

NOVEDADES JURISPRUDENCIALES EN TORNO A LA TEORÍA DE LA INVALIDEZ EN EL ÁMBITO DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS

JESÚS MARÍA CHAMORRO GONZÁLEZ
MAGISTRADO ESPECIALISTA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO.
PRESIDENTE DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ASTURIAS.

RESUMEN: En este trabajo se aborda la teoría de invalidez de los actos administrativos dictados por los entes públicos cuando actúan potestades de carácter tributario. La jurisprudencia de nuestros Tribunales ha modulado esta teoría tratando de adaptar nuestra, en ocasiones, parca regulación positiva a la necesidad de tutelar los derechos de los contribuyentes, creando mecanismos procesales de tutela y motivos sustantivos de erradicación de la vida jurídica de esas actuaciones merecedoras del reproche de la invalidez.

PALABRAS CLAVE: Actos tributarios. Invalidez. Nulidad. Anulabilidad. Tribunales de Justicia.

SUMMARY: This work addresses the theory of invalidity of administrative acts dictated by public entities when tax powers act. The jurisprudence of our Courts has modulated this theory by trying to adapt our, at times, sparse positive regulation to the need to protect the rights of taxpayers, creating procedural protection mechanisms and substantive reasons for eradicating from the legal life of those actions deserving of the reproach of invalidity.

KEYWORDS: Tax acts. Disability. Nullity. Voidability. Courts of Justice.

I

La invalidez de los actos administrativos nos remite prácticamente en su totalidad a la teoría general de la invalidez de los actos jurídicos, propia del derecho común, y en consecuencia a un punto de encuentro de todos los ámbitos sectoriales del derecho. Así es conocida la diferencia entre la nulidad absoluta o radical y de pleno derecho o la anulabilidad o nulidad relativa. La primera supone una ineeficacia intrínseca y por tanto unas consecuencias “*ipso iure*” y de carácter más intenso. Por el contrario, la nulidad relativa o anulabilidad implica un escalón más bajo en el nivel de las consecuencias jurídicas de tal vicio de legalidad y también unos efectos más limitados. Junto a estas dos categorías básicas podemos encontrar también la inexistencia como concepto referido a

aquellos actos jurídicos que no reúnen los requisitos mínimos para aflorar a la vida jurídica real.

Ya inmersos en el ámbito del derecho administrativo, la invalidez de los actos administrativos tiene una larga tradición que se remonta a la regulación contenida en la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 y que posteriormente pasó a la Ley 30/92, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, y que actualmente se contiene en los artículos 47 y siguientes de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común. En estos preceptos se contienen las causas de nulidad y anulabilidad de los actos administrativos distinguiendo, al igual que el derecho civil, esta última categoría de aquella según la gravedad que concurra. El artículo 47.2 sanciona necesariamente con nulidad de pleno derecho los casos en que una disposición de carácter general sea contraria a la ley o a un reglamento de rango superior. Creo que el concepto más apropiado para referirse al presupuesto de estos vicios es de actuación administrativa, que incorpora también las vías de hecho y la inactividad, son formas de manifestación de la actuación administrativa. Se trata de un concepto más omnicomprensivo que el de acto administrativo. Sin duda alguna la inactividad también puede incurrir en vicios de invalidez, lo mismo que las vías de hecho.

En el ámbito del derecho tributario la teoría de la invalidez de los actos tributarios se contiene actualmente en los artículos 217 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria, que también distingue entre la nulidad y la anulabilidad de los actos tributarios. Posiblemente esta regulación contemple mayores dificultades de compresión y de aplicación práctica que el régimen general ordinario contenido en la Ley 39/2015, del PAC. Y nos referimos no sólo a los mecanismos para hacer frente a unos y otros vicios sino también a la propia técnica utilizada por el legislador. La claridad que contempla esta última ley no es la que contiene la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que regula las causas de invalidez con motivo de la regulación de los procedimientos de revisión de actos tributarios, separándose de la regulación administrativa que por un lado recoge los supuestos de nulidad y anulabilidad, artículo 47 y siguientes, y por otro lado los procedimientos para hacerlos valer, artículos 106 y siguientes. Si parece que sería deseable una mejor regulación que combinara por un lado la parte sustantiva en relación a esa teoría general de la validez de los actos administrativos y por otro lado los mecanismos procedimentales para hacer valer esos vicios. En todo caso la Ley General Tributaria de 2003 mejora notablemente la regulación de la Ley 1963, muy estrecha y parca en este ámbito, y que obligaba a importar prácticamente “*in toto*” la regulación administrativa de este ámbito.

II

Sin embargo en este breve trabajo nos vamos a ocupar de otra cuestión, a saber, la introducción de un nuevo supuesto de nulidad de pleno derecho por parte de la doctrina jurisprudencial, y más en concreto del Tribunal Supremo, cuya sentencia de 28 de febrero de 2024, da una nueva vuelta de tuerca a los efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional cuando declaran la inconstitucionalidad de una norma con rango de ley en el ámbito tributario, en este caso, referido al tan traído y llevado Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

La sentencia resuelve un recurso de casación interpuesto contra una sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Valencia, que estimó el recurso interpuesto por un contribuyente contra una resolución de un ayuntamiento que inadmite una solicitud de revisión de oficio de una liquidación tributaria por el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, la conocida como plusvalía municipal, originada por la transmisión de un inmueble. La sentencia del Tribunal Supremo se dicta en recurso de casación 199/2023.

Los hechos sucintamente expuestos son los siguientes. El contribuyente, tras serle notificada una liquidación tributaria en 2016 por el ya referido impuesto, presentó escrito en 2019 solicitando la revisión de la liquidación a través del procedimiento especial de actos nulos de pleno derecho, y ello por razón de la declaración contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, que, a su juicio, declaraba inconstitucionales determinados preceptos de la Ley de Haciendas Locales en relación a aquellos supuestos en los que se someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica. Se invocaba como motivo de nulidad que se había prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, ya que no había tenido lugar el hecho imponible, al no existir incremento de valor. El ayuntamiento inadmitió a trámite la solicitud, considerando que la revisión de liquidaciones firmes por inconstitucionalidad de las normas que le daban cobertura, debía instarse a través de los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la Ley General Tributaria, siendo así además que la declaración de inconstitucionalidad no determinaba que las liquidaciones firmes incurrieran en motivos de nulidad. La sentencia del Juzgado estimó el recurso anulando la resolución de inadmisión y declarando el derecho a la revisión de la liquidación firme.

El auto de admisión de la Sala Tercera del Tribunal Supremo declaró como cuestión que presentaba interés casacional objetivo reafirmar, completar, matizar o, en su caso, corregir la jurisprudencia en virtud de la cual la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, de 11 de mayo, no determina que las liquidaciones del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana giradas con anterioridad, y que hubieran ganado firmeza en vía administrativa, incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217.1, letras a), e), f) y g), de la Ley General

Tributaria, todo ello a la luz de la STC 108/2022, de 26 de septiembre. Se identificaban como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 217 y 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y los artículos 38 y 40 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

III

Efectivamente nuestro sistema de revisión de actos en materia tributaria recoge en el artículo 217.1 las causas de nulidad de pleno de derecho, y entre ellas, aquellas que se establezcan expresamente en una disposición con rango de ley. Este va a ser el gancho del que se va colgar la conclusión de la sentencia. Pero vayamos por partes.

El artículo 221.3 de la vigente Ley General Tributaria, y para el caso de haberse realizado un ingreso indebido, como acontece en este caso que nos ocupa en la que se pagó el Impuesto de plusvalía municipal sin existir incremento de valor, señala que solamente a través del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, de la revocación de actos tributarios o de la rectificación de errores, y en todo caso de la devolución de ingresos indebidos, se podrá instar la anulación de un acto que hubiera adquirido firmeza.

El sistema de revisión de actos en vía tributaria es, a nuestro juicio, no sólo distinto del regulado en las normas administrativas, sino además un tanto complejo.

En primer lugar, la revisión de actos, si no va acompañada de solicitud de devolución de ingresos indebidos, lo que será bastante infrecuente, se podrá producir por distintas vías según estemos ante una autoliquidación o una liquidación tributaria.

En el primer caso, habrá que acudir a la rectificación de la autoliquidación en la forma recogida y prevista en el artículo 120.3 de la Ley General Tributaria. Como es sabido se trata de un régimen especial ya que la autoliquidación como tal no comparta un acto administrativo, sino que la administración hace descansar en el contribuyente la obligación de declarar y liquidar. Esa solicitud de rectificación podría dar lugar a un acto administrativo acordando o no la misma, que sí sería susceptible de recurso.

Si nos encontramos ante una liquidación los procedimientos para hacer viable un vicio de anulabilidad serían, en su caso el recurso de reposición y la vía económico-administrativa. Si se trata de causas de nulidad de pleno derecho habrá que acudir a los mecanismos de revisión, bien a través del recurso o bien a través de la acción de nulidad, esta segunda fundamentalmente en los casos de liquidaciones firmes, dada la imprescriptibilidad de esta acción.

En el segundo supuesto, cuando se pretende también la devolución hemos de nuevo de distinguir entre autoliquidaciones y liquidaciones. En el caso de las autoliquidaciones con ingreso indebido, el mecanismo sería el de la devolu-

ción de los ingresos indebidos acompañada de la petición de rectificación, bien sea a través del sistema de devolución general regulado en el artículo 221.4 de la Ley General Tributaria, o bien de la devolución derivada de la normativa de cada tributo, artículo 135 de la Ley General Tributaria.

Si nos encontramos con el caso de liquidaciones con ingreso indebido habrá que proceder en la forma recogida en el artículo 221 de la Ley General Tributaria, es decir, interponer un recurso en plazo con solicitud de devolución de ingresos indebidos. Si la liquidación es firme por haber transcurrido los plazos de interposición del recurso, a través de los mecanismos recogidos en el artículo 221.3, ya citado más atrás.

Pero nos centraremos en el caso litigioso en la sentencia que nos ocupa. El Tribunal Supremo venía señalando, hasta esta sentencia, que la devolución de ingresos indebidos en los supuestos de liquidaciones firmes no podía realizarse a través de revisión de actos nulos, ya que aquellos actos tributarios mediatisados por esa declaración de inconstitucionalidad no incurrián en ninguno de los supuestos recogidos en el artículo 217. Efectivamente y en relación al caso litigioso del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, en adelante IIVTNU, la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia 59/2017, de 11 de mayo, no suponía la vulneración de ningún derecho fundamental, ya que el artículo 31, donde se recoge la capacidad económica como principio sustantivo del nuestro sistema tributario, no encierra ningún derecho fundamental, ni se ha prescindido por completo del procedimiento legalmente establecido, ni en definitiva, se ha dado ninguno de los otros supuestos previstos en la ley para que concurra tal vicio de nulidad.

IV

El Tribunal Constitucional ha dictado distintas sentencias en relación al IIVTNU. Así la sentencia 59/2017, ya citada, no establecía ninguna limitación en relación a los efectos de su declaración de inconstitucionalidad, y así, si bien en lo concerniente a los artículos 107.1 y 2 de la Ley de Haciendas Locales, la declaración de inconstitucionalidad lo es sólo en la medida en que se someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, en relación al artículo 104 se realizó una declaración de inconstitucionalidad plena e incondicional. Posteriormente la sentencia 126/2019 declaró inconstitucional el artículo 107.4 también de manera plena incondicionada.

Sin embargo, la sentencia 182/2021, sentencia prospectiva, establece un pronunciamiento distinto ya que su declaración de inconstitucionalidad es plena e incondicionada en todos los aspectos, tanto en relación al 107.1 y 107.2, como en lo atinente al 107.4. Además, esta sentencia, al contrario de la de 2017, establece que son situaciones consolidadas las liquidaciones firmes, las liquidaciones provisionales y definitivas que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse la sentencia, las autoliquidaciones cuya rectificación no se

hubiere producido a dicha fecha y las situaciones resueltas por sentencia con cosa juzgada.

Esto fue lo que dio lugar a que el Tribunal Supremo en su sentencia de 10 de julio de 2023, recurso de casación 5181/2022, limitase la impugnación a los plazos previstos en los recursos administrativos y contencioso-administrativos en relación a liquidaciones no firmes, siendo así que la rectificación de autoliquidaciones se sometiera a los plazos recogidos en el artículo 120.3 de la Ley General Tributaria, los cuatro años de la prescripción. No había causa de nulidad que justificase una acción en otro plazo más amplio para las liquidaciones firmes y consentidas.

La situación derivada de la sentencia 108/2022, de 26 de septiembre del Tribunal Constitucional es distinta. Esta sentencia sostiene la revisibilidad de los actos de aplicación de la norma declarada inconstitucional, tal y como se deriva de lo previsto en el artículo 40.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional. El artículo 39.1 de esta Ley declara la nulidad de los preceptos declarados inconstitucionales o de los conexos. El artículo 40.1 señala que esa declaración de inconstitucionalidad no permite revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada a salvo los supuestos que afecten a normas penales o sancionadoras. Por tanto, es posible instar la devolución de cantidades indebidamente pagadas al amparo de normas declaradas inconstitucionales a través de los procedimientos de revisión previstos en la ley. En los supuestos de autoliquidaciones se podrá hacer valer a través del procedimiento de devolución de ingresos indebidos mediante la rectificación de la autoliquidación, artículo 120.3 de la Ley General Tributaria, que remite al artículo 15.1.e) del Real Decreto 520/2005, de 17 de diciembre; si la gestión se realizó a través de liquidación y los actos no fueron firmes, a través del recurso de reposición, artículo 223.1, o de la reclamación económico-administrativa, artículos 226 y 235.1.; y si fueren firmes a través del procedimiento de revisión de actos nulos, artículo 227, o la revocación de actos anulables, artículo 219. Eso dice la sentencia.

Como señalamos más atrás, la sentencia 108/2022 del Tribunal Constitucional no limita los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que contiene, y según el Tribunal Supremo esto no es fruto del olvido, si no que ello, por el contrario, supone una voluntad indubitable del Alto Tribunal de que la sentencia despliegue todos los efectos que el legislador de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional ha querido para estos supuestos, y por tanto que el respeto a la Constitución sea el máximo alcanzando todos los efectos posibles.

V

A partir de aquí el Tribunal Supremo empieza a extraer consecuencias, entre ellas que nuestro ordenamiento jurídico tributario no tipifica como causa de nulidad de actos tributarios los supuestos de inconstitucionalidad de una

norma, y que hasta ahora la jurisprudencia venía entendiendo que la nulidad recogida en el artículo 39.1 sólo afectaba a las normas declaradas inconstitucionales, pero no a los actos de aplicación.

Esto hace que el Tribunal Supremo revise su propia jurisprudencia, entendiendo que debe haber un supuesto de nulidad de pleno derecho de actos tributarios derivado de la necesidad de remover los actos de aplicación de una norma declarada inconstitucional no afectados por sentencias con fuerza de cosa juzgada cuando la declaración de inconstitucionalidad sea incondicionada, lo que nos remitiría al supuesto del artículo 217.1 g) de la Ley General Tributaria.

Para el Tribunal Supremo los artículos 39.1 y 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional contiene un mandato positivo que impone la propia Constitución en sus artículos 161 y 164, mandato que debe tener como consecuencia la remoción de los efectos de una norma declarada inconstitucional y de aquellos actos de aplicación en la forma expuesta. Considera la sentencia de 28 de febrero de 2024 que el principio de vinculación a la Constitución que instaura el artículo 9 de la misma contiene un efecto inmediato que se instrumentaliza, en los casos de inconstitucionalidad, en el principio general de máxima eficacia jurídica en relación a las consecuencias de esa nulidad de pleno derecho derivada de la declaración de inconstitucionalidad. El constituyente ha querido, y así se ha plasmado en la LOTC, que sólo en los casos de sentencias con fuerza de cosa juzgada se puedan evitar los efectos de tales sentencias. Se parte del principio de los efectos “*ex tunc*” de la declaración de inconstitucionalidad, y como se dice literalmente, tales efectos no están sometidos a ninguna intermediación legislativa, de ahí que la cláusula del apartado g) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria permita declarar la nulidad de pleno de derecho de los actos de aplicación, en este caso liquidaciones tributarias, dictadas al amparo de una ley declarada inconstitucional. Eso sí, la Ley General Tributaria no prevé expresamente esa causa de nulidad. Ésta más bien se deduce de ese conjunto normativo, lo que no deja de plantear problemas.

Todo esto deja a salvo la propia capacidad del Tribunal Constitucional de dictar sentencias prospectivas que delimiten los efectos de las mismas o de salvaguardar también los supuestos de garantías penales o sancionadoras de los afectados.

VI

En definitiva, paso importante del Tribunal Supremo para modular un ámbito tan necesario de contener mayores dosis de luz, como es el caso de la nulidad de pleno derecho por inconstitucionalidad de normas con rango de ley, en concreto, en relación a actos firmes, en este caso liquidaciones tributarias, por haber transcurrido los plazos de recurso y haber sido consentidas, que nos permite indagar y determinar procedimientos para trasladar esa inconstitucionalidad de la norma a los actos de aplicación de la misma.

Las consecuencias prácticas de lo expuesto no son en absoluto pocas y menos intrascendentes.

Se abre un importante campo para que los actos administrativos dictados al amparo de una norma declarada inconstitucional y que sean firmes, puedan ser revisados judicialmente. Es cierto que nuestra Ley de procedimiento administrativo permite, en su artículo 110, limitar los efectos de esa posible nulidad cuando razones de prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias que deja abiertas, su ejercicio resulte contrario a la equidad a la buena fe al derecho de los particulares o a las leyes. Serán las propias sentencias del Tribunal Constitucional las que con carácter prospectivo puedan valorar estas otras motivaciones.