

Revisión de oficio de la Administración de actos nulos de pleno derecho

Comentario a la STS de 19 de febrero de 2018¹

Javier Fernández-Corredor Sánchez-Diezma

Magistrado

Letrado del Consejo General del Poder Judicial.

Jefe de la Sección de Recursos

EXTRACTO

El Tribunal Supremo analiza en la presente sentencia el alcance del procedimiento de revisión de actos firmes nulos de pleno derecho, debiendo el mismo inspirarse en la conjugación de los principios de seguridad jurídica y de expulsión del ordenamiento jurídico, decisiones que, pese a su firmeza, incurrir en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico. En este supuesto, el Supremo interpreta los artículos 217 de la LGT y 33 de la LJCA en el sentido de entender que cuando se trata de revisar la declaración de nulidad de pleno derecho de actos firmes en materia tributaria, el órgano jurisdiccional no puede declarar esa nulidad por razones distintas a las invocadas en la vía administrativa y en la demanda, haciéndolo con sustento en un sustrato fáctico diferente, circunstancia que precisamente acaeció en el caso analizado, procediendo a anular la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, desestimando el recurso contencioso-administrativo instado por la demandante frente a la resolución que, previo dictamen del Consejo Consultivo de Galicia, resolvió que no procedía declarar la nulidad de la liquidación practicada al demandante por el impuesto sobre sucesiones devengado con ocasión de la herencia de su padre.

Palabras clave: revisión de oficio por nulidad de pleno derecho; actos nulos de pleno derecho; límites de los órganos jurisdiccionales; derecho a la igualdad; interés casacional objetivo.

Fecha de entrada: 06-04-2018 / Fecha de aceptación: 20-04-2018

¹ Véase el texto de esta sentencia en www.civil-mercantil.com (selección de jurisprudencia de Derecho Administrativo del 1 al 15 de abril de 2018).

La profunda reforma del recurso de casación en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa, operada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de junio, ha supuesto un «giro copernicano» a la manera con que el Tribunal Supremo está fijando la doctrina jurisprudencial, destacando la claridad expositiva de las sentencias que se dictan resolviendo cuestiones de diversa índole que revisten un indudable interés casacional.

Fruto de ello es la resolución que va a ser objeto de análisis y que viene a delimitar las posturas materiales y formales con las que cuentan las Administraciones públicas y los órganos jurisdiccionales del orden contencioso-administrativo a la hora de afrontar una solicitud de revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho dictados por las Administraciones públicas.

Nos situamos en el año 2011 cuando dos hermanos gallegos heredan de su padre una serie de bienes, presentando sendas autoliquidaciones por el impuesto sobre sucesiones ante la Consejería de Hacienda de la Xunta de Galicia, que arrojan como resultado el no ingreso de cuota alguna, partiendo de una base imponible de más de 120.000 euros. Disconforme con dichas autoliquidaciones por la Administración autonómica citada se inicia expediente de comprobación de valores que culmina con una nueva propuesta de liquidación que arroja una cuota a ingresar para ambos hermanos.

Uno de los dos hermanos impugnó en vía económico-administrativa la nueva liquidación, siendo estimada su reclamación económico-administrativa por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Galicia al apreciar una deficiente motivación en la comprobación de valores, anulando la liquidación. Por su parte, el otro hermano no impugnó la nueva liquidación, siendo así que solo reaccionó contra la actividad administrativa desplegada, presentando un recurso de reposición contra la providencia de apremio dictada para hacer efectivo el cobro de la liquidación, siendo también desestimada la reclamación económico-administrativa interpuesta a continuación contra la referida providencia de apremio.

El hermano que dejó firme la liquidación acude en el año 2015 al procedimiento de revisión de actos de naturaleza tributaria contemplado en el artículo 217 de la Ley General Tributaria (LGT) de 2013, revisión de oficio por nulidad de pleno derecho de la liquidación consentida y firme, invocando la concurrencia del motivo de nulidad previsto en el apartado 1 e) del citado precepto, al afirmar que la nueva liquidación fue dictada prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, como consecuencia de no habersele notificado la resolución del recurso de reposición que su hermano interpuso contra la liquidación que le había sido

a él girada. Asimismo considera que la Administración tributaria se encuentra vinculada por el resultado final del expediente de manera que el resultado obtenido para uno de los hermanos se ha de extender necesariamente al otro, atendida la identidad de situaciones y, por último, aduce la caducidad del expediente.

Tramitada la solicitud, fue rechazada definitivamente el 28 de mayo de 2015, previo dictamen del Consejo Consultivo de Galicia, al considerarse que los motivos invocados no pueden incardinarse en ninguno de los supuestos tasados expresados en el artículo 217.1 de la LGT 2003.

Ya solo le restaba al hermano «pasivo» interponer recurso contencioso-administrativo contra la resolución denegatoria de la revisión de oficio ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Galicia, recurso que en el presente supuesto es estimado, al estimar la Sala que aunque no concurra la causa de nulidad invocada por el recurrente, que recordemos, es haber prescindido, la Administración al aprobar la nueva liquidación del impuesto, total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, por cuanto no resultaba obligada a notificarle el resultado de los recursos administrativos interpuestos por el otro hermano, sí que apreció de oficio que se había lesionado su derecho constitucional a la igualdad, motivo de nulidad recogido en el artículo 217.1 a) de la LGT 2003, por haberse lesionado derecho susceptible de amparo constitucional.

Concretamente se nos dice por parte del TSJ de Galicia que nos encontramos ante dos hermanos que por partes iguales heredan un bien, que es objeto de un procedimiento de comprobación de valores, resultado que luego es anulado en vía administrativa, sin que esta anulación se extienda a todas las comprobaciones realizadas, de manera que con esta forma de actuar la Administración lesionó el derecho a la igualdad y el principio de buena fe, en su relación con los administrados, siendo así que si no se reconoce a todos los coherederos el criterio correcto en cuanto a la valoración del bien heredado, estaríamos permitiendo la desigualdad en la aplicación de la norma contemplada en el artículo 217 de la LGT 2003.

En definitiva, nos encontramos ante una revisión de un acto nulo de pleno derecho de una liquidación firme, siendo así que el órgano jurisdiccional de instancia la declara por una razón distinta a la invocada, tanto en vía administrativa como en la demanda, haciéndolo con sustento en un sustrato fáctico diferente.

Disconforme la Xunta de Galicia con esta forma de actuar del TSJ de Galicia preparó recurso de casación, denunciando que la sentencia impugnada había infringido los artículos 14 de la Constitución española (CE) y 217 de la LGT 2003, así como los preceptos siguientes de la hoy derogada Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común tales como el 3.1, 57, 93, 94 y 98 y el artículo 9.3 de la CE, este último en cuanto proclama el principio de seguridad jurídica. La Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió a trámite el recurso, al considerar que concurría la circunstancia de interés casacional para la formación de la jurisprudencia prevista en el artículo 88.2 c) de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), determinando las dos cuestio-

nes que, a su juicio, presentan ese interés consistente en: 1. Si los principios de igualdad ante la ley, de buena fe y de objetividad de la actuación administrativa obligan a la Administración tributaria a trasladar a la liquidación tributaria de quien se aquietó, y no la recurrió, los efectos de la anulación acordada respecto de la liquidación de quien, encontrándose en la misma situación material, la impugnó. 2. Si, en la vía contencioso-administrativa, al revisar una resolución que denegó la declaración de nulidad de pleno derecho de actos firmes en materia tributaria, el órgano jurisdiccional puede declarar esa nulidad por razones distintas a las invocadas por quien la instó y, por lo tanto, a las consideradas en el acto recurrido y en el dictamen del correspondiente órgano consultivo, si medió.

La Xunta de Galicia, en su escrito de interposición, alude a que, en ningún caso, se puede considerar infringido el artículo 14 de la CE, pues no cabe atribuir una idéntica conducta a aquel que decide recurrir en tiempo y forma una liquidación tributaria respecto de otro que la consiente al no reaccionar contra ella, de manera que se están equiparando situaciones diferentes, pues mientras uno obtuvo un pronunciamiento del TEAR favorable, el otro, simplemente, no hizo nada.

Asimismo alude la Xunta de Galicia que no cabe entender infringido el artículo 217 de la LGT 2003, al no haberse invocado por el recurrente motivo válido para declarar la nulidad de pleno derecho de la liquidación firme y consentida, pues por él se afirmó que esta se había dictado prescindiendo, en su opinión, total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, siendo así que la sentencia del TSJ de Galicia compartió este criterio, pero de manera sorprendente trajo de oficio una causa de nulidad que no había sido invocada por el recurrente, la lesión de un derecho fundamental como el de igualdad, criticando la Administración recurrente en casa-ción esta forma de actuar, toda vez que no le era dable a la Sala de instancia entenderlo así, precisando que, aunque se haya superado una noción estricta del carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa, ello no puede llegar al extremo de prescindir del fundamento de la pretensión de la demandante, lesionando el derecho de defensa de la Administración demandada.

En definitiva, la Xunta de Galicia pretende que se declare por parte del Tribunal Supremo que no puede obligarse a la Administración, con fundamento en principios tales, como la igualdad ante la ley, de buena fe y de objetividad, a trasladar a la liquidación tributaria de quien se aquietó, y no la recurrió, los efectos de la anulación acordada respecto de la liquidación de quien, encontrándose en la misma situación material, la impugnó, y que en la vía contencioso-administrativa, al revisar una resolución que denegó la nulidad de pleno derecho de actos firmes en materia tributaria, el órgano jurisdiccional no puede declarar esa nulidad por razones distintas a las invocadas por quien la instó y, por lo tanto, a las consideradas en el acto recurrido y en el dictamen del correspondiente órgano consultivo, si medió.

A partir de este momento, el Alto Tribunal comienza a analizar en profundidad el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, exponiendo, de inicio, su finalidad y objetivo, que no es otro que expulsar del ordenamiento jurídico aquellas decisiones que, no obstante su firmeza, incurren en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico, debiendo sacrificarse la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando esta es vulnerada de manera radical. Su

carácter excepcional exige que únicamente pueda seguirse por alguno de los motivos tasados del artículo 217.1 de la LGT 2003, causas de nulidad que vienen a coincidir con las recogidas en el artículo 47.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Prosigue la Sala Tercera poniendo de manifiesto el alcance revisor de la jurisdicción, que declara que está prohibido a los tribunales resolver acerca de pretensiones distintas de las esgrimidas por los contendientes en la vía administrativa, aunque nada les impide que, para decidir sobre las mismas, atiendan a motivos diversos de los hechos valer en aquella sede, ya se introduzcan *ex novo* por los interesados en la vía judicial o ya lo haga el propio órgano jurisdiccional de oficio, previo planteamiento de la tesis con arreglo a lo dispuesto en el artículo 33.2 de la LJCA. Expone que, precisamente, ese carácter revisor impida modificar el sustrato fáctico que sustenta la pretensión del actor.

Desde esta perspectiva el Tribunal Supremo censura la forma de actuar de la Sala del TSJ de Galicia, toda vez que después de que esta rechazara la concurrencia del motivo de nulidad de pleno derecho aducido por el recurrente, introdujo de manera novedosa y de oficio un motivo de nulidad no esgrimido por la parte, declarando la nulidad de pleno derecho de la liquidación girada por incurrir en vulneración del derecho fundamental a la igualdad en la aplicación de la ley, causa contemplada en el artículo 217.1 a) de la LGT 2003, al apreciar que por la adquisición hereditaria a partes iguales del mismo bien soportaran cuotas tributarias distintas los dos hermanos.

Al proceder de tal modo, afirma el Tribunal Supremo, el TSJ de Galicia ha hecho caso omiso del talante estricto con el que han de ser abordadas las causas de nulidad de pleno derecho de los actos tributarios y el procedimiento de revisión de los actos firmes que padecen una de esas tachas, además de desconocer la configuración de la jurisdicción contencioso-administrativa, que impide resolver sobre pretensiones distintas de las suscitadas en la vía administrativa con fundamento en un sustrato fáctico diferente del esgrimido por la interesada en esa vía y en su demanda, siendo así que la sentencia impugnada ha incurrido en una incongruencia por exceso al interpretar y aplicar al caso enjuiciado lo dispuesto en el artículo 217 de la LGT 2003.

Esta conclusión le permite al Tribunal Supremo tener que pronunciarse sobre la otra cuestión con interés casacional presente en el debate jurídico suscitado, referida a si los principios de igualdad ante la ley, de buena fe y de objetividad en la actuación administrativa, obligan a la Administración tributaria, en una situación como la de este litigio, a proceder de oficio a una suerte de extensión de efectos, trasladando a la liquidación tributaria de quien se aquietó las consecuencias anulatorias acordadas respecto de la liquidación de quien, encontrándose en la misma situación material, reaccionó impugnándola.

No obstante lo anterior, no le pasa desapercibido al Alto Tribunal que el TSJ de Galicia incurrió en infracción del principio de igualdad, pues no puede llegar a exigir a la Administración tributaria que corrigiera de oficio una liquidación que fue consentida y firme, por la simple razón de que el otro coheredero si ejerciera válidamente su derecho a recurrir en tiempo y forma la li-

quidación que le afectaba, proyectándose un panorama impugnatorio que dista mucho de ser homogéneo e identitario.

A modo de conclusión, el Tribunal Supremo declara como doctrina legal que un órgano jurisdiccional, al revisar la declaración de nulidad de pleno derecho de actos firmes en materia tributaria, no puede declarar esa nulidad por razones distintas a las invocadas en la vía administrativa y en la demanda, haciéndolo con sustento en un sustrato fáctico diferente.