



**Consejo Jurídico
de la Región de Murcia**

Dictamen nº 184/2025

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 17 de julio de 2025, 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 31 de mayo de 2024 (COMINTER 115763), sobre revisión de oficio instada por D.^a X, en representación de --, contra liquidación tributaria 2019034020101 (exp. 2024_200), aprobando el siguiente Dictamen.

ANTECEDENTES

PRIMERO.- Con fecha 22 de marzo de 2019, la mercantil "--", a través de representante, ante el Ayuntamiento de la Unión, presenta Declaración de transmisión de dominio a los efectos del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), por la venta de una finca situada en el municipio de La Unión (referencia catastral 7657207XG8675N0004YZ), recogida en escritura pública de 11 de marzo de 2019, que acompaña.

SEGUNDO.- Con fecha 29 de julio de 2020, como consecuencia de la referida transmisión de dominio, la Agencia Tributaria de la Región de Murcia (ATRM), en virtud del Convenio de colaboración tributaria suscrito con el Ayuntamiento de La Unión, notifica a "--" la liquidación núm. 2019034020101 en concepto de IIVTNU, por importe de 2.546,95 euros. No consta que frente a dicha liquidación se haya formulado el correspondiente recurso de reposición.

TERCERO.- Con fecha 5 de noviembre de 2021, la mercantil "--", a través de representante, presenta escrito ante la ATRM por el que solicita que se declare la nulidad de pleno derecho de la referida liquidación núm. 2019034020101 en concepto de IIVTNU, *"por incurrir en los supuestos expresados por los apartados a), c) y f) tanto del art. 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, como del art. 47 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas"*.

CUARTO.- Con fecha 25 de abril de 2023, se notifica a la mercantil reclamante el preceptivo trámite de audiencia, para que en el plazo de 15 días pueda presentar alegaciones y aportar cuantos documentos y justificaciones considere oportunos. No consta que se haya realizado actuación alguna en dicho trámite.

QUINTO.- Con fecha 13 de junio de 2023, la ATRM formula propuesta de resolución en la que considera que *“debe procederse a dictar resolución de desestimación del recurso de revisión de oficio por nulidad de pleno derecho de la liquidación 2019034020101”*, por entender que no concurre ninguno de los motivos de nulidad alegados.

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 emite informe en el que *“comparte los argumentos y fundamentación jurídica contenida en la Propuesta de Resolución... que damos por reproducidos en todos sus extremos”*, informando en sentido favorable la propuesta de resolución.

SÉPTIMO.- Con fecha 17 de mayo de 2024, la Dirección de los Servicios Jurídicos informa favorablemente la propuesta de desestimación de la solicitud de revisión, señalando que *“esta Dirección hace suyas las consideraciones contenidas en el informe de la Secretaría General de 14 de noviembre de 2023”*.

OCTAVO.- Con fecha 31 de mayo de 2024, se solicita el preceptivo Dictamen de este Consejo Jurídico, acompañando el expediente administrativo, el extracto de secretaría y un índice de documentos.

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 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), al versar sobre la revisión de actos administrativos en materia tributaria, cuya declaración de nulidad se pretende.

SEGUNDA.- Legitimación, plazo y procedimiento.

I.- 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. (La disposición adicional primera, 2, a) de la Ley 39/2015, de 2 de agosto, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas -LPAC-, dispone que las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos y su revisión en vía administrativa se regirán por su normativa específica, y supletoriamente por lo dispuesto en la LPAC).

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 ATRM).

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, Fondos Europeos y Transformación Digital), 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 convenio de colaboración tributaria que une a este organismo autónomo regional con el Ayuntamiento La Unión, en cuyo término municipal se ubica el inmueble cuya transmisión dio lugar a la liquidación.

II.- Por lo que se refiere al requisito temporal para promover la revisión de oficio, debe recordarse que no existe un plazo predeterminado en la Ley para la incoación del procedimiento. El artículo 106.1 de la LPAC determina que la nulidad del acto administrativo puede declararse *“en cualquier momento”*.

La acción de nulidad es imprescriptible, ya que su ejercicio no está sujeto a plazo alguno, si bien conviene tener presente que, en orden a la revisión, siempre operan con carácter general los límites previstos en el artículo 110 LPAC, que resultan aplicables en materia de revisión de actos administrativos de carácter tributario.

III.- Respecto al procedimiento seguido, 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 ATRM 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 LPAC.

TERCERA.- Las causas de nulidad invocadas.

I.- 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 oficio de actos tributarios regulada en el artículo 217 de la 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 un procedimiento de revisión de oficio, sino sólo los específicamente establecidos en dicho artículo:

“1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

- a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.*
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio*
- c) Que tengan un contenido imposible.*
- d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.*
- e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.*
- f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieran facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.*
- g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal”.*

Como señala la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo núm. 251/2018, de 19 de febrero, recaída en el recurso de casación núm. 122/2016, *“el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos (los expresados en el apartado 1 del artículo 217 de la Ley General Tributaria), expulsar del ordenamiento jurídico aquellas decisiones que, no obstante su firmeza, incurren en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico”, considerando que el procedimiento de revisión de actos nulos “sacrifica la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando ésta es vulnerada de manera radical”, por lo que debe producirse “una interpretación estricta de las causas que determinan la revisión de oficio”.*

En el mismo sentido el Dictamen del Consejo de Estado núm. 228/2015 señala que *“La revisión de oficio <<constituye un cauce de utilización ciertamente excepcional y de carácter limitado, ya que comporta que, sin mediar una decisión jurisdiccional, la Administración pueda volver sobre sus propios actos, dejándolos sin*

efecto. De aquí que no cualquier vicio jurídico permita acudir sin más a la revisión de oficio, sino que ella es solo posible cuando concorra de modo acreditado e indubitado un vicio de nulidad de pleno derecho de los legalmente previstos>> (dictamen del Consejo de Estado nº 738/2005, de 30 de junio). En particular, la revisión de oficio de actos tributarios regulada actualmente en el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria procede cuando se puede alegar y probar la concurrencia en el acto que se revisa de vicios especialmente graves que fundamentan la declaración de nulidad por parte de la propia Administración tributaria. Quiere ello decir que no todos los posibles vicios alegables en vía ordinaria de recurso administrativo, económico-administrativo o contencioso-administrativo son relevantes en sede de revisión de oficio, sino solo los específicamente recogidos en la ley. La revisión de oficio, según el desarrollo jurisprudencial y luego legal de esta institución, puede ser instada por los administrados, en este caso por los contribuyentes, y debe ser tramitada por la Administración. Pero la revisión, por su propio perfil institucional, no puede ser utilizada como una vía subsidiaria a la de los recursos administrativos ordinarios alegando los mismos vicios que hubieran podido ser enjuiciados en tales recursos. Pues, como se ha dicho, solo son relevantes los de especial gravedad recogidos en la ley, en este caso como se dijo, en el artículo 217 de la General Tributaria”.

Y, también en el mismo sentido, el Dictamen núm. 32/2020 de este Consejo Jurídico, afirma que “en la apreciación de las nulidades de pleno derecho, según constante doctrina y jurisprudencia, se ha de seguir una tendencia restrictiva, dado el carácter marcadamente estricto y riguroso de las causas que la permiten declarar (Dictamen del Consejo de Estado 69/2004, de 5 de febrero), pues sólo son relevantes las de especial gravedad recogidas en la ley. Ello obliga a interpretar con rigor los motivos de nulidad de pleno derecho..., y a no convertir el procedimiento de declaración de nulidad en cauce ordinario o habitual de expulsión del mundo del derecho de aquellos actos o normas que hayan infringido el ordenamiento jurídico. En palabras del Tribunal Supremo, <<deben administrarse con moderación>>, y sólo apreciarse cuando se da con claridad el supuesto legal que las determina (STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 7ª, de 5 marzo 1998, recurso núm. 1200/1992)”.

II.- En el presente caso, en la solicitud de revisión se cuestiona la constitucionalidad de la forma de cálculo y la naturaleza propia del IIVTNU; se afirma que la forma de calcular el impuesto “contraviene principios fundamentales de nuestra legislación tributaria y de nuestra Constitución que exigen que la ordenación del sistema tributario se base en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”. En concreto, señala que procede declarar la nulidad de la liquidación por los siguientes motivos:

-“Lesiona derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional (causa de nulidad de pleno derecho contemplada en el apartado a) del Art. 217...)”.

-“Tiene un contenido imposible (no grava el impuesto del que es objeto, sino un impuesto ficticio posterior, causa de nulidad de pleno derecho contemplada en el apartado c) del Art. 217...)”.

-“Y es un acto contrario al ordenamiento jurídico (causa de nulidad de pleno derecho contemplada en el apartado f) del Art. 217...)”.

CUARTA.- Fondo del asunto. No concurrencia de causa de nulidad.

I.- Como ha quedado acreditado en el expediente, la liquidación en cuestión fue debidamente notificada a la mercantil contribuyente, que pudo interponer recurso de reposición, previo al recurso contencioso administrativo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14.2 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo (TRLHL). Al no haber recurrido en tiempo y

forma la liquidación, ésta devino firme y consentida. Y frente a la liquidación firme, como se ha dicho, solo son relevantes los motivos específicamente recogidos en el artículo 217, que deben ser objeto de “una interpretación estricta”.

II.-No concurre la causa de nulidad del artículo 217.1.a). En la solicitud de revisión se hace referencia a la vulneración del principio de capacidad económica; sin embargo, esa pretendida vulneración no permite considerar la concurrencia de la causa de nulidad prevista en el apartado a) del artículo 217.1 de la LGT, dado que dicho principio, regulado en el artículo 31.1 de la Constitución, no es susceptible de recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. En este sentido, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo núm. 436/2020, de 18 de mayo, afirma lo siguiente:

“El hoy recurrente en casación pretendió en vía administrativa y en sede jurisdiccional que concurría esa causa de nulidad en la medida en que, a tenor de la [sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017](#), el precepto legal que amparaba la liquidación -el [artículo 102](#) de la [Ley de Haciendas Locales](#)- vulneraba el principio de capacidad económica previsto en el [artículo 31.1](#) de la [Constitución](#).

Basta para rechazar esta alegación con recordar que la vulneración del principio de capacidad económica -como consideró el contribuyente en su demanda- no tiene encaje en el [artículo 217.1.a\)](#) de la [Ley General Tributaria](#), pues tal principio -reconocido en el [artículo 31.1](#) de la Constitución- no constituye un derecho <<susceptible de amparo constitucional>>, como tal precepto establece, al no estar reconocido en los [artículos 14 a 29](#) de la [Constitución](#)”.

III.-No concurre la causa de nulidad del artículo 217.1.c). La solicitud de revisión considera que la liquidación impugnada tiene un contenido imposible, dado que “no grava el impuesto del que es objeto, sino un impuesto ficticio posterior”; sin embargo, es evidente que la imposibilidad que se alega es de naturaleza jurídica, no fáctica, y que, por lo tanto, no constituye una causa de nulidad. En este sentido el Dictamen del Consejo de Estado núm. 1123/2000 afirma que “la imposibilidad susceptible de determinar la nulidad de pleno derecho de los actos administrativos ha de ser originaria y ha de tener un contenido material o físico, no juri?dico, ya que la imposibilidad jurídica equivale a una ilegalidad, que debería haberse hecho valer, en su caso, en la vía administrativa de recurso”. Y en el mismo sentido, el Dictamen de este Consejo Jurídico núm. 173/2016 señala lo siguiente:

“Sin embargo, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, en Sentencia nº 623/2015, de 24 de julio, (recurso 466/2012), tras reproducir la doctrina ya expuesta supra en relación con la causa de nulidad objeto de análisis y con cita expresa de nuestro Dictamen 150/2008, apunta que <<la actora más que una imposibilidad material o física alega una imposibilidad jurídica, al señalar que la liquidación fue girada no obstante no darse el hecho imponible del impuesto en la medida de que los transmitentes no podían vender en la escritura pública de 6 de abril de 2001 lo que no les pertenecía por haber vendido con anterioridad las fincas>>. Es decir, que la imposibilidad de realización del hecho imponible del tributo se considera como imposibilidad jurídica, no fáctica, lo que excluye que la liquidación practicada pueda ser considerada como de contenido imposible a los efectos del artículo 217.1, letra c) LGT.

(...)

De conformidad con la doctrina expuesta, la imposibilidad originaria y de contenido material que puede integrarse en el supuesto del artículo 217.1, letra c) LGT, es la que se da, entre otras circunstancias, cuando el acto dictado parte de un supuesto de hecho irreal o inexistente, lo que determina que el acto administrativo sea radicalmente ajeno a la realidad. La inexistencia del presupuesto fáctico en que se base el acto sometido a escrutinio, además, deberá poder apreciarse de forma directa y evidente, sin necesidad de efectuar consideraciones jurídicas acerca

de si existe o no el hecho imponible que determina la aplicación del tributo; pues si así fuera, la imposibilidad devendría jurídica y no fáctica, correspondiendo su determinación al ámbito de los recursos ordinarios y no a la vía extraordinaria de la revisión de oficio”.

IV.- No concurre la causa de nulidad del artículo 217.1.f). En la solicitud de revisión se incluye la liquidación entre los “actos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieran facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición”. Sin embargo, es evidente que la disposición que regula esta causa de nulidad no se refiere a actos de gravamen en los que la Administración impone una obligación de dar al administrado; sino que se refiere a actos en los que el particular, no la Administración, adquieren facultades o derechos careciendo de los requisitos esenciales para ello. En este sentido, la referida Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo núm. 436/2020, de 18 de mayo, afirma lo siguiente:

“Es evidente que el precepto en estudio sanciona con nulidad radical los actos declarativos de derechos <<dictados por la Administración>> (expresa o presuntamente) que, sin embargo y al no tener los requisitos fundamentales requeridos por el ordenamiento, no permiten incorporar al patrimonio del particular (no de la Administración autora del acto) un derecho o una facultad que, en puridad, nunca ostentó.

La doctrina científica y la jurisprudencia han puesto especial énfasis, cuando han analizado el artículo que nos ocupa, en delimitar cuáles son, en cada caso, los <<requisitos esenciales>> (cuya ausencia determinará la nulidad) para adquirir la facultad o el derecho, existiendo cierto acuerdo en afirmar que éstos son aquéllos que constituyan los presupuestos de la estructura definitoria del acto, o sean absolutamente determinantes para la configuración del derecho adquirido o la finalidad que se pretende alcanzar.

El precepto en cuestión, sin embargo, no se refiere -ni puede referirse- a actos de gravamen o a actos -como los tributarios que ahora nos conciernen- en los que la Administración impone al particular una obligación de dar a tenor de la legislación aplicable, pues el supuesto de nulidad solo está pensado para revocar actos en los que el particular interesado -no la Administración- se ha hecho con facultades, o ha adquirido derechos careciendo de los requisitos esenciales al respecto.

Resulta, en definitiva, extravagante la alegación de este supuesto de nulidad en relación con un acto administrativo de naturaleza tributaria en el que la Administración lo único que ha hecho es exigir un impuesto por entender que concurría el hecho imponible definido en la ley.

El supuesto analizado, en fin, no está pensado en absoluto para supuestos como el que ahora nos ocupa ni, desde luego, resulta aceptable la alegación genérica de que la Administración, al liquidar el tributo, ha obtenido un derecho (el importe de la cuota) sin que concurran los requisitos legalmente previstos tras la sentencia del Tribunal Constitucional”.

V.- La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo núm. 339/2024, de 28 de febrero, se plantea si resulta posible acordar la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho, con base en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 (“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”), respecto a liquidaciones tributarias firmes en las que se sometió a gravamen una transmisión que puso de manifiesto una significativa disminución de valor del terreno, y, por tanto, la inexistencia de capacidad económica susceptible de imposición. Y señala la Sala que dicha cuestión ya se examinó en un conjunto de sentencias, que se inician con la referida Sentencia núm. 436/2020, de 18 de mayo, “por la que se rechazó la posibilidad de incardinar la nulidad de pleno derecho en los apartados del artículo 217.1 LGT, diferentes al apartado g) [esto es, los apartados a), b), c), d), e), y f) del art. 217.1 LGT] pues mantenemos las consideraciones que se hacen al respecto en esta doctrina jurisprudencial”.

En dicha Sentencia núm. 339/2024 el Tribunal Supremo mantiene la doctrina jurisprudencial que rechaza la posibilidad de incardinar la nulidad de pleno derecho, sobre la base de la declaración de inconstitucionalidad de la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, en los apartados a), b), c), d), e) y f) del artículo 217.1 de la LGT. Sin embargo, como ha puesto de manifiesto reiteradamente este Consejo Jurídico (por todos, Dictamen núm. 193/2024), en dicha Sentencia el Tribunal Supremo fija como nueva 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 manifiesta tación 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 de la Ley General Tributaria, por resultar de aplicación el apartado g) del apartado 1, en relación con lo dispuesto en los artículos 161.1.a) y 164.1 CE y 39.1 y 40.1 LOTC, todo ello con los límites previstos en los artículos 164.1 CE y 40.1 LOTC, que impiden revisar los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las normas declaradas inconstitucionales”*.

En cualquier caso, en el supuesto objeto del presente Dictamen, la reclamante no ha acreditado la inexistencia de incremento del valor del terreno y, por lo tanto, no ha acreditado la improcedencia de la liquidación en concepto de IIVTNU. Al respecto, como señala la doctrina jurisprudencial establecida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (por todas, la Sentencia 175/2019, de 13 de febrero): *“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 [...]; (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”*. La mercantil interesada no ha aportado prueba alguna para intentar acreditar que no se ha producido la plusvalía gravada por el IIVTNU.

VI.- La Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 182/2021, de 26 de octubre, declaró *“la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 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, declaró 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 inexpressivas de capacidad económica (inconstitucionalidad parcial ya declarada por la Sentencia núm. 59/2017). Sin embargo, dicha Sentencia 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. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia...”*.

Y, como ha quedado acreditado en el expediente, la liquidación núm. 2019034020101 fue notificada a la mercantil contribuyente el día 29 de julio de 2020, sin que conste que frente a la misma se haya interpuesto el correspondiente recurso de reposición. Por lo tanto, cuando se dicta la Sentencia 182/2021, el día 26 de octubre, la liquidación ya era firme y, en consecuencia, ya no era susceptible de ser revisada con fundamento en dicha Sentencia.

VII.- En definitiva, debe considerarse que, dado que no concurre ninguno de los motivos de nulidad del artículo 217.1 de la LGT, no procede declarar la nulidad de la liquidación núm. 2019034020101 en concepto IIVTNU; y asimismo debe considerarse que, dado que no concurre ninguno de los supuestos de devolución de ingresos indebidos del artículo 221 de la LGT, no procede la devolución del importe de la deuda satisfecho por la mercantil contribuyente.

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

CONCLUSIÓN

ÚNICA.- Se dictamina favorablemente la propuesta de resolución desestimatoria de la reclamación; no obstante, la propuesta de resolución en sus fundamentos de derecho deberá hacer referencia a la doctrina jurisprudencial de la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 339/2024, de 28 de febrero, a la que se refiere el apartado V de la Consideración Cuarta de este Dictamen.

No obstante, V.E. resolverá.

