

Dictamen nº: **369/26**
Consulta: **Alcalde de Madrid**
Asunto: **Revisión de Oficio**
Aprobación: **24.06.26**

DICTAMEN del Pleno de la Comisión Jurídica Asesora de la Comunidad de Madrid, aprobado por unanimidad, en su sesión de 24 de junio 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 D., relativa a la revisión de oficio de la liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) practicada por Resolución de 13 de abril de 2021, de la directora de la Agencia Tributaria Madrid.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 19 de mayo de 2026 tuvo entrada en el registro de la Comisión Jurídica Asesora de la Comunidad de Madrid una solicitud de dictamen preceptivo referida al expediente de revisión de oficio aludido en el encabezamiento.

A dicho expediente se le asignó el número 351/26, 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. Francisco Javier Izquierdo Fabre, 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 24 de junio de 2026.

SEGUNDO.- La liquidación impugnada tiene su origen en la transmisión efectuada mediante contrato de compraventa, suscrito con fecha 11 de marzo de 2021, del inmueble sito en la calle, número, Escalera, piso....., puerta, de Madrid.

En relación con dicha transmisión, el solicitante de la revisión de oficio presentó en fecha 13 de abril de 2021 una declaración por el IIVTNU sin ingreso, aportando al efecto las escrituras de adquisición y de transmisión del referido inmueble. Por Resolución de 13 de abril de 2021, de la directora de la Agencia Tributaria Madrid, se practicó liquidación en concepto de IIVTNU, con n.º de inscripción 279/2110302620 e importe de 13.890,46 euros, notificándose a la parte interesada y constando el acuse de recibo de fecha 14 de mayo de 2021. La cuota tributaria resulta de considerar un incremento en la base imponible del impuesto por importe de 47.898,14 euros.

Como motivación de la liquidación efectuada se indica que *“de la toma en consideración de las pruebas aportadas por el interesado no queda acreditado un decremento de valor del suelo. Una pérdida patrimonial en la transmisión de un inmueble no necesariamente supone un decremento en el valor del terreno a que se refiere la transmisión. La valoración de la prueba se realiza aplicando a los valores consignados en las escrituras aportadas, la proporción que representa el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del inmueble,*

tanto en la escritura previa de adquisición como en la posterior de transmisión (Resolución del TEAM de fecha 26 de julio de 2018).

*De ello resulta un incremento en el valor del terreno (*tal y como consta en los cálculos que se adjuntan) y por tanto la realización del hecho imponible del IIVTNU”.*

Con fecha 6 de marzo de 2025, el interesado referido en el encabezamiento del dictamen presenta un escrito solicitando la nulidad de pleno derecho de la liquidación en concepto del IIVTNU), con n.º de inscripción 279/2110302620 por importe de 13.890,46 euros, cuyo ingreso, por el importe de la deuda tributaria, se produjo el 18 de junio de 2021.

El interesado alega, en primer lugar, que el Tribunal Constitucional, en fechas 11 de mayo del 2017 (STC 59/2017); 27 de abril del 2017 (STC 48/2017); 1 de marzo del 2017 (STC 37/2017); 16 de febrero del 2017 (STC 26/2017), y 26 de septiembre de 2022 (STC 108/2022), ha reiterado la inexistencia de incremento objeto de imposición por el IIVTNU en el caso de ventas realizadas a pérdidas o con pérdidas de bienes inmuebles.

Al respecto, indica que el inmueble objeto de la liquidación tributaria, cuya nulidad se pretende, fue adquirido en fecha de 21 de junio de 2007 por un valor de 414.728,71 €, conforme a la escritura de adquisición con núm. de protocolo 2.069 que aporta, y su venta fue realizada el 11 de marzo de 2021, por un importe de 395.000 €, conforme queda justificado en la propia motivación que realiza la Agencia Tributaria de Madrid, de lo que resulta un valor de transmisión negativo o de pérdida por importe de 19.728,71 euros.

Según refiere, “conforme con lo anteriormente expuesto y a lo preceptuado en el artículo 217.1.f) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre,

General Tributaria, la liquidación del IIVTNU o plusvalía efectuada por la Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid debe considerarse como un acto de liquidación tributaria totalmente contrario al ordenamiento jurídico y el cobro en forma de ingreso tributario del impuesto como una circunstancia carente a todas luces de los requisitos esenciales para poder efectuarse, de conformidad a la declaración expresa en las sentencias de referencia en las que se declara nulos e inconstitucionales los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del RD Legislativo, 2/2004 de 5 de marzo, del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aplicables en la liquidación cuya declaración de nulidad se solicita”.

En consecuencia, solicita que se declare, de oficio, previa tramitación del correspondiente procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho de la Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid, la nulidad de la liquidación por el IIVTNU, con núm. de expediente 2110302620, por un importe de 13.890,46 euros, procediendo a la devolución del ingreso efectuado a favor del ayuntamiento, más los intereses legales devengados.

TERCERO.- Mediante Decreto de 25 de febrero de 2026, la delegada del Área de Gobierno de Economía, Innovación y Hacienda del Ayuntamiento de Madrid, previa propuesta de 20 de febrero de 2026 de la directora del organismo autónomo Agencia Tributaria Madrid (ATM), acuerda admitir a trámite la solicitud de inicio del procedimiento de revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho respecto de la resolución indicada, y conceder el trámite de audiencia al interesado 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, de conformidad con las previsiones del artículo 217.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y del 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 26 de febrero de 2026, el decreto es notificado al interesado, quien, con fecha 8 de marzo de 2026, presenta un escrito de alegaciones, reiterando la existencia de un decremento de valor del inmueble transmitido, de manera que no se habría producido el incremento de valor que constituye el hecho imponible del IIVTNU.

El solicitante alega que, cuando de la comparación entre los valores de adquisición y transmisión resulta una pérdida patrimonial, *“desaparece la manifestación de capacidad económica que justifica la exacción del tributo. a) la vulneración del artículo 31.1 de la Constitución Española, por gravar una riqueza inexistente”*. Reprocha la aplicación de una normativa declarada inconstitucional, en la medida en que impide acomodar la tributación a la realidad económica del caso, e invoca la eventual concurrencia de causa de nulidad o, cuando menos, de anulabilidad, por dictarse la liquidación prescindiendo del presupuesto material del tributo y de la doctrina constitucional aplicable, y la necesidad de revisar el acto tributario para restablecer la legalidad y evitar la pervivencia de una liquidación contraria al ordenamiento.

Por último, señala que *“la resolución que se dicte no puede limitarse a una aplicación automática de fórmulas legales abstractas, sino que ha de ponderar la realidad económica efectivamente producida, conforme a la doctrina constitucional y a los principios rectores del sistema tributario”*.

El 25 de marzo de 2026 la directora de la ATM formula una propuesta de resolución desestimatoria de la revisión de oficio planteada, al entender que se ha puesto de manifiesto la existencia de un incremento del valor del suelo en la transmisión del inmueble, habiéndose producido en consecuencia el hecho imponible.

La propuesta aporta los siguientes datos para ilustrar el citado aumento del valor del suelo en la transmisión del inmueble:

“Situación: CL NUM 3..... ESC PISO 1..... PTA

Referencia catastral:

Porción objeto de comparación: 100,00%.

Fecha de adquisición: 21 de junio de 2007.

*Valor catastral del suelo en la fecha de la adquisición (VCS):
49.611,19 €.*

Valor catastral total en la fecha de la adquisición (VCT): 71.576,72 €.

*Porcentaje del valor catastral del suelo sobre el valor catastral total
(%): 69,31%.*

Fecha de la transmisión: 11 de marzo de 2021.

*Valor catastral del suelo en la fecha de la adquisición (VCS):
131.588,31 €.*

Valor catastral total en la fecha de la adquisición (VCT): 158.045,95 €.

*Porcentaje del valor catastral del suelo sobre el valor catastral total
(%): 83,26%”.*

	Valor	VCS	VCT	% VCS s/ VCT	VS resultante
TRANSMISIÓN	395.000,00	131.588,31	158.045,95	83,26%	328.877,00
ADQUISICION	414.728,71	49.611,19	71.576,72	69,31%	287.448,47
DIFERENCIA					+ 41.428,53

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 a 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 26 de febrero de 2026, 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 ha presentado alegaciones en el sentido ya expuesto.

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 desestimar la solicitud de revisión de oficio por causa de nulidad 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 7ª, 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 Sentencia del Tribunal Supremo 339/2024, con base en el pronunciamiento de la también citada Sentencia del Tribunal Constitucional 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 Sentencia 339/2024 establece como doctrina jurisprudencial, la siguiente:

“(...) 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 inexpressivas 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 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.

Al respecto, el Dictamen del Consejo Consultivo de Castilla La Mancha 126/25, de 29 de mayo, recoge la doctrina derivada de la Sentencia del Tribunal Supremo 1163/2018, de 9 de julio, que, en su Fundamento de Derecho 5º, expone lo siguiente:

«... Corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Y este extremo, no solo se infiere con carácter general del artículo 105.1 LGT, conforme al cual «quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo», sino que también, y en el ámbito concreto que nos ocupa, ha sido puesto de relieve por el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 5 b) de la STC 59/2017, y admitido, incluso, por la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de

30 de octubre de 2017 (RCA 2672/2017). En el FJ 5.b) de la STC 59/2017 concluye, concretamente, el máximo intérprete de la Constitución, que “debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir 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)” precisión esta última de la que se infiere inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía. Y esta premisa ha sido admitida también en la cuestión casacional que, con posterioridad al pronunciamiento del Tribunal Constitucional, fijó la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 201, citado, en el que, presuponiendo que pesaba “sobre el legalmente considerado como sujeto pasivo la carga de acreditar la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del IIVTNU”, consideró que tenía interés casacional objetivo la determinación de los medios concretos de prueba que debían emplearse para acreditar la concurrencia de esta última circunstancia.

2.- Para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo (a) ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas [cuyo valor probatorio sería equivalente al que atribuimos a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en los fundamentos de derecho 3.4 de nuestras sentencias de 23 de mayo de 2018 (RRCA núms. 1880/2017 y 4202/2017), de 5 de junio de 2018 (RRCA núms. 1881/2017 y 2867/2017) y de 13 de junio de 2018 (RCA núm. 2232/2017)]; (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del

terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU...».

En el presente caso, el interesado, el efectuar la autoliquidación del impuesto, aporta las correspondientes escrituras públicas en las que se refleja la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión del inmueble.

Por el contrario, y así se refleja en la liquidación practicada por Resolución de 13 de abril de 2021, de la directora de la Agencia Tributaria Madrid, la Administración tributaria considera 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 las sentencias de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo 138/2021, de 4 de febrero (recurso de casación 4847/2019) y 189/2021, de 11 de febrero (recurso de casación 4847/2019), entre otras.

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 un incremento del valor de suelo entre la fecha de adquisición y la de transmisión de 41.428,53 euros, sujeto al impuesto.

En este sentido, y en cuanto a la legitimidad del método de cálculo empleado por la Administración tributaria municipal, la citadas sentencias indican que *“el método consistente en la proporción que represente en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble puede ser apto para obtener el valor del terreno cuando no se conozca el valor atribuido al suelo, pero no puede otorgarse a dicho método el carácter de exclusivo o único ni, desde luego, imponerse a cualesquiera otros medios de prueba admitidos en derecho, que podrán ser legítimamente utilizados por el*

interesado para determinar el valor del suelo y que serán libremente valorados por el órgano judicial conforme a las reglas de la sana crítica”.

Más recientemente, la Sentencia del Tribunal Supremo 12/2026, de 14 de enero, señala al respecto que *“es cierto que la STC 182/2021 da un paso más en relación con los criterios de determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, pero no declara la inconstitucionalidad del Impuesto ni, particularmente, del hecho imponible expresivo de capacidad económica que lo justifica -el incremento del valor de los terrenos puesto de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, ex art. 104 del TRLHL-*

Como examinamos en el fundamento Quinto de esta sentencia, lo que se cuestionó en el proceso constitucional fue el método de cálculo empleado por el legislador para obtener la base imponible del tributo que, utilizado de forma excluyente, podía dar lugar a cuotas tributarias que supusieran una «carga fiscal excesiva» o «exagerada» para el contribuyente. Sin embargo, esa reflexión no le lleva al Tribunal Constitucional a rechazar el método estimativo utilizado, de naturaleza objetiva, basado en los valores catastrales -lo considera constitucionalmente legítimo- sino que lo que considera inconstitucional es la exclusión, como alternativa también legítima y necesaria, de la estimación directa de la base imponible”.

Ahora bien, contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente, el obligado tributario dispone de los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial. En la vía contencioso-administrativa, la prueba de la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 LJCA y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 LJCA, de conformidad con

las normas del Código Civil (LEG 1889, 27) y de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

En tal sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Supremo 155/2022, de 9 de febrero, según la cual:

“... debe reiterarse la doctrina jurisprudencial en el sentido de que corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido; para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo ofrecer cualquier principio de prueba que, al menos, indiciariamente permita apreciarla, o bien optar por una prueba pericial que confirme tales indicios, o bien emplear cualquier otro medio probatorio que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU; aportada por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe dicho aumento, en este contexto cuando en el precio de transmisión escriturado no conste el valor separado del suelo, el porcentaje catastral utilizado para determinar el valor del suelo es prueba válida al efecto; pero en todo caso en la vía contencioso-administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 LJCA y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 LJCA, de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil, a la vista del conjunto de pruebas practicadas, entre las que puede contarse para su valoración dicho dato catastral”.

En el presente caso, el interesado aceptó la liquidación expedida y procedió a su pago, no haciendo uso de las vías de impugnación ordinarias que contra dicho acto administrativo resultaban procedente ni aportando una valoración diferente o contradictoria, sino que, transcurridos casi cuatro años desde la liquidación del impuesto, insta

su revisión de oficio, invocando la sentencia del Tribunal Supremo 339/2024, de 28 de febrero, que reconoce el derecho de los contribuyentes a recuperar mediante la vía de nulidad de pleno derecho todo tipo de liquidación de plusvalía municipal, incluso en supuestos de liquidación firme. En consecuencia, entendemos que no cabe la revisión de oficio solicitada.

Como concluye acertadamente el citado Dictamen del Consejo Consultivo de Castilla La Mancha 126/25, de 29 de mayo *“la tesis contraria supondría desnaturalizar el régimen jurídico de la revisión de oficio, pasando de un sistema extraordinario de revisión de actos firmes de naturaleza tributaria a una vía de revisión ordinaria cuyo plazo de ejercicio de la acción se encontraría abierto sine die, lo que permitiría subsanar la previa inacción de la persona interesada, que no utilizó en su momento el cauce adecuado para atacar aquel acto con cuantos motivos de invalidez hubiera tenido por conveniente, planteamiento éste que, a criterio de este Consejo, rompe el equilibrio entre la seguridad jurídica y la legalidad que predica y fundamenta la institución jurídica de la revisión de oficio”*.

En suma, a la vista de cuanto se ha expuesto, es preciso concluir afirmando que no procede la revisión de oficio solicitada al no concurrir las causas de nulidad invocadas.

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

CONCLUSIÓN

No procede la revisión de oficio de la de la liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

practicada por Resolución de 13 de abril de 2021, de la directora de la Agencia Tributaria Madrid.

A la vista de todo lo expuesto, el órgano consultante resolverá, 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 24 de junio de 2026

El presidente de la Comisión Jurídica Asesora

CJACM. Dictamen n.º 369/26

Excmo. Sr. Alcalde de Madrid

C/ Montalbán, 1 – 28014 Madrid