



**Ayuntamiento de Santa Marta de Tormes**  
**Plaza Mayor, 3**  
**37900 SANTA MARTA DE TORMES**  
**(Salamanca)**

**Asunto: Liquidación Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) / Disconformidad**

Ilmo. Sr. Alcalde:

De nuevo nos dirigimos a V.I. una vez recibido el informe solicitado en relación con el expediente que se tramita en esta Institución con el número **4058/2021**, referencia a la que rogamos haga mención en ulteriores contactos que llegue a tener con nosotros.

Como recordará, en el escrito de queja se hace alusión a que, *“Según la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1012-2015 que dictaminó inconstitucionales y nullos, los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la norma foral de 16/1989 del impuesto de incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana; en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor; constando que el precio de adquisición de la propiedad, 80.000 €, es mayor que su precio de venta final 50.000 €, igual ocurre con la cochera vendida cuya referencia catastral es: XXX, el día 06/10/2017, la cual había sido adquirida a título sucesorio en las fechas de la nuda propiedad de 1/4 parte indivisa por adjudicación de la herencia de su padre DON XXX, fallecido el día 12/12/2003, según consta en escritura otorgada ante notario DON XXX”,* con fecha 19 de junio de 2019, D. XXX, dirigió sendos escritos a ese Ayuntamiento solicitando la devolución de la liquidación del IVTM emitida el día 7/11/2017, con número de referencia XXX, por un importe de 480,65 euros, y de la liquidación del IVTM emitida el día 28/09/2018, con el número de referencia XXX, por un importe de 1.021,73 euros, sin que hasta el día de la fecha se haya recibido contestación a los mismos, ni devuelto cantidad alguna.

Iniciada la investigación oportuna, se le solicitó información en relación con las cuestiones planteadas en aquella.

En atención a dicha petición de información se remitió informe en el cual se hacía constar lo siguiente:



*«Con fecha 9 de julio de 2021, registro de entrada número 1805, se recibe escrito de queja remitido por la adjunta al Procurador del Común con referencia 4058/2021 en relación a las solicitudes de devolución presentadas por D. XXX en representación de D. XXX el 19 de junio de 2019, registros de entrada número XXX.*

#### **ANTECEDENTES DE HECHO.**

**PRIMERO.-** *En relación a la transmisión del inmueble con referencia catastral XXX situado en la cl XXX.*

*El 24 de octubre de 2017, D. XXX (gestor administrativo), presentó comunicación informativa de la transmisión, puesta de manifiesto ante la notaría D<sup>a</sup>. XXX el 6 de octubre de 2017 bajo su protocolo con número XXX, cumpliendo con lo dispuesto en el apartado 6 b) del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo, en relación con la obligación de comunicar al ayuntamiento la transmisión por parte de los adquirentes. Todo ello además en cumplimiento del artículo 254.5 de la Ley Hipotecaria a efectos de presentación del documento en el registro de la propiedad.*

*De la declaración tributaria resultó la liquidación número XXX con una cuota tributaria de 480,65€, que debidamente notificada el 15 de noviembre de 2017, se pagó a través de sucursal bancaria el 20 de noviembre de 2017. Sin que conste la interposición de recurso contra la liquidación tributaria.*

**SEGUNDO.-** *En relación a la transmisión del inmueble con referencia catastral XXX situado en la cl XXX.*

*El 6 de agosto de 2018 el notario D. XXX, a través de la plataforma de certificación notarial (ANCERT), comunicó la transmisión y puso a disposición de esta administración la copia electrónica de la escritura de transmisión otorgada ante él, el día 6 de agosto de 2018 con número de protocolo XXX.*

*El 28 de septiembre de 2018 se aprobó la liquidación tributaria XXX que se notificó al interesado el día 16 de octubre de 2018 y se pagó el 18 de octubre de 2018. Sin que conste la presentación de recurso contra la liquidación tributaria XXX.*

**TERCERO.-** *El 19 de junio de 2019, con registro de entrada 174, D. XXX en representación de D. XXX, presentó escrito solicitando la devolución de la cuota tributaria de la liquidación 239/2017 en virtud de la cuestión de inconstitucionalidad 1012-2015.*



**CUARTO.-** *El 19 de junio de 2019, con registro de entrada 175, D. XXX en representación de D. XXX, presentó escrito solicitando la devolución de la cuota tributaria de la liquidación XXX en virtud de la cuestión de inconstitucionalidad 1012-2015.*

**QUINTO.-** *El 23 de julio de 2020 con registro de entrada número XXX, D. XXX en representación de D. XXX presentó escrito adjuntando documentación, en relación a las solicitudes de devolución anteriormente presentadas, consistente en una resolución de la Agencia Tributaria en relación con el IRPP del 2017 por el que se estima parcialmente un recurso presentado, entre otros asuntos, por la ganancia/pérdida patrimonial del inmueble con referencia catastral XXX transmitido el 6 de octubre de 2017 y objeto de la solicitud de devolución de 19 de junio de 2019 (registro número XXX).*

**SEXTO.-** *Esta administración adoptó la decisión de suspender la tramitación de los expedientes de no sujeción y devolución, mientras se llevaba a cabo la modificación legislativa del impuesto, que permitiera establecer un procedimiento unánime y riguroso para la resolución de las solicitudes que se estaban presentando. Esta decisión fue avalada por Sentencias como la 00219/2018 del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 2 de Salamanca, que declara conforme a derecho el acuerdo de suspensión de tramitación en reclamación de devolución de ingresos del IIVTNU por no sujeción.*

*La modificación en el régimen legal del impuesto, a fecha de hoy, no se ha producido, pero se han ido dictando Sentencias de los diferentes tribunales que han fijado criterios interpretativos, como las Sentencias del Tribunal Supremo 1163/2018 de 9 de julio de 2018, 2973/2018 de 17 de julio de 2018, 1470/2020 de 10 de noviembre de 2020 o la Sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019 de 31 de octubre de 2019.*

**SEPTIMO.-** *Desde la fecha en que se dictó la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 de 11 de mayo, hasta la presentación de estas solicitudes de devolución, se habían presentado 141 solicitudes de reconocimiento de no sujeción, entre ellas 55 de devolución que, siguiendo la jurisprudencia existente y decididos los criterios de actuación por esta administración, se están resolviendo por orden de presentación en el registro municipal.*

*El volumen de solicitudes de no sujeción y devolución presentadas, cada una de ellas requiere un estudio pormenorizado y su posterior resolución, unido a que el resto de la actividad de la gestión tributaria no se ha detenido, ha motivado que exista demora en la tramitación de los expedientes objeto de este informe y su resolución.*



**OCTAVO.-** *No obstante, comprobada la documentación existente, no consta que las liquidaciones notificadas y pagadas fueran recurridas en tiempo y forma, adquiriendo por tanto firmeza (STC 126/2019, STS 333/2020 de 6 de marzo, STS 435/2020 de 18 de mayo, Sentencia 20/2021 de 26 de enero de 2021 del Juzgado de lo contencioso-administrativo nº2 de Salamanca).*

### **FUNDAMENTOS DE JURIDICOS**

*1.- La Sentencia 59/2017 de 11 de mayo de 2017 que se dictó sobre la cuestión de inconstitucionalidad planteada, en relación con el artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales ha recogido argumentos ya formulados por sentencias anteriores (SSTC 26/2017 y 37/2017) y antes del fallo, establece en su fundamento jurídico cinco, varias precisiones:*

*a) El impuesto sobre incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana no es, con carácter general y con su configuración actual, contrario al Texto Constitucional. Solamente lo es en aquellos supuestos que no presentan un aumento del valor del terreno en el momento de la transmisión. Por ello deben declararse inconstitucionales y nulos los artículos 107.1 y 107.2. a) de la Ley de Haciendas Locales, pero únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica.*

*b) Se extiende la declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión, al artículo 110.4 de la LRHL al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de la capacidad económica.*

*c) Una vez expulsados del ordenamiento jurídico los artículos 107.2 y 110.4 de la LHL en los términos señalados anteriormente, indica que la forma de determinar la existencia o no de un incremento de valor susceptible de ser sometido a tributación, corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.*

*Estas consideraciones llevan al Tribunal Constitucional a estimar la cuestión de inconstitucionalidad y declara que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la LHL son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor.*

*2.- La declaración de inconstitucionalidad por parte de la Sentencia del Tribunal Constitucional hizo necesaria su interpretación: alcance, contenido y efectos jurídicos.*



3.- *La declaración de inconstitucionalidad es “total” en el caso del artículo 110.4 del TRLHL por la que anula la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de incremento de valor, deja abierta la puerta para que el obligado tributario pueda demostrar que el terreno no ha experimentado un incremento de valor y por tanto no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria del IIVTNU.*

*Corresponde al obligado tributario, según interpretación del Tribunal Supremo de la Sentencia 59/2019 del TC, probar la inexistencia de incremento de valor y para ello podrá ofrecer cualquier medio de prueba que, al menos indiciariamente, permita apreciar que no existe plusvalía, como podría ser la comparación entre el valor de adquisición y el de transmisión puestos de manifiesto en las escrituras públicas, mediante prueba pericial o cualquier otro medio probatorio que considere oportuno (Ley General Tributaria) y deberá ser la Administración la que pruebe en contra de las pretensiones alegadas por el recurrente.*

*Si queda demostrada la inexistencia de incremento no procederá la liquidación del impuesto. En caso contrario se girará la liquidación correspondiente conforme a la regulación del impuesto contenida en el TRLHL.*

4.- *No obstante, la Sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019 ha precisado que “ por exigencia del principio de seguridad jurídica (art 9.3 CE) y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero y 73/217 de 8 de junio), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firma por haber sido impugnada en tiempo y forma, y por haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme”.*

*Siguiendo tal precisión y lo recogido en las Sentencias del Tribunal Supremo 333/2020 de 6 de marzo y 435/2020 de 18 de mayo, que en su fundamento de derecho quinto fija los criterios interpretativos de la propia sentencia dejando constancia que la declaración inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, en la medida en que puedan someter a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, no determina que las liquidaciones firmes del Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan adquirido firmeza en vía administrativa incurran en supuesto de nulidad de pleno derecho pues esos actos tributarios no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 de la Constitución referido a la capacidad económica no es un derecho fundamental de esa naturaleza.*



*Al hilo de lo anterior, es preciso añadir el criterio reiterado que se viene sosteniendo en los Juzgados de lo contencioso-administrativo (por ejemplo el del nº 2 de esta misma provincia) que sostiene el siguiente razonamiento:*

*Sentencia nº 20/2021 de 26 de enero de 2021.*

*“ ...*

*Para resolver la cuestión, como en numerosas sentencias se ha venido ya estableciendo por este Juzgado y el de igual clase de esta ciudad, la jurisprudencia es unánime en afirmar que no cabe la impugnación de una liquidación firme y consentida, ni la pretensión de devolución de la cuota ingresada cuando el ingreso se ha producido en virtud de un acto o liquidación que sean firmes y consentidos, por cuanto la firmeza excluye cualquier pretensión de impugnación o devolución, incluso cuando aquellos actos se hubieran dictado en aplicación de una norma anulada, tal y como ha declarado el Tribunal Constitucional en la sentencia de 20 de febrero de 1989.*

*En este mismo sentido se pronuncia la STS- Sala Tercera- de fecha 18/5/20, estableciendo que la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 no determina que las liquidaciones formes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en las letras a), e), f) y g) del artículo 217.1 de la vigente Ley General Tributaria, pues aquellos actos tributarios no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, todas vez que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica) no es un derecho fundamental de esa naturaleza”.*

*En resumen, la tramitación de las solicitudes de devolución y no sujeción al Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, se están resolviendo siguiendo el orden cronológico de presentación.*

*No obstante cabe anticipar que, siguiendo la jurisprudencia mencionada en este informe, no procede la impugnación de una liquidación firme y consentida ni la pretensión de devolución de las cuotas ingresadas por las liquidaciones 2015-13 y 2015-14 del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.»*

A la vista de lo informado y acreditado en el expediente, procedemos a formular las siguientes consideraciones para fundamentar jurídicamente el contenido de la presente Resolución.

Como primera cuestión, cabe señalar que ha quedado acreditado que se trata de sendas liquidaciones del IIVTNU notificadas al contribuyente los días 15 de noviembre



de 2017 y 16 de octubre de 2018, que adquirieron firmeza al no interponerse recurso alguno contra las mismas, siendo abonadas la primera el 20 de noviembre de 2017 y la segunda el 18 de octubre de 2018, es decir, estamos en presencia de actos administrativos de liquidación que han devenido firmes, por haber sido consentidos.

Al llegar a este punto, de los expedientes remitidos a esta Institución se puede concluir que cuando se realizó la comunicación al Ayuntamiento para dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 110.6 letra b) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, en orden a practicar la liquidación procedente del IIVTNU, el sujeto pasivo no aportó ningún medio de prueba para acreditar que se había producido una minusvalía en la venta de los inmuebles de su titularidad, sino que esto se realizó cuando presentó la solicitud de ingresos indebidos.

Al respecto conviene decir que la Sentencia del TC 59/2017, de 11 de mayo, declaró que los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4, todos ellos del TRLRHL, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor de los terrenos de naturaleza urbana, remitiendo al legislador a fin de modificar en dicho sentido el texto legal que los contiene.

La anterior situación originó una prolija y variada jurisprudencia sobre la materia que dio lugar a una creciente inseguridad jurídica, circunstancia solventada en cierta medida por la Sentencia del Tribunal Supremo número 1163/2018, de 9 de julio de 2018, que fijó los siguientes criterios interpretativos sobre los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLRHL a la luz de la STC 59/2017:

*“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). En relación con este último supuesto, esta Sala es consciente de que pudieran darse casos en los que la plusvalía realmente obtenida por el obligado tributario fuera tan escasa que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL pudiera suscitar dudas desde la perspectiva del artículo 31.1 CE. La cuestión, sin embargo, no se nos ha planteado aún y tampoco ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017.*

*Esto sentado, debemos resolver a continuación las cuestiones de (a) a quién corresponde la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía, (b) qué medios probatorios resultan idóneos para llevarla a efecto y (c) si este último extremo cuenta en la actualidad, y hasta tanto se produzca la intervención legislativa que reclama la STC 59/2017 en su FJ 5 c), con la debida cobertura legal, tal y como reclaman los principios de seguridad jurídica ( artículo 9.3 CE ) y reserva de ley tributaria ( artículos 31.3 y 133.1 CE ). Pues bien, en relación con los dos primeros interrogantes queremos dejar claro que:*

*1.- Corresponde al obligado tributario probarla inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Y este extremo, no solo se infiere con carácter general del artículo 105.1 LGT , conforme al cual «quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo», sino que también, y en el ámbito concreto que nos ocupa, ha sido puesto de relieve por el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 5 b) de la STC 59/2017, y admitido, incluso, por la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 (RCA 2672/2017). En el FJ 5 b) de la STC 59/2017 concluye, concretamente, el máximo intérprete de la Constitución, que «debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7 , y 37/2017 , FJ 5)”.», precisión esta última de la que se infiere inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía. Y esta premisa ha sido admitida también en la cuestión casacional que, con posterioridad al pronunciamiento del Tribunal Constitucional, fijó la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 , citado, en el que, presuponiendo que pesaba “sobre el legalmente considerado como sujeto pasivo la carga de acreditar la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del IIVTNU”, consideró que tenía interés casacional objetivo la determinación de los medios concretos de prueba que debían emplearse para acreditar la concurrencia de esta última circunstancia.*



2.- Para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo (a) ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas [cuyo valor probatorio sería equivalente al que atribuimos a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en los fundamentos de derecho 3.4 de nuestras sentencias de 23 de mayo de 2018 (RRCA núms. 1880/2017 y 4202/2017), de 5 de junio de 2018 (RRCA núms. 1881/2017 y 2867/2017) y de 13 de junio de 2018 (RCA núm. 2232/2017)]; (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU. Precisamente -nos interesa subrayarlo-, fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 para asumir -sin oponer reparo alguno- que, en los supuestos de hecho examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía.

3.- Aportada -según hemos dicho, por cualquier medio- por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía.

Contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente, el obligado tributario dispondrá de los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial. En la vía contencioso- administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 LJCA y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 LJCA, de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

La resolución judicial recurrida en casación ha interpretado, pues, de manera correcta el ordenamiento jurídico al considerar que la STC 59/2017 permite no acceder a la rectificación de las autoliquidaciones del IIVTNU y, por tanto, a la devolución de los ingresos efectuados por dicho concepto, en aquellos casos en los que no se acredita por el obligado tributario la inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, supuestos en los que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL resultan plenamente constitucionales y, por consiguiente, los ingresos realizados por el contribuyente, debidos”.



Para finalizar el alto Tribunal, procede a fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales:

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

*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 «impide 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”.*

La citada resolución judicial ha interpretado que la STC 59/2017 permite no acceder a la rectificación de las liquidaciones del IIVTNU y, por tanto, a la devolución de los ingresos efectuados por dicho concepto, en aquellos casos en los que no se acreditó por el obligado tributario la inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, supuestos en los que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL resultan plenamente aplicables y, por consiguiente, los ingresos realizados por el contribuyente, debidos.

Por otra parte no es discutible ni interpretable lo que establece la citada STS de 6 de marzo, número 333/2020, cuando en su fundamento jurídico QUINTO dice:

*“Fijación de la doctrina de interés casacional.*

*En consecuencia, procede fijar la doctrina de interés casacional respecto a la segunda de las cuestiones planteadas, y en tal sentido hemos de afirmar que en un caso como el examinado, en que existió un incremento de valor del terreno que determinó el*



*devengo del IIVTNU, las declaraciones de inconstitucionalidad del art. 107.4 TRLHL efectuadas en las sentencias del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, y 126/2019, de 31 de octubre, no permiten revisar en favor del obligado tributario actos administrativos de liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que hayan quedado firmes por haber sido consentidos al tiempo de la publicación de tales sentencias. En todo caso la revisión de estas liquidaciones firmes queda excluida por la propia limitación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que contiene la STC 126/2019, de 31 de octubre”.*

En definitiva, se trata se trata de actos que han adquirido firmeza en vía administrativa al no incurrir en el supuesto de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217.1 a) de la vigente Ley General Tributaria, por no lesionar derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica) no es un derecho fundamental de esa naturaleza, ni en el contemplado en el apartado g) del mismo artículo, dado que “*No existe ningún precepto expreso, contenido en una norma con rango de ley, que tipifique o establezca que la nulidad -por inconstitucionalidad- de un precepto legal (como lo sería, en el caso, el artículo 107 de la Ley de Haciendas Locales, a tenor del cual se dictó un acto administrativo -en el supuesto analizado, la liquidación del tributo) determine la nulidad de éste cuando el mismo ha ganado firmeza en vía administrativa*”, todo ello en aplicación de la Jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo en las sentencias 435/2020, 436/2020 y 454/2020 de 18 de mayo de 2020, que también determinan que «*En el régimen que -tras la declaración de inconstitucionalidad derivada de la STC 59/2017- resulta aplicable, la actual Ley General Tributaria (artículo 221.3, ya citado) es de una precisión extraordinaria: la devolución de ingresos indebidos solo podrá realizarse “instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos el artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley”*».

A mayor abundamiento, conviene recordar que la STC 126/2019, de 31 de octubre, ya estableció en su fundamento jurídico 5º, lo siguiente “*Ha de añadirse una precisión sobre el alcance concreto del fallo. Por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme*”.



En el mismo sentido, la reciente STC de 26 de octubre de 2021 concluye “(...) *no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha*”.

En virtud de todo lo precedente, cabe deducir que las declaraciones de inconstitucionalidad efectuadas en las sentencias del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, 126/2019, de 31 de octubre, y la reciente de fecha 26 de octubre de 2021, no permiten revisar en favor del obligado tributario actos administrativos de liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que hayan devenido firmes por haber sido consentidos, y que por tanto no procede la devolución de ingresos indebidos solicitada, por lo que, en cuanto al fondo del asunto planteado en esta queja, debemos compartir los argumentos expuestos en el informe emitido por esa Entidad local, en el sentido de que *“siguiendo la jurisprudencia mencionada en este informe, no procede la impugnación de una liquidación firme y consentida ni la pretensión de devolución de las cuotas ingresadas por las liquidaciones 2015-13 y 2015-14 del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”*.

No obstante todo lo anterior, más allá de lo indicado, desde un punto de vista formal no ha quedado acreditado en el expediente de queja que el Ayuntamiento de Santa Marta de Tormes haya dado respuesta a los escritos presentados por D. XXX en el registro de esa Entidad.

La garantía de una respuesta efectiva al ciudadano deriva de la propia Constitución Española -artículo 103.1 y 105- y forma parte del derecho de la ciudadanía a una buena administración, que configura el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, introducida por el Tratado de Lisboa.

Dentro de este derecho a la buena administración, podríamos mencionar el deber de responder de forma expresa a cada una de las cuestiones planteadas.

Debemos recordar, además, la obligación de las Administraciones públicas de dar respuesta expresa a cuantas solicitudes formulen los administrados, recogida en el artículo 21 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y, específicamente, en el ámbito tributario, los artículos



103 y 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que vuelven a establecer que la Administración está obligada a resolver de forma expresa todas las cuestiones que se le planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución.

En efecto, el artículo 103.1 establece que:

*“La Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa”.*

Y el artículo 104.1 dispone que:

*“El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.*

*El plazo se contará: a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.*

*b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación.*

*Queda excluido de lo dispuesto en este apartado el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro”.*

La legalidad vigente exige resolver y notificar en el plazo establecido, es decir, **siempre de forma expresa**, máxime cuando ya no existe la desestimación tácita, dado que la falta de resolución no se contempla propiamente como forma de terminar el procedimiento administrativo, pues conforme establece el 24 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas:

*«1. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, sin perjuicio de la resolución que la Administración debe dictar en la forma prevista en el apartado 3 de este artículo, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa, legitima al interesado o interesados para entenderla estimada por silencio administrativo...»*



2. *La estimación por silencio administrativo tiene a todos los efectos la consideración de acto administrativo finalizador del procedimiento. La desestimación por silencio administrativo tiene los solos efectos de permitir a los interesados la interposición del recurso administrativo o contencioso-administrativo que resulte procedente.*

3. *La obligación de dictar resolución expresa a que se refiere el apartado primero del artículo 21 se sujetará al siguiente régimen: a) En los casos de estimación por silencio administrativo, la resolución expresa posterior a la producción del acto sólo podrá dictarse de ser confirmatoria del mismo. b) En los casos de desestimación por silencio administrativo, la resolución expresa posterior al vencimiento del plazo se adoptará por la Administración sin vinculación alguna al sentido del silencio».*

Como señala el Defensor del Pueblo, en su Resolución de 06/08/2019, “con independencia de que el silencio administrativo tenga sentido negativo en materia tributaria (...) cabe recordar a ese Ayuntamiento que se mantiene la obligación legal de responder expresamente todos los recursos, reclamaciones y solicitudes que se hayan presentado”.

También parece necesario recordar que la reclamación presentada lleva más de dos años sin haber obtenido respuesta, y que el Ayuntamiento de Santa Marta de Tormes debió dar contestación de forma expresa, por escrito, a D. XXX.

Es evidente, pues, que ha transcurrido el plazo de que dispone ese Ayuntamiento para resolver expresamente la reclamación presentada, de conformidad con lo previsto en los artículos 103 y 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y que, por ello, debió dar respuesta a la misma por escrito en tiempo y forma, respetando las previsiones legales, suponiendo su omisión un incumplimiento de sus obligaciones como administración pública.

En virtud de todo lo expuesto, y al amparo de las facultades conferidas por el Estatuto de Autonomía de Castilla y León y por la Ley 2/1994, de 9 de marzo, del Procurador del Común, consideramos oportuno formular la siguiente **Resolución**:

**- Que por el Ayuntamiento de Santa Marta de Tormes se proceda, con la máxima prontitud, a dictar resolución expresa y notificarla en los procedimientos instados por el interesado, conforme a los artículos 103 y 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.**

Esta es nuestra resolución y así se la hacemos saber, con el ruego de que nos comunique de forma motivada la aceptación o no aceptación de la misma en el plazo de



PROCURADOR DEL COMÚN  
DE CASTILLA Y LEÓN

dos meses, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19.2 de la Ley Reguladora de la Institución.

Una vez realizadas las comunicaciones oportunas, se acuerda publicar la presente Resolución en la página web de esta Institución, previa disociación de los datos de carácter personal que contuviera.

Pendiente de sus noticias, reciba un cordial saludo.

Atentamente,

EL PROCURADOR DEL COMÚN

Tomás Quintana López