



**Excmo. Ayuntamiento de Palencia**  
**Ilmo. Sr. Alcalde**  
**Plaza Mayor, 1**  
**34071 PALENCIA**

**Asunto: Liquidación plusvalía municipal / disconformidad**

Ilmo. Sr.:

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 **971/2022**, referencia a la que rogamos haga mención en ulteriores contactos que llegue a tener con nosotros.

Como recordará, en la queja era se hace alusión a que por D<sup>a</sup> XXX, se había solicitado la rectificación de una autoliquidación practicada relativa al Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), y la subsiguiente devolución de ingresos indebidos, que se realizaron como consecuencia de la transmisión de un bien inmueble sito en la C/ XXX.

Según manifestaciones del autor de la queja, dicha solicitud fue desestimada por esa Entidad local, a pesar de que no se había producido ganancia alguna como consecuencia de la enajenación efectuada.

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:

*“Al respecto procede aclarar, en primer lugar, que pese a que la interesada, en su queja ante el Procurador del Común, manifiesta que solicitó la rectificación de la autoliquidación practicada por la misma en concepto de IIVTNU, y la devolución de ingresos indebidos, lo cierto es que lo que la misma presentó mediante escrito de fecha 28 de noviembre de 2018 (Nº Reg. Entrada XXX) fue un recurso de reposición frente a la liquidación tributaria nº XXX, aprobada por Resolución nº XXX, de 15 de octubre de 2018, del Concejal Delegado del Área de Hacienda, como en el propio escrito lo definió expresamente y queda debidamente en el expediente administrativo tramitado al efecto (Exp. XXX).*”



*Dicho recurso fue inadmitido por extemporáneo mediante Resolución nº XXX, de 17 de noviembre de 2021, notificada el 29 de noviembre de 2022, dado que la Resolución impugnada le había sido fehacientemente notificada con fecha 27 de octubre de 2018, pese a que la recurrente, intencionadamente, refería en su escrito de interposición del recurso que le fue notificada el 29 de octubre de 2018.*

*En la notificación de dicha Resolución ya se le informaba oportunamente que contra la misma podía interponer recurso contencioso administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Palencia, en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente a la notificación (el cual no interpuso), y sin perjuicio de que pudiera ejercitar cualquier otro recurso que estimara pertinente.*

*En virtud de ello la interesada presentó con fecha 10 de diciembre de 2021 (Nº Reg. Entrada XXX) recurso extraordinario de revisión, el cual fue mediante Resolución nº XXX, de 22 de abril de 2022, notificada el 27 de abril de 2022, por considerar que no concurría ninguna de las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 244 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en aplicación de lo dispuesto en el apartado 3 de dicho precepto.*

*Nuevamente, en la notificación de dicha Resolución se le informó oportunamente que contra la misma podía interponer recurso contencioso administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Palencia, en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente a la notificación (a fecha del presente tampoco existe constancia de que lo haya presentado), y sin perjuicio de que pudiera ejercitar cualquier otro recurso que estimara pertinente.*

*No obstante ello, con fecha 24 de mayo de 2022 (Nº Reg. Entrada XXX) ha presentado un nuevo escrito insistiendo en su pretensión inicial, esto es, planteando nuevamente una devolución de ingresos indebidos en un asunto que ya está resuelto mediante Resolución no recurrida en plazo y que ha devenido en acto firme y consentido, el cual a fecha del presente no ha sido tramitado.*

*En definitiva, tanto el recurso de reposición inicialmente presentado, como el posterior recurso extraordinario de revisión presentado han sido debidamente tramitados, resueltos y notificados.*

*Asimismo, se informa que se procede a asociar al presente expediente los expedientes que recogen la documentación de los escritos y actuaciones administrativas a que se ha hecho referencia a fin de que se pueda disponer de toda la información al respecto y, remitir, si así se estima oportuno, al Procurador del Común.*

*Del mismo modo, y en cumplimiento de lo solicitado, se adjunta copia de la Ordenanza Fiscal vigente en el momento de aprobarse la liquidación tributaria de que*



*trae origen el expediente, así como la vigente, una vez llevada a cabo la tramitación oportuna para su modificación y adaptación al Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, publicado en el BOE nº 268, de 9 de noviembre de 2021”.*

Posteriormente se solicitó ampliación de la información remitida, pues en nuestra petición inicial se había solicitado una copia íntegra de la documentación relativa a la autoliquidación realizada por esa Entidad local del IIVTNU, la cual no constaba en el dossier enviado.

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, partiendo de los antecedentes que a continuación se resumen:

1º.- Con fecha 4 de abril de 2018 se produce la transmisión de la vivienda sita en la ciudad de Palencia, en la C/ XXX.

2º.- En fecha 15 de octubre de 2018, por Resolución XXX del Concejal Delegado del Área de Hacienda, se aprueba la liquidación tributaria correspondiente al IIVTNU del inmueble arriba indicado, por un importe de XXX euros, siendo notificada al contribuyente el día 27 de octubre del mismo año.

3º.- En el expediente tramitado para la liquidación del impuesto queda acreditado:

- Que dicho inmueble había sido adquirido, mediante escritura pública de compraventa formalizada el día XXX, por el precio de 141.237,84 euros.

- Que el día XXX se vendió, también a través del otorgamiento de la correspondiente escritura pública, por la cantidad de 140.000,00 euros.

4º.- Resulta, pues, que se ha producido una minusvalía que asciende a la cantidad de 1.237,84 euros.

5º.- No consta que las valoraciones presentadas por el contribuyente fueran en algún momento objeto de controversia o comprobación alguna por ese Ayuntamiento.

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 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). 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 inexpresiva 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 conclusión, la citada resolución judicial ha interpretado que la STC 59/2017, en sentido siguiente: ***“(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);”**

Resulta así que la liquidación practicada a que se refiere la queja nunca debió realizarse, por carecer de sustento jurídico, al haber acreditado el contribuyente que no había existido incremento de valor, pues los artículos 107.2.1, 107.2.a) del TRLRHL, como ya se ha indicado, solamente *“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”*.

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 XXX se proceda a revocar, en base a los razonamientos expuestos en el cuerpo de este escrito, y por razones de legalidad, la liquidación practicada del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana correspondiente a la compraventa del bien inmueble sito en la C/ XXX, acordando la devolución a la contribuyente de la cantidad que resulte procedente, incrementada con los intereses legales que correspondan.**

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 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