

Dictamen n.º: **226/26**
Consulta: **Alcalde de Madrid**
Asunto: **Revisión de Oficio**
Aprobación: **22.04.26**

DICTAMEN del Pleno de la Comisión Jurídica Asesora de la Comunidad de Madrid, aprobado por unanimidad, en su sesión de 22 de abril de 2026, emitido ante la consulta formulada por el alcalde de Madrid, a través del consejero de Presidencia, Justicia y Administración Local, al amparo del artículo 5.3 de la Ley 7/2015, de 28 de diciembre, sobre la solicitud de Dña., de revisión de oficio de una autoliquidación y posterior liquidación complementaria del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) de fechas 26 de marzo y 30 de abril de 2015, respectivamente.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 2 de marzo de 2026, tuvo entrada en el registro de la Comisión Jurídica Asesora de la Comunidad de Madrid, solicitud de dictamen preceptivo referida al expediente de revisión de oficio aludido en el encabezamiento.

A dicho expediente se le asignó el número 133/26 comenzando el día señalado el cómputo del plazo para la emisión del dictamen, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 23.1 del Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Comisión Jurídica Asesora,

aprobado por Decreto 5/2016, de 19 de enero, del Consejo de Gobierno (en adelante, ROFCJA).

La ponencia ha correspondido, por reparto de asuntos, al letrado vocal D. Ángel Chamorro Pérez, quien formuló y firmó la propuesta de dictamen, que fue deliberada y aprobada por el Pleno de la Comisión Jurídica Asesora, en sesión celebrada el día 22 de abril de 2026.

SEGUNDO.- De los antecedentes que obran en el expediente, son de interés para la emisión del dictamen los hechos que a continuación se relacionan:

La interesada, junto con su hermana D^a (representada en este expediente por la primera) adquirieron con fecha 20 de septiembre de 2010 y con carácter privativo, una cuarta parte indivisa cada una del inmueble, situado calle de Madrid por un precio de coste de 105.072,73 euros correspondiente a cada cuarta parte indivisa, haciendo un total de 210.145,46 euros correspondiente al 50 por ciento de la plena propiedad.

Con fecha 25 de febrero de 2015, la interesada, junto a su hermana, procedieron a vender las dos cuartas partes de la plena propiedad de dicho inmueble de las que eran propietarias, por importe de 35.000 euros cada una, haciendo un total, correspondiente al 50 por ciento de la plena propiedad, de 70.000,00 euros.

Con fecha 26 de marzo de 2015, la interesada, en su propio nombre y en representación de su hermana, procedió a presentar autoliquidación en concepto de IIVTNU derivada de dicha transmisión por importe de 1.729,99 euros. Posteriormente, el 30 de abril de 2025, la interesada recibió liquidación complementaria del IIVTNU donde se corregía la fecha de adquisición de la propiedad del inmueble, resultando un importe a abonar de 576,66 euros, cantidad que fue

satisfecha el día 3 de julio de 2015 por lo que la cuota total pagada ascendió a 2.306,65 euros.

El 25 de septiembre de 2017, la interesada presentó escrito dirigido al Área de Gobierno de Hacienda y Administración Pública del Ayuntamiento de Madrid en el que solicitaba la rectificación de la liquidación de referencia y devolución de ingresos indebidos, en virtud de lo dispuesto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), por un importe de 2.306,65 euros, más los intereses de demora correspondientes y ello de acuerdo con lo que resultaba de la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017 (cuestión de inconstitucionalidad 4864/2016) - STC 59/2017-, que declaraba la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL).

Con fecha 14 de noviembre de 2019 se notifica a la interesada la Resolución de 13 de septiembre de 2019 de la Agencia Tributaria de Madrid (ATM) inadmitiendo su escrito de 25 de septiembre de 2017 y declarando la validez de la liquidación impugnada y ello por no ser posible tramitar el escrito presentado por la interesada como recurso de reposición, al ser extemporáneo, ni como de devolución de ingresos indebidos, del artículo 221 de la LGT, al haber adquirido firmeza la liquidación impugnada.

El 4 de diciembre de 2019 la interesada, actuando en su propio nombre y en representación de su hermana, interpone ante el Tribunal Económico Administrativo Municipal de Madrid (TEAMM) reclamación económica administrativa contra la Resolución de 13 de septiembre de 2019 solicitando que, previos los trámites legales oportunos, se dictara resolución declarándola contraria a Derecho y dejándola sin efecto con las consecuencias que legalmente procedan, con el fin de que se

anulara la autoliquidación de referencia y se efectuara la correspondiente devolución mediante transferencia.

Con fecha 19 de diciembre de 2024 el TEAMM acordó estimar parcialmente la reclamación económico-administrativa señalando estos efectos lo siguiente:

«(...) En el presente caso, una vez presentada e ingresada la correspondiente autoliquidación por el IIVTNU, se inició el procedimiento para determinar la deuda tributaria aprobando la referida liquidación, que fue expresamente calificada como «liquidación definitiva» en el correspondiente acuerdo y que, por otra parte, no fue impugnada mediante la interposición en el plazo de un mes de la oportuna reclamación económico-administrativa o mediante la presentación del previo y potestativo recurso de reposición.

A través de estos medios ordinarios de impugnación pudieron las reclamantes cuestionar la adecuación a Derecho del acto liquidatorio, alegando cualesquiera motivos de oposición al mismo, cosa que no hicieron, deviniendo la liquidación tributaria consentida y firme.

La ATM en su resolución consideró que o bien nos encontrábamos con un recurso de reposición contra la referida liquidación o bien con una solicitud de rectificación de autoliquidación, resultando en ambos casos que solo cabía su inadmisión.

Sin embargo y tal y como se recoge en los Hechos precedentes, las reclamantes en su escrito de 25 de septiembre de 2017 realmente lo que estaban solicitando a la Administración municipal es que declarase la nulidad de la liquidación núm. 279/1512001070 practicada por la Administración con la consecuente devolución del importe ingresado, al entender que con la transmisión del inmueble

se había producido una pérdida patrimonial puesta de manifiesto por la diferencia entre los valores de transmisión y adquisición en las escrituras que se aportaban, resultando de aplicación la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo, que declaró inconstitucionales los artículos 107, apartados 1 y 2 a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en la medida que someten a tributación situaciones inexpresivas de incremento.

Así en los supuestos de liquidaciones firmes, tal y como sucede en el presente caso, y tal y conforme dispone el artículo 221.3 de la LGT, 'únicamente se podrá solicitar la devolución... instando o promoviendo la revisión' de la referida liquidación «mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión' (el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, el de revocación o el de rectificación de errores, contemplados en el artículo 216 apartados a), c) y d) de la LGT) o 'mediante el recurso extraordinario de revisión' (regulado en el artículo 244 de la LGT).

(...)

En consecuencia, con lo anterior no le cabe duda a este Tribunal que las reclamantes en su escrito de 25 de septiembre de 2017 estaban promoviendo la revisión de la referida liquidación mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión (el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, el de revocación o el de rectificación de errores, contemplados en el artículo 216 apartados a), c) y d) de la LGT)».

(...)

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid, como resolución del expediente, acuerda estimar parcialmente la reclamación económico-administrativa y, en consecuencia:

“Anular la resolución de la Agencia Tributaria de Madrid de 13 de septiembre de 2019 por la que se declara «Inadmitir el escrito presentado el 25 de septiembre de 2017, debiéndose declarar la validez de la liquidación impugnada, cuya cuota tributaria asciende a 2.306,65 euros», ordenando la retroacción de actuaciones para que por la ATM tramite la solicitud de 25 de septiembre de 2017 conforme a las pretensiones de anulación formuladas por las interesadas”».

Remitida esta resolución a la ATM para su ejecución, ésta, con fecha 28 de julio de 2025, la notifica a la interesada y de conformidad con lo dispuesto en el art. 221.2 de la LGT y el artículo 89 de la Ordenanza Fiscal General de Gestión, Recaudación e Inspección, en relación con los artículos 2.2 y 17.2 del Reglamento General de desarrollo de la citada Ley, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real decreto 520/2005, de 13 de mayo, le requiere para que aportara, certificado de titularidad bancaria o documento T (alta de IBAN para pago por transferencia). Esta documentación fue presentada por la interesada con fecha 30 de julio de 2025.

El 6 de octubre de 2025, la ATM dicta propuesta de resolución de la que resulta que *“queda sin efecto la resolución dictada por la ATM de fecha 13 de septiembre de 2019 en el expediente 205/2018/22048, asimismo se da traslado al Servicio de Recursos I de la Subdirección General de Servicios Jurídicos Tributarios de la ATM para su tramitación”*, siendo notificada a la interesada el 8 de octubre de 2025.

Posteriormente, con fecha 23 de octubre de 2025, la delegada del Área de Gobierno de Economía, Innovación y Hacienda del

Ayuntamiento de Madrid, previa propuesta del 21 de octubre de 2025, de la directora de la ATM, a la vista de la Sentencia del Tribunal Supremo 339/2024, de 28 de febrero (recurso de casación 199/2023) - STS 339/2024-, en los términos que posteriormente señalaremos, dictó un Decreto en el que acordó admitir a trámite la solicitud de inicio del procedimiento de revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho respecto de la Resolución de 30 de abril de 2015 del Director de la Agencia Tributaria de Madrid y conceder un trámite de audiencia a la interesada para que, en el plazo 15 días hábiles, pudiera formular alegaciones y presentar los documentos que estimara pertinentes para la defensa de sus derechos o intereses legítimos, y ello de conformidad con las previsiones del artículo 217.4 de la LGT y el artículo 5 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa.

Ese mismo día, el 23 de octubre de 2025, este Decreto fue notificado a la interesada, no constando la presentación de alegación alguna por su parte.

El 10 de febrero de 2026, la directora de la ATM emite propuesta de resolución estimatoria de la revisión de oficio planteada, anulando tanto la autoliquidación como la liquidación, derivadas ambas de la enajenación del inmueble referenciado, procediendo devolver los importes indebidamente ingresados, junto con los intereses de demora devengados desde las fechas en que tuvieron lugar los respectivos ingresos hasta la fecha de ordenación del pago.

A la vista de tales antecedentes, formulamos las siguientes,

CONSIDERACIONES DE DERECHO

PRIMERA.- La Comisión Jurídica Asesora de la Comunidad de Madrid emite su dictamen preceptivo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5.3.f) b. de la Ley 7/2015, de 28 de diciembre, que establece: *“En especial, la Comisión Jurídica Asesora deberá ser consultada por la Comunidad de Madrid en los siguientes asuntos: (...) f) Expedientes tramitados por la Comunidad de Madrid, las entidades locales y las universidades públicas sobre: (...) b. Revisión de oficio de actos administrativos en los supuestos establecidos en las leyes”*. A tenor del precepto que acabamos de transcribir, el Ayuntamiento de Madrid está legitimado para recabar dictamen de esta Comisión Jurídica Asesora, habiendo cursado su solicitud a través del consejero de Presidencia, Justicia y Administración Local, tal y como preceptúa el artículo 18.3 c) del ROFCJA.

En este caso, al tratarse de una revisión de oficio en materia tributaria, resulta de aplicación la LGT conforme su artículo 1 y la disposición adicional 1ª apartado 2 a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC).

La obligatoriedad del dictamen de esta Comisión antes de adoptar el acuerdo de nulidad del acto administrativo también se desprende del artículo 217.4 de la LGT, que exige que se adopte previo dictamen favorable del órgano consultivo correspondiente y adquiere así, en este supuesto, carácter parcialmente vinculante en el sentido de constreñir a la Administración que lo pide sólo en el caso de ser desfavorable a la revisión propuesta. En la misma línea el apartado 2 del artículo 85 de la Ordenanza Fiscal 13/2021, de 29 de diciembre, General de Gestión, Recaudación e Inspección (OF 13/2021, en adelante), referido al procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho establece que *“la declaración de nulidad requerirá el dictamen favorable del órgano consultivo de la Comunidad de Madrid”*.

SEGUNDA.- En lo que se refiere a la tramitación del procedimiento, el artículo 110 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (en adelante, LBRL), atribuye al Pleno de la Corporación Local, 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 casos y de acuerdo con el procedimiento establecido en los artículos 153 y 154 de la LGT.

La remisión a dichos artículos debe entenderse hecha a la actualmente vigente LGT y a su artículo 217, en donde se establecen tanto las causas de revisión como el procedimiento a seguir, procedimiento que se especifica también en los artículos 4 a 6 del reglamento general de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Es requisito para declarar la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria es que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo (artículo 217.1 de la LGT).

El modo de inicio del procedimiento de revisión se establece en el apartado 2 del artículo 217 de la LGT, pudiendo iniciarse por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico o a instancia del interesado.

Respecto al procedimiento a seguir, el apartado 4 del artículo 217 de la LGT dispone los trámites que deben seguirse: *“en el procedimiento se dará audiencia al interesado y serán oídos aquellos a quienes reconoció derechos el acto o cuyos intereses resultaron afectados por el mismo.*

La declaración de nulidad requerirá dictamen favorable previo del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma, si lo hubiere”.

Esta referencia debe entenderse hecha en nuestro caso, a partir de su creación, a la Comisión Jurídica Asesora de la Comunidad de Madrid creada por la ya citada Ley 7/2015. De hecho, así lo recoge de modo expreso, el artículo 85.2 de la OF 13/2021, ya citado.

En cuanto al plazo para tramitar el procedimiento de nulidad de pleno derecho, el artículo 217.6 de la LGT dispone que *“el plazo máximo para notificar 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”.*

Los efectos del transcurso del plazo sin haber notificado resolución expresan son la caducidad en los procedimientos iniciados de oficio y la desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado (artículo 217.6 a) y b) de la LGT).

En este caso, habiéndose notificado el acuerdo de inicio del expediente el 23 de octubre de 2025, en el momento de emisión del presente dictamen, el procedimiento no ha caducado.

Por último, el apartado 7 del artículo 217 de la LGT dispone que la resolución expresa o presunta o el acuerdo de inadmisión a trámite de las solicitudes de los interesados pondrán fin a la vía administrativa.

En el procedimiento se ha concedido trámite de audiencia al solicitante que no presentó escrito de alegaciones.

Por último, el procedimiento contiene la propuesta de resolución, en la que se analizan los hechos y tras efectuar las correspondientes

consideraciones jurídicas, se propone declarar la nulidad de pleno derecho de la liquidación en concepto de IIVTNU.

Antes concluir, entendemos necesario hacer una mención especial al órgano competente para acordar la revisión de oficio de la liquidación tributaria, teniendo en cuenta la especialidad por razón de la materia y por razón de la administración autora del acto de cuya revisión se trata.

En efecto, tratándose de revisar un acto de la ATM, organismo autónomo dotado de personalidad jurídica pública diferenciada, hemos de remitirnos a sus estatutos aprobados el 22 de diciembre de 2008.

El artículo 20 de estos dispone, en su segundo apartado, que *“la revisión de oficio de los actos administrativos nulos y la declaración de lesividad de los anulables dictados por el Consejo Rector corresponderá al titular del Área a la que figura adscrita la Agencia Tributaria Madrid. Al Consejo Rector corresponderá la revisión de oficio de los actos administrativos nulos y la declaración de lesividad de los anulables dictados por los demás órganos de la Agencia”*.

El apartado 5 determina:

“No obstante lo dispuesto en los números anteriores, los actos dictados por los órganos de la Agencia, en relación con las materias sobre las que pueden versar las reclamaciones económico-administrativas, serán recurribles en esta vía de acuerdo con sus normas reguladoras ante el Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid, previa interposición con carácter potestativo del recurso de reposición regulado en el artículo 14 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Corresponderá al titular del Área competente en materia de

Hacienda la revisión de los actos nulos, la declaración de lesividad de los anulables y la revocación de los de aplicación de los tributos e imposición de sanciones, en los términos establecidos en los artículos 217, 218 y 219 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”.

Finalmente, debemos remitirnos al artículo 85.3 de la OF 13/2021, según el cual: *“El órgano competente para dictar resolución en procedimientos de revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho dictados por los órganos de la Agencia Tributaria Madrid será el titular del área competente en materia de hacienda”.*

Expuesto cuanto precede, debemos concluir que la instrucción del procedimiento ha sido completa, sin que se haya omitido ningún trámite que tenga carácter esencial o que resulte imprescindible para resolver.

TERCERA.- El procedimiento de revisión de oficio tiene por objeto expulsar del ordenamiento jurídico aquellos actos administrativos que se encuentren viciados de nulidad radical por cualquiera de las causas que establece en el ámbito tributario el artículo 217 de la LGT.

En esta línea, el Dictamen del Consejo de Estado 205/2025, de 26 de junio dispone que *“la revisión de oficio de actos tributarios, regulada en el artículo 217 de la LGT, procede cuando se puede alegar y probar la concurrencia en el acto que se revisa de vicios especialmente graves que fundamentan la declaración de nulidad por parte de la propia Administración tributaria. Quiere ello decir que no todos los posibles vicios alegables en vía ordinaria de recurso administrativo, económico-administrativo o contencioso-administrativo son relevantes en sede de revisión de oficio, sino solo los específicamente recogidos en la ley. La revisión de oficio, según el desarrollo jurisprudencial y luego legal de esta institución, puede ser instada por los administrados, en este caso por los contribuyentes, y debe ser tramitada por la Administración. Pero*

la revisión, por su propio perfil institucional, no puede ser utilizada como una vía subsidiaria a la de los recursos administrativos ordinarios alegando los mismos vicios que hubieran podido ser enjuiciados en tales recursos ya que, como se ha dicho, solo son relevantes los de especial gravedad recogidos en la ley, en este caso, el artículo 217 de la LGT”.

Como recuerda la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2013 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7^a, recurso 822/2011):

“La doctrina sentada por este Tribunal, [contenida en sentencias de 18 de mayo de 2010 (casación 3238/2007), 28 de abril de 2011 (casación 2309/2007), 5 de diciembre de 2012 (casación 6076/2009) y 7 de febrero de 2013 (casación 563/2010), entre las más recientes], configura dicho procedimiento como un medio extraordinario de supervisión del actuar administrativo, verdadero procedimiento de nulidad, que resulta cuando la invalidez se fundamenta en una causa de nulidad de pleno derecho, cuya finalidad es la de facilitar la depuración de los vicios de nulidad radical o absoluta de que adolecen los actos administrativos, con el inequívoco propósito de evitar que el transcurso de los breves plazos de impugnación de aquellos derive en su consolidación definitiva”.

Se trata de una potestad cuyo ejercicio requiere una especial ponderación aplicándose con un carácter restrictivo. De acuerdo con la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 2020 (recurso de casación 1443/2019):

“... debemos poner de manifiesto, e insistir, en el carácter restrictivo con el que debemos afrontar la cuestión que nos ocupa, referida a la revisión de oficio de una determinada actuación administrativa, que, de una u otra forma, ha devenido firme en dicha vía. Así, dijimos que "el artículo 102 LRJPA tiene como objeto, precisamente,

facilitar la depuración de los vicios de nulidad radical o absoluta de que adolecen los actos administrativos, con el inequívoco propósito de evitar que el transcurso de los breves plazos de impugnación de aquellos derive en su inatacabilidad definitiva. Se persigue, pues, mediante este cauce procedimental ampliar las posibilidades de evitar que una situación afectada por una causa de nulidad de pleno derecho quede perpetuada en el tiempo y produzca efectos jurídicos pese a adolecer de un vicio de tan relevante trascendencia”.

Por ello, teniendo en cuenta el carácter restrictivo de la revisión de oficio y dada la jurisprudencia vigente en el momento de su emisión, los dictámenes 190/21, de 27 de abril y 344/21, de 13 de julio de esta Comisión Jurídica Asesora concluyeron que no era posible la revisión de oficio de unas liquidaciones en concepto de IIVTNU.

Sin embargo, sobre la específica posibilidad de revisar liquidaciones firmes por el IIVTNU se ha pronunciado, posteriormente, la citada STS 339/2024, con base en el pronunciamiento de la también citada STC 59/2017, admitiendo la revisión de oficio de dichas liquidaciones, aunque no la incardina en ningún motivo concreto de nulidad de pleno derecho, cuando no se ha obtenido un incremento en el valor de la propiedad.

Considera que se debe devolver el importe de la liquidación tributaria girada y satisfecha por el contribuyente, incluso en los actos firmes, pues no existe una limitación de efectos en la declaración de inconstitucionalidad precedente. Para ello, se fundamenta en el fallo de la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre, que determina la inconstitucionalidad plena e incondicionada y la nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL. La referida STS 339/2024 establece como doctrina jurisprudencial,

“(…) en los términos que resultan de los anteriores fundamentos jurídicos, que la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) y 110.4 de la LHL, efectuada por la STC 59/2017, de 11 de mayo, traslada los efectos de nulidad de estas normas inconstitucionales a las liquidaciones tributarias firmes por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, con aplicación de dichas normas inconstitucionales, hubieran determinado una ficticia manifestación de capacidad económica, y sometido a gravamen transmisiones de inmuebles en las que no existió incremento del valor de los terrenos, con vulneración del principio de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad proclamados en el artículo 31.1 CE. Estas liquidaciones firmes pueden ser objeto de revisión de oficio a través del procedimiento previsto en el artículo 217 Ley General Tributaria, por resultar de aplicación el apartado g) del apartado 1, en relación con lo dispuesto en los artículos 161.1.a) y 164.1 CE y 39.1 y 40.1 LOTC, todo ello con los límites previstos en los artículos 164.1 CE y 40.1 LOTC, que impiden revisar los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las normas declaradas inconstitucionales.

Con esta doctrina jurisprudencial revisamos y modificamos la establecida en las sentencias de esta Sala y Sección de 18 de mayo de 2020, números 435/2020 (rec. 1665/2019 - ECLI: ES: TS: 2020:973), 436/2020 (rec. 2596/2019 - ECLI:ES: TS: 2020:970) y 454/2020 (rec. cas. 1068/2020 - ECLI ES:TS: 2020:984), y las demás que las reiteran”.

Dicho pronunciamiento ha sido acogido en sentencias posteriores, de la misma Sala y Sección, como la Sentencia 1873/2024, de 25 de noviembre de 2024, (recurso de casación 530/2023), la Sentencia 2020/2024, de 19 de diciembre de 2024, (recurso de casación

2741/2023) y la Sentencia 1532/2025, de 26 de noviembre (recurso de casación 4819/2023), que han mantenido la línea de flexibilizar el rigor con el que se estaba examinado la posibilidad de declarar la nulidad de pleno derecho de liquidaciones firmes practicadas en concepto de IIVTNU. Debemos destacar igualmente la Sentencia 457/2025, de 21 de abril (recurso de casación 2754/2023), según la cual:

“Por tanto, dados los términos en que se ha desarrollado el debate de las partes en el litigio, nuestro examen no puede quedar reducido exclusivamente a los motivos de nulidad invocados en vía administrativa o en la demanda por la parte que solicitó la revisión, puesto que lo relevante, en una situación como la examinada, en la que se dilucidan los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de normas esenciales para la determinación de la obligación tributaria, no es si la parte que solicita la revisión consigue acertar con la concreta causa de nulidad invocada - extremo nada fácil dado el complejo marco jurídico que hemos expuesto- sino que exponga de manera clara y precisa los hechos y fundamentos sobre los que sustenta la pretensión de nulidad de pleno derecho, y por los que insta la revisión de oficio.

En este caso la parte actora concretó perfectamente los hechos que consideraba determinantes de la nulidad de pleno derecho de la liquidación firme, como la declaración de inconstitucionalidad por STC 59/2017, que afecta a normas esenciales para la determinación de la base imponible, que fueron aplicadas para la liquidación de la deuda tributaria abonada. También alegó y acreditó los hechos demostrativos de la inexistencia de incremento de valor de los terrenos en la transmisión gravada, y es por ello que sostuvo que la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017 permite la revisión de oficio del acto firme de liquidación. Es decir, alegó todos y cada uno de los elementos necesarios para resolver sobre la revisión de oficio (...).

Por consiguiente, ni en vía administrativa, ni en el debate procesal, la cuestión se ha limitado a examinar uno u otro motivo, sino que ha girado sobre la posibilidad misma de que la inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017 pudiera sustentar alguno de los motivos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217.1 LGT. Incluso el auto de admisión plantea, incardinar esta circunstancia en los motivos previstos en los apartados a), e), f) y g) del artículo 217.1 LGT, lo que ha permitido a las partes razonar y argumentar cuando han considerado necesario al respecto, con plena contradicción [...]”.

Por su parte, la Sentencia de la misma Sección 1555/2025, de 2 de diciembre, (recurso de casación 5830/2023) admite la devolución de la liquidación practicada en concepto del impuesto que nos ocupa, aunque el interesado no acudió al procedimiento de revisión de oficio, pero sí alegó la nulidad de la liquidación y la administración pudo haber tramitado dicho procedimiento.

Finalmente, debemos remitirnos a la Sentencia de la misma Sección 227/2026, de 26 de febrero (recurso de casación 7135/2023), que se pronuncia sobre si las liquidaciones notificadas con anterioridad a la STC 182/2021 e impugnadas después del dictado de la misma, pueden ser declaradas nulas, concluyendo, al igual que la Sentencia del Tribunal Supremo 949/2023, de 10 de julio, que no pueden ser anuladas con fundamento exclusivo en la declaración de inconstitucionalidad, debiendo atenderse a la fecha del dictado de la STC y no a la de su publicación en el BOE.

“(...) establecemos, como doctrina jurisprudencial que, de conformidad con lo dispuesto en la STC 182/2021, de 26 de octubre, las liquidaciones provisionales o definitivas por el impuesto sobre incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse dicha

sentencia, 26 de octubre de 2021, no podrán ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma, al igual que tampoco podrá solicitarse con ese fundamento la rectificación, ex art. 120.3 LGT, de autoliquidaciones respecto a las que aún no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la STC 26 de octubre de 2021. Sin embargo, sí será posible impugnar, dentro de los plazos establecidos para los distintos recursos administrativos y el recurso contencioso-administrativo, tanto las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieren alcanzado firmeza al tiempo de dictarse la sentencia, como solicitar la rectificación de autoliquidaciones ex art. 120.3 LGT, con base en otros fundamentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre. Así, entre otros, con fundamento en las previas sentencias del Tribunal Constitucional que declararon la inconstitucionalidad de las normas del IIVTNU en cuanto sometían a gravamen inexcusablemente situaciones inexpresivas de incremento de valor (entre otras STC 59/2017) o cuando la cuota tributaria tiene alcanza confiscatorio (STS 126/2019) al igual que por cualquier otro motivo de impugnación, distinto de la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021. Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la sentencia de 10 de julio de 2023 referida, de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los procedentes en este concreto asunto, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación”.

Dichos pronunciamientos han sido recogidos por las Salas de los Tribunales Superiores de Justicia (Sentencia de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia 485/2025, de 24 de noviembre – recurso de apelación 4186/2025) y por los órganos consultivos de diferentes comunidades autónomas, pudiendo citar, a título ilustrativo el Dictamen 271/2024, de 27 de junio, del Consejo Consultivo de Castilla y León, el Dictamen

3/2025, de 16 de enero, del Consejo Consultivo de Aragón, el Dictamen 168/2025, de 12 de marzo del Consejo Jurídico Consultivo de la Comunidad Valenciana, el Dictamen 106/2025, de 29 de abril del Consejo Consultivo de Castilla la Mancha, el Dictamen 312/2025, de 17 de julio, del Consejo Consultivo de Canarias o el Dictamen 43/2026, de 12 de febrero del Consejo Consultivo de la Región de Murcia.

CUARTA.- Señalado todo lo anterior, debemos a continuación analizar si en el supuesto que nos ocupa concurren los requisitos exigidos para admitir la revisión de oficio de la liquidación en concepto de IIVTNU.

En este caso se pretende la revisión de oficio de una autoliquidación y posterior liquidación complementaria del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) de fechas 26 de marzo y 30 de abril de 2015, respectivamente, y ello en ejecución de la Resolución del TEAMM de 19 de diciembre de 2024 en los términos que ya hemos referido en este dictamen.

En primer lugar, observamos que ha quedado acreditado en el expediente que la liquidación no fue recurrida en vía contencioso administrativa, por lo que no opera el principio de cosa juzgada que impediría revisar la liquidación correspondiente, de conformidad con la doctrina jurisprudencial expuesta, con base en el artículo 164.1 de la Constitución Española y el artículo 40 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

La segunda cuestión que hemos de analizar es si con ocasión de la compraventa efectuada, se ha puesto de manifiesto un incremento del valor del bien.

En este sentido, consta expresamente en la propuesta de revisión remitida que en casos como el que nos ocupa en los que en los títulos

que acrediten la adquisición y transmisión el valor del suelo no se encuentre diferenciado respecto del valor de la construcción (figurando un único valor o precio global del inmueble en cuestión), de acuerdo con lo señalado al efecto por la Sentencia del Tribunal Supremo 430/2021, de 4 de febrero de 2021, el valor específico del suelo debe calcularse aplicando la proporción indicada tanto en la fecha de la previa adquisición como en la transmisión correspondiente a la fecha del devengo.

Aplicados estos cálculos al caso que nos ocupa, de los datos y antecedentes que obran en los archivos informáticos de la ATM se pone de manifiesto una disminución del valor de suelo entre la fecha de adquisición y la de transmisión de 78.259 euros, lo que pone de manifiesto la inexistencia de incremento del valor del suelo en la transmisión del inmueble.

QUINTA.- Por último, se han de tener en cuenta los límites a la revisión de oficio que establece el artículo 110 de la LPAC, que es de aplicación igualmente a la revisión de oficio en materia tributaria, tal como ha determinado el Tribunal Supremo en diversas sentencias. Por todas, nos remitimos a la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo 1424/2022, de 2 de noviembre (recurso de casación 5539/2020). Dicho artículo establece que las facultades de revisión de la administración *“no podrán ser ejercidas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes”*.

El mismo Tribunal Supremo, en la STS 339/2024 y en la STS 457/2025 se ocupa del momento en que el interesado presentó la solicitud de revisión. En el primer caso: *“en un plazo inferior a cuatro años desde que se produjo el pago la liquidación tributaria cuya revisión se pretende, y poco más de dos años después de dictarse la STC*

59/2017, de 11 de mayo” y en el segundo, accede a la revisión de oficio, dado que el interesado había solicitado la nulidad de la liquidación un año después de su pago.

Por ello, podemos entender que el plazo de cuatro años fijado en el artículo 66 de la LGT, tanto para apreciar la prescripción del derecho de la administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, y/o para exigir su pago y el de los contribuyentes para interesar la devolución de ingresos indebidos, es de aplicación a la solicitud de revisión de oficio de las liquidaciones tributarias.

La Sentencia del Tribunal Supremo 1.873/2024, de 25 de noviembre, entre otras, al igual que el Dictamen 3/2025, de 16 de enero del Consejo Consultivo de la Comunidad Autónoma de Aragón, y el Dictamen 34/2026, de 3 de febrero del Consejo Jurídico de la Región de Murcia mantienen este criterio.

En el momento de solicitar la revisión de oficio de la liquidación por parte del interesado, no habían transcurrido más de cuatro años desde que devino firme la liquidación, recurrida en vía económico administrativa, y respecto de la que se solicitó la devolución de ingresos indebidos. Por consiguiente, consideramos que no se vulnera el mencionado artículo 110 de la LGT.

En consecuencia, concurren todos los requisitos necesarios para proceder a la revisión de oficio.

En mérito a cuanto antecede, esta Comisión Jurídica Asesora formula la siguiente

CONCLUSIÓN

Procede la revisión de oficio de la liquidación en concepto de IIVTNU, satisfecha con ocasión de la venta del inmueble referenciado en el encabezamiento del presente dictamen.

A la vista de todo lo expuesto, el órgano consultante resolverá según su recto saber y entender, dando cuenta de lo actuado, en el plazo de quince días, a esta Comisión Jurídica Asesora de conformidad con lo establecido en el artículo 22.5 del ROFCJA.

Madrid, a 22 de abril de 2026

El presidente de la Comisión Jurídica Asesora

CJACM. Dictamen n.º 226/26

Excmo. Sr. Alcalde de Madrid

C/ Montalbán, 1 – 28014 Madrid