Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 4 8 7 / 2 0 2 5

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 21 de noviembre de 2025.

Dictamen solicitado por el Sr. Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Puerto de la Cruz en relación con la *Propuesta de Resolución del procedimiento administrativo de revisión de oficio, instado por (...), en representación de (...), en relación con las liquidaciones practicadas por el Ayuntamiento de Puerto de la Cruz con números 17047075, 17047077, 17047080, 17047084, 17047085, 17047086, 17047088, 17047091, 17047093, 17047094, 17047097, 17047098, 17047099, 17047100, 17047102, 17047103, 17047104, 17047105, 17047108 y 17047109, del año 2017, que suman un importe de 26.562,36 euros, en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (EXP. 452/2025 RO)*[*].

F U N D A M E N T O S

I

1. El presente Dictamen, solicitado por Sr. Alcalde del Ayuntamiento de Puerto de la Cruz el 23 de septiembre de 2025, con registro de entrada en este Consejo Consultivo el 17 de octubre de 2025, tiene por objeto el análisis jurídico de la Propuesta de Resolución del procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho, instado por (...), en representación de (...), en relación a las liquidaciones practicadas por el Ayuntamiento de Puerto de la Cruz con números 17047075, 17047077, 17047080, 17047084, 17047085, 17047086, 17047088, 17047091, 17047093, 17047094, 17047097, 17047098, 17047099, 17047100, 17047102, 17047103, 17047104, 17047105, 17047108 y 17047109, del año 2017, que suman un importe de 26.562,36 euros, en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

[*] **Ponente: Sr. Belda Quintana.**

2. La legitimación del Sr. Alcalde para solicitar el dictamen, su carácter preceptivo y la competencia del Consejo para emitirlo resultan de los arts. 11.1.D.b) y c) y 12.3 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias.

3. Desde el punto de vista sustantivo, resulta aplicable el art. 217.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y los arts. 4 a 6 del Reglamento General de desarrollo de la Ley, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 550/2005, de 13 de mayo, por ser normas especiales de preferente aplicación a las normas de procedimiento administrativo común, en virtud de lo establecido en la Disposición Adicional Primera, apartado 2.a), de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP).

De conformidad con el art. 217.4 LGT, y en garantía de los principios de legalidad y seguridad jurídica, es preciso que el dictamen de este Consejo sea favorable a la nulidad pretendida para que se pueda declarar la citada nulidad del acto que se revisa.

4. El plazo máximo para notificar resolución expresa del procedimiento de revisión de oficio será de un año desde que se presentó la solicitud por la empresa interesada. El transcurso del plazo máximo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá la desestimación por silencio administrativo de la solicitud, al haberse iniciado el procedimiento de declaración de nulidad a instancia de la interesada, según preceptúa el art. 217.6 LGT.

5. El art. 110 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, dispone que es al Pleno de la Corporación a quien compete «*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 artículos 153 y 154 de la Ley General Tributaria*».

El art. 37.1.i) de la Ley 7/2015, de 1 de abril, de los municipios de Canarias (en adelante LMC), establece que son competencias del Pleno: la revisión de oficio de sus acuerdos y disposiciones generales y el art. 31.1.o) de la misma Ley dispone que es competencia del Alcalde la revisión de oficio de sus propios actos nulos. El art. 32 de la citada Ley permite delegar competencias del Alcalde en la Junta de Gobierno Local, Teniente de Alcalde y Concejales, delegaciones que se rigen por la legislación general de régimen local y procedimiento administrativo común.

Todos estos preceptos estatales y autonómicos hay que interpretarlos en términos de complementariedad, para lograr la existencia de un ordenamiento jurídico coherente y evitar su choque o contradicción.

El art. 31.1.y) LMC atribuye al Alcalde la expedición de liquidaciones tributarias y conforme al art. 31.2 de la misma ley esta competencia es delegable.

El Alcalde es competente para revisar de oficio sus propios actos [art. 31.1.o) LMC] y conforme al art. 31.2 de la misma Ley esta competencia es indelegable.

El art. 40.2.d) LMC atribuye a los Concejales del Área la competencia para elevar propuestas de resolución en las materias que le correspondan. No obstante, se deberá respetar, en todo caso, la competencia del Alcalde para resolver el procedimiento de revisión de oficio, por ser materia de su competencia indelegable por ley [arts. 31.1.o) y 31.2 LMC].

II

En cuanto a la tramitación del presente procedimiento de revisión de oficio, según los antecedentes relatados en la Propuesta de Resolución y la documentación contenida en el expediente remitido, constan los siguientes trámites:

1. (...), en representación de (...), presenta el 20 de marzo de 2018 ante el Ayuntamiento de Puerto de la Cruz recurso extraordinario de revisión en el que solicitaba el inicio del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho así como devolución, en relación a las liquidaciones practicadas por el Ayuntamiento de Puerto de la Cruz con números 17047075, 17047077, 17047080, 17047084, 17047085, 17047086, 17047088, 17047091, 17047093, 17047094, 17047097, 17047098, 17047099, 17047100, 17047102, 17047103, 17047104, 17047105, 17047108 y 17047109, que suman un importe de 26.562,36 euros, en concepto de Impuesto sobre el IIVTNU, derivadas de la escritura pública de compraventa de fecha 19 de enero de 2017, ante la notaria (...), con n.º de protocolo 143.

El objeto de la transmisión lo constituyó la finca n.º 20.825, inscrita en el Registro de la Propiedad de Puerto de la Cruz, estableciéndose como precio de compraventa del porcentaje de propiedad del sujeto pasivo (42,866 %), la cantidad de 303.000 €.

Es decir, el 19 de enero de 2017 (...), realizó compraventa de su participación proindivisa del 42,866 % en el pleno dominio de varios inmuebles que configuran el

edificio de seis plantas (finca urbana n.º 20.825, inscrita en el Registro de la Propiedad de Puerto de la Cruz).

Como consecuencia de ello, la Tesorería del Ayuntamiento del Puerto de la Cruz, partiendo de la fecha de la anterior transmisión (06/04/1994) emitió las liquidaciones tributarias por el concepto de IIVTNU, por cada uno de los inmuebles objeto de la compraventa, por importe total de 26.562,36 €. El obligado tributario (...) paga tal impuesto el 17 de abril de 2017.

El 20 de marzo de 2018 formula recurso extraordinario de revisión frente a las anteriores liquidaciones tributarias, fundado en la declaración de inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de pleno derecho de los arts. 107.1.º, 107.2.º.a) y 110.4.º del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLRHL), en virtud de la Sentencia 59/2017 de 11 de mayo de 2017, del Tribunal Constitucional y solicita la correspondiente devolución de ingresos indebidos por el importe de 26.562,36 €, más los intereses legales correspondientes desde la fecha del ingreso indebido hasta el efectivo reintegro.

2. El 7 de julio de 2025 (...), en representación de (...), presenta escrito solicitando la resolución expresa del recurso extraordinario de revisión presentado en fecha 20 de marzo de 2018.

Junto con la reclamación la interesada aporta justificante de Correos de la interposición de recurso interpuesto en 2018, junto con la escritura de compraventa y los justificantes de las liquidaciones objeto de la misma, de fecha 22 de febrero de 2017, que constan cobradas en fecha 17 de abril de 2017.

Se alega en síntesis que dicha liquidación sería nula de pleno derecho por haberse dictado conforme a los art. 107.1, 107.2.a) y 110.4 TRLRHL, declarados inconstitucionales por la STC 59/2017, de 11 de mayo de 2017.

3. Con fecha 23 de julio de 2025 se notifica requerimiento al interesado del siguiente tenor: *«la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1º, 107.2º a) y 107.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) no implica la nulidad de todas las liquidaciones derivadas del impuesto, sino de aquellas en las que se acredite que no existió incremento del valor del terreno.*

En base a ello, se le concede un plazo de DIEZ DÍAS (10 días) contados a partir del siguiente al de la notificación del presente, al objeto de que aporte la documentación relativa al título de adquisición del inmueble, que acredite el valor del mismo en el

momento de compra, y con ello la falta de incremento de valor con ocasión de su enajenación».

4. En respuesta al requerimiento, la interesada presenta escrito el 5 de agosto de 2025, por el que el aporta la escritura de fusión de fecha 2 de septiembre de 1997 de las sociedades (...) y (...), mediante la cual la sociedad resultante, (...), adquiere la propiedad por sucesión universal, y la tasación del inmueble, preceptiva para la referida fusión, de 24 de junio de 1997. La tasación valora su porcentaje de propiedad en 53.241.870 pesetas (319.984 euros).

Por tanto, la empresa manifiesta que el título de adquisición o propiedad de la cuota de participación del 42,866 % proindiviso del edificio sito en Puerto de la Cruz deriva de la Escritura de Fusión por constitución o creación de una nueva sociedad (documento de transmisión de la propiedad) suscrita por las sociedades (...) y (...), otorgada con fecha 2 de septiembre de 1997, ante la Notaría (...) que la autoriza bajo el número 1987 de su Protocolo, en virtud de la cual dichas sociedades que se extinguieron transmitieron en bloque (art. 233 LSA) a la nueva sociedad, la totalidad de sus patrimonios sociales que, por imperativo legal (art. 236.1.º LSA), tuvo que ser valorado por Experto Independiente designado por el Registro Mercantil (art. 340.4.º del Reglamento del Registro Mercantil). Se valoró, en la suma de 53.241.870 ptas., esto es, la suma de 319.990,08 €.

El precio de la compraventa por dicha participación proindivisa (42,866%) que es objeto de la liquidación tributaria impugnada, después de haber transcurrido veinte años desde su adquisición, ascendió a la suma de 303.000 €.

Por tanto, se alega que queda acreditado que, con la transmisión o compraventa realizada no ha existido un incremento del valor, sino que se ha producido una minusvalía por importe de la diferencia, esto es, por DIECISÉIS MIL NOVECIENTOS NOVENTA CON OCHO CÉNTIMOS DE EUROS (-16.990,08 €).

Además, añade que para llevar a cabo dicha compraventa, se tuvo que pagar a la entidad mercantil (...), provista con su CIF n.º (...), unos honorarios por «*asesoramiento y gestión de venta de dicho proindiviso*», por importe de 37.000 €; por lo que, si dicho importe, se descuenta del precio de la compraventa, resulta que la minusvalía o pérdida, aún es mayor en suma de dicho importe, por lo que, en efecto, se podría concluir que la minusvalía de la operación de compraventa que se ha liquidado ascendería a la suma total de menos CINCUENTA Y TRES MIL NOVECIENTOS NOVENTA CON OCHO CÉNTIMOS DE EUROS (-53.990,08 €).

En cambio, la transmisión anterior a efectos del IIVTNU data del 6 de abril de 1994, como en efecto reconoce el interesado en su escrito de interposición de recurso de 2018: «*III. Como consecuencia de todo ello, la Tesorería de este Excmo. Ayuntamiento, partiendo de la fecha de la anterior transmisión (06/04/1994), emitió, teniendo como sujeto pasivo a mi representada (...) (Vendedora), las liquidaciones tributarias* (...) ».

5. El 14 de agosto de 2025 se dicta «Propuesta de Resolución» y apertura de trámite de audiencia -que, en realidad se trata de la propuesta del acuerdo de incoación del procedimiento de revisión de oficio-.

En esta *«Propuesta de Resolución»* se dispone, en relación con la fecha que se tomó de referencia como anterior transmisión en las liquidaciones efectuadas por el Ayuntamiento, que en fusiones y absorciones, el patrimonio adquirido por la entidad resultante se considera una sucesión universal, no una transmisión a efectos fiscales, de acuerdo al art. 78 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, *«los bienes y derechos adquiridos mediante las transmisiones derivadas de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen previsto en el artículo anterior se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores fiscales que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente.*

(...) Consecuencia de esto, la tasación aportada que data de 1997 no es prueba suficiente de la falta de incremento de valor, aunque pueda servir como indicio, pero estaríamos comparando un valor de tasación con un precio efectivo de compraventa en la escritura de transmisión posterior (2017), sin saber a qué precio efectivo se adquirió la misma en 1994, el cual pudo haber estado por debajo o por encima del valor de tasación de 1997».

Y dispone la citada «*Propuesta de Resolución*»:

«PRIMERO.- Emitir, con carácter previo a la emisión del dictamen preceptivo del Consejo Consultivo y al trámite de audiencia, propuesta de resolución desfavorable a la declaración de nulidad en relación a las liquidaciones practicadas por este Ayuntamiento con números 17047075, 17047077, 17047080, 17047084, 17047085, 17047086, 17047088, 17047091, 17047093, 17047094, 17047097, 17047098, 17047099, 17047100, 17047102, 17047103, 17047104, 17047105, 17047108 y 17047109, que suman un importe de 26.562,36 euros, en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), derivadas de la escritura pública de compraventa de fecha 19 de enero de 2017, ante la notaria (...), con nº de protocolo 143, en la medida en que no se ha probado la falta de incremento del valor entre la fecha de adquisición y la de transmisión.

SEGUNDO.- Desestimar la solicitud de ingresos indebidos por prescripción del derecho a la devolución, al haber transcurrido más de cuatro años desde la desestimación presunta del recurso hasta la fecha del recurso actual, por los argumentos citados en la consideración jurídica tercera.

TERCERO.- Conceder trámite de audiencia al interesado, por plazo de 10 días hábiles a contar desde el siguiente al de la notificación de la presente, para que formule las alegaciones que estime oportunas y en particular, aporte, en su caso, copia de la escritura de adquisición del inmueble de 1994 o documento equivalente que acredite el valor de adquisición, a efectos de valorar la eventual nulidad de la liquidación, sin perjuicio de la improcedencia de la devolución por prescripción del derecho a la misma».

6. El 25 de agosto de 2025 se dicta Decreto 3360/2025 en los mismos términos que la anterior *«Propuesta de Resolución»* -que, en realidad se trata del acuerdo de incoación, propiamente dicho, del procedimiento de revisión de oficio-, que es notificado el 1 de septiembre de 2025.

7. (...) en su calidad de apoderada de la mercantil (...)**,** formula escrito de alegaciones, reiterando que no se ha producido incremento de valor, pero de nuevo no aporta la escritura de transmisión original, sino la tasación inmobiliaria referida al momento en que el inmueble fue aportado a la fusión de la sociedad mercantil, alegando que dicha fecha debe considerarse como la de adquisición del bien. Además, alega que no se ha producido la prescripción de la acción para la devolución de ingresos indebidos.

8. Por Decreto n.º 3986/2025 de 3 de octubre de 2025 (en este caso, se trata de la Propuesta de Resolución del procedimiento revisor que se somete a nuestro dictamen), se resuelve:

«PRIMERO.- Emitir, con carácter previo a la emisión del dictamen preceptivo del Consejo Consultivo y al trámite de audiencia, desfavorable propuesta de resolución a la declaración de nulidad en relación a las liquidaciones practicadas por este Ayuntamiento con números 17047075, 17047077, 17047080, 17047084, 17047085, 17047086, 17047088, 17047091, 17047093, 17047094, 17047097, 17047098, 17047099, 17047100, 17047102, 17047103, 17047104, 17047105, 17047108 y 17047109, que suman un importe de 26.562,36 euros, en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), derivadas de la escritura pública de compraventa de fecha 19 de enero de 2017, ante la notaria (...), con nº de protocolo 143, en la medida en que no se ha probado la falta de incremento del valor entre la fecha de adquisición y la de transmisión.

SEGUNDO.- Desestimar la solicitud de ingresos indebidos por prescripción del derecho a la devolución, al haber transcurrido más de cuatro años desde la desestimación presunta del recurso hasta la fecha del recurso actual, por los argumentos citados en la consideración jurídica tercera.

TERCERO.- Desestimar las alegaciones presentadas por los argumentos ya expuestos en la consideración jurídica quinta.

CUARTO.- Remitir el expediente al Consejo Consultivo de Canarias y suspender el plazo para resolver durante el tiempo que medie entre la petición del informe y la emisión del mismo, no pudiendo exceder de 3 meses dicha suspensión, en aplicación del artículo 22.1 d) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

QUINTO.- Condicionar la propuesta a que se refieren los apartados anteriores a la emisión, por parte del Consejo Consultivo de Canarias, del informe preceptivo a que se refiere el artículo 11 letra D) apartado b) de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias y que se cita en el punto anterior».

III

1. Con carácter previo al análisis de la cuestión de fondo que se suscita en el presente procedimiento de revisión de oficio, esto es, la concurrencia o no de la causa de nulidad de pleno derecho invocada por el interesado respecto a las liquidaciones tributarias por el IIVTNU, procede hacer una necesaria aclaración respecto al procedimiento tramitado, que es objeto del presente Dictamen.

El procedimiento se inicia a solicitud del interesado el día 20 de marzo de 2018, mediante la interposición ante el Ayuntamiento de Puerto de la Cruz de un recurso extraordinario de revisión en el que solicitaba el inicio del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho, así como la devolución de ingresos indebidos del IIVTNU.

Del contenido de dicho recurso extraordinario de revisión se deduce, que existió un error en la calificación del recurso, pues no se sustentaba en ninguna de las causas tasadas previstas en el art. 244.1 LGT, sino que se solicitaba la nulidad de las liquidaciones tributarias, alegando, en síntesis, que dicha liquidación sería nula de pleno derecho por haberse dictado conforme a los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLRHL, declarados inconstitucionales por la STC 59/2017, de 11 de mayo de 2017.

Pues bien, el error en la calificación del recurso, no debe ser obstáculo en su recalificación por parte de la Administración actuante sin que, por tanto, haya lugar

a la inadmisión de la impugnación erróneamente interpuesta, sino a su tramitación conforme a su verdadero carácter.

Así lo impone expresamente el art. 115.2 LPACAP, que dispone textualmente: «El error o la ausencia de la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que se deduzca su verdadero carácter».

Por tanto, se deduce del expediente tramitado que se ha procedido a recalificar el recurso y se ha tramitado el mismo como un procedimiento de revisión de oficio.

Como ya se indicó en el Fundamento I del presente Dictamen, en materia tributaria el procedimiento de revisión de oficio se encuentra regulado en el art. 217.1 LGT y los arts. 4 a 6 del Reglamento General de desarrollo de la Ley aprobado por Real Decreto 550/2005, de 13 de mayo, por ser normas especiales de preferente aplicación a las normas de procedimiento administrativo común, en virtud de lo establecido en la Disposición Adicional Primera, apartado 2.a) LPACAP.

Desde el punto de vista procedimental, únicamente se exige conforme al art. 217.4 LGT, dar audiencia al interesado y serán oídos aquellos a quienes reconoció derechos el acto o cuyos intereses resultaron afectados por el mismo. Además, la declaración de nulidad requerirá dictamen favorable previo del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma, si lo hubiere.

Analizados los documentos que obran en el expediente remitido a este Consejo Consultivo, dichos trámites se han cumplido en el presente procedimiento.

Finalmente, el plazo máximo para notificar resolución expresa será de un año desde que se presente la solicitud por el interesado y el transcurso del plazo sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá la desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado (art. 217.6 LGT).

2. En cuanto al análisis de la concurrencia de la causa de nulidad alegada procede indicar lo siguiente:

El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos (los expresados, en relación con los actos tributarios, en el apartado 1 del art. 217 LGT), expulsar del ordenamiento jurídico aquellos actos que, no obstante su firmeza, incurren en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico (STS de 19 de febrero de 2018, dictada en recurso de casación n.º 122/2016).

Tal procedimiento sacrifica la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando ésta es vulnerada de manera radical, lo que obliga a analizar la concurrencia de aquellos motivos tasados «*con talante restrictivo*» (STS de 13 de mayo de 2013 dictada en el recurso de casación n.º 6165/2011).

La acción de nulidad no está concebida para canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico que pueda imputarse a un acto tributario firme, sino solo aquellas que constituyan un supuesto tasado de nulidad plena, previsto en el art. 217 LGT, de manera que -dada la previa inacción del interesado, que no utilizó en su momento el cauce adecuado para atacar aquel acto con cuantos motivos de invalidez hubiera tenido por conveniente- «*la revisión de oficio no es remedio para pretender la invalidez de actos anulables, sino solo para revisar actos nulos de pleno derecho*» (STS de 14 de abril de 2010, recurso de casación n.º 3533/2007).

En el presente caso, en los fundamentos de Derecho de la Propuesta de Resolución se argumenta lo siguiente:

«La sentencia del Tribunal Constitucional nº 59/2017, de fecha 11 de mayo de 2017, recaída en la cuestión de inconstitucionalidad nº 4864/2016, efectivamente, declara inconstitucionales los entonces vigentes artículos 107.1, 107.2 y 110 del TRLRHL, pero, citando el fallo de la misma "únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor ".

Esta sentencia no realiza un pronunciamiento expreso del alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad.

Posteriormente, con fecha 31 de octubre de 2019 el Tribunal Constitucional dicta sentencia nº 126/2019, en la que falla que "En coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017, el artículo 107.4 TRLRHL debe serlo únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente." Asimismo, limitó el alcance de las situaciones susceptibles de ser revisadas al establecer que" Por exigencia del principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE) y al igual que en otras ocasiones (...) únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme."

Con fecha 26 de octubre de 2021 el Tribunal Constitucional dicta sentencia n.º 182/2021, mediante la que declara la nulidad e inconstitucionalidad de los artículos 107.1,segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobada por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en

adelante TRLRHL), concluyendo, respecto al alcance y efectos, que "No pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme."

El vacío legal que se produce como consecuencia de esta sentencia, motivó que el Consejo de Ministros dictara el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, para la adaptación del TRLRHL a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Con fecha 26 de septiembre de 2022 el Tribunal Constitucional dicta sentencia nº 108 /2022, mediante la que se pronuncia de forma categórica sobre los efectos incondicionados que la nulidad tiene sobre los actos administrativos firmes que hubieran aplicado una ley declarada inconstitucional, y falla que "Cuando se declara la inconstitucionalidad y nulidad de una disposición legal el respeto a la Constitución debe regir en todo momento, lo que presupone la existencia de cauces de revisión para lograr eliminar, en atención a lo querido por el art. 40.1 LOTC, todo efecto de la norma declarada inconstitucional".

Vemos así que la declaración de nulidad tendría efectos "ex tunc" dictados previamente a la sentencia, incluso los ya consolidados, excluyendo únicamente a los actos confirmados mediante sentencia judicial firme.

Y en cuanto a la forma de proceder a dicha revisión establece que "podrá llevarse a efecto, si los actos no fuesen firmes, mediante el recurso de reposición (art. 223.1 LGT) y la reclamación económico-administrativa (arts.226 y 235.1 LGT), (...) y si fuesen firmes, a través de los procedimientos especiales de revisión, concretamente, mediante la revisión de actos nulos (art. 217 LGT) o la revocación de actos anulables (art. 219 LGT).

A la vista de la STC nº 108/2022, el Tribunal Supremo modifica su criterio y con fecha 28 de febrero de 2024 dicta la sentencia 339/2024 (recurso de casación nº 199/2023) mediante la que abre un nuevo escenario respecto de aquellas liquidaciones firmes del impuesto afectadas por el fallo del TC en sentencia nº 59/17. Y así falla 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 SC 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 (...) Estas liquidaciones firmes pueden ser objeto de revisión de oficio a través del procedimiento previsto en el artículo 217 LGT, por resultar de aplicación el apartado g) del apartado 1 (...) ".

No obstante, "deberá ponderarse el tiempo transcurrido desde que se produjo el ingreso de la cantidad liquidada por el acto nulo de pleno derecho hasta que se insta la revisión».*

Establecida así, en síntesis, la doctrina del TC y del TS, la Propuesta de Resolución desestima la declaración de nulidad pretendida, al considerar que el interesado no ha acreditado la inexistencia del incremento de valor (plusvalía) gravada por el IIVTNU.

Señala que conforme a la STS 1163/18 *«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».*

Y añade la STS 1248/2018 que los valores consignados en las escrituras públicas constituyen un sólido y ordinario principio de prueba para acreditar que no ha habido incremento patrimonial, correspondiendo al Ayuntamiento gestor y liquidador acreditar lo contrario.

La interesada aporta como prueba para acreditar la falta de incremento del valor la escritura de fusión de 1997 alegando que esta debería haber sido la fecha a tener en cuenta a efectos de la liquidación.

Dicha escritura pública no se considera prueba suficiente por la Administración municipal por cuanto se alega que en las fusiones y absorciones, el patrimonio adquirido por la entidad resultante se considera una sucesión universal, no una transmisión a efectos fiscales, de acuerdo con el artículo 78 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que dispone: «*los bienes y derechos adquiridos mediante las transmisiones derivadas de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen previsto en el artículo anterior se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores fiscales que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente*».

Continúa diciendo la Propuesta de Resolución: *«Su aplicación al IIVTNU es indiscutible debido a lo dispuesto en la Disposición Adicional 2ª de la misma ley: "No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en Capítulo VII del Título VII de esta Ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 87 de esta Ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad. En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido*

por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el Capítulo VII del Título VII".

Consecuencia de esto, la tasación aportada que data de 1997 no es prueba suficiente de la falta de incremento de valor, aunque pueda servir como indicio, pero estaríamos comparando un valor de tasación con un precio efectivo de compraventa en la escritura de transmisión posterior (2017), sin saber a qué precio efectivo se adquirió la misma en 1994, el cual pudo haber estado por debajo o por encima del valor de tasación de 1997».

La fecha que se tomó de referencia como anterior transmisión en las liquidaciones efectuadas por el Ayuntamiento fue la de 6 de abril de 1994, de este modo, la Tesorería del Ayuntamiento del Puerto de la Cruz, partiendo de la fecha de la anterior transmisión (06/04/1994) emitió las liquidaciones tributarias por el concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

3. Efectivamente, como señala la Propuesta de Resolución, las sentencias invocadas por la interesada para sustentar la declaración de nulidad ex art. 217.1 letra g) LGT, no suponen sin más la declaración de nulidad pretendida, pues es necesario que se acredite la inexistencia de incremento de valor de los terrenos en la transmisión gravada.

La doctrina que se fijó por el TS en sentencia de 28 de febrero de 2024 es 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».*

Por tanto, puede discutirse la nulidad de la liquidación firme en base a una falta de ganancia patrimonial, pero debe ser acreditada. En este sentido, el art. 104.5 TRLRHL vigente, sigue el criterio de la jurisprudencia del Tribunal Supremo señalada

en la Propuesta de Resolución, que insiste y exige la constatación y acreditación por el interesado de la inexistencia de incremento de valor para que la transmisión no quede sujeta al impuesto.

Por tanto, se admite la revisión de liquidaciones firmes del IIVTNU al amparo del art. 217.1.g) LGT, recogida en la STS núm. 339/2024, de 28 de febrero, en la medida en que haya quedado debidamente acreditada la existencia de pérdida de valor del inmueble, según consta en los valores reflejados en los títulos de adquisición y transmisión.

El Ayuntamiento discute la pérdida de valor del inmueble, por considerar que la interesada no acredita la misma, no siendo admisible para ello la escritura pública de fusión de 1997.

Efectivamente, el contribuyente debe acreditar la inexistencia de incremento de valor, y no resulta válida la fecha de fusión, por los motivos expresados en la Propuesta de Resolución que se estiman conforme a Derecho. Por tanto, debe tomarse como referencia el valor de la anterior adquisición (en 1994) por una de las empresas fusionadas en 1997, que aportó los bienes adquiridos en 1994 a la entidad resultante de la fusión y sucesora de la misma, de la cual forma parte, de modo que la interesada no ha acreditado una pérdida de valor, o lo que es lo mismo, una falta de incremento de valor, tomando como referencia dicha fecha de adquisición.

En el Dictamen 312/2025, de 17 de julio, de este Consejo Consultivo se ha expuesto la doctrina jurisprudencial aplicable al IIVTNU y los supuestos de no sujeción al mismo, en los siguientes términos:

«2. La revisión de oficio de actos nulos objeto del presente procedimiento viene derivada de la doctrina jurisprudencial emanada tanto del Tribunal Constitucional como del Tribunal Supremo en relación con el IIVTNU.

En este sentido, debemos hacer un recorrido por los diversos pronunciamientos emitidos al respecto:

2.1. En un primer momento, la STC 59/2017, de 11 de mayo, señaló:

«a) El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).

b) Como apunta el Fiscal General del Estado, aunque el órgano judicial se ha limitado a poner en duda la constitucionalidad del art. 107 LHL, debemos extender nuestra declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión (art. 39.1 LOTC) con los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, al art. 110.4 LHL, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre este último citado precepto y las reglas de valoración previstas en aquellos, cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene» [SSTC26/2017, FJ 6; y 37/2017, FJ 4 e)]. Por consiguiente, debe declararse inconstitucional y nulo el art. 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).

c) Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5)».

2.2. A continuación, la STS 1163/2018, de 9 de julio, interpretando la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, señaló:

«QUINTO

(...)

1.- 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 inexpresiva 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 2017 , 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. Precisamente -nos interesa subrayarlo-, fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 para asumir -sin oponer reparo alguno- que, en los supuestos de hecho examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía.

3.- Aportada -según hemos dicho, por cualquier medio- por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía. Contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente, el obligado tributario dispondrá 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 y de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

(...)

SÉPTIMO

Criterios interpretativos sobre los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del TRLHL, a la luz de la STC 59/2017.

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio:

1º) Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial. En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios que hemos expresado en el fundamento de derecho Quinto, que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE (...) ".

2.3. Posteriormente el Tribunal Constitucional vuelve a pronunciarse sobre esta cuestión en su Sentencia 182/2021, de 26 de octubre, en la que, en relación con el alcance y los efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad, establece la siguiente doctrina:

" (...) Sobre la presente declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL (RCL 2004, 602, 670) cabe realizar las siguientes precisiones:

A) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este Tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han trascurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017 ("BOE" núm. 142, de 15 de junio). Como ya se recordó en la STC 126/2019, al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes en todo el territorio nacional [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 c)] y el principio de autonomía local (arts. 137 y 140 CE), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales exigida por el art. 142 CE .

B) Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i)

las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha".

2.4. Finalmente, con fecha 26 de septiembre de 2022, el Tribunal Constitucional dicta la Sentencia 108/2022, en la que se pronuncia sobre la revisión de actos con fundamento en la STC 59/2017, de 11 de mayo, razonando lo siguiente:

" (...) a) Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una disposición legal: de acuerdo con lo dispuesto en el art. 39.1 LOTC, las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, de manera que al efecto derogatorio previsto en el art. 164.1 CE aquel precepto orgánico le añade el de la "nulidad", que se traslada también, en virtud de lo dispuesto en el art. 40.1 LOTC, a los actos dictados en la aplicación de los preceptos expulsados del ordenamiento, en principio, con efectos ex tunc. Esto implica la posibilidad de su revisabilidad a través de los diferentes mecanismos existentes en el ordenamiento jurídico a disposición de los obligados tributarios salvo, de un lado, que hayan sido confirmados en "procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada" siempre que no sean "penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad" (art. 40.1 LOTC); o, de otro, que este tribunal precise el sentido de su decisión limitando el alcance de aquella nulidad para dotarla exclusivamente de efectos ex nunc.

En efecto, a este Tribunal Constitucional no solo le compete el examen de la constitucionalidad de la ley sino también, "en la medida que ello sea necesario para precisar el sentido de su decisión, la determinación del alcance de su fallo" (STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 5). La Ley Orgánica del Tribunal Constitucional le ha dejado "la tarea de precisar" el alcance de la nulidad en cada caso, determinando "las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas (...) por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE)" (STC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 11). Por consiguiente, "correspondiendo a este tribunal precisar los efectos de la nulidad" [STC 111/2016, de 9 de junio, FJ 8 f)], puede, de un lado, modular su alcance "para preservar no solo la cosa juzgada (...) sino también las posibles situaciones administrativas firmes" (SSTC 207/2014, de 15 de diciembre, FJ 5, y 143/2015, de 22 de junio, FJ 3), y de otro, limitar "la revisabilidad de los actos administrativos nulos" (STC 30/2017, de 27 de febrero, FJ 5), para que aquella declaración solo sea eficaz pro futuro, esto es, con efectos ex nunc [SSTC 60/2015, de 18 de marzo, FJ 6, y 111/2016, de 9 de junio, FJ 8 f)].

b) El alcance de la nulidad derivada de la inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, de 11 de mayo: esta sentencia de este tribunal declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL, en la medida en que sometían a

tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. Y lo hizo ex origine [FJ 5 c)], esto es, con efectos ex tunc y sin introducir limitación alguna respecto de las situaciones eventualmente consolidadas. Con ello estaba habilitando a los obligados tributarios —ex art. 40.1 LOTC— a instar la devolución de las cantidades pagadas —a través de los instrumentos legalmente previstos para la revisión de los actos de naturaleza tributaria— en los supuestos de no incremento o de decremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, en los que se habría producido el gravamen de "una renta ficticia" y, por tanto, se habrían sometido a tributación "situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE" (FJ 3).

Por su parte, la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo núm. 1163/2018, de 9 de julio (recurso de casación núm. 6226-2017), interpretó el alcance de la anterior declaración de inconstitucionalidad y nulidad, precisando, en lo que ahora interesa: de un lado, que "anulada y expulsada del ordenamiento jurídico la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de los incrementos de valor (...), puede el obligado tributario demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor y, por ende, que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria", mediante "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", porque precisamente "fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 para asumir —sin oponer reparo alguno— que (...) existía una minusvalía", y, de otro, que "demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución)" (fundamento de Derecho 5).

c) La revisión de los actos de aplicación de los tributos cuyas normas legales de cobertura han sido declaradas inconstitucionales y nulas: para poder concretar luego la eventual concurrencia de un error patente con trascendencia constitucional, es preciso ahora efectuar algunas precisiones desde el plano de la pura legalidad ordinaria. A tal fin, es importante recordar que la gestión de los tributos puede iniciarse mediante autoliquidaciones o por declaraciones (arts. 98.1 y 118.1 LGT). Las primeras son "declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria" (art. 120.1 LGT). Las segundas, por su parte, son "todo documento presentado ante la administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los

tributos" (art. 119.1 LGT), el cual dará lugar a una liquidación como "acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria" (art. 101.1 LGT).

Cuando se declara la inconstitucionalidad y nulidad de una disposición legal, "el respeto a la Constitución debe regir en todo momento" (STC 70/2022, de 2 de junio, FJ 4), "lo que presupone la existencia de cauces de revisión" para lograr eliminar, en atención a lo querido por el art. 40.1 LOTC, todo efecto de la norma declarada inconstitucional (en sentido parecido, aunque respecto de las sanciones, SSTC 150/1997, de 29 de septiembre, FJ 5, y 39/2011, de 31 de marzo, FJ 5). A tal fin, los medios de revisión de los actos de aplicación de los tributos legalmente previstos en nuestro ordenamiento tributario de cara a la obtención de la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas varían según se trate de autoliquidaciones (de los obligados tributarios) o de liquidaciones (de la administración tributaria): en el primer supuesto, podrá hacerse a través de los procedimientos especiales de revisión, concretamente, del de devolución de ingresos indebidos [arts. 32, 120.3 y 221.4, todos ellos de la LGT, y 14.1 a) TRLHL], que se podrá obtener "[e]n un procedimiento de rectificación de autoliquidación a instancia del obligado tributario" [art. 15.1 e) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, en materia de revisión en vía administrativa]; en el segundo supuesto, podrá llevarse a efecto, si los actos no fuesen firmes, mediante el recurso de reposición (art. 223.1 LGT) y la reclamación económico-administrativa (arts. 226 y 235.1 LGT), salvo en materia de tributos locales (aunque la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, previó la existencia de un órgano especializado para el conocimiento y resolución de las reclamaciones sobre actos tributarios de competencia local, solo es de aplicación a los que tengan la consideración de "municipios de gran población"); y si fuesen firmes, a través de los procedimientos especiales de revisión, concretamente, mediante la revisión de actos nulos (art. 217 LGT) o la revocación de actos anulables (art. 219 LGT)".

2.5. En aplicación de esta doctrina constitucional, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en su Sentencia n.º 339/2024, de 28 de febrero, ha expuesto la siguiente doctrina:

"DÉCIMO. El juicio de la Sala.

Esta cuestión se examinó, ya se ha dicho en un conjunto de sentencias de esta Sala y Sección que se inician con las SSTS de 18 de mayo de 2020, y las demás citadas. No es preciso que nos extendamos ahora en la argumentación por la que se rechazó la posibilidad de incardinar la nulidad de pleno derecho en los apartados del artículo 217.1 LGT, diferentes al apartado g) [esto es, los apartados a), b), c), d), e), y f) del art. 217.1 LGT] pues mantenemos las consideraciones que se hacen al respecto en esta doctrina jurisprudencial.

Sin embargo, si hemos de reconsiderar las razones por las que entonces argumentamos que el apartado g) del artículo 217.1 LGT no sería cauce idóneo para sustentar la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho basada en la declaración de inconstitucionalidad de normas que determinan un elemento esencial del IIVTNU como es la base imponible.

En cuanto a la aplicabilidad del apartado g) del artículo 217.1 LGT, se dijo en la STS 436/2020, de 18 de mayo de 2020, cit., (FJ 6), y en las demás que siguen esta misma línea jurisprudencial, que no cabría articular la revisión de oficio de liquidaciones firmes por IIVTNU, aun en caso de inexistencia de incremento de valor de los terrenos. El artículo 217.1, apartado g), dispone que « (...) 1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria (...) en los siguientes supuestos: (...) g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal (...) ». En la STS 436/2020, de 18 de mayo, se consideró, al igual que en otras sentencias posteriores, que la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 59/2017 no podría habilitar este cauce de revisión de oficio y ello por cuanto, en una apretada síntesis de cuanto allí se razonó:

i) no existe precepto legal expreso que tipifique que la nulidad por inconstitucionalidad de una norma -que en este caso sería el art. 107.1 y 107.2.a) TRLHL- determine la nulidad de la liquidación tributaria que los ha aplicado cuando la misma haya ganado firmeza en vía administrativa

ii) no se consideró en esa línea jurisprudencial que el artículo 39.1 LOTC pudiera ser una norma suficiente a los efectos de la nulidad del acto, porque su mandato de nulidad se refiere a la declaración de inconstitucionalidad por extensión de otros preceptos, disposiciones o actos con fuerza de ley distintos a los que fueron objeto del proceso de inconstitucionalidad, no a los actos de aplicación; y

iii) la nulidad del acto tributario sería, a tenor de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, también parcial, condicionada o limitada o, expresado de otro modo, no resultaría directamente del pronunciamiento del Tribunal Constitucional, sino que exigiría una suerte de "reconstrucción" del acto de liquidación para verificar si, en efecto, se había producido o no el hecho imponible verificando la eventual existencia de incremento de valor de los terrenos.

Este planteamiento debe ser reconsiderado y, por las razones que exponemos a continuación, esta Sala modifica el criterio jurisprudencial hasta ahora mantenido.

En primer lugar, conviene destacar que la STC 182/2021 aporta una perspectiva nueva al examen de esta cuestión, pues a diferencia de la inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017, en el caso de la STC 182/2021, de 26 de octubre, se declara la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, y 107.2.a) LHL con plenitud y sin condicionamiento alguno y, en consecuencia, ya no cabe afirmar que la nulidad no resulte directamente del pronunciamiento de inconstitucionalidad. Por tanto, buena parte del entramado argumental

sobre las limitaciones que imponía la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, por el carácter limitado y condicionado de la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) LHL, queda sin sustento alguno tras la STC 182/2021, de 26 de octubre. Aun así, esto nos remitiría nuevamente a la cuestión de la limitación de efectos temporales establecida en la STC 182/2021, y a esclarecer si, habida cuenta de tales limitaciones, esa declaración de inconstitucionalidad plena e incondicionada de los artículos 107.1, segundo párrafo y 107.2.a) LHL se puede proyectar sobre el examen de solicitudes de revisión de oficio ya iniciadas y pendientes de resolver al tiempo de dictarse la STC 182/2021, como es el caso que nos ocupa.

Pero más allá de ello -que tendría un efecto muy limitado-, consideramos que es necesario un nuevo examen de la cuestión de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de normas que han sido aplicadas en liquidaciones tributarias firmes, en aquellos casos en que el Tribunal Constitucional no ha introducido limitación alguna al régimen de efectos que se deriva de la Constitución y la LOTC.

Si bien se mira, el resultado de la doctrina jurisprudencial establecida en la STS 436/2020, de 18 de mayo, seguida hasta el momento por esta Sala y Sección, limita toda posibilidad de revisión de oficio de liquidaciones firmes con base en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, esto es, en los casos de liquidaciones que han gravado situaciones en las que no existía incremento del valor de los terrenos y que, por tanto, gravaron con un tributo inconstitucional una riqueza inexistente, más aún, ficticia. Aunque se admite que el Tribunal Constitucional no limitó en la STC 59/2017 los efectos de su declaración de inconstitucionalidad, ni incluyó entre las situaciones consolidadas ninguna otra distinta de las que previene el artículo 40.1 LOTC -procesos fenecidos por sentencias con fuerza de cosa juzgada-, y por tanto nada dijo de considerar intangibles las liquidaciones firmes, el resultado práctico es el mismo que si lo hubiera hecho. Y ello sobre la base de que el legislador ordinario no ofrece un cauce nítida y expresamente establecido para que esos actos firmes de aplicación de una norma inconstitucional pueden ser removidos. El resultado, en una primera aproximación basada en criterios no ya interpretativos, sino de pura lógica, no se puede calificar de coherente, pues si el Tribunal Constitucional no ha establecido límite alguno, distinto del que deriva de la Constitución y la LOTC para los efectos de su declaración de inconstitucionalidad, se está dando por buena una interpretación del ordenamiento jurídico que impide un efecto querido por la Constitución, la remoción de los actos que han aplicado una norma inconstitucional. Aunque en alguna medida la reparación de los efectos derivados de esta declaración de inconstitucionalidad se pueda encauzar a través de la vía de la responsabilidad patrimonial, no podemos obviar que esta posibilidad tiene unos requisitos y presupuestos mucho más limitados que los de la revisión de oficio, y, sobre todo, que su naturaleza es sustancialmente diferente, por lo que no puede sustituir la posibilidad de la revisión de oficio, ni la existencia del remedio de la responsabilidad patrimonial debe influir en el análisis de la viabilidad de la revisión de oficio como medio

para llevar a su pleno efecto las consecuencias de la declaración de inconstitucionalidad efectuada por el Tribunal Constitucional.

Esta doctrina jurisprudencial debe ser reconsiderada a partir del correcto alineamiento de los criterios interpretativos basados en la vinculación más fuerte con la Constitución. Los efectos que producen las sentencias de inconstitucionalidad es una cuestión que depende de la propia Constitución. Si del artículo 9.1 de la CE se desprende el principio de adecuación del ordenamiento jurídico a la Constitución, es obvio que solo ésta puede determinar los efectos de las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de normas de ordenamiento jurídico.

Los Jueces y Tribunales, señaladamente este Tribunal Supremo como órgano encargado de fijar los criterios interpretativos del ordenamiento jurídico a través de su jurisprudencia, deben interpretar y aplicar el ordenamiento jurídico bajo un principio que consideramos claro, aunque a partir de determinadas declaraciones de inconstitucionalidad con limitación de efectos, especialmente en el ámbito tributario, se haya llegado a instaurar un estado de opinión que ha dado por sentado que la regla general son los efectos ex nunc de la declaración de inconstitucionalidad. Lo que la Constitución establece, y esa es la regla general, es eliminar, en todo lo posible, los efectos aplicativos de una norma que haya sido declarada inconstitucional. No obstante, la propia Constitución puede fundamentar que la tutela de principios establecidos en la propia constitución justifique la limitación de efectos a la declaración de inconstitucionalidad, y esto es lo que hace el Tribunal constitucional cuando establece limitaciones de efectos, pero cuando no lo hace, lo que debe regir es la regla general.

La declaración de inconstitucionalidad, tal y como quiere el artículo 161.1º a) y el artículo 164.1 CE, tiene efectos ex tunc y el efecto que acarrea es, con carácter general, el de la nulidad, tal y como precisa el artículo 39.1 LOTC. Nulidad con efectos ex tunc que no tiene más limites que la intangibilidad de las situaciones resueltas por sentencias firmes con fuerza de cosa juzgada que hubieren hecho aplicación de la norma inconstitucional, y las limitaciones que pudiera introducir la sentencia que declare de inconstitucionalidad que, en el caso de la STC 59/2017, son inexistentes. Es a partir de esta premisa como debe ser interpretado el conjunto del ordenamiento jurídico.

Esta posición, por otra parte, tiene un sólido precedente en una consistente doctrina jurisprudencial elaborada por esta Sala en otros casos de declaración de inconstitucionalidad, sin limitación de efectos, de normas tributarias. En esta línea, cabe citar como representativa la STS de 16 de diciembre de 2010 (rec. casación 6163/2007), que, con cita de abundantes sentencias de esta Sala y Sección, que reitera, se pronuncia a propósito de la declaración de inconstitucionalidad del "gravamen complementario "de la Tasa Fiscal del Juego, que declaró explícitamente el carácter ex tunc de la declaración de

inconstitucionalidad de las normas y sus efectos retrospectivos. Es cierto que, como se afirma en la STS 436/2020, de 18 de mayo, cit., esta doctrina jurisprudencial, expresada entre otras en nuestra STS de 16 de diciembre de 2010 se pronuncia dentro de un marco legislativo sobre la devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria distinto al actual, concretamente el art. 155 de la Ley General Tributaria 230/1963 y el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre por el que se regulaba el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, que ciertamente eran mucho menos detallados que la regulación actual de la revisión de oficio contenida en el art. 217 LGT. Pero ello no puede hacernos olvidar que la cuestión de fondo que nos ocupa no se ha afectado ni modificado por la legislación ordinaria, y no podría serlo, ni lo ha sido, pues el marco de examen de esta cuestión es la Constitución y la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional. Lo que en ningún caso establece el artículo 217.1 LGT es que los actos firmes tributarios que hubieren aplicado una norma declarada inconstitucional queden excluidos del cauce de la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho. Por tanto, los distintos motivos que establece para conseguir la remoción de los actos nulos, y en particular el del apartado g), se han de interpretar bajo el mandato de alcanzar el pleno cumplimiento de los efectos queridos por la Constitución para las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una norma. Es la legislación ordinaria la que ha de ser interpretada desde los mandatos y exigencias de la Constitución y no a la inversa.

Desde esta perspectiva que impone la propia Constitución, y el principio de adecuación a la misma de todo el ordenamiento jurídico, que resulta de su artículo 9.1, los límites que impone el artículo 40.1 LOTC deben ser entendidos como la expresión de un mandato único y expreso, con su vertiente positiva y negativa: la limitación tan solo cobra sentido con relación a un mandato positivo, el de plenitud de remoción de efectos de las leyes inconstitucionales. Cuando el artículo 40.1 LOTC, en conformidad con los artículos 161.1.a) y 164.1 CE, salvaguarda de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad a aquellas situaciones consolidadas de aplicación de la norma inconstitucional que hayan sido resueltas en sentencias con fuerza de cosa juzgada, está afirmando que el alcance general de esa declaración de inconstitucionalidad es la remoción de efectos en todo lo que no esté comprendido en tal salvaguarda. Dicho de otra forma, precisamente porque es una limitación a un mandato positivo, la regla general es la que impone este último, expresado en el artículo 161.1º a) en relación al artículo 164.1, ambos de la CE, que exigen e imponen los efectos ex tunc de la declaración de inconstitucionalidad, sin deferir tales efectos a ninguna intermediación legislativa, de forma que toda situación que no esté cubierta por los límites negativos que impone el artículo 164.1 CE-sentencias con cosa juzgada que hayan hecho aplicación de la norma inconstitucional, dejando a salvo los casos de reducción de penas o sanciones-, podrá quedar afectada por los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, salvo que el propio Tribunal Constitucional, al declarar la inconstitucionalidad de la norma, amplíe el ámbito de situaciones inmunes a los efectos de aquella declaración.

Esta interpretación que resulta del conjunto normativo Constitución - Ley Orgánica del Tribunal Constitucional-, fue expuesta ya en nuestra STS de 10 de julio de 2023, cit., en la que destacamos que el propio Tribunal Constitucional ha establecido, entre otras, en la STC 60/2015, de 18 de marzo, pero también en la STC 182/2021, de 26 de octubre, que los límites que establece el artículo 40.1 LOTC en relación a los artículos 161.1º a) y 164.1 CE constituyen un mínimo, que puede ser ampliado en aras de otros principios constitucionales, señaladamente el de seguridad jurídica (STC 126/2019, de 31 de octubre). En la STC 60/2015, de 18 de marzo, se afirma la excepcionalidad de la limitación de los efectos de las sentencias de declaración de inconstitucionalidad para las situaciones pro-futuro, que define como los « (...) nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme (...) » y en análogos términos la STC 126/2019, de 31 de octubre (FJ 6ª). Conviene advertir que este marco interpretativo no resulta alterado -no desde luego a los efectos que ahora nos ocupan- por la previsión del artículo 32.6, de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, cuando establece que « (...) [l]a sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley o declare el carácter de norma contraria al Derecho de la Unión Europea producirá efectos desde la fecha de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado" o en el "Diario Oficial de la Unión Europea", según el caso, salvo que en ella se establezca otra cosa (...) ». Se trata de una norma destinada a configurar el régimen de la responsabilidad patrimonial derivado de la declaración de inconstitucionalidad, que no es la pretensión que enjuiciamos, donde lo que está en cuestión es en qué medida es aplicable a la propia actuación administrativa impugnada el efecto de declaración de inconstitucionalidad.

El mandato del artículo 161.1º a) en relación al artículo 164.1, ambos de la CE, no requiere, ya lo hemos dicho, de desarrollo normativo alguno, y, desde luego, no admite que ninguna ley limite los efectos de la inconstitucionalidad queridos por la Constitución, y desde luego los artículos 39.1 y 40.1 LOTC no lo hacen. Por tanto, no cabe sostener una interpretación jurisprudencial que condujera al resultado de limitar aquello que la Constitución impone, y por ello, cuando el Tribunal Constitucional declara la inconstitucionalidad de una ley y al mismo tiempo no determina nada sobre los efectos temporales de esa declaración, la regla aplicable es la retroactividad, la remoción de efectos, y ese efecto se reconduce a la categoría de nulidad.

Aunque el Tribunal Constitucional ha declarado en diferentes ocasiones que no siempre la declaración de inconstitucionalidad implica la de nulidad de la norma inconstitucional, y tal y como expone, entre otras, la STC 45/1989 al precisar que « (...) [n]i esa vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad es, sin embargo, siempre necesaria, ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la Ley, que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento (...) », no por ello deja de ser

cierto que la regla general que se deriva del artículo 164.1 CE y del artículo 39.1 LOTC es la retroactividad, la eficacia ex tunc. Y ese efecto de nulidad es incuestionable en el caso que nos ocupa, pues la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 59/2017 es inequívoca al proclamar la inconstitucionalidad y nulidad ex origine de las normas objeto de la misma, tal y como precisa la propia STC 59/2017, que declara « (...) inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5) (...) », así como « (...) inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5) (...) » y todo ello, remarcando que quedan « (...) expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados (...) » (FJ 5, a,b y c). Esta calificación de nulidad, como destaca la STC 108/2022, se añade por el artículo 39.1 LOTC al efecto derogatorio previsto en el artículo 164.1 CE, y como precisa la referida STC 108/2022 « (...) [ese efecto] de la «nulidad», que se traslada también, en virtud de lo dispuesto en el art. 40.1 LOTC, a los actos dictados en la aplicación de los preceptos expulsados del ordenamiento, en principio, con efectos ex tunc (...) ».

Es cierto que la calificación de nulidad de un acto puede tener diversos significados y efectos según el sector del ordenamiento jurídico que consideremos, pues no es una categoría homogénea. No obstante, lo que resulta incuestionable es que el efecto general que quiere la Constitución para la declaración de inconstitucionalidad de una norma es, explícitamente, la privación de efectos de la misma desde el momento mismo del inicio de su aplicación, salvo determinados límites ya expuestos. Y ese efecto se corresponde con la categoría de la nulidad de pleno derecho de la legislación administrativa y tributaria. Por supuesto podrán existir casos en los que inconstitucionalidad y nulidad no vayan unidos, pero no es este uno de ellos, por las razones ya expuestas.

A partir de estas premisas, es preciso recordar que el artículo 87.1 LOTC proclama que « (...) [t]odos los poderes públicos están obligados al cumplimiento de lo que el Tribunal Constitucional resuelva (...) », y además, específicamente, los Jueces y Tribunales « (...) interpretarán y aplicarán las leyes y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos (...) », según dispone el artículo 5.1 de la Ley Orgánica 6/1985 de 1 de julio, Orgánica del Poder Judicial. La plenitud de efectos queridos por la Constitución al regular los efectos de las sentencias de inconstitucionalidad no se puede enfocar, ya se ha dicho, desde los límites aparentes de las previsiones del legislador, sino al contrario, es obligado interpretar y si es necesario, adaptar en lo posible esos límites al pleno cumplimiento y respeto a la Constitución. Ello requiere, en consecuencia, una interpretación del artículo 217.1.g) LGT conforme a la Constitución, en el sentido de que los artículos 39.1 y 40.1 LOTC en relación a los artículos

161.1.a) y 164.1 CE, determinan la nulidad de los actos de aplicación de las normas que hubieren sido declaradas inconstitucionales, salvo los límites que imponen estos preceptos y los que haya establecida la propia sentencia que declare la inconstitucionalidad, y que tal nulidad puede hacerse valer a través de la vía de revisión de oficio, conforme al artículo 217.1.g) LGT, sin perjuicio de que existirán casos en los que los actos de aplicación puedan también incardinarse, adicionalmente, en algún otro supuesto de nulidad de pleno derecho previstos en alguno de los demás apartados del artículo 217.1 LGT, por ejemplo, por haber vulnerado derechos fundamentales susceptibles de amparo (apartado a).

También debemos precisar que no cabe excluir que, en determinados casos, el alcance de la declaración de inconstitucionalidad no deba extenderse a los actos de aplicación, bien porque se haya declarado la inconstitucionalidad sin nulidad, o porque, hipotéticamente los actos, aun afectados por la norma inconstitucional, puedan tener otra cobertura normativa. Pero no es el caso de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, en relación a la situación objeto del litigio.

Por consiguiente, concluimos que los artículos 39.1 y 40.1 LOTC contienen ese mandato positivo que ya impone la propia Constitución en sus artículos 161.1º a)en relación al 164.1, de remoción de los efectos de una norma declarada inconstitucional y comportan la consideración de nulos de pleno derecho para los actos de aplicación de aquella norma inconstitucional, y que estos preceptos legales constituyen una vía suficiente, esto es, son la norma expresa a que se remite el artículo 217.1.g) LGT, para aplicar el cauce de la revisión de tales actos nulos de pleno derecho por razón de la inconstitucionalidad de la norma de cobertura, con los efectos que prevé el artículo 217 LGT.

Esta conclusión también es aplicable en el caso de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, pese a los singulares términos en que se pronuncia el Tribunal Constitucional al proclamar que los artículos 107.1 y 107.2.a) LHL son inconstitucionales únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica. Cuando se ha afirmado que la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017 es "parcial", como se dijo en nuestra STS 1163/2018, de 9 de julio (FJ 4.1), expresión que el propio Tribunal Constitucional también utiliza en la STC 126/2019 « (...) en coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017 (...) » (FJ 5), lo que realmente se afirma es que resultan inconstitucionales ante unos determinados supuestos de aplicación, esto es, « (...) únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica». Por tanto, no se trata de que el texto de estos preceptos sea en parte inconstitucional, sino que lo es solo cuando se aplican a determinados supuestos, aquellos en los que no existe manifestación de capacidad económica. Es cierto que es una formula compleja, que se aproxima bastante a la de las sentencias interpretativas del Tribunal Constitucional, pero que, sin embargo, no permite la pervivencia de la norma inconstitucional en todo caso, aunque con una determinada

interpretación, que es el efecto característico de las sentencias interpretativas. Por consiguiente, es una fórmula de declaración de inconstitucionalidad que impide la aplicación de la norma inconstitucional a determinados supuestos, y siempre que concurran tales supuestos, estaremos ante un resultado contrario a la Constitución, también en el acto de aplicación. Ahora bien, que ello requiera una labor de indagación para determinar si la aplicación de la norma se ha hecho en un supuesto en que resulta inconstitucional, no implica que en tales casos ceda la plenitud del mandato de remoción de efectos de la norma inconstitucional.

La fase de admisión de la solicitud de revisión de oficio permite constatar, sin dificultad alguna, si la solicitud de revisión de oficio se refiere a un acto de aplicación que operó sobre aquellos supuestos que no quiso afectar la STC 59/2017 -aquellos en los sí existió un incremento del valor de los terrenos- e inadmitir la revisión de oficio cuando manifiestamente no concurra la nulidad de pleno derecho del acto de aplicación. Por otra parte, cualquier situación que suscite dudas sobre si existió o no aplicación de la norma a un supuesto en el que resultaría inconstitucional -inexistencia de incremento de valor de los terrenos en la transmisión gravada- puede resolverse en el curso del propio procedimiento de revisión de oficio, sin que ello suponga una reconstrucción de la fase de gestión tributaria, sino sencillamente la verificación de si concurre el supuesto para el que la STC 59/2017 declaró que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2.a) LHL es inconstitucional y nula. Si la situación no concurre con la suficiente evidencia, la revisión de oficio deberá ser rechazada.

Hay que advertir que al resolver sobre la revisión de oficio se deben ponderar todos los intereses concernidos, y, en especial, si ha existido afectación sustancial de principios constitucionales por el acto firme de aplicación de la norma declarada inconstitucional. En el caso de las liquidaciones por IIVTNU que hubieren gravado transmisiones en las que no haya existido incremento del valor del suelo, no se puede obviar que no solo se trata de actos nulos, sino que, además, son actos que han producido una lesión efectiva de un principio de rango constitucional, el de capacidad económica como fundamento y límite de la obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, y han vulnerado de manera real y efectiva la prohibición de confiscatoriedad del artículo 31.1 CE, por lo que el restablecimiento del pleno respeto a la Constitución exige la posibilidad de abrir el cauce de revisión de tales actos, para impedir la perpetuación de una lesión de estos valores constitucionalmente protegidos. Por el contrario, no existe ningún interés jurídico digno de protección que se oponga a la revisión de oficio, ni lo reclama el principio de seguridad jurídica, pues la seguridad jurídica precisamente se garantiza a través de la remoción de efectos de los actos que, de otra manera, perpetuarían una lesión de principios constitucionales protegidos en el artículo 31.1 CE. Por otra parte, como es característico de la potestad de revisión de oficio, deberá ponderarse el tiempo transcurrido desde que se

produjo el ingreso de la cantidad liquidada por el acto nulo de pleno derecho hasta que se insta la revisión.

UNDÉCIMO.- Fijación de la doctrina jurisprudencial.

Todo ello nos lleva a establecer 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 CEy 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"».

Esta doctrina resulta aplicable al presente asunto y en la actualidad ha sido ratificada y se sigue manteniendo por el propio Tribunal Supremo, de acuerdo con la reciente Sentencia número 457/2025, de 21 de abril, de la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª (rec. 2754/2023), de dicho Tribunal, citada también en nuestro reciente Dictamen 284/2025, de 2 de julio, además de en el referido Dictamen 312/2025, de 17 de julio.

No obstante, como ya se indicó, para que la aplicación de esta doctrina implique la declaración de nulidad de las liquidaciones cuestionadas en este caso concreto, se precisa la acreditación de la inexistencia de incremento de valor entre la adquisición de los inmuebles en 1994 y la transmisión efectuada por la interesada en 2017, lo que no ha sucedido.

4. Finalmente, en la consideración jurídica tercera de la Propuesta de Resolución, así como en el resuelvo segundo, se hace un pronunciamiento desestimatorio de la solicitud de ingresos indebidos, pero se sustenta, no en la desestimación de la declaración de nulidad, sino en una supuesta prescripción del derecho a la devolución de los ingresos indebidos aunque sea declarada la nulidad de la liquidación tributaria de la que devine, argumentación jurídica que no es compartida por este Consejo Consultivo por los siguientes motivos:

En primer término, no existiendo causa de nulidad de pleno Derecho no procede pronunciarse sobre el efecto económico anudado a la misma, es decir, la devolución del ingreso tributario, de modo que la consecuencia lógica de la desestimación de la declaración de nulidad de las liquidaciones es la desestimación de la devolución de ingresos indebidos.

Ahora bien, no procede desestimar la devolución por haber prescrito el derecho a la misma.

La posibilidad de reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos se encuentra sujeta al límite temporal a que se refiere el art. 66 letra c) LGT, conforme al cual prescribirá a los cuatro años «*el derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías*».

Pues bien, en el caso que nos ocupa, la reclamación interpuesta por el interesado el 20/03/2018 interrumpió el plazo de prescripción respecto al ingreso efectuado en fecha 17/04/2017. Tratándose de la acción de nulidad del art. 217 LGT, de acuerdo con el apartado 6 del citado artículo el plazo para resolver es de un año y transcurrido el mismo se produce la desestimación por silencio administrativo de la solicitud.

Según la Propuesta de Resolución la desestimación por silencio producida el 21 de marzo de 2019 reanudó el plazo de prescripción. Por tanto, según el Ayuntamiento, los cuatro años a contar desde el 21 de marzo de 2019 finalizaron el día 11 de junio de 2023, y no consta ninguna actuación del interesado susceptible de interrumpir la prescripción hasta el nuevo escrito de fecha 07/07/2025, habiendo transcurrido 6 años y 3 meses.

Se trata, por tanto, de determinar los efectos del silencio administrativo respecto a la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos por el particular.

Señala el Tribunal Supremo en su Sentencia de 4 de marzo de 2022 (Recurso 2946/2020) que debe distinguirse entre:

- La figura de la devolución derivada de la normativa del tributo -art. 31 LGT- que está reservada para aquellos supuestos en que el derecho a la devolución se pone de manifiesto de forma sobrevenida. Se trata, por tanto, de cantidades ingresadas que son debidas en tal momento, pero que, por efecto de la técnica impositiva, se convierten en improcedentes.

- Y la devolución de ingresos indebidos del art. 32 LGT que obedece a una finalidad distinta a la anterior, normativamente separada de ella, por la que la Administración ha de resolver, de oficio o normalmente en vía de revisión el reconocimiento del derecho de los obligados tributarios a obtener la devolución de ingresos indebidos que procedan y a ser compensados con los intereses de demora.

El primer procedimiento tiene por objeto la obtención efectiva de una devolución, mientras que el fin del segundo procedimiento es la obtención de un pronunciamiento sobre la conformidad a derecho de la citada devolución.

Es decir, en el primer caso, el particular no espera a que la Administración se pronuncie sobre si procede declarar indebido un ingreso, sino que el crédito ya existe desde que autoliquidó, autoliquidación que ya conlleva *per se* la solicitud de devolución que, al no ser contestada en seis meses, se convierte ya en un derecho de crédito, sujeto a la prescripción de la letra d) por efecto del silencio, en este caso positivo.

Dicho de otro modo y a efectos de que pudiera operar el instituto prescriptivo, el TEAC en su Resolución de fecha 26 de abril de 2022, considera que en este caso, sólo debe esperarse la efectiva devolución, y no una contestación de la Administración sobre si ese ingreso es o no debido, por lo que es el particular el que sí debe instar su cobro efectivo; y si no hay actos interruptivos de la letra d) del art. 66, pasados cuatro años pierde ese derecho de cobro (y no el derecho a solicitar la devolución, que ya se entendía implícito al presentar la autoliquidación solicitando la devolución de su resultado que era a devolver).

Pero desde que se cuestione el derecho a obtener una devolución, como es el caso, no hay crédito alguno en tanto no lo declare así la Administración contestando a la solicitud o a la reclamación del particular.

El particular está a la espera de obtener un pronunciamiento sobre la procedencia de declarar un ingreso como indebido, por lo que es la Administración la obligada a dictar resolución expresa, y si se produce el efecto desestimatorio del silencio, aquel podrá hacer uso de su derecho a reclamar frente a la ficción jurídica del silencio que no puede beneficiar a la Administración incumplidora de su deber de resolver expresamente.

De este modo es aplicable la doctrina de la Audiencia Nacional por Sentencia de 22 de junio de 2015, según la cual: *«según dicha doctrina aplicada al supuesto presente, la inactividad administrativa, durante el procedimiento iniciado mediante la solicitud de fecha 14 de julio de 2009, por un tiempo superior a cualquiera de los plazos de prescripción, no puede conllevar la prescripción del derecho ejercido por la recurrente, por lo que se estima la alegación en este sentido, debiéndose entrar a conocer del fondo del asunto».*

Por tanto, en este caso no estamos ante la prescripción del derecho a obtener una devolución de un crédito ya existente contra la Administración al no contestar a la solicitud de devolución que derivaba de la propia autoliquidación, sino que estamos ante inactividad de la Administración para contestar si ese ingreso es o no debido.

Puede citarse a tal efecto la Sentencia 72/2008, de 23 de junio de 2008, dictada por la Sala Primera del Tribunal Constitucional en el Recurso de amparo 6615/2005, (Fundamento Jurídico 3), que, tras recordar la ficción legal a favor del administrado en que consiste el silencio administrativo negativo, a fin de poder ejercer su derecho a la tutela judicial efectiva ante la inactividad de la Administración, viene a señalar que, en estos casos de desestimación presunta:

« (...) el ciudadano no puede estar obligado a recurrir siempre y en todo caso, so pretexto de convertir su inactividad en consentimiento del acto presunto, imponiéndole un deber de diligencia que, sin embargo, no le es exigible a la Administración en el cumplimiento de su deber legal de dictar resolución expresa en todos los procedimientos. Bajo estas premisas, este Tribunal ha concluido que deducir de ese comportamiento pasivo del interesado su consentimiento con el contenido de un acto administrativo presunto, en realidad nunca producido, supone una interpretación que no puede calificarse de razonable —y menos aún, con arreglo al principio pro actione, de más favorable a la efectividad del derecho fundamental del art. 24.1 CE—, al primar injustificadamente la inactividad de la Administración, colocándola en mejor situación que si hubiera cumplido con su deber de dictar y notificar la correspondiente resolución expresa.

La institución del silencio administrativo negativo -a diferencia del silencio administrativo positivo, que tiene la consideración de verdadero acto administrativo

finalizador del procedimiento- se configura por ley exclusivamente como una garantía para la defensa judicial de sus derechos por parte de los interesados. Por tanto, la Administración no queda eximida de su obligación de resolver, incluso, de modo que no queda sujeta al sentido del silencio».

En definitiva, y conforme a los principios de buena administración y los principios rectores de la actuación administrativa (art. 103 CE), no es posible favorecer la inactividad de la Administración, que incumple la obligación de resolver de forma expresa prevista en el art. 21 LPACAP, y art. 103.1 LGT, según los cuales la Administración tiene el deber de dictar resolución expresa en todo procedimiento, por lo que la inactividad administrativa no puede, en este caso, volverse contra el administrado.

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución por la que se desestima la solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones practicadas con números 17047075, 17047077, 17047080, 17047084, 17047085, 17047086, 17047088, 17047091,17047093, 17047094, 17047097, 17047098, 17047099, 17047100, 17047102, 17047103,17047104, 17047105, 17047108 y 17047109, del año 2017, que suman un importe de 26.562,36 euros, en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), resulta conforme a Derecho por los motivos expuestos en el Fundamento III de este Dictamen, no siendo procedente la declaración de nulidad que se pretende por la interesada, y sin perjuicio de lo manifestado en el apartado 4 del citado Fundamento.