

D I C T A M E N 3 5 8 / 2 0 2 6

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 1 de octubre de 2026.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Santa Cruz de Tenerife en relación con la *Propuesta de resolución del procedimiento administrativo de revisión de oficio instado el 10 de marzo de 2026, por (...), en nombre y representación de la administración concursal de la empresa (...), a efectos de que se declare la nulidad de la liquidación tributaria n.º (...), girada en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ejercicio 2022, por importe de 178.181,39 euros, en relación con la transmisión del pleno dominio del inmueble sito en el (...), referencia catastral (...), de Santa Cruz de Tenerife (EXP. 232/2026 RO)*.*

F U N D A M E N T O S

I

1. El objeto del presente Dictamen, solicitado el 29 de mayo de 2026 por oficio del Sr. Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Santa Cruz de Tenerife (con registro de entrada en el Consejo Consultivo el 2 de junio de 2026), es la Propuesta de Resolución de un procedimiento de revisión de oficio instado el 10 de marzo de 2026, por (...), en nombre y representación de la administración concursal de la empresa (...), a efectos de que se declare la nulidad de la liquidación tributaria n.º (...), girada en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ejercicio 2022, por importe de 178.181,39 euros, en relación con la transmisión del pleno dominio del inmueble sito en el (...), referencia catastral (...), de Santa Cruz de Tenerife.

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.

* Ponente: Sr. Belda Quintana.

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 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 el interesado. 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 del interesado, según preceptúa el art. 217.6 LGT.

5. En cuanto a la competencia, la Propuesta de Resolución señala que « (...) *Por su parte, en lo que respecta a la OFG del Ayuntamiento debe destacarse que la tramitación del procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho corresponde a los servicios administrativos del órgano municipal que hubiera dictado el acto objeto de revisión, en este caso, el Servicio municipal de Gestión Tributaria (artículo 74) y que el órgano competente para la declaración de nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria será la Junta de Gobierno de la Ciudad (artículo 75.3)*».

II

De la documentación obrante en el expediente remitido a este Consejo Consultivo resulta que los antecedentes de hecho relevantes para dilucidar el fondo del asunto son los siguientes:

1. Con fecha 31 de julio de 1987, la entidad (...) -(...)- adquirió de la mercantil (...) el bien inmueble consistente en un solar de 3.746,63 m², sito en Santa Cruz de Tenerife, donde dicen (...) -hoy (...) 2-, inscrita en el Registro de la Propiedad de Santa Cruz de Tenerife como finca registral n.º (...), mediante compraventa

autorizada ante el Notario de Santa Cruz de Tenerife (...), al número (...) de su protocolo, por un precio de 80.865.000 pesetas -486.007,51 €-.

2. Mediante escritura de elevación a público de acuerdos sociales de escisión total de sociedad y de constitución de sociedades de responsabilidad limitada, otorgada el día 14 de septiembre de 2006 ante el Notario de Santa Cruz de Tenerife (...), al número (...) de su protocolo, la mercantil (...) fue escindida, siendo las beneficiarias de dicha escisión las entidades mercantiles de nueva creación (...) e (...), atribuyendo a la finca registral n.º (...) una valor de 1.131.307,65 €.

En la referida escritura se hace constar que dicha operación societaria se acoge al régimen establecido en el capítulo VIII, del Título VII, del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades -en adelante TRLIS, y se solicita expresamente la aplicación del régimen de neutralidad fiscal previsto en dicha normativa para las operaciones mencionadas, entre otros tributos, en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana -en adelante IIVTNU-.

3. En virtud de los acuerdos adoptados por la Junta General de la Entidad con fecha 9 de diciembre de 2007, elevados a público en escritura de elevación a público de acuerdos sociales de fusión por absorción y de cambio de denominación social, autorizada por el Notario de Santa Cruz de Tenerife (...) el día 24 de enero de 2008, al número 301 de su protocolo, (...) absorbió a la entidad mercantil (...) y adoptó su denominación, sucediéndolo de forma universal en todos sus derechos y obligaciones.

4. Mediante Auto del Juzgado de lo Mercantil n.º 1 de Santa Cruz de Tenerife de 8 de enero de 2014 dictado en el procedimiento n.º 510/2013, se declaró el concurso voluntario de la entidad (...), designándose a (...), administradora concursal.

5. Mediante Auto del Juzgado de lo Mercantil n.º 1 de Santa Cruz de Tenerife de 16 de enero de 2014, se acordó que el deudor conservara las facultades de administración y disposición sobre su patrimonio, quedando sometido el ejercicio de éstas a la intervención de los administradores concursales, mediante su autorización o conformidad.

6. Mediante Auto del Juzgado de lo Mercantil n.º 1 de Santa Cruz de Tenerife de fecha 12 de diciembre de 2018, la empresa (...) se declara «*en liquidación*» en el indicado proceso concursal.

7. Mediante Auto del Juzgado de lo Mercantil n.º 1 de Santa Cruz de Tenerife de 24 de septiembre de 2019 se aprobó el plan de liquidación presentado para la empresa por la administración concursal.

8. Mediante escritura pública de compraventa de fecha 4 de marzo de 2022 otorgada ante el Notario de Santa Cruz de Tenerife (...), al número (...) de su protocolo, la entidad mercantil (...) transmitió a (...), el 100 % del pleno dominio del inmueble registral n.º (...), sito en el (...), del término municipal de Santa Cruz de Tenerife, por un precio de 638.017 euros.

9. Con fecha 22 de junio de 2022, se presentó al Ayuntamiento de Santa Cruz de Tenerife declaración tributaria del IIVTNU correspondiente a la transmisión de la propiedad efectuada mediante la escritura de compraventa de fecha 4 de marzo de 2022, sin especificarse el método de determinación de la base imponible que el sujeto pasivo deseaba que se emplease.

Dado traslado de dichos documentos al Servicio de Gestión Tributaria, éste incoó el expediente 2687/2022/RTT, cuya caducidad fue declarada mediante resolución del Coordinador General de Hacienda y Política Financiera del Ayuntamiento de Santa Cruz de Tenerife de fecha 18 de junio de 2024.

10. Mediante Resolución del Coordinador General de Hacienda y Política Financiera del Ayuntamiento de Santa Cruz de Tenerife de fecha 17 de diciembre de 2024, notificada electrónicamente a la administración concursal de (...) el mismo día, se inició por la Sección de Inspección Tributaria del Ayuntamiento de Santa Cruz de Tenerife (adscrita al Servicio de Gestión Tributaria), el procedimiento de comprobación limitada en el IIVTNU n.º 09/2024/CLIM, cuyo objeto era la transmisión inmobiliaria de fecha 4 de marzo de 2022, efectuándose a (...) una propuesta de regularización.

11. Concedido trámite de audiencia y vista del procedimiento, la empresa interesada no presentó alegación o documento alguno.

12. El procedimiento de comprobación limitada n.º 09/2024/CLIM finalizó mediante Resolución del Coordinador General de Hacienda y Política Financiera del Ayuntamiento de fecha 28 de enero de 2025, la cual dispuso lo siguiente:

«PRIMERO.- Finalizar el procedimiento de comprobación limitada a "(...)" DISUELTA Y EN LIQUIDACIÓN, con CIF (...), determinando que la mercantil "(...)" EN LIQUIDACIÓN, con CIF (...), realizó, como sujeto pasivo contribuyente, el hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana como consecuencia de la

transmisión del pleno dominio del inmueble sito en la (...), nº 2, referencia catastral (...), de Santa Cruz de Tenerife, efectuada mediante Escritura Pública de Compraventa de fecha 4 de marzo de 2022, con nº de protocolo (...) y otorgada por el Sr. Notario de Santa Cruz de Tenerife (...), siendo el método de estimación de la base imponible aplicable al presente caso el objetivo, el periodo de generación del incremento de valor de los terrenos de 20 años y la base imponible del impuesto de 580.868,44 €, conforme se explicita en los Fundamentos Jurídicos.

SEGUNDO.- Practicar liquidación provisional del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a la entidad mercantil "(...)" EN LIQUIDACIÓN, con CIF (...), por el hecho imponible del impuesto descrito más arriba y conforme al detalle que se contiene en el ANEXO al presente documento, al disponer esta Administración todos los elementos necesarios para ello.

(...) ».

13. La notificación electrónica de la Resolución finalizadora del procedimiento de comprobación fue puesta a disposición del administrador concursal de la empresa el día 28 de enero de 2025, expirando el plazo legalmente establecido sin que se hubiera accedido para recepcionar la misma.

14. Con fecha 10 de febrero de 2025 se remitió comunicación electrónica poniendo a disposición de la administración concursal de la entidad (...) la carta de pago de la liquidación de IIVTNU practicada en el expediente.

15. La entidad (...) no ha interpuesto recurso de reposición o reclamación económico-administrativa alguna contra la citada liquidación efectuada por la Administración Tributaria municipal.

16. Mediante escrito de fecha 10 de marzo de 2026, (...), en representación de la administración concursal de la entidad (...), presenta escrito solicitando la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho de la liquidación del IIVTNU correspondiente al inmueble con referencia catastral (...), situado en (...) 2, de Santa Cruz de Tenerife, contenida en la Resolución del Coordinador General de Hacienda y Política Financiera del Ayuntamiento de fecha 28 de enero de 2025 finalizadora del procedimiento de comprobación limitada n.º 09/2024/CLIM, así como la suspensión motivada de la misma.

17. Incoado por el Servicio de Gestión Tributaria el presente procedimiento de revisión de oficio bajo el expediente n.º 74/2026/GT, mediante comunicación de fecha 6 de abril de 2026, notificada el mismo día, se concedió a la empresa

interesada un trámite de audiencia y vista del procedimiento por plazo de 15 días hábiles, habiendo transcurrido el mismo sin que se hayan formulado alegaciones.

18. Con fecha 28 de mayo de 2026 se dicta Propuesta de Acuerdo por el que se propone:

«PRIMERO.- Desestimar la petición presentada con fecha 10 de marzo de 2026 por (...), en representación de (...) (EN LIQUIDACIÓN), de revisión de oficio de la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana nº (...) (Ref. Rec. 205004753-26-0), correspondiente al inmueble con referencia catastral (...), situado en (...) 2, de Santa Cruz de Tenerife, contenida en la resolución del Sr. Coordinador General de Hacienda y Política Financiera del Ayuntamiento de fecha 28 de enero de 2025 finalizadora del procedimiento de comprobación limitada nº 09/2024/CLIM, al existir en dicha transmisión inmobiliaria un incremento del valor de los terrenos susceptible de tributación en el impuesto y, en consecuencia, no concurrir la causa de nulidad de pleno derecho recogida en el artículo 217.1.g) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

(...)».

III

1. La Propuesta de Acuerdo sometida a nuestro dictamen considera que procede emitir resolución desfavorable a la declaración de nulidad con relación a la liquidación practicada por el Ayuntamiento de Santa Cruz de Tenerife con número (...), por importe de 178.181,39 euros, en concepto de IIVTNU, derivada de la escritura pública de compraventa de fecha 4 de marzo de 2022, otorgada ante el Notario (...), al número (...) de su protocolo, en la medida en que considera acreditado que se produjo una situación de incremento del valor del terreno transmitido.

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.

De un lado, el Tribunal Constitucional, tras diversos pronunciamientos contenidos en sus sentencias 59/2017, de 11 de mayo; 1163/2018, de 9 de julio; y, 182/2021, de 26 de octubre; finalmente, en la Sentencia 108/2022, de 26 de septiembre, zanja la cuestión 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: (...).

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)».

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, reiterada por otras posteriores, ha expuesto la siguiente doctrina:

«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 Tribunal Supremo, de acuerdo con la 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 Dictamen 284/2025, de 2 de julio.

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 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, entre otros, en nuestros Dictámenes 284/2025, de 2 de julio, 312/2025, de 17 de julio, o 487/2025, de 21 de noviembre.

No obstante, como ya se indicó, para que la aplicación de esta doctrina implique la declaración de nulidad de la liquidación cuestionada en este caso concreto, se precisa la acreditación de la inexistencia de incremento de valor entre la adquisición del inmueble y la transmisión efectuada por la interesada en 2022, lo que no ha sucedido como veremos seguidamente.

3. Con carácter previo al análisis de los motivos alegados por la entidad interesada, ha de recordarse, como tantas veces se ha señalado por este Consejo Consultivo y por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, que la revisión de oficio supone el ejercicio de una facultad exorbitante por vicios especialmente graves, en cuya aplicación se ha de ser riguroso, por implicar un conflicto entre dos principios generales del derecho: el principio de legalidad y el principio de seguridad jurídica. De aquí que no cualquier vicio jurídico permita acudir sin más a la revisión de oficio, sino que ella solo es posible cuando concurra de modo acreditado e indubitado un vicio de nulidad de pleno derecho de los legalmente previstos, cuyos presupuestos no pueden entenderse de manera amplia, sino restrictiva (Dictámenes de este Consejo 430/2017, de 14 de noviembre, 438 y 446/2016, de 27 de diciembre, 23/2017, de 24 de enero, 43/2017, de 8 de febrero, 79/2017, de 15 de marzo, que reiteran anteriores pronunciamientos de este Organismo en el mismo sentido).

La declaración de nulidad y sus motivos han de analizarse, pues, con carácter restrictivo, ya que la revisión de oficio no es en modo alguno un cauce para decidir cuestiones que debieron haber sido resueltas por las vías de impugnación ordinarias.

Esto es, la revisión de oficio es una vía excepcional que solo se puede utilizar cuando se den las causas tasadas previstas legalmente, entre las que no se encuentra expresamente contemplada como tal la declaración de inconstitucionalidad de la ley al amparo de la cual se hayan dictado los actos que se pretenden revisar. Por ello, sin perjuicio de que en algunos casos especiales puedan servir para reabrir una situación que pareciera consolidada, no podría emplearse para revisar las situaciones que no se puedan impugnar al amparo de los procedimientos generales de revisión previstos legalmente.

Así, la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2018 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.ª), ha señalado que *«la finalidad que está llamada a cumplir la revisión de los actos nulos (...) es facilitar la depuración de los vicios de nulidad radical o absoluta de que adolecen algunos actos administrativos, con el inequívoco propósito de evitar que el transcurso de los breves plazos de impugnación de aquellos derive en su consolidación definitiva»*, ampliando las posibilidades impugnatorias *«en equilibrio con la seguridad jurídica»*.

4. Sentado lo anterior, y centrándonos en el caso concreto al que se refiere la Propuesta de Acuerdo, la causa de nulidad que alega la entidad interesada es la prevista en el art. 217.1.g) LGT, esto es, *«cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal»*.

Siguiendo la doctrina jurisprudencial expuesta, procede incardinar el supuesto de hecho planteado en la presente revisión de oficio dentro de la causa de nulidad prevista en el art. 217.1.g) LGT, toda vez que la entidad (...) considera que, en aplicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 -que declaró la nulidad de los arts. 107.1, 107.2.a) y 110.4 LHL- no le correspondía abonar el IIVTNU, toda vez que no se produjo un incremento patrimonial con la transmisión del bien inmueble gravado. Todo ello en relación con lo dispuesto en los arts. 161.1.a) y 164.1 CE y 39.1 y 40.1 LOTC, respecto de los efectos de la citada declaración de inconstitucionalidad.

Examinado el expediente administrativo, consta que con fecha 31 de julio de 1987, la entidad (...) adquirió de la mercantil (...) el bien inmueble consistente en un solar de 3.746,63 m², sito en Santa Cruz de Tenerife, donde dicen (...) -hoy (...)-, inscrita en el Registro de la Propiedad de Santa Cruz de Tenerife como finca registral n.º (...), mediante compraventa autorizada ante el Notario de Santa Cruz de Tenerife (...), al número (...) de su protocolo, por un precio de 80.865.000 pesetas - 486.007,51 euros-.

Mediante escritura de elevación a público de acuerdos sociales de escisión total de sociedad y de constitución de sociedades de responsabilidad limitada, otorgada el día 14 de septiembre de 2006 ante el Notario de Santa Cruz de Tenerife (...), al número (...) de su protocolo, la mercantil (...) fue escindida, siendo las beneficiarias de dicha escisión las entidades mercantiles de nueva creación (...) e (...), atribuyendo a la finca registral n.º (...) una valor de 1.131.307,65 euros.

En la referida escritura se hace constar que dicha operación societaria se acoge al régimen establecido en el capítulo VIII, del Título VII, del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades -en adelante TRLIS-, y se solicita expresamente la aplicación del régimen de neutralidad fiscal previsto en dicha normativa para las operaciones mencionadas, entre otros tributos, en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana -en adelante IIVTNU-.

Posteriormente, y en virtud de los acuerdos adoptados por la Junta General de la Entidad con fecha 9 de diciembre de 2007, los cuales fueron elevados a público mediante escritura de elevación a público de acuerdos sociales de fusión por absorción y de cambio de denominación social, autorizada por el Notario de Santa Cruz de Tenerife (...) el día 24 de enero de 2008, al número 301 de su protocolo, (...) absorbió a la entidad mercantil (...) y adoptó su denominación, modificándose, en consecuencia su denominación social, sucediéndolo de forma universal en todos sus derechos y obligaciones.

Finalmente, mediante escritura pública de compraventa de fecha 4 de marzo de 2022 otorgada ante el Notario de Santa Cruz de Tenerife (...), al número (...) de su protocolo, la entidad mercantil (...) transmitió a (...), el 100 % del pleno dominio del inmueble registral n.º (...), sito en el (...), del término municipal de Santa Cruz de Tenerife, por un precio de 638.017 euros.

De los hitos temporales expuestos, los cuales constan debidamente acreditados por la documental obrante en el expediente administrativo, podemos concluir -en unión de criterio con la Propuesta de Acuerdo- que, a efectos del IIVTNU, no se puede considerar como fecha de adquisición del inmueble sito en el (...) la del 14 de septiembre de 2006 -fecha en que se otorgó la escritura de elevación a público de acuerdos sociales de escisión total de sociedad y de constitución de sociedades de responsabilidad limitada, por la que (...) fue escindida, siendo las beneficiarias de dicha escisión las entidades mercantiles de nueva creación (...) e (...) (ahora (...))-, sino que, a efectos impositivos, el momento que ha de computarse como fecha de adquisición es el día 31 de julio de 1.987 -fecha en que se otorgó la escritura pública de segregación y compraventa por la que (...) adquirió a (...) el solar de referencia-.

En efecto, el art. 104.5 del Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo -en adelante, TRLHL-, dispone que:

«No se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos respecto de los cuales se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición.

Para ello, el interesado en acreditar la inexistencia de incremento de valor deberá declarar la transmisión, así como aportar los títulos que documenten la transmisión y la adquisición, entendiéndose por interesados, a estos efectos, las personas o entidades a que se refiere el artículo 106.

(. . .)

En la posterior transmisión de los inmuebles a los que se refiere este apartado, para el cómputo del número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos, no se tendrá en cuenta el periodo anterior a su adquisición. Lo dispuesto en este párrafo no será de aplicación en los supuestos de aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles que resulten no sujetas en virtud de lo dispuesto en el apartado 3 de este artículo o en la disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades».

Y, el apartado 3 de la Disposición adicional segunda del TRLIS, aplicable *ratione temporis* al presente caso, pero de idéntico contenido a la Disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece que:

«No se devengará el Impuesto sobre el Incremento del 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 VIII del título VII de esta Ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 94 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 VIII del título VII.

No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales».

De los preceptos transcritos se deduce que, en las operaciones de fusión o escisión acogidas al régimen especial, no se produce el devengo del IIVTNU y, en la posterior transmisión de los terrenos, el número de años de generación del

incremento de valor no se entiende interrumpido por la operación de reestructuración, manteniéndose la fecha de adquisición de la entidad transmitente.

Idéntica conclusión alcanza la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León con sede en Valladolid de 4 de febrero de 2025, en la que se razona lo siguiente:

« (...) SEGUNDO.- Sobre la correcta determinación del valor del suelo a los efectos del Impuesto incremento valor terrenos naturaleza urbana e incidencia de la operación de fusión por absorción.

A juicio de la Sala, el punto inicial del análisis debe ser la incidencia fáctica y calificación jurídica de la operación de fusión por absorción -y cambio de denominación- de fecha 29 de julio de 2008, que afectó a (...).

Y es sabido que a consecuencia de que el art. 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (antiguo art. 43 TCE) prohíbe las restricciones a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro estado miembro, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, se dictó la Directiva 90/434/CEE, derogada por la posterior Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro. No es este el caso de problemas en la definición concreta de las operaciones de reestructuración, los requisitos de estas o en la aplicación de la cláusula antielusión (art. 15.1.a) y posterior regularización. Es simplemente tener presente que la Directiva 2009/133/CE y en su trasposición, el régimen especial regulado en el Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, es un régimen de neutralidad fiscal. Implica por ello un diferimiento del hecho imponible de la plusvalía que se genere hasta el año durante el cual tiene lugar el acontecimiento que pone fin a ese diferimiento de tributación. En este caso, la actuación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, visto el acta de conformidad, no implicó inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial ni supresión de ventaja fiscal alguna. Ha de insistirse en que el mero diferimiento, por sí mismo, sin ninguna circunstancia adicional no puede constituir una ventaja fiscal, siendo la esencia y espíritu del régimen de neutralidad.

Y así, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su Disposición adicional segunda, recoge un diferimiento en la tributación por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en esas operaciones de reestructuración empresarial. Incremento diferido que se someterá a tributación "En la posterior transmisión de los mencionados terrenos (...)" y a fin de que ese diferimiento no suponga una no tributación -lo que la norma no permite, dispone seguidamente que " (...) 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.". En resumen, comparte la Sala la opinión de la juzgadora de instancia y de la administración municipal de que al no haber tributado la recurrente por sus operaciones de fusión por absorción en 2008, se ha de tomar como fecha de adquisición aquella en la que se produjo el anterior devengo del impuesto, o lo que es lo mismo; la de la anterior adquisición que devengó el IIVTNU, la cual se produjo el 7 de noviembre de 2000.

(...)

Incorrección argumental que además no es asumible por la razón dada por la defensa del ayuntamiento; esto es, que los cálculos de valor realizados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria se refieren a una fecha que no se corresponde con la de adquisición de los inmuebles a la que se ha de atender (2000 en vez de 2008).

Ya constatada la necesidad de proceder a un cálculo del incremento o decremento de esos terrenos, no se comparten las objeciones que hace la recurrente a la aplicación de la Disposición Adicional 2ª de la Ley del IS; simplemente indica lo evidente respecto al cálculo temporal del tributo en situaciones de diferimiento. Otra cuestión es que la recurrente no haya actuado con la necesaria corrección procesal en sede administrativa.

Efectivamente, en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), tras la modificación dada por el RD 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, se añade un nuevo apartado 5 al artículo 104 del TRLRHL, que busca evitar la tributación de las plusvalías ficticias para lo que exige y ofrece al sujeto pasivo que constate la inexistencia de incremento de valor: 1) deberá declarar la transmisión, 2) aportar los títulos que documenten la transmisión y la adquisición y así 3) verificar la inexistencia de incremento de valor tomando como valor de transmisión o de adquisición del terreno en cada caso el mayor de uno de los dos siguientes valores (el que conste en el título que documente la operación o el comprobado, en su caso, por la Administración tributaria). Si no lo interesa, asume entonces la tributación en aplicación del sistema previsto en el art. 107 del TRLHL, que es lo acontecido.

La declaración de inconstitucionalidad del antiguo método de cálculo objetivo se basó en la previsión de incrementos ficticios e inevitables, y por ello se introdujo esa reforma que prevé que, en operaciones de transmisión de terrenos, puede suceder que se manifieste una minusvalía en el valor del terreno. Pero esta última debe interesarla y acreditarla el

interesado y, de no hacerlo, se somete a ese sistema objetivo previsto en el art. 107 TRLHL. Se impone la desestimación del recurso».

La doctrina expuesta es plenamente aplicable al presente supuesto, por lo que, a efectos de plusvalía municipal, se conserva la antigüedad de la adquisición originaria en la entidad transmitente cuando la operación cumple los requisitos del régimen especial, como sucede en el caso aquí analizado, en el que el negocio jurídico contenido en la mencionada escritura de 14 de septiembre de 2006, de elevación a público de acuerdos sociales de escisión total de sociedad y de constitución de sociedades de responsabilidad limitada es un supuesto de no sujeción, al haberse acogido voluntaria y expresamente las entidades beneficiarias de la escisión -(...) e (...) (ahora (...))- al régimen fiscal especial establecido en el capítulo VIII, del Título VII del TRLIS.

En efecto, el disponen «cuarto» de la mencionada escritura de 14 de septiembre de 2006, señala expresamente que *«Manifiestan los señores comparecientes, según intervienen, que la presente operación de escisión se acoge al régimen tributario establecido en el Capítulo VIII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Para ello, se practicará, de conformidad con lo establecido en dicha Ley, la correspondiente notificación al Ministerio de Economía y Hacienda».*

En virtud de lo expuesto, la fecha de adquisición que procede tomar en consideración es aquella en la que se produjo el anterior devengo del impuesto, esto es, el 31 de julio de 1987 -fecha de la adquisición anterior a la escisión, a saber, el momento en que (...) adquirió el solar a (...)-, puesto que las transmisiones inmobiliarias producidas con ocasión de la operación de escisión societaria recogida en la escritura de 14 de septiembre de 2006 se encontraban acogidas al régimen especial de neutralidad en el IIVTNU y, por ende, no interrumpen el período de generación del incremento del valor del terreno, tal y como señala el art. 104.5 TRLRHL *in fine* y la Disposición adicional segunda TRLIS.

En definitiva, siendo el valor del inmueble en el momento de la adquisición -31 de julio de 1.987- de 486.007,51 euros y habiéndose enajenado el 4 de marzo de 2022 por un precio de 638.017 euros, se conviene, con la Propuesta de Acuerdo, en que la transmisión operada por la entidad (...) respecto de la finca sita en el (...), ha generado un incremento del valor del inmueble transmitido, por lo que dicha operación -compraventa- debe ser gravada con el IIVTNU.

Por todo lo anteriormente expuesto, en el presente caso no se considera acreditada la concurrencia de la causa de nulidad prevista en el art. 217.1.g) LGT y, en consecuencia, no procede la declaración de nulidad del acto liquidatorio impugnado.

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución por la que se declara no haber lugar a la nulidad de la liquidación tributaria n.º (...), girada en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ejercicio 2022, por importe de 178.181,39 euros, en relación con la transmisión del pleno dominio del inmueble sito en el (...), referencia catastral (...), de Santa Cruz de Tenerife, se considera conforme a Derecho, en virtud de los razonamientos expuestos en el Fundamento III del presente Dictamen.