

Dictamen n.º: **381/26**
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. (en adelante, “*el interesado*”) de revisión de oficio de una liquidación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), de fecha 19 de junio de 2018.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 20 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 354/26, 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, a la letrada vocal Dña. M.^a Elena López de Ayala Casado, 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.- De los antecedentes que obran en el expediente, son de interés para la emisión del dictamen los hechos que a continuación se relacionan:

1.- El interesado adquirió la mitad del inmueble sito en la calle,,, de Madrid, por título de herencia, a consecuencia del fallecimiento de sus progenitores. La otra mitad del inmueble pertenecía a su hermano, en virtud del mismo título.

Es relevante destacar que el óbito de la madre tuvo lugar el 30 de mayo de 2011 y que el padre falleció el 18 de diciembre de 2011. La escritura de aprobación y protocolización de las operaciones particionales de los bienes relictos de ambos fue otorgada el 16 de marzo de 2012. Entre los citados bienes, figura el inmueble indicado, al que se atribuye un valor de 550.000 euros.

Dicho inmueble fue transmitido mediante compraventa celebrada el 12 de junio de 2017, con ocasión de la cual se presentó una autoliquidación en concepto de impuesto sobre incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana por importe de 2.474,49 euros. El precio pactado en la compraventa ascendió a 475.000 euros.

Por Resolución de 19 de junio de 2018, del director de la Agencia Tributaria Madrid, se practicó liquidación complementaria, por importe de 630,37 euros. El interesado satisfizo la deuda el día 17 de julio de 2018. No consta que fuera recurrida, por lo que dicha resolución devino firme.

2.- El 17 de octubre de 2018, a través de representante, se presentó un escrito solicitando la rectificación de la autoliquidación y la consecuente devolución de ingresos indebidos, y, posteriormente, con fecha 14 de mayo de 2019, un recurso de reposición frente a la desestimación por silencio administrativo de la citada solicitud. Mediante Resolución de 14 de octubre de 2019 del director de la Agencia Tributaria Madrid, se inadmite el escrito solicitando la rectificación de la autoliquidación presentada y se desestima el recurso de reposición. Dicha resolución es notificada el 7 de noviembre de 2019.

El 31 de octubre de 2019 el interesado interpuso reclamación económico-administrativa frente a la desestimación presunta del citado recurso de reposición interpuesto el 14 de mayo de 2019, y con fecha 4 de diciembre de 2019, contra la resolución expresa de aquel.

Mediante Resolución de 13 de diciembre de 2022 del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid se desestiman las citadas reclamaciones económico administrativas, determinando que no ha lugar a la devolución de ingresos indebidos solicitada y declarando ajustada a derecho la resolución de 14 de octubre de 2019. Esta resolución es notificada el 23 de diciembre de 2022.

Contra la misma se interpuso recurso contencioso-administrativo el 9 de marzo de 2023, que fue inadmitido mediante Sentencia 132/2025, de 17 de marzo, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 20 de Madrid (procedimiento abreviado 196/2023).

3.- El 4 de abril de 2025 el interesado solicita la revisión de oficio de la liquidación en concepto de impuesto sobre incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana, derivada de la compraventa mencionada, por entender que, con ocasión de la misma, no se ha producido ningún incremento de valor. Ello, con base en la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo (cuestión de

inconstitucionalidad 4864/2016) - STC 59/2017, en lo sucesivo -, que declarara 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, en adelante) y en la doctrina fijada por la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo 339/2024, de 28 de febrero (recurso de casación 199/2023) (STS 339/24, de 28 de febrero en adelante), que permite la recuperación del importe pagado por este impuesto por aquellos contribuyentes que no obtuvieron ningún tipo de incremento de valor en la transmisión gravada.

Adjunta diversa documentación, entre la que cabe destacar un informe pericial de fecha 6 de marzo de 2022, en el que se señala que *“el suelo construido, de la vivienda analizada, no tuvo un incremento de su valor”* entre el primer trimestre de 2012 y el segundo trimestre de 2017 (folio 358 del expediente). Igualmente, se aporta un informe referido al expediente del hermano del reclamante -copropietario de la mitad indivisa de la vivienda objeto de la liquidación impugnada - en el que se propone, con fecha 4 de abril de 2023, declarar la nulidad de la liquidación en concepto de IIVTNU.

El 10 de octubre de 2025 el interesado solicita que se certifique la desestimación presunta del procedimiento iniciado.

El 11 de marzo de 2026 la directora del organismo autónomo Agencia Tributaria Madrid propone admitir a trámite la solicitud de inicio del procedimiento de revisión de oficio de la liquidación complementaria en concepto del impuesto mencionado, por importe de 630,37 euros, y que se conceda audiencia al interesado.

El 13 de marzo de 2026 la delegada del Área de Gobierno de Economía, Innovación y Hacienda dicta decreto por el que se admite a trámite la solicitud de inicio del procedimiento de revisión de oficio de la

resolución de 19 de junio de 2018 del director de la Agencia Tributaria Madrid. El día 16 de marzo de 2026 es notificado al interesado, a quien se le concede un plazo de quince días para hacer alegaciones.

El 31 de marzo de 2026 el interesado presenta escrito de alegaciones, que comienza solicitando la nulidad de la liquidación completa, incluyendo el importe abonado en concepto de autoliquidación. Reitera que la transmisión de la compraventa no ha reflejado un incremento de valor del inmueble transmitido. Para ello, muestra la certificación catastral del inmueble correspondiente a los años de adquisición, 2012, y venta, 2017.

El 20 de abril de 2026 la directora de la Agencia Tributaria Madrid emite propuesta de resolución desestimatoria de la revisión de oficio planteada, al ponerse de manifiesto la existencia de un incremento de valor del suelo en la transmisión del inmueble, pues tiene en cuenta no la fecha de la escritura de partición de la herencia sino la del fallecimiento de los causantes -2011-.

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 ROFCA.

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 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT en adelante), 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”*.

El presente dictamen se emite en el plazo previsto por la normativa aplicable.

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, 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.

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 expresa 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, ha transcurrido más de un año, desde el 4 de abril de 2025, fecha que el interesado solicitó la revisión de oficio, por lo que podría entenderse desestimada su solicitud. Ello, no obstante, no exime a la Administración de su deber de resolver expresamente el procedimiento.

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 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 desestimar la solicitud de 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 Agencia Tributaria Madrid, 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 comprobar el cumplimiento de los requisitos del procedimiento.

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, partiendo del carácter restrictivo de la revisión de oficio y dada la jurisprudencia vigente en el momento de su emisión, considerando la dificultad de la cuestión planteada, 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 STS 339/2024, de 28 de febrero 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 107.4 TRLHL. La referida STS 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) - STS 457/2025- , 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.

Por consiguiente, hemos de examinar si en el caso planteado concurren los requisitos jurisprudenciales para admitir la revisión de oficio de la liquidación en concepto de IIVTNU.

CUARTA.- En primer lugar, ha quedado acreditado en el expediente, 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.

En este caso se pretende la revisión de oficio de la liquidación del IIVTNU practicada el 19 de junio de 2018, y que no fue recurrida, por lo que devino firme. Por ello, cabe la revisión de oficio conforme el citado artículo 217.1 de la LGT.

Si bien es cierto que se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Municipal de Madrid, que confirmaba que no había lugar a la devolución de ingresos indebidos solicitada, declarando ajustada a derecho la liquidación, dicho recurso es inadmitido por haberse interpuesto fuera de plazo. Aunque la sentencia de inadmisión del recurso se pronuncia sobre la liquidación en sí, dado que dicho pronunciamiento no se refleja en el fallo, no opera el principio de cosa juzgada. A título ilustrativo, nos remitimos a la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo 909/2023, de 4 de julio (recurso de casación 6486/2021) que recoge pronunciamientos previos del mismo Tribunal según los cuales: *“En orden a la eficacia de la cosa juzgada en el cauce de revisión extraordinario que nos ocupa, el criterio decisivo para su apreciación vendrá determinado por el hecho de que en la primera sentencia se hubiera producido o no un enjuiciamiento definitivo del debate jurídico planteado; de manera que, en caso de que así fuera, se produciría la cosa*

juzgada, más no ocurrirá lo mismo de haber quedado imprejuizado ese debate - por ejemplo, al haberse admitido una excepción -, supuesto éste en el que las posibles manifestaciones contenidas en la sentencia constituirán puros "obiter dicta". (...) Al efecto, resultan de especial interés las sentencias del Pleno de esta Sala, de 23 de abril de 2010, dictadas en los recursos de casación 704/2004, 4572/2004, 5910/2006 y 4888/2006, que se pronuncian en el sentido de que no puede tener lugar el efecto positivo de la cosa juzgada en un supuesto en el que el anterior procedimiento fue declarado inadmisibile por extemporáneo, como consecuencia de que la intangibilidad de la sentencia es una cualidad de la misma que sólo se puede predicar respecto de la decisión adoptada por ella sobre el objeto del proceso, pero no sobre hechos o valoraciones, que llevadas a cabo en la sentencia, no tienen traducción en el fallo".

La citada sentencia fija la siguiente doctrina jurisprudencial: *"debe interpretarse el art. 213.3 de la LGT en el sentido de que la prohibición de revisión de actos tributarios prevista en el citado artículo no resulta aplicable a aquellos supuestos en los que existe una sentencia judicial firme que, sin entrar a examinar los motivos de fondo de la impugnación, desestimó un recurso previo por considerar ajustada a Derecho la decisión del Tribunal Económico-Administrativo de inadmitirlo por extemporáneo".*

En segundo lugar, debemos analizar si en este supuesto se ha producido o no un incremento de valor del inmueble transmitido, en el momento de la compraventa efectuada.

El solicitante ha presentado diversa documentación, tratando de acreditar que el valor del inmueble en el momento de la adquisición, identificado con el de la formalización de la escritura de partición de herencia – 2012- era superior al momento de la transmisión -2017-.

Sin embargo, dado que la adquisición se produjo a título de herencia, los efectos de la adquisición no se producen en el momento de

la formalización de la escritura correspondiente, 16 de marzo de 2012, sino en el momento del fallecimiento del causante, acaeciendo el fallecimiento de los dos progenitores los días 30 de mayo y 18 de diciembre de 2011. Ello, con base en los artículos 440, 661 y 989 del Código Civil, en relación con el artículo 19 de la ordenanza fiscal reguladora del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana de 6 de octubre de 1989, vigente en Madrid.

En efecto, el apartado 1 del artículo 440 del Código Civil dispone que *“la posesión de los bienes hereditarios se entiende transmitida al heredero sin interrupción y desde el momento de la muerte del causante, en el caso de que llegue a adirse la herencia (...)”*; el artículo 661: *“Los herederos suceden al difunto por el hecho solo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones”*, y el artículo 989: *“Los efectos de la aceptación y de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda”*.

En esta línea, el artículo 19 de la Ordenanza indicada, modificado por la Ordenanza 8/2022, de 31 de mayo, dispone que *“1. El impuesto se devenga:*

a) Cuando se transmita la propiedad del terreno ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión.

b) Cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión.

2. A los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se considerará como fecha de la transmisión: (...)

d) En las transmisiones por causa de muerte, la del fallecimiento del causante”.

Por consiguiente, a efectos de determinar el valor del suelo del inmueble en el momento de la adquisición, hemos de atenernos al ejercicio 2011, no al año 2012, como se pretende por el interesado. Aunque habría dos momentos de adquisición del inmueble, en cuanto el fallecimiento de los progenitores no es simultáneo, de acuerdo con la consulta vinculante V1909-23, de 4 de julio, de la Subdirección de Tributos Locales, se practica una única liquidación del impuesto, teniendo en cuenta los cálculos correspondientes a cada adquisición. El valor del suelo, incluido en el valor total del inmueble, se calcula en función del porcentaje que representa en el momento de la adquisición y en la transmisión del inmueble, en los valores catastrales del inmueble, del siguiente modo:

“Cuando se trate de la transmisión de un inmueble en el que haya suelo y construcción, se tomará como valor del suelo a estos efectos el que resulte de aplicar la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total y esta proporción se aplicará tanto al valor de transmisión como, en su caso, al de adquisición”.

Este método ha sido admitido por el Tribunal Supremo, pudiendo remitirnos a 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, según las cuales:

“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 (recurso de casación 557/2014), sobre responsabilidad del estado legislador en relación con el impuesto que nos ocupa, 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”.

En este supuesto, los datos catastrales son los siguientes:

“Primera fecha de adquisición: 30 de mayo de 2011: Valor catastral del suelo en la fecha de la adquisición (VCS): 86.859,67€ Valor catastral total en la fecha de la adquisición (VCT): 137.753,33€. Porcentaje del valor catastral del suelo sobre el valor catastral total (%): 63,05%.

Segunda fecha de adquisición: 18 de diciembre de 2011: Valor catastral del suelo en la fecha de la adquisición (VCS): 86.859,67€ Valor catastral total en la fecha de la adquisición (VCT): 137.753,33€. Porcentaje del valor catastral del suelo sobre el valor catastral total (%): 63,05%.

Fecha de la transmisión: 12 de junio de 2017: Valor catastral del suelo en la fecha de la transmisión (VCS): 170.654,28€ Valor catastral total en la fecha de la transmisión (VCT): 228.984,33€. Porcentaje del valor catastral del suelo sobre el valor catastral total (%): 74,53%”.

Es de observar que el valor catastral del inmueble en 2011 no varía. Por ello, trasladados dichos porcentajes al valor atribuido al inmueble en el momento de la adquisición -550.000 euros- y de la venta -475.000 euros-, resulta que el valor del suelo en el primer caso asciende a 346.775 euros y, en el segundo, a 354.017,50 euros. Ello determina un incremento del valor del suelo cuantificable en 7.242,50 euros, lo que impide aplicar la doctrina citada por el reclamante, no procediendo la revisión de oficio solicitada.

Alega el interesado que la Administración, en el caso de su hermano, sí acordó la devolución del importe abonado en concepto del IIVTNU, por la transmisión de la mitad del mismo inmueble. Reconoce la Administración el error en dicha actuación. Es doctrina jurisprudencial al respecto, que el error en la aplicación de la ley no puede constituir un precedente vinculante ni puede justificar la perpetuación de aquel. A título ilustrativo nos remitimos a la Sentencia del Pleno de la Sección de

lo Civil del Tribunal Supremo 80/2025, de 15 de enero (recurso de casación 3062/2024).

QUINTA.- Por último, y aunque ya no sería necesario, dado que por los motivos expuestos, no concurre uno de los requisitos para la revisión de oficio, analizaremos los límites que para ello establece el artículo 110 de la LPAC, 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 precepto 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 este caso, el interesado había solicitado la rectificación de la autoliquidación y la consecuente devolución de ingresos indebidos, y, posteriormente, con fecha 14 de mayo de 2019, interpuso recurso de reposición frente a la desestimación por silencio administrativo de la citada solicitud. Mediante Resolución de 14 de octubre de 2019 del director de la Agencia Tributaria Madrid, se inadmite el escrito solicitando la rectificación de la autoliquidación presentada y se desestima el recurso de reposición. Por ello, interpone reclamación económico administrativa que es desestimada mediante Resolución de 13 de diciembre de 2022 del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid. A continuación, interpone recurso contencioso administrativo que es inadmitido mediante Sentencia 132/2025, de 17 de marzo. Por consiguiente, las diversas actuaciones del interesado, permitirían la revisión de oficio solicitada, si se dieran el resto de requisitos.

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

CONCLUSIÓN

No procede la revisión de oficio de la liquidación en concepto de IIVTNU, satisfecho con ocasión de la venta del inmueble referenciado en

el encabezamiento del presente dictamen, por cuanto su transmisión ha revelado un incremento en el valor del suelo.

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 381/26

Excmo. Sr. Alcalde de Madrid

C/ Montalbán, 1 – 28014 Madrid