

Los límites a la revisión en el impuesto de plusvalías: el Dictamen del Consejo Consultivo de Castilla-La Mancha n.º 126/2025, de 29 de mayo

CARLOS M.^a RODRÍGUEZ SÁNCHEZ

Doctor en Derecho.

Letrado del Consejo Consultivo de Castilla-La Mancha

1. **Antecedentes y supuesto de hecho**
2. **El Dictamen del Consejo Consultivo de Castilla-La Mancha n.º 126/2025, de 29 de mayo**

1

Antecedentes y supuesto de hecho

En el caso que comentaremos a continuación, la liquidación cuya revisión se pretendía fue emitida por el Ayuntamiento X a instancia de la mercantil interesada, que, con fecha 25 de noviembre de 2019, a través de su representante, presentó escrito en el que, remitiendo copia simple de la escritura de transmisión fechada el 8 de noviembre de 2019, solicitaba la autoliquidación y pago del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (conocido popularmente como “plusvalía”).

Atendiendo a lo solicitado, se aprobó por la Alcaldía la correspondiente liquidación del impuesto el 3 de febrero de 2020, cuya cuota ascendía a 2652,32 euros. Tras su notificación a la interesada el 7 de febrero de 2020, esta, sin formular alegación alguna cuestionando el importe fijado en la liquidación, procedió a su pago, no constando tampoco la interposición del pertinente recurso de reposición que frente a dicho acto resultaba procedente, tal y como se informaba en el mismo.

El 19 de septiembre de 2024, la interesada presentó solicitud ante el Ayuntamiento X en la que se insta de dicha entidad local que, de oficio, proceda a declarar la nulidad de pleno derecho de la liquidación tributaria aprobada por el citado decreto de su Alcaldía de 3 de febrero de 2020, en virtud de la cual se le requirió el pago de 2652,32 euros. En este momento es cuando presenta por primera vez escritura de adquisición de la finca cuya transmisión resultó gravada, en la que se podía comprobar que no había existido incremento alguno en el valor del terreno puesto de manifiesto en la transmisión del mismo.

Por ello, solicita la declaración de nulidad de dicha declaración, invocando la doctrina jurisprudencial fijada en el FJ 11.º de la STS 339/2024, de 28 de febrero, en la que se estableció que “la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) y 110.4 de la LHL [actualmente contenidos en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en adelante, TRLHL], efectuada por la STC 59/2017, de 11 de mayo, traslada los efectos de nulidad de estas normas inconstitucionales a las liquidaciones tributarias firmes por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, con aplicación de dichas normas inconstitucionales, hubieran determinado una ficticia manifestación de capacidad económica, y sometido a gravamen transmisiones de inmuebles en las que no existió incremento del valor de los terrenos, con vulneración del principio de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad proclamados en el artículo 31.1 CE. Estas liquidaciones firmes pueden ser objeto de revisión de oficio a través del procedimiento previsto en el artículo 217 Ley General Tributaria, por resultar de aplicación el apartado g) del apartado 1, en relación con lo dispuesto en los artículos 161.1.a) y 164.1 CE y 39.1 y 40.1 LOTC, todo ello con los límites previstos en los artículos 164.1 CE y 40.1 LOTC, que impiden revisar los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las normas declaradas inconstitucionales”.

Señalaba también la interesada que, “en el procedimiento administrativo para la práctica de la liquidación de referencia, no se ha dado a mi representada ningún trámite de audiencia y/o aportación de documentos, a los efectos de poder justificar que en relación con la transmisión de la referida finca no existe incremento de valor, y que por lo tanto no había lugar a liquidación de plusvalía por dicha transmisión”.

Por ello, concluye solicitando la declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación al amparo del artículo 217.1.g) de la LGT y, subsidiariamente, “para el caso de que dicha solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho sea inadmitida o desestimada, tener por solicitada, al amparo del art. 219.1 LGT, la incoación del procedimiento para la revocación de la liquidación”, en ambos casos, con la devolución de las cantidades ingresadas en pago de la liquidación junto con los intereses de demora.

El Ayuntamiento X, por el contrario, emitió propuesta de resolución denegatoria de la revisión por considerar que había transcurrido un plazo excesivo desde que se notificó la liquidación hasta su solicitud de revisión, lo que contraviene, a su juicio, los principios de seguridad jurídica y buena fe. Igualmente, propone desestimar la solicitud de devolución del importe

ingresado en concepto de pago de la liquidación y la solicitud de revocación que plantea la interesada con carácter subsidiario.

2

El Dictamen del Consejo Consultivo de Castilla-La Mancha n.º 126/2025, de 29 de mayo

Al examinar la causa de nulidad invocada, el apartado IV del Dictamen del Consejo Consultivo de Castilla-La Mancha n.º 126/2025, de 29 de mayo, puso de manifiesto un hecho crucial: que la liquidación objeto de revisión había sido emitida con los datos aportados por la propia interesada, que, en ese momento, no acreditó ni alegó ausencia alguna de incremento de valor en la transmisión, sino que, por el contrario, aceptó la liquidación sin hacer uso de las vías de impugnación con que contaba; y era ahora, “transcurridos más de cuatro años desde la liquidación del impuesto cuando la interesada insta su revisión de oficio, invocando la sentencia del Tribunal Supremo 339/2024, de 28 de febrero”.

Se recuerda en el Dictamen que, en efecto, la STC 59/2017, de 11 de mayo, había declarado inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL, pero con un alcance distinto, como explica el FJ 5.º de dicha sentencia:

- El artículo 110.4 LHL fue totalmente derogado, “al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica”.

- Sin embargo, los artículos 107.1 y 107.2.a) TRLHL debían reputarse inconstitucionales “únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica”. En otro caso, serían perfectamente válidos.

A partir de aquí, habría que aplicar las reglas generales de la carga de la prueba. Es decir, hay que responder a la pregunta de a quién corresponde probar la ausencia de plusvalía. Y para ello, resulta especialmente ilustrativa la STS 1163/2018, de 9 de julio, en cuyo FJ 5.º, apartado 1, deja meridianamente clara la doctrina de que “[c]orresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Y este extremo, no solo se infiere con carácter general del artículo 105.1 LGT, conforme al cual ‘quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo’, sino que también, y en el ámbito concreto que nos ocupa, ha sido puesto de relieve por el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 5 b) de la STC 59/2017, y admitido, incluso, por la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 (RCA 2672/2017)”.

Por esta razón el Consejo Consultivo da la razón al Ayuntamiento X, acogiendo al argumento de que “[l]a base fáctica del presente expediente revela que, la liquidación objeto de revisión ha sido emitida transcurridos más de dos años desde la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos del TRLHL, sin que la interesada en el momento de solicitar la liquidación del impuesto al Ayuntamiento acreditara o, simplemente, alegara la inexistencia de incremento de valor del bien transmitido”; y continúa afirmando que, “por el contrario, la interesada aceptó la liquidación expedida procediendo a su pago y no haciendo uso de las vías de impugnación ordinarias que contra dicho acto administrativo resultaban procedentes. Sin embargo, es transcurrido más de cuatro años desde la liquidación del impuesto cuando la interesada insta su revisión de oficio, invocando la sentencia del Tribunal Supremo 339/2024, de 28 de febrero, que reconoce el derecho de los contribuyentes a recuperar mediante la vía de nulidad de pleno derecho todo tipo de liquidación de plusvalía municipal, incluso en supuestos de liquidación firme”.

La conclusión que se expresa en los párrafos finales del apartado IV del Dictamen 126/2025, de 29 de mayo, es, por tanto, la siguiente (reproducimos literalmente la redacción, aunque reconozcamos que se nos antoja mejorable):

“En definitiva, a juicio de este Consejo, no resulta de conformidad a derecho la revisión de oficio de un acto administrativo firme fundamentado en actos propios de su destinataria al no haber alegado, tal y como le corresponde, un hecho que hubiera determinado una liquidación del impuesto diferente, siendo distinta la cuestión en caso de que se hubiera impugnado dicha liquidación en su momento por esta razón, pero desde luego, después de haberla consentido, y devenido en firme la liquidación, no se puede alegar como fundamento de una revisión el propio incumplimiento de la interesada sin faltar a la buena fe y a la equidad. Asimismo, procede destacar el contenido del artículo 115. 3 de la LPAC que dispone que ‘Los vicios y defectos que hagan anulable un acto no podrán ser alegados por quienes los hubieren causado’, lo que con mayor razón se debe predicar de la nulidad de pleno derecho.

La tesis contraria, supondría desnaturalizar el régimen jurídico de la revisión de oficio, pasando de un sistema extraordinario de revisión de actos firmes de naturaleza tributaria a una vía de revisión ordinaria cuyo plazo de ejercicio de la acción se encontraría abierto *sine die*, lo que permitiría subsanar la previa inacción de la persona interesada, que no utilizó en su momento el cauce adecuado para atacar aquel

acto con cuantos motivos de invalidez hubiera tenido por conveniente, planteamiento éste que, a criterio de este Consejo, rompe el equilibrio entre la seguridad jurídica y la legalidad que predica y fundamenta la institución jurídica de la revisión de oficio”.

Naturalmente, como su intervención resultaba preceptiva exclusivamente en el ámbito de la revisión, el Consejo nunca se pronunció por la viabilidad de la revocación que se pedía con carácter subsidiario. Sin embargo, por aplicación del artículo 110 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, la apreciación del excesivo lapso temporal que justificó la respuesta negativa a la nulidad sería, a nuestro juicio, extensible también a la revocación.