

 **CONSULTA**

Inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 y 110.4 del RDL 2/2004. IIVTNU

 **HACIENDA LOCAL** 15/11/2017

La sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 11 de Mayo de 2017, tiene efectos retroactivos para las liquidaciones del impuesto realizadas anteriormente. En el ayuntamiento nos están entrando solicitudes de contribuyentes que pagaron el impuesto en 2014 y solicitan la devolución del importe abonado en función de dicha sentencia que declara inconstitucional los artículos 107.1, 107.2 y 110.4 del RDL 2/2004.

RESOLUCIÓN

PRIMERA.- La cuestión suscitada estriba en determinar cual sea la eficacia de las declaraciones de inconstitucionalidad y de la situaciones jurídico tributarias consolidadas, **es definitiva, si tal situación afectaría a aquellos actos fenecidos por haber adquirido firmeza y una vez esto, incluso de admitirse, que conlleve el reconocimiento del derecho a la devolución.**

Respecto a la eficacia “prospectiva” de las sentencias del Tribunal Constitucional en materia tributaria, **señalaremos que la declaración de inconstitucionalidad de una disposición general sólo afectaría a actos y Liquidaciones tributaria no firmes, ad futurum, sin que tampoco en estos supuestos, implique necesariamente la devolución de los ingresos efectuados. STC 45/1989 de 20 de febrero.**

Por exigencias del principio de seguridad jurídica, en nuestro Ordenamiento jurídico administrativo, ha sido tradicional que la anulación de una disposición administrativa de carácter general no afectase a los actos administrativos firmes dictados en aplicación de la misma. Así se expresaba el antiguo artículo 120.1 de la LPA de 1958. Es precisamente el principio de seguridad jurídica uno de los límites a las facultades de revisión de los actos administrativos previstos en el actual art.110 de la Ley 39/2015.

Pues bien el art.73 de la LJCA, en mayor medida si cabe, viene a reintroducir, a nivel de Derecho Positivo, esa especie de salvaguarda de los actos firmes dictados en aplicación de un precepto de una disposición general anulado por sentencia firme antes de que la anulación alcance efectos generales, haciéndolo extensible igualmente, para los casos de cosa juzgada:

«Artículo 73. [Declaración de nulidad] 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.»

Tal y como sucede para los casos de declaración de inconstitucionalidad en el art. 40 LOTC:

«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 procesos penales o actos 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 responsabilidad.»

A colación de lo antes dicho, reproduciremos una frase contenida en muchas sentencias del Tribunal Constitucional, como la **Sentencia del Pleno 60/2015, de 18 de marzo de 2015**:

«**El principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) reclama la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas; no sólo las decididas con fuerza de cosa juzgada, sino también las situaciones administrativas firmes.**»

En efecto, la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas, entendiendo por tales las decididas con fuerza de cosa juzgadas y **las situaciones administrativas firmes es una constante en la doctrina del tribunal Constitucional**. Entre otras, la declaración contenida en el Fundamento Jurídico 15 de la Sentencia del TC 140/2016, de 21 de julio, BOE de 15 de agosto de 2016:

«**Debemos traer a colación, a la hora de precisar el alcance en el tiempo de nuestra declaración de nulidad, el principio de seguridad jurídica (art. 9.3CE), al que responde la previsión contenida en el art. 40.1 LOTC, según el cual las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las leyes inconstitucionales. Ahora bien, la modulación del alcance de nuestra declaración de inconstitucionalidad no se limita a preservar la cosa juzgada. Más allá de ese mínimo impuesto por el art. 40.1 LOTC debemos declarar que el principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) también reclama que –en el asunto que nos ocupa– esta declaración de inconstitucionalidad solo sea eficaz pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme [SSTC 36572006, de 21 de diciembre, FJ8 –con cita de la anterior 54/2002, de 27 de febrero, FJ 9–; 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 7; 104/2013, de 25 de abril, FJ 4].**»

En este sentido, hay que observar que la firmeza de las liquidaciones giradas determina su imposibilidad de revisión en aras del principio de seguridad jurídica y con alusión al aludido art. 73 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción. La doctrina sobre la aplicación del art. 73 se trata en la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de julio de 2007, en la que se expresa:

■

«Teniendo en cuenta lo anteriormente señalado y examinadas las alegaciones formuladas, procede manifestar que las mismas no pueden prosperar a los efectos pretendidos. En efecto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 73 de la Ley 291/998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso administrativa "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". Tal cuestión ha sido reiteradamente resuelta por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo en congruencia con el antiguo artículo 120 de la Ley de Procedimiento Administrativo y principio de seguridad jurídica, en el sentido de que la nulidad declarada posteriormente respecto de una norma, no afecta a las situaciones administrativas firmes surgidas al amparo de la misma. La sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, de 24 de abril de 1999 así lo recoge con claridad: "La propia Ley de Procedimiento Administrativo -artículo 120.1 - establecía -y es precepto aplicable tanto en los casos de recurso administrativo como en los de naturaleza jurisdiccional, Sentencias de esta Sala de 2 de julio de 1992 , 4 de mayo de 1993 , 17 de octubre y 9 de diciembre de 1996 - que la anulación no afectaba a los actos anteriores firmes y consentidos, como no podía ser hoy de otra forma ante la vigencia del principio constitucional de seguridad jurídica y ante el hecho de que ni siquiera en el caso máximo de nulidad de disposiciones generales, como es el de inconstitucionalidad de los actos con fuerza de ley - artículo 40.1 de la Ley 2/1979, de 3 de octubre, Orgánica del Tribunal Constitucional puede aceptarse una solución diferente. Es más, como este último Tribunal tiene declarado - **STC 4511989, de 20 de febrero-** **no sólo deben declararse no susceptibles de revisión las situaciones decididas mediante sentencia con eficacia de cosa juzgada, sino también -por exigencias del mencionado principio de seguridad jurídica- las derivadas de actuaciones administrativas que hubieran ganado la referida condición de firmeza.**»

En resumen, la declaración de inconstitucionalidad de la norma tributaria proyecta sus efectos hacia situaciones futuras, dejando a salvo los actos administrativos que hayan ganado firmeza, aquellas liquidaciones o autoliquidaciones no impugnadas en tiempo y forma, consecuentemente solo cabría la devolución de ingresos cuando el acto de liquidación no haya ganado firmeza en el momento de declaración de inconstitucionalidad de la norma.

La misma conclusión cabe extraer de lo dispuesto en el art.221.3 LGT 58/2003 al establecer que:

«Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo...»

Es cierto que si el acto administrativo de liquidación ya es firme se aplica lo dispuesto en el artículo 221. 3 de la LGT 58/2003, al disponer que:

«Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley.»

Al respecto, debemos puntualizar que ni el art.217 de la LGT 58/2003 que regula el procedimiento de revisión de los actos nulos de pleno derecho, ni el 219, relativo a la revocación, o el propio 244 que regula el recurso extraordinario de revisión, citan de forma expresa y concluyente **en ninguno de sus apartados la declaración de inconstitucionalidad como motivo** que afecte a la validez del acto. Ninguna mención merece el procedimiento de rectificación por estar referido a errores de hecho, materiales o aritméticos. Por otra parte, apuntaremos que el procedimiento de revocación se iniciará exclusivamente de oficio y que el **acto denegatorio, expreso o tácito, de apertura de un procedimiento de revocación, cuando se insta por el interesado, no es susceptible de recurso alguno por enmarcarse en el ejercicio de una potestad discrecional de la Administración sobre la que el administrado no dispone el ejercicio de ninguna acción revisora al no haberse cuestionado ningún derecho que afecte al obligado tributario.** Precisa de esta forma el artículo 10.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo que:

«El procedimiento de revocación se iniciará exclusivamente de oficio, sin perjuicio de que los interesados puedan promover su iniciación por la Administración competente mediante un escrito que dirigirán al órgano que dictó el acto. En este caso, la Administración quedará exclusivamente obligada a acusar recibo del escrito.»

SEGUNDA.- La actual Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público establece que entre las novedades más destacables en este ámbito, merecen especial mención los cambios introducidos en la regulación de la denominada *«responsabilidad patrimonial del Estado Legislador»* por las lesiones que sufran los particulares en sus bienes y derechos derivadas de leyes declaradas inconstitucionales o contrarias al Derecho de la Unión Europea, concretándose las condiciones que deben darse para que se pueda proceder, en su caso, a la indemnización que corresponda.

La Ley 40/2015, en su artículo 32.4, recoge con escasos cambios, el contenido del anterior artículo 139.3 de la Ley 30/92, si bien cabe destacar que es la primera vez que un texto normativo se hace referencia expresa a la responsabilidad del Estado Legislador.

Dicha responsabilidad puede darse por aplicación de leyes inconstitucionales o contrarias al Derecho de la Unión Europea.

Así, el art. 32 Ley 40/2015:

«3.La responsabilidad del Estado legislador podrá surgir también en los siguientes supuestos, siempre que concurran los requisitos previstos en los apartados anteriores:

a) Cuando los daños deriven de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, siempre que concurran los requisitos del apartado 4.

b) Cuando los daños deriven de la aplicación de una norma contraria al Derecho de la Unión Europea, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5.

4. Si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada.»

CONCLUSIÓN

Única. - No procedería la revisión, ni la devolución de ingresos, de aquellas liquidaciones firmes por consentidas al no haber sido impugnadas en tiempo y forma.