contencioso-administrativo, que ha sido estimado por la sentencia número 5/2019, de 19 de noviembre de 2018, por el Juzgado de los Contencioso-Administrativo número 2 de Pamplona, que ha ordenado la admisión a trámite del presente

procedimiento de revisión de oficio de actos nulos instado por...

En cumplimiento de esta sentencia y, a la vista del informe emitido por el letrado del Ayuntamiento de Pamplona de 6 de marzo de 2019, la resolución municipal de 12 de marzo de 2019, SHC 12-MAR-19 (12/EL), ha procedido a anular las resoluciones de la Dirección de Hacienda, Economía Social, Empleo, Comercio y Turismo de 26 de julio de 18 (13/EL) y 18 de mayo de 18 SHC (22/EL), admitiendo a trámite la solicitud de revisión presentada por don..., en representación de..., con fecha 6 febrero 2018, a fin de que se tramite conforme al procedimiento establecido en el artículo 146 LFGT.

Así, en virtud de ello, se ha acordado dar trámite de audiencia a todos los interesados para que, en el plazo de quince días hábiles, puedan presentar las alegaciones que estimen convenientes, sin que durante el periodo concedido se haya presentando escrito a tal efecto. También se ha elaborado una propuesta de Acuerdo de la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento de Pamplona, que incluye la desestimación de la declaración de nulidad de pleno; y, mediante solicitud presentada a la Presidenta del Gobierno de Navarra, se ha elevado ésta a este Consejo a efectos de la emisión de dictamen en la preceptiva consulta.

En atención todo ello cabe estimar que el procedimiento de revisión de oficio se ha tramitado correctamente, cumpliendo las exigencias establecidas por el artículo 106 de la LPACAP; habiéndose indicado expresamente en la resolución municipal de 12 de marzo de 2019 SHC (12/EL), respecto al plazo máximo para la notificación expresa de la resolución, que se entenderá que el procedimiento ha estado suspendido entre las fechas de inadmisión a trámite de la solicitud de revisión, el 18 de mayo de 2018, y de emisión de la sentencia, el 19 de noviembre de 2018.

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

El solicitante basa su petición de revisión de oficio en lo dispuesto en el artículo 217 de la LGT, fundamentado su pretensión en lo manifestado en las STSS 59/2017, de 11 de mayo, 26/2017, de 16 de febrero, y 37/2017, de 1 de marzo, que declararon inconstitucionales las normas estatales y forales del

Guipúzcoa y Álava sobre el IIVTNU, apuntando que la expulsión de esas normas se produce con efectos “ex tunc” como corresponde a un supuesto de nulidad. Asimismo aduce que de la aplicación del artículo 40.1 de la LOTC se deduciría tal efecto para el presente caso, por cuanto el único límite previsto para la revisión es que los procesos se encuentren fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada.

Como ya indicamos, entre otros, en nuestro dictamen 3/2015, de 26 de enero, 24/2017, de 8 de junio, o 19/2018, 19 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.

Sobre la revisión por nulidad de pleno derecho de las liquidaciones firmes y consumadas del IIVTNU, que no fueron recurridas y devinieron firmes antes de la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la LFHLN, que serían los aplicables al caso, este Consejo de Navarra se ha pronunciado en sus dictámenes 19/2018, de 18 de junio y 26/2018, de 26 de julio, incidiendo en una de las interpretaciones plausibles de lo resuelto por el Tribunal Constitucional, atendiendo a las modificaciones normativas que a raíz de ello introdujo el legislador foral en la regulación sobre el IIVTNU recogida en LFHLN.

En ellos nos hacíamos eco de lo señalado en la STC 72/2017, de 5 de junio, que declaró la nulidad de los artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la LFHLN, transcribiendo su apartado c) del Fundamento Jurídico 4º que indica:

“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)]”.

Las razones que nos llevaron a entender que esa declaración de nulidad debía ser interpretada con una eficacia “pro futuro”, que no incluía a los actos administrativos firmes y consentidos de liquidaciones abonadas y no impugnadas, fueron varias.

De un lado, el hecho de que la STC 72/2017, de 5 de junio, no expresa de una manera clara el alcance que debe darse a la declaración de nulidad de los artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la Ley Foral 2/1995. La genérica referencia de que, en virtud del artículo 31.1 de la CE, los preceptos citados están “expulsados del ordenamiento jurídico “ex origine”, reflejan lo que constituye el principio general de nulidad, pero no se puede desconocer que éste presenta una dimensión distinta según sea el ámbito del ordenamiento jurídico de que se trate, con singularidades propias en el marco administrativo y civil.

De ahí que para su interpretación se recurriera a lo dispuesto en el artículo de 40.1 de LOTC, precepto que señala 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”.

A tal fin se tuvo en cuenta la intelección realizada de este precepto por la doctrina del Tribunal Supremo, cuya STS de 14 de febrero de 2017 (recurso número 3009/2015), entre otras, expresamente indica que:

“es preciso distinguir entre procesos en curso o pendientes de decisión cuando se produce la declaración de inconstitucionalidad, (de las) situaciones ya firmes cuando se produce tal declaración, el valor de la doctrina establecida por dicho Tribunal en relación con la jurisprudencia de los órganos judiciales. En el primer caso, todos los poderes públicos, incluidos, claro está, los tribunales se ven vinculados por la declaración de inconstitucionalidad y consecuente nulidad de la norma desde la publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional en el Boletín Oficial del Estado (artículo 38. LOTC). En el segundo supuesto, las situaciones consolidadas, entre las que se incluyen no solo las decididas mediante

sentencia con fuerza de cosa juzgada sino también las actuaciones administrativas firmes, no son susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la declaración de nulidad que implica la inconstitucionalidad apreciada en la sentencia del Tribunal Constitucional”.

El criterio establecido en tal sentido en otras normas reforzaba esa argumentación. Así, recordábamos lo dispuesto en el artículo 32.6 de la LRJSP, que establece 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”. También aludíamos a lo dispuesto en el artículo 73 de la LRJCA, que 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”.

A todo ello uníamos el difícil encaje de la pretensión esgrimida en los supuestos tasados del procedimiento de revisión de los actos nulos de pleno derecho del artículo 146.1 de la LFGT, además de la cuestión central, aludida por la STC 72/2017, de 5 de junio, del reconocimiento de la competencia del legislador foral para que, dentro de su libertad de configuración jurídica, efectúe “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”.

Advertíamos que el legislador foral había llevado a cabo las modificaciones o adaptaciones que estimó convenientes para ajustar, en toda su extensión, el régimen del IIVTNU al artículo 31.1 de la CE a través de 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. El objeto de esta norma, según ella misma señala en su preámbulo, es “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... (y) 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 llevada a cabo por 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, tanto en cuanto a las liquidaciones del IIVTNU que se realicen de futuro, como respecto de las que se hallaban pendientes y las que se realizaron en el pasado, distinguiendo entre las distintas situaciones y fechas en las que se produjo la exacción del impuesto.

El régimen transitorio previsto en la Disposición Transitoria Única apuntábamos que había resuelto de manera explícita las situaciones referidas a las liquidaciones firmes, y no consentidas, anteriores a la declaración de inconstitucional, pues el precepto señala explícitamente que:

“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”.

Del contenido de esta norma dictada por el legislador foral señalábamos, en nuestro dictamen 19/2018, que:

“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 imposables 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”.

Cabe advertir que la disposición transitoria única prevista en la Ley Foral 19/2017 es una norma vigente, con rango de ley, que se incorporó al ordenamiento jurídico navarro el 31 de diciembre de 2017, sin inicial tacha de inconstitucionalidad. En ella se expresa de manera clara y directa que a las liquidaciones firmes y consentidas anteriores a 15 de julio de 2017 no se le aplica, con carácter retroactivo, el régimen modificado del IIVTNU. Ello refleja una clara voluntad de limitar los efectos de la declaración de nulidad de la STC 72/2017 “pro futuro”, con la consiguiente restricción de la revisión de aquellos actos que fueran firmes y de devolución de esos ingresos indebidos.

Se puede no compartir el criterio del legislador foral, pero la exclusión de esta norma jurídica del ordenamiento, por su contradicción con lo señalado en la STC 72/2017 y el artículo 31.1 de la CE, precisaría de un juicio que compete a quien vela por la adecuación de las leyes a los dictados constitucionales conforme al sistema de control de constitucionalidad de las normas. Este se puede impetrar a través del cauce de la cuestión de inconstitucionalidad, precisamente el seguido para expulsar del ordenamiento jurídico los artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la LFHLN por su vulneración del artículo 31.1 de la CE.

Por otra parte, en fecha reciente, el Tribunal Supremo, en su sentencia 715/2019 de 29 de mayo, ha establecido criterios interpretativos sobre los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, del TRLHL. En su Fundamento de Derecho

3º, con cita de la sentencia de 9 de julio de 2018, cit., reiterada, entre otras, en la STS de 2 de diciembre de 2018, dice:

“1. Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial. En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios que hemos expresado en el fundamento de derecho Quinto de la sentencia de 9 de julio de 2018, cit., que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE .

2. El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo *en todo caso* (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, "no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene", o, dicho de otro modo, porque "imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)". Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL”.

Frente al criterio expuesto se alza el planteamiento, postulado entre otros por el solicitante de la presente revisión, relativo a que la declaración de nulidad de los artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la LFHLN por la STC 72/2017, que es la normativa aplicable en Navarra, tiene efectos “ex tunc” y se proyecta sobre las liquidaciones firmes y consumadas del IIVTNU anteriores al 15 de julio de 2017.

Ello se sostiene, fundamentalmente, en el hecho de que la doctrina constitucional indica que los preceptos reseñados, o sus equivalentes en el ámbito nacional, han sido expulsados del ordenamiento jurídico “ex origine” y, por tanto, esas liquidaciones se han dictado sin norma que lo justifique.

El recurrente afirma la procedencia del recurso de revisión de los actos

nulos conforme al artículo 217.1 de la LGT -artículo 146.1 de la LFGT para Navarra- por lo dicho, entre otras, en la STSJ de Madrid 512/2017, de 19 de julio: “la liquidación debe ser anulada, en cuanto girada por preceptos que han sido expulsados del ordenamiento jurídico ex origine, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal”.

Igualmente lo justifica en que el Tribunal Constitucional no ha establecido otra limitación para la aplicación de los efectos de la inconstitucionalidad de las normas declaradas nulas por inconstitucionales, afirmando que el artículo 40.1 de la LOTC sólo limita la revisión de los “procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las leyes y disposiciones o actos inconstitucionales”.

Más allá de que este último argumento resulta contradicho por lo indicado en la jurisprudencia del Tribunal Supremo recogida, entre otras, en la STS de 14 de febrero de 2017 (recurso número 3009/2015), y el hecho de que el legislador navarro sí ha efectuado una modificación de su normativa del IIVTNU, intentando adecuarse a los parámetros fijados por la doctrina constitucional con la Ley Foral 19/2017, lo cierto es que esta segunda postura es la que parece haber ganado fortuna en los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo estatales y de nuestra Comunidad Foral, existiendo un debate abierto en cuanto a este tema sobre el que planean múltiples dudas.

Por lo que se refiere a Navarra, las recientes sentencias número 164/2018, de septiembre de 2018, y 15/2019, de 15 de enero, del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 1, se inclinan por estimar la declaración de nulidad en casos semejantes al que nos ocupa de liquidaciones firmes y consentidas abonadas antes del 15 de junio de 2017, para las revisiones solicitados tras la declaración de inconstitucionalidad de la STC 72/2017, sin profundizar en la causa concreta del artículo 146 de la LFGT que las fundamentaría.

Los argumentos que se emplean, caso de la sentencia de 15/2019, de 15 de enero, del Juzgado Contencioso Administrativo número 1, reiteran en sustancia lo siguiente:

En primer lugar, que *“la STC 72/2017 no contiene una expresa delimitación temporal del alcance de la inconstitucionalidad que declara, por lo que la misma ha de entenderse de origen. En otras ocasiones anteriores el TC ha determinado expresamente la eficacia ex nunc de la declaración de inconstitucionalidad de una norma, lo que refuerza la conclusión de que, en este caso, la inconstitucional se ha producido ex tunc”*. La aseveración se apoya en lo señalado por la STS de 31 de marzo de 2011 que se pronunció sobre la eficacia y alcance de la declaración de inconstitucionalidad del “gravamen complementario” de la tasa fiscal sobre el juego (STC 173/1996).

En virtud de ello se considera que *“salvo que otra cosa disponga expresamente la sentencia del Tribunal Constitucional que declara la inconstitucionalidad de una norma, tal inconstitucionalidad se entiende producida ex tunc, esto es, se entiende que la norma no ha existido nunca en el ordenamiento jurídico. Y la garantía de seguridad jurídica, en el caso de normas tributarias como aquí nos ocupa, queda respetada con el plazo de prescripción para efectuar la reclamación, que no se computa desde que la norma se declara inconstitucional, sino desde que se efectuó el ingreso tributario respecto del cual se predica el vicio de nulidad”*. La conclusión es que *“nos encontramos ante un acto tributario que devino firme, pero que es susceptible de revisión en atención a la nulidad derivada de la inexistencia de norma jurídica que sustentase la liquidación tributaria, por razón de la declaración de inconstitucionalidad de la misma. Todo ello por cuanto, además, no ha vencido la garantía de seguridad jurídica que representa el plazo de prescripción para analizar tal revisión de acto nulo”*.

En segundo lugar, con cita de la STS 1163/2018, de 9 de julio de 2018, referida a la cuestión de si lo declarado en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica, se justifica que en el caso no existe una situación que produzca un incremento del valor del inmueble.

En tercer lugar, se dice, para la íntegra estimación de la demanda de la declaración de nulidad del acto liquidatorio revisado y la devolución de lo abonado con el mismo, que la disposición transitoria única, apartado primero, de la Ley Foral 19/2017 no puede *“impedir este último pronunciamiento por no derivar el mismo directamente de la STC 72/2017, sino por el contrario de lo dispuesto en la LFGT”*.

Sobre este último aspecto cabe destacar que la STSJ Navarra de 11 de mayo 2018, haciéndose eco de sus pronunciamientos anteriores, ha señalado que *“la aplicación de la Disp. Transitoria Única de la Ley Foral 19/2017, por la que se modifica la Ley Foral de Haciendas Locales de Navarra... no es de aplicación al caso, puesto que el recurso de casación se ha de resolver con respecto a la normativa que fue tenida en cuenta al girar las liquidaciones que fueron objeto de impugnación, y como ya se ha indicado, los preceptos que fueron tenidos en cuenta han sido anulados por el Tribunal Constitucional”*. Declaración que no debe descontextualizarse, puesto que el pronunciamiento se refería a liquidaciones del IIVTNU que habían sido recurridas y sobre las que existía controversia.

Las dudas e incertidumbres que plantea esa línea argumental y la solución jurisprudencial reseñada, son palpables. De ahí que por ATSJ de Navarra de 20 de marzo de 2019, número de recurso 443/2018, se haya admitido a trámite el recurso de casación foral, en interés casacional, instado por el Ayuntamiento de Orkoyen, frente a la sentencia número 164/2018, de septiembre de 2018, con el fin de que el Tribunal Superior de Justicia de Navarra se pronuncie sobre *“si cabe revisar liquidaciones declaradas firmes y consentidas a los efectos de lo dispuesto en el artículo 146 LFGT en relación con la disposición transitoria única apartado 1 de la LF 19/2017, de 27 de diciembre, de modificación de la LFHL y la doctrina del TC sobre el principio de seguridad jurídica y la intagibilidad de situaciones consolidadas”*.

El tema también se halla presente en el ámbito estatal, pues las instancias judiciales inferiores han seguido la línea de valoración y resolución detallada. Ello ha determinado que las dudas y controversias sobre la procedencia de la revisión por actos nulos de pleno derecho de las

liquidaciones firmes y consentidas del IIVTNU hayan sido planteadas al Tribunal Supremo, quien, mediante sus Autos de 30 de mayo y 20 de junio de 2019, ha admitido a trámite, en interés casacional, los recursos de casación contra la sentencia de 5 de diciembre de 2018 del Juzgado Contencioso-Administrativo número 2 de Toledo y la sentencia 31 de octubre de 2018 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 6 de Valencia. En ambos autos los motivos de casación consignados resultan semejantes. Así se plantea:

“...en primer lugar, si la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017, permite revisar en favor del contribuyentes actos administrativos de liquidación tributaria, correctores de la previa autoliquidación presentada, practicadas en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos en los supuestos en que no hubo incremento de valor probado después de haberse dictado la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017. Tal revisión necesariamente habría de obedecer a la concurrencia de una causa de nulidad radical (artículo 217 LGT) de que se viera aquejada la liquidación.

Por tanto, en caso de que diéramos a la pregunta formulada una respuesta afirmativa, habilitante de esa posibilidad, surge la interrogante de en virtud de qué título jurídico -esto es, de qué causa legal de nulidad radical o de pleno derecho, de las tipificadas *numerus clausus* en el mencionado precepto- operaría; y, además, con qué limitación temporal.

A tal respecto, la sentencia del Tribunal Constitucional declaró la nulidad de los artículos 107 y 110, normas que regulan el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en tanto someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor, pero no ha precisado el alcance temporal de su fallo.

Son múltiples los supuestos en los que el Tribunal Constitucional se ha pronunciado acerca de la modulación del alcance de sus declaraciones de inconstitucionalidad y nulidad, pudiéndose citar al respecto, por todas, las SSTC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 11; 180/2000, de 29 de junio, FJ 7; 365/2006, de 21 de diciembre, FJ 8, y 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 7, STC 40/2014, de 11 de marzo, FJ 6 y STC 140/2016, FJ 15.

En esas sentencias, el Tribunal Constitucional declaró que no sólo habría de preservar la cosa juzgada (artículo 40.1 LOTC), sino que, igualmente, en virtud del principio constitucional de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE), su fallo se extendería a las posibles situaciones administrativas firmes, de suerte que esas declaraciones de inconstitucionalidad sólo serían eficaces *pro futuro*, esto es, en relación con nuevos supuestos o

con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no hubiera recaído una resolución firme.

En segundo lugar, se plantea, para el supuesto de que se reconociera que la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017, tiene efectos anulatorios *ex tunc*, si tal declaración comportaría la nulidad de pleno derecho de la liquidación firme y consentida en los términos previstos en el artículo 217 de la LGT, y bajo el amparo de qué causa legal” (ATS 20 de junio de 2019)”.

A la vista de todo lo expuesto, dado que el criterio jurisprudencial de las sentencias números 164/2018, de septiembre de 2018, y 15/2019, de 15 de enero, del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 1 de Pamplona se encuentra en discusión; que conforme al artículo 150.3 de la LFGT la revisión por nulidad de pleno derecho de las liquidaciones firmes y consentidas tiene que estar justificada en alguna de las causas señaladas en el artículo 146.1 de la LFGT, y el motivo de la letra a), que es el alegado genéricamente en el presente caso, se refiere a los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional de los artículos 14 a 29 de la CE, y no parece que sea engarzable con la lesión objetiva del principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE; y que la disposición transitoria única de la Ley Foral 19/2017, norma vigente con rango de ley, fija expresamente una eficacia “*ex nunc*” para la declaración de inconstitucionalidad de la STC 72/2017; este Consejo de Navarra entiende pertinente informar desfavorablemente el recurso de revisión de nulidad de pleno derecho de la liquidación firme y consentida del IIVNT, expediente 2014-4081, instada por... por escrito de fecha 2 de febrero de 2018.

III. CONCLUSIÓN

El Consejo de Navarra informa desfavorablemente la revisión de oficio por la nulidad de pleno Derecho de la liquidación correspondiente al expediente 2014-4081 del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana girada por el Ayuntamiento de Pamplona.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento