



Dictamen nº 173/2024

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 27 de junio de 2024, con la asistencia de los señores que al margen se expresa, ha examinado el expediente remitido en petición de consulta por la Ilma. Sra. Secretaria General de la Consejería de Economía, Hacienda y Empresa (por delegación del Excmo. Sr. Consejero), mediante oficio registrado el día 29 de febrero de 2024 (COMINTER 47408), sobre revisión de oficio instada por -- contra liquidación tributaria (exp. 2024_078), aprobando el siguiente Dictamen.

ANTECEDENTES

PRIMERO.- Con fecha 10 de marzo de 2017, la entidad “--” (en adelante, la actora) vende a un particular la vivienda con referencia catastral 7359819XG8675N0001RF, ubicada en el término municipal de La Unión, por un precio de 25.000 euros.

Según consta en la escritura de compraventa obrante en el expediente, la actora adquirió dicho inmueble mediante adjudicación por ejecución de hipoteca, en virtud de documento judicial expedido por el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción número 5 de Cartagena, procedimiento nº 544/2011, de fecha 19 de diciembre de 2013.

SEGUNDO.- Con fecha 7 de abril de 2017, se presenta un documento denominado “Comunicación plusvalía Ley 16-2012 - Ayto. La Unión”, al que se acompaña una copia de la escritura de compraventa del inmueble a que se refiere el Antecedente primero de este Dictamen.

En cumplimiento del oportuno convenio suscrito entre el Ayuntamiento de La Unión y la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, esta última practica liquidación 2018001190101 por el IIVTNU, por importe de 471,88 euros. La liquidación se notifica al sujeto pasivo, la sociedad ahora actora, el 31 de enero de 2018.

Consta, asimismo, en el expediente que dicha deuda tributaria no fue pagada en período voluntario, por lo que se incoó procedimiento de recaudación ejecutiva mediante providencia de apremio de 7 de abril de 2018, notificada el 10 de abril. Una vez añadido el recargo correspondiente, la deuda tributaria asciende a 519,20 euros.

No constan recursos o reclamaciones en vía ordinaria frente a las indicadas actuaciones.

TERCERO.- Con fecha 29 de marzo de 2022, un representante de la actora presenta solicitud de revisión de actos nulos de pleno derecho y subsidiaria de revocación de la referida liquidación, y solicita la devolución del importe en su día ingresado. Manifiesta que la deuda tributaria fue abonada el 12 de abril de 2018.

Relata la solicitud que la adjudicación de la vivienda con ocasión de cuya transmisión se gira la liquidación impugnada, se produjo el 19 de diciembre de 2013, como resultado de un procedimiento de ejecución hipotecaria.

El importe del bien adjudicado ascendía a 74.725,56 euros. Cuando se produce la transmisión del inmueble, el 10 de marzo de 2017, se vende por un precio de 25.000 euros.

Alega la actora que la liquidación está incursa en las causas de nulidad establecidas por el artículo 217.1, letras a) y e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), es decir, por tratarse de un acto que lesiona derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, y por haber sido dictada prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello.

Considera, a tal efecto, que la liquidación vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24 de la Constitución. Razona que la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, declaró inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2,a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL), al considerar que, en aquellos casos en los que no se produce incremento de valor, o incluso se produce decremento del mismo, se está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, contradiciendo de lleno el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución. Y fueron estos preceptos los que aplicó la Administración tributaria para girar la liquidación, a pesar de que ya se había dictado la indicada Sentencia y de que la transmisión del bien no puso de manifiesto una situación de capacidad económica o incremento de valor , sino todo lo contrario.

Considera la interesada que debía haberse permitido acreditar la minusvalía padecida. Lo expresa como sigue:

"A tenor de esa sentencia y de la fecha de la liquidación, no cabe duda de que debía haberse permitido a mi representada la posibilidad de probar la inexistencia de incremento de valor de los bienes transmitidos. Posibilidad que en este caso no se ha concedido a mi representada, contrariamente a lo establecido por el TC y colocándole en una clara posición de indefensión, ya que a la hora de liquidar el impuesto, ya vigentes las conclusiones de la STC 59/2017, no existía procedimiento alguno en la Ordenanza que permitiera acreditar la pérdida de valor en los inmuebles transmitidos, en clara contradicción con el artículo 105 LGT y con la exigencia de un procedimiento contradictorio derivado del principio de tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24 de la Constitución. Por tanto, no habiendo un cauce previsto para garantizar el derecho a probar la inexistencia de incremento, y no habiéndole concedido ningún trámite previo a tal efecto, debe entenderse conculcado su derecho a una tutela judicial efectiva".

Del mismo modo, y con similar argumento, entiende que la liquidación estaría incursa en la causa de nulidad contemplada por el artículo 217.1, letra e) LGT, pues considera que, tras la STC 59/2017, "en el procedimiento de imposición del tributo resulta necesario habilitar un plazo de audiencia o de aportación documental, en el que se permita al sujeto pasivo probar la falta de incremento de valor, mediante el principio de prueba al que se refiere el Tribunal Supremo, trámite que no ha sido concedido a mi representada. Es decir, para respetar el mandato de la STC 59/2017, a partir del 15 de junio de 2017, no cabe duda de que el procedimiento legalmente establecido, requeriría comprobar en primer término la existencia del supuesto mismo del impuesto, que es el incremento del valor de los terrenos. Sin dicha comprobación, se prescinde total y absolutamente del procedimiento cuando se prosiguen las actuaciones recaudatorias sin demostrar la existencia del hecho imponible , destruyendo la propia base sustentadora del tributo".

Tras recordar la jurisprudencia relativa a la carga de la prueba de la existencia o no de plusvalía en la transmisión de los terrenos, considera acreditado que aquélla no se produjo, sino que la actora sufrió una evidente pérdida de valor, conforme se deduce de la documentación que, según dice, aporta junto a la solicitud, "por lo que, de acuerdo con la STC 59/2017, al exigirse el IIVTNU, por parte de la Administración, en un caso en el que no se refleja capacidad económica alguna, se están contradiciendo tanto el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 de la Constitución Española como el de reserva de Ley (fruto de la ausencia de norma para determinar la base imponible), y, por tanto, se están aplicando de hecho los artículos que la misma sentencia ha declarado nulos".

Finaliza el escrito con la solicitud de declaración de nulidad de la liquidación, así como de devolución del ingreso indebido más intereses de demora.

La solicitud de declaración de nulidad se acompaña de la siguiente documentación: a) copia de escritura de poder para pleitos en favor del procurador actuante en representación de la actora, b) testimonio notarial relativo a la fusión entre las entidades "--" y "--", en cuya virtud esta última ha asumido todos los apoderamientos otorgados por la primera y la ha sucedido en la titularidad de acciones y participaciones sociales, y c) certificado de titularidad de la cuenta bancaria en la que se solicita que sea abonada la devolución del ingreso indebido.

CUARTO.- Conferido, el 14 de febrero de 2023, el preceptivo trámite de audiencia a la interesada, presenta alegaciones el 27 de febrero, para ratificarse en las alegaciones efectuadas en la solicitud inicial y reforzar la posibilidad de revisión de la liquidación firme, con invocación de la Sentencia del Tribunal Constitucional 108/2022, de 26 de septiembre.

QUINTO.- El 17 de marzo de 2023, la Agencia Tributaria de la Región de Murcia formula propuesta de resolución desestimatoria de la solicitud de revisión.

Sostiene la propuesta de resolución que la revisión es una vía extraordinaria que no puede utilizarse como subsidiaria de los recursos ordinarios frente a la liquidación tributaria. El contribuyente conoció la liquidación girada, pues le fue regularmente notificada, y, a pesar de ello, dejó que adquiriera firmeza, sin llegar a impugnarla por ninguna de las formas ordinarias (recurso de reposición), por lo que no puede alegar indefensión. Ello impide que pueda considerarse vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva y, en consecuencia, desestima la apreciación de la causa de nulidad del artículo 217.1, letra a) LGT. Tampoco puede ampararse en esta causa la infracción del principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31.1 CE, porque no se encuentra entre los protegidos por el recurso de amparo constitucional.

En relación con la alegación de nulidad al amparo de la causa del 217.1, letra e) LGT, la propuesta de resolución invoca la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020, según la cual, "La circunstancia de que en el procedimiento que dio lugar a la liquidación (firme) que ahora nos ocupa no pudiera el contribuyente -por aplicación del artículo 110.4 de la Ley de Haciendas Locales- acreditar un resultado diferente del resultante de las reglas objetivas de valoración previstas en el precepto no permite afirmar que dicho procedimiento adolezca del motivo de nulidad radical previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria. Y ello, por las siguientes razones: 11.1. El "procedimiento legalmente previsto" cuando se dictó la liquidación firme cuya nulidad se pretende era, cabalmente, el que regulaba el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, concretamente, sus artículos 102, 107 y 110.4. En la sentencia 59/2017, el Tribunal Constitucional declara inconstitucional (completa, absoluta, incondicionadamente) este último precepto por cuanto el mismo impedía a los sujetos pasivos acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica. Pero eso no permite afirmar, en absoluto, que todas las liquidaciones anteriores a esa sentencia sean nulas por falta de procedimiento, pues eso supondría no ya solo proyectar hacia atrás esa declaración de nulidad, sino, sobre todo, "construir" -retrospectivamente- un procedimiento con un trámite (la eventual prueba de la inexistencia de plusvalía) que no podía ser omitido por la Hacienda municipal por la razón esencial de que "no estaba previsto legalmente", esto es, no estaba contemplado en la Ley reguladora del procedimiento que debía seguirse para liquidar". Sostiene, además, la propuesta de resolución, que el procedimiento para determinar la existencia o no de un incremento de valor susceptible de ser sometido a tributación es algo que corresponde al legislador, y que, tras la declaración de nulidad de los preceptos del TRLHL, no ha sido objeto de regulación. Por ello, al momento de girar la liquidación existía una presunción iuris tantum de existencia de una plusvalía en la transmisión del inmueble y correspondía al contribuyente la carga de probar que no se había producido un incremento de valor. El sujeto pasivo del impuesto, al presentar su declaración, no acreditó esta circunstancia, por lo que la Agencia Tributaria actuó conforme al procedimiento legalmente establecido cuando giró la liquidación.

Por otra parte, y con invocación de doctrina constitucional (en particular la STC 182/2021), jurisprudencial y consultiva, sostiene la propuesta de resolución que la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos del TRLHL no ampara la revisión de las liquidaciones tributarias realizadas en aplicación de ellos, cuando aquéllas hayan devenido firmes, por exigencias del principio de seguridad jurídica.

SEXTO.- Con fecha 14 de noviembre de 2023, la Unidad de Coordinación de Servicios de la Secretaría General de la Consejería de Economía, Hacienda y Empresa, con el visto bueno de la Jefa del Servicio Jurídico de la Consejería, informa en sentido favorable la propuesta de resolución.

SÉPTIMO.- Recabado el preceptivo informe de la Dirección de los Servicios Jurídicos, se evaca el 18 de enero de 2024, con el número 8/2024, en sentido favorable a la propuesta de resolución. Razona el informe que la mercantil interesada dejó ganar firmeza a la liquidación, al no impugnarla por los cauces ordinarios, y que pretende ahora combatirla por el medio excepcional de la revisión, aun cuando no concurre ninguna de las causas de nulidad establecidas en el artículo 217.1 LGT, pues no puede subsumirse en ninguna de ellas la ausencia de incremento de valor de los terrenos alegada por la interesada. Asimismo, recuerda la doctrina jurisprudencial que sostiene que la declaración de inconstitucionalidad de leyes tributarias no implica la revisión de los actos administrativos firmes dictados en aplicación de aquéllas.

En tal estado de tramitación, y una vez incorporado el preceptivo extracto de secretaría y un índice de documentos, se remite el expediente al Consejo Jurídico en solicitud de dictamen, mediante comunicación interior del pasado 29 de febrero de 2024.

A la vista de los referidos antecedentes procede realizar las siguientes

CONSIDERACIONES

PRIMERA.- Carácter del Dictamen.

El presente Dictamen se emite con carácter preceptivo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 12.6 de la Ley 2/1997, de 19 de mayo, del Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en relación con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 217.4 LGT, al versar sobre la revisión de actos administrativos en materia tributaria, cuya declaración de nulidad se pretende.

SEGUNDA.- Legitimación y procedimiento.

La LGT regula en su Título V la revisión en vía administrativa y, en concreto, su artículo 217 prevé la declaración de nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria. El Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RD 520/2005), en sus artículos 4 a 6 regula el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4.1 del RD 520/2005, la mercantil actora, en su calidad de sujeto pasivo del tributo, está debidamente legitimada para instar el procedimiento de revisión en cuanto destinataria directa del acto administrativo cuya nulidad pretende (liquidación por el IIVTNU dictada por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia).

Por su parte, la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia está pasivamente legitimada, toda vez que a ella pertenece el órgano que ha dictado el acto impugnado, siendo competente para resolver el procedimiento de revisión de oficio de actos nulos el Consejero competente en materia de Hacienda (en la actualidad el Consejero de Economía, Hacienda y Empresa), de conformidad con lo dispuesto en el artículo 217.5 de la LGT y en el artículo 28.7 de la Ley 14/2012, de 27 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de reordenación del sector público regional, que atribuye al Consejero competente en materia de Hacienda "la declaración de nulidad de pleno derecho en vía administrativa, las tercerías y reclamaciones previas a la vía judicial y la declaración de lesividad de los actos dictados por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia relacionados con ingresos de derecho público, sean o no de naturaleza tributaria".

Cabe recordar que la liquidación tributaria impugnada lo es de un tributo de titularidad municipal, el IIVTNU, pero la emisión de la liquidación fue realizada por la ATRM en virtud del oportuno convenio que une a este organismo autónomo regional con el Ayuntamiento de La Unión, en cuyo término municipal se ubica el inmueble cuya transmisión dio lugar a la liquidación.

II. Puede afirmarse que se han cumplido los trámites fundamentales que integran este tipo de procedimientos, constando la audiencia al interesado, la propuesta de resolución formulada por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia y el preceptivo informe de la Dirección de los Servicios Jurídicos.

No obstante, cabe señalar que, a la fecha de recepción de la consulta en este Consejo Jurídico, ya se había rebasado ampliamente el plazo máximo para resolver y notificar la resolución, que, tratándose de una revisión iniciada a instancia de parte, será de un año desde la presentación de la solicitud por el interesado, según dispone el artículo 217.6 de la LGT. Esta circunstancia no obsta la resolución, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC).

TERCERA.- La revisión de actos tributarios nulos de pleno derecho. Las causas de nulidad invocadas.

La revisión de oficio de actos administrativos, en general, constituye un procedimiento excepcional en virtud del cual la Administración, ejerciendo potestades privilegiadas de autotutela, puede por sí misma, bien por propia iniciativa o a instancia del interesado, sin intervención judicial, anular o declarar la nulidad de sus propios actos.

En particular, la revisión de actos tributarios nulos de pleno derecho regulada en el artículo 217 LGT procede cuando se puede alegar y probar la concurrencia en el acto cuya revisión se insta de vicios especialmente graves que fundamenten dicha declaración de nulidad por parte de la propia Administración tributaria. Por ello, no todos los posibles vicios alegables en vía ordinaria de recurso administrativo, económico-administrativo o contencioso-administrativo son relevantes en este procedimiento especial de revisión, sino sólo los específicamente establecidos en la ley, en particular en el artículo 217.1 LGT.

En el supuesto sometido a consulta, la actora alega que, con ocasión de la transmisión del bien inmueble de referencia, no se puso de manifiesto una situación de capacidad económica, pues el valor del inmueble, cuando se vendió (25.000 euros), fue muy inferior al valor de adquisición (74.725,56 euros).

Entiende que la liquidación está incursa en las causas de nulidad establecidas por el artículo 217.1, letras a) y e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), es decir, por tratarse de un acto que lesiona derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, y por haber sido dictada prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello.

Considera, a tal efecto, que la liquidación vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24 de la Constitución. Razona que la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, declaró inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2,a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL), al considerar que, en aquellos casos en los que no se produce incremento de valor, o incluso se produce decremento del mismo, se está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, contradiciendo de lleno el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución. Y fueron estos preceptos los que aplicó la Administración tributaria para girar la liquidación, a pesar de que ya se había dictado la indicada Sentencia y de que la transmisión del bien no puso de manifiesto una situación de capacidad económica o incremento de valor , sino todo lo contrario. Considera la interesada que debió permitírsele acreditar la minusvalía padecida y que, al no actuar así, se le generó indefensión.

Del mismo modo, la actora entiende que la liquidación estaría incursa en la causa de nulidad contemplada por el artículo 217.1, letra e) LGT, pues considera que, tras la STC 59/2017, debía habilitarse algún trámite que con la necesaria contradicción permitiera determinar la existencia o no de plusvalía como elemento determinante del hecho imponible.

Además de estas causas y por lo que más adelante se justificará, ha de analizarse, también, la eventual concurrencia de la causa establecida en la letra g), es decir, “Cualquier otro [supuesto] que se establezca expresamente en una disposición de rango legal”.

CUARTA.- La revisión de liquidaciones tributarias firmes en vía administrativa.

Antes de entrar a considerar la concurrencia o no de las eventuales causas de nulidad, resulta necesario atender a uno de los argumentos de la propuesta de resolución que, de ser aceptado, haría innecesarias ulteriores consideraciones.

En efecto, señala la propuesta de resolución que la liquidación tributaria impugnada alcanzó firmeza, al no ser combatida en vía administrativa ni contenciosa por la actora, deviniendo en inatacable al amparo de la limitación de efectos que las propias sentencias del Tribunal Constitucional que han declarado la inconstitucionalidad de diversos preceptos del TRLHL han establecido. Así se citan las de 31 de octubre de 2019 (STC 126/2019), que declaró la inconstitucionalidad parcial del artículo 107.4 del indicado texto refundido, y la 182/2021, de 26 de octubre de 2021, que declara la inconstitucionalidad plena e incondicionada y la nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL, según la cual “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”.

Es importante destacar el diferente alcance de la inconstitucionalidad declarada por las Sentencias 59/2017 y 182/2021, pues la primera de ellas fue parcial y condicionada, en la medida en que declaró “que los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”.

La STC 182/2021, por su parte, declaró “la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y. 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en los términos previstos en el fundamento jurídico 6”, es decir, una inconstitucionalidad y nulidad plena e incondicionada, que supuso la expulsión total de dichos preceptos del ordenamiento jurídico, y ya no sólo en cuanto que sometían a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica (inconstitucionalidad parcial ya declarada por la STC 59/2017). Ello supuso que se dejara “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 transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017 («BOE» núm. 142, de 15 de junio)”. A raíz de esta Sentencia, se produjo la modificación normativa del impuesto mediante el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, con entrada en vigor el 10 de noviembre de 2021.

Por otra parte, mientras que la STC 59/2017 no establece ninguna limitación de efectos a la declaración de inconstitucionalidad, sí lo hace la 182/2021, cuando se dispone 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”.

Ya antes de esta Sentencia de 2021, se había desarrollado una línea jurisprudencial por el Tribunal Supremo, singularmente a partir del año 2020, que, en interpretación de las diversas sentencias del Tribunal Constitucional en relación con la inconstitucionalidad de los indicados preceptos del TRLHL, excluía de la posibilidad de revisión aquellas liquidaciones tributarias que hubieran adquirido firmeza con anterioridad al dictado o a la publicación de las referidas sentencias del Tribunal de Garantías. Así, las SSTS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, números 435/2020, 436/2020 y 454/2020, todas de 18 de mayo, y otras posteriores, como las números 1159/2022, de 20 de septiembre, o la 1665/2022, de 16 de diciembre.

A la fecha en la que se formula la propuesta de resolución (el 17 de marzo de 2023) la expuesta era la jurisprudencia dominante y a ella se ajusta el órgano proponente al señalar la procedencia de la desestimación de la solicitud de revisión, entre otros motivos, por la firmeza de la liquidación tributaria. Sin embargo, ha de considerarse que, durante la dilatada tramitación del procedimiento de revisión, que supera ya los tres años de duración, se producen dos hitos jurisprudenciales que determinan una modificación de la referida jurisprudencia: la STC 108/2022, de 26 de septiembre (ya dictada a la fecha de la propuesta de resolución y que, sin embargo, ésta omite considerar), y la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, número 339/2024, de 28 de febrero.

En efecto, la STC 108/2022 remarca que la ausencia de limitación de efectos en la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 59/2017, determina su eficacia ex tunc. Así, recuerda que “de acuerdo con lo dispuesto en el art. 39.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (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). (...) 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]».

En relación con la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 59/2017, recalca expresamente el Tribunal Constitucional que dicha sentencia “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 inex presivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE» (FJ 3).

(...)

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 (...); 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)”.

Adviértase cómo el Tribunal Constitucional, en esta Sentencia 108/2022, recuerda que, en la medida en que la STC 59/2017 omite efectuar cualquier limitación expresa acerca de sus efectos, debe regir, necesariamente, la regla general de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que deriva de la propia Constitución y de la LOTC, esto es, tendrá efectos ex tunc o ex origine, regla que se completa con la existencia de cauces de revisión para lograr eliminar todo efecto de la norma declarada inconstitucional.

El otro hito jurisprudencial relevante al que hacíamos referencia es la reciente Sentencia del Tribunal Supremo 339/2024, de 28 de febrero. Esta sentencia efectúa en su Fundamento Jurídico noveno un examen de los efectos de las once sentencias del Tribunal Constitucional que han declarado la inconstitucionalidad del IIVTNU (y las correspondientes normas forales), señalando cómo las primeras, incluida la 59/2017, no fijaron limitaciones a la declaración de inconstitucionalidad, que sí establecieron, por el contrario, las dictadas en 2019 (la 126/2019, que declaró la inconstitucionalidad del artículo 107.4 TRLHL) y la 182/2021, en los términos que ya hemos dejado señalados supra. Recuerda el Tribunal Supremo, además, que la limitación de efectos establecida en esta última STC 182/2021, determina que “las liquidaciones provisionales o definitivas por Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse dicha sentencia, 26 de octubre de 2021, no podrán ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma, al igual que tampoco podrá solicitarse con ese fundamento la rectificación, ex art. 120.3 LGT, de autoliquidaciones respecto a las que aún no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la STC 26 de octubre de 2021; no obstante, con base en la ausencia de limitación de efectos de la STC 59/2017 “sí será posible impugnar dentro de los plazos establecidos para los distintos recursos administrativos, y el recurso contencioso-administrativo, tanto las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieren alcanzado firmeza al tiempo de dictarse la sentencia, como solicitar la rectificación de autoliquidaciones ex art. 120.3 LGT, dentro del plazo establecido para ello, con base en otros fundamentos distintos a la declaración

de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre. Así ?, entre otros, con fundamento en las previas sentencias del Tribunal Constitucional que declararon la inconstitucionalidad de las normas del IIVTNU en cuanto sometían a gravamen inexcusablemente situaciones inexpresivas de incremento de valor (entre otras STC 59/2017) o cuando la cuota tributaria alcanza [carácter] confiscatorio (STS 126/2019) al igual que por cualquier otro motivo de impugnación, distinto de la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021". Esta doctrina ya se recogía en la STS de 10 de julio de 2023 (rec. 5181/2022), se reitera en la referida STS 339/2024 y también en la 426/2024, de 11 de marzo.

Se destaca por el Tribunal Supremo, por tanto, que las limitaciones que impone la STC 182/2021 no afectan a la posibilidad de invocar la declaración de inconstitucionalidad proclamada por la STC 59/2017, respecto a aquellas liquidaciones por IIVTNU que hubieren gravado situaciones inexpresivas de incremento de valor. De ahí que no pueda ampararse en la limitación de efectos de la STC 182/2021, la impugnación de la liquidación cuya nulidad se pretende en el supuesto ahora sometido a consulta, toda vez que su fundamento se encuentra no en la referida sentencia, sino en la 59/2017, al haberse liquidado el impuesto con ocasión de la transmisión de un inmueble en el que no se puso de manifiesto un incremento de valor para el transmitente, sino todo lo contrario, una minoración de aquél.

Concluye el Tribunal Supremo en la sentencia objeto de consideración que "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 límites 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".

De ahí que señale como doctrina jurisprudencial "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 (...)" (FJ 11º).

Este cambio en la doctrina jurisprudencial, que pasa a considerar las liquidaciones tributarias firmes por el IIVTNU, en supuestos de transmisión de bienes en los que no se hubiera puesto de manifiesto una situación expresiva de capacidad económica, como susceptibles de ser anuladas mediante el procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho previsto en los artículos 216 y 217 LGT, ya había sido anticipado por parte de la doctrina científica y por algunos Consejos Consultivos. Es el caso de los Dictámenes 336/2023, del Consejo Consultivo de Andalucía, el 41/2023 del Consejo Consultivo de Castilla y León, o el 294/2023, del Consejo Jurídico Consultivo de la Comunidad Valenciana, entre otros, que, al igual que el presente Dictamen, versan sobre solicitudes de declaración de nulidad de liquidaciones emitidas con posterioridad a la publicación, el 15 de junio de 2017, de la STC 59/2017.

A la luz de la doctrina jurisprudencial establecida por la STS 339/2024, de 28 de febrero, no cabe rechazar la solicitud de declaración de nulidad de la liquidación que es objeto de este Dictamen, por el hecho de ser aquella firme, al no haber sido recurrida en plazo por los medios ordinarios de reacción frente a los actos tributarios. Una vez superado dicho obstáculo, el hecho de que la sociedad actora no recurriera en su día la liquidación que se le notificó, no impide ejercitar ahora la acción de revisión para instar su nulidad, pues el artículo 221.3 LGT establece que "cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley". Es decir, que la propia LGT exige que la liquidación sea firme, y que se haya realizado el ingreso, para que se pueda aplicar la normativa específica de los procedimientos especiales de revisión que dicha norma establece.

QUINTA.- La causa de nulidad del artículo 217.1, letra g) LGT: "Cualquier otro [supuesto] que se establezca expresamente en una disposición de rango legal".

Ya señalamos en la Consideración tercera que las causas de nulidad invocadas por la actora son las establecidas en el artículo 217.1, letras a) y e) de la LGT, y son las que han sido tomadas en consideración, para rechazarlas, por la propuesta de resolución. No obstante, también anticipábamos que, aunque no había sido alegada, de forma expresa ni tácita, por la mercantil solicitante de la nulidad de la liquidación, la causa contenida en la letra g) del mismo precepto debía ser objeto de análisis en este Dictamen, a la luz de la doctrina jurisprudencial fijada en la STS 339/2024, de 28 de febrero.

Dada la novedad de esta última doctrina, y que no ha sido objeto de valoración en el expediente, el Consejo Jurídico estima procedente comenzar el estudio de las causas de nulidad en el supuesto sometido a consulta por la establecida en la letra g) del artículo 217.1 LGT -“Cualquier otro [supuesto] que se establezca expresamente en una disposición de rango legal”- toda vez que, de concurrir en el supuesto sometido a dictamen, ello determinaría la nulidad de la liquidación y excusaría el tratamiento del resto de las causas de nulidad ya analizadas por la propuesta de resolución.

I. Ya se indicó supra que la doctrina jurisprudencial acerca de la incardinación entre las causas de nulidad del artículo 217.1 LGT, de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2, letra a) y 110.4 TRLHL, había dado un giro tras la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, número 339/2024, de 28 de febrero. Antes, dicha doctrina había sido establecida en las ya citadas sentencias de 18 de mayo de 2020, números 435 y 436/2020, entre otras. Doctrina que, en lo que se refiere al rechazo de la posibilidad de subsumir la nulidad en los apartados del artículo 217.1 LGT, diferentes del apartado g), la STS 339/2024, mantiene y salvaguarda de forma expresa.

Sin embargo, en esta última sentencia el Tribunal Supremo cambia su doctrina respecto de la indicada causa del artículo 217.1, letra g). En efecto, se dijo en la STS 436/2020, de 18 de mayo, y en las demás que siguen esta misma línea jurisprudencial, que no cabría articular la revisión de oficio de liquidaciones firmes por IIVTNU por esta causa, aun en caso de inexistencia de incremento de valor de los terrenos, porque no cabía “identificar una norma con rango de ley que así establezca dicha nulidad radical”.

Ahora, la STS 339/2024, de 28 de febrero, modifica de manera expresa dicha doctrina ante la necesidad de habilitar una vía para dejar sin efectos aquellas 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. Dichas liquidaciones, con la anterior doctrina jurisprudencial, resultaban inatacables en la práctica, lo que “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 (...) Esta doctrina jurisprudencial debe ser reconsiderada a partir del correcto alineamiento de los criterios interpretativos basados en la vinculación más fuerte con la Constitución”.

Con clara y declarada influencia de lo establecido por la STC 108/2022, el Tribunal Supremo recalca que “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 límites 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”.

Tras acotar la Sala que el marco de examen de esta cuestión es la Constitución y la LOTC, señala lo siguiente:

“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 éste 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".

A continuación, vincula la Sala la declaración de inconstitucionalidad de la norma con su nulidad, con las matizaciones derivadas de la propia doctrina constitucional (STC 45/1989), para manifestar que "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 o rigine*, 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* [...]" (...) 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".

Los anteriores razonamientos llevan al Tribunal Supremo a señalar que "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 establecido la propia sentencia que declare la inconstitucionalidad, y que tal nulidad puede hacerse valer a través de la vía de revisión de oficio, conforme a l 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). (...) 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".

La sentencia objeto de análisis culmina con la fijación de la siguiente doctrina jurisprudencial:

“...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 feneidos 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), 436/2020 (rec. 2596/2019) y 454/2020 (rec. cas. 1068/2020), y las demás que las reiteran”.

II. En aplicación de esta doctrina al supuesto sometido a consulta, está acreditado en el expediente que la liquidación impugnada gravó una situación de plusvalía inexistente, toda vez que, con ocasión de la transmisión del inmueble en el año 2017, se valoró en 25.000 euros, cantidad muy inferior a la que consta como valor de adquisición del bien en 2013, de 74.725,56 euros, según se deriva de las copias de las escrituras notariales por las que se formalizaron los respectivos negocios de adquisición y transmisión, que han sido aportadas por la actora. Resulta evidente que, con ocasión de dicha transmisión, no se puso de manifiesto una situación de capacidad económica, sino todo lo contrario, una pérdida patrimonial, sin que la Administración tributaria haya demostrado lo contrario.

Acerca de la prueba del decremento de valor del bien transmitido, ha de estarse a la doctrina jurisprudencial establecida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (por todas, el fundamento jurídico segundo, in fine, de las sentencias 1248/2018, de 17 de julio, 1853/2018 y 1863/2018, ambas de 20 de diciembre, y 123/2019, de 5 de febrero, y el fundamento jurídico tercero de las sentencias 1802/2018, de 18 de diciembre, 1860/2018 y 1861/2018, ambas de 20 de diciembre, y 175/2019, de 13 de febrero), según la cual, en la determinación del hecho imponible del IIVTNU, han de seguirse los siguientes criterios:

“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 de la sentencia de 9 de julio de 2018, (...) 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.

2º) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, ‘no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene’, o, dicho de otro modo, porque ‘imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)’. Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL”.

En dichas sentencias se indica que “De la interpretación del alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 que acabamos de efectuar (parcial en lo que se refiere a los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLHL y total en relación con el artículo 110.4 del TRLHL) resultan, en esencia, tres corolarios: (1) primero, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana ex artículo 110.4 del TRLHL, 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 principal

correspondiente al IIVTNU; (2) segundo, 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); y (3) tercero, en caso contrario, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor)”.

Y se añade que, “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 constitucionalidad, existía una minusvalía”.

III. Cabe recordar que, si bien la LGT no contiene un precepto similar al 110 LPAC, en relación con los límites a la revisión de oficio, la jurisprudencia ha admitido su aplicación supletoria en el ámbito tributario. Así, la Sentencia del Tribunal Supremo 1540/2017, de 11 de octubre, o la de 17 de enero de 2006 (recurso de casación 776/2001), según la cual “hay que entender que el art. 106 de la Ley 30/92 [hoy 110 LPAC] resulta aplicable en el ámbito tributario, pues el principio de seguridad jurídica reclama que se ponga un límite que sirve para dar eficacia y consagrar las situaciones existentes. El art. 106 de la citada Ley 30/92 prevé que las facultades de revisión no podrán ser ejercitadas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias su ejercicio resulta contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las Leyes. Ante la redacción de este precepto parece evidente que la decisión última sobre la procedencia o no de la aplicación del art. 106 dependerá del caso concreto y de los bienes jurídicos en juego, comprendiendo el precepto tanto la prescripción tributaria, como la de los derechos y obligaciones originados en el seno de las relaciones entre la Administración y el ciudadano y los derechos adquiridos en las relaciones entre particulares”.

También el Consejo de Estado, en Dictamen 1104/2016, extiende al ámbito tributario la aplicación de los límites a la revisión de oficio en los siguientes términos:

“Sin embargo, no hay que olvidar que el mecanismo de la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho, aun teniendo carácter imprescriptible, también encuentra límites en el ordenamiento jurídico. En particular, es el artículo 106 de la Ley 30/1992 el precepto que establece dichos límites a la revisión de oficio y lo hace “en términos principales” (dictamen número 621/2013, de 18 de julio): “las facultades de revisión no podrán ser ejercitadas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes”.

En el presente caso, ha de tenerse en cuenta el juego de la prescripción, estableciéndose con carácter general un plazo de cuatro años para la prescripción de los derechos de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas (artículo 66, a) y b), de la Ley General Tributaria; en la misma línea, artículo 15 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria). Por tanto, serán irrevisables las exenciones obtenidas con anterioridad a ese plazo de cuatro años”.

El Consejo Consultivo de Andalucía, con ocasión de una solicitud de declaración de nulidad de dos liquidaciones, aplica los límites a la revisión de oficio establecidos en el artículo 110 LPAC, conforme a la siguiente consideración: “En este supuesto, se ha producido la prescripción del derecho a la devolución de las liquidaciones 0472000424744 y 0472000481055, dado que el plazo de cuatro años antes referido comenzó a computarse desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido (el 19 de agosto de 2011 para la liquidación 0472000424744 y el 2 de diciembre de 2011 para la liquidación 0472000481055), de conformidad con lo previsto en el artículo 67 de la Ley General Tributaria. Siendo así, la inexistencia de plazo para solicitar la declaración de nulidad no puede entenderse como el reconocimiento de una acción perpetua, de manera que una vez prescrito el

derecho a la devolución de ingresos indebidos, carece de fundamento la pretensión de la interesada, máxime cuando dicha pretensión está amparada en criterios de justicia material y quedan incólumes los argumentos de la imposibilidad de recuperación del tributo por parte de la Administración competente (por prescripción de la acción para la liquidación) y el de la infracción del principio de recuperación de costes de la Directiva 2000/60/CE y TRLA" (Dictamen 99/2019 y, en el mismo sentido, el 111/2021).

La propia STS 339/2024 efectúa un análisis sobre los bienes jurídicos en juego, señalando la preponderancia de la vulneración de un principio de rango constitucional como el de capacidad económica y la necesidad de garantizar el pleno respeto a la Constitución, frente a la seguridad jurídica. Asimismo, apunta al elemento temporal de la ecuación, cuando, al resolver el asunto litigioso concreto, afirma "por otra parte, constatamos que la revisión de oficio se solicitó en un plazo inferior a cuatro años desde que se produjo el pago de la liquidación tributaria cuya revisión se pretende, y poco más de dos años después de dictarse la STC 59/2017, de 11 de mayo".

En el supuesto ahora sometido a consulta, la declaración de nulidad de la liquidación, notificada el 31 de enero de 2018, se instó el 29 de marzo de 2022, transcurrido en exceso el plazo de cuatro años desde que aquella se giró. No obstante, se manifiesta por la actora que la deuda tributaria establecida por la liquidación impugnada se abonó el 12 de abril de 2018, afirmación ésta que no ha sido probada por la interesada, pero tampoco discutida por la propuesta de resolución. De ser ello así, la solicitud se habría presentado antes del transcurso de cuatro años desde el momento del pago del tributo cuya devolución se solicita, por lo que no se habría producido la prescripción de acciones a que se refiere el artículo 110 LPAC.

En cualquier caso, la jurisprudencia (por todas, Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, 1096/2018, de 26 de junio) explica que la aplicación de los límites de la revisión exigiría la concurrencia cumulativa de dos factores, de una parte, la prescripción de acciones, y de otra, que, debido a dicha circunstancia, el ejercicio de las facultades revisorias resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes. Sin perjuicio del necesario examen casuístico que será preciso realizar en cada supuesto, en orden a determinar si la declaración de nulidad de la liquidación impugnada sería contraria a este segundo orden de factores, es necesario recordar lo que señala la sentencia del Tribunal Supremo 339/2024, de 28 de febrero, de constante cita:

"...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".

En consecuencia, procede declarar la nulidad de la liquidación impugnada, por incurrir en la causa establecida en el artículo 217.1, letra g) LGT, con los efectos inherentes a dicha declaración.

En atención a todo lo expuesto, el Consejo Jurídico formula la siguiente

CONCLUSIÓN

ÚNICA.- Se dictamina en sentido desfavorable la propuesta de resolución desestimatoria de la solicitud de revisión de oficio, toda vez que procede declarar la nulidad de la liquidación número 2018001190101 en concepto de IIVTNU, dictada por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, a nombre de la actora, por estar incurría en la causa de nulidad establecida en el artículo 217.1,g) LGT, con los efectos inherentes a dicha declaración.

No obstante, V.E. resolverá.