



Excmo. Ayuntamiento de Benavente
Ilma. Sra. Alcaldesa
Avenida El Ferial, 92
49600 BENAVENTE
(Zamora)

Asunto: IIVTNU / Solicitud devolución pagos indebidos / Falta de respuesta

Ilma. Sra.:

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 **1276/2022**, referencia a la que rogamos haga mención en ulteriores contactos que llegue a tener con nosotros.

Como recordará, en la queja se hacía alusión a que por D. XXX, *“En noviembre de 2020 se pagó ante el Ayto. de Benavente la plusvalía municipal sobre el incremento de bienes urbanos por la venta de tres fincas (un piso y dos garajes) a pesar de que en la realidad no hubo tal plusvalía si no minusvalía real. En marzo de 2022 tras las diferentes sentencias al respecto, y en particular la del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017, y disponer ya de la declaración de la renta de 2020, donde se comprueba la minusvalía de cada finca, se presenta ante la sede electrónica del Ayto. de Benavente escrito para la devolución (...) del impuesto (...)”*.

Según manifestaciones del autor de la queja, *“El Ayto. hasta la fecha no ha respondido, en lo que parece un abuso de silencio administrativo, ya que para un ciudadano corriente no es posible por el coste de abogado y procurador acudir a la vía contencioso administrativa para una deuda como esta de 403 euros”*

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 una copia del expediente tramitado.

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:



Primero.- Por D. XXX, se presentaron ante ese Ayuntamiento **tres autoliquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de naturaleza urbana** (un piso y dos garajes), siendo abonado su importe “a pesar de que en la realidad no hubo tal plusvalía si no minusvalía real”.

Segundo.- El día XXX “tras las diferentes sentencias al respecto, y en particular la del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017, y disponer ya de la declaración de la renta de 2020, donde se comprueba la minusvalía de cada finca, se presenta ante la sede electrónica del Ayto. de Benavente escrito para la devolución (...) del impuesto (...)”.

Tercero.- Por Decreto nº XXX, emitido por el Sr. Concejal de Urbanismo del Ayuntamiento, se acuerda “**desestimar por** las causas expuestas en la consideración segunda del INFORME DE TESORERIA (**autoliquidación consolidada según criterio judicial**) el recurso interpuesto por D. XXX interesando la rectificación de **las tres autoliquidaciones de controversia**”, siendo notificado el día 20 de agosto de 2022.

Dentro de las consideraciones jurídicas y de hecho a que se refiere el citado Decreto, en la segunda, se indica lo siguiente:

«2ª- Posibilidad de revisión o rectificación.

De acuerdo con el art 120.3 LGT, cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podía instar la rectificación de dicha autoliquidación.

El Tribunal Constitucional, en su sentencia del pasado 26 de octubre de 2021, declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del TRLRHL. Se pone fin con esta sentencia al sistema objetivo de cálculo de la base imponible del IIVTNU. Considera el máximo intérprete constitucional que “el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y por tanto, al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art 31.1 CE)”.

No obstante lo anterior, esta sentencia fija expresamente el alcance de sus efectos y las posibilidades de revisión o rectificación administrativas:

“(...) 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”.

La solicitud de rectificación de las autoliquidaciones que nos ocupa se presentó el 15/03/2022, o sea, que estamos en un caso que trata de autoliquidaciones cuya rectificación no se solicitó con anterioridad al 26/10/2021, que es la fecha de la STC referida.»

Sobre el objeto de la queja debemos indicar en primer lugar que las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.

De conformidad con lo previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), el obligado tributario podrá rectificar una autoliquidación, únicamente cuando considere que la misma le ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos. En ese sentido, se podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regula reglamentariamente a través del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

El procedimiento para llevar a cabo la rectificación de una autoliquidación, consta de tres etapas: inicio, tramitación y terminación.

La fase de inicio, comienza con la respectiva solicitud de rectificación de autoliquidación, la cual se dirigirá al órgano competente de acuerdo con la normativa de organización específica. **Esta solicitud sólo se podrá realizar antes de que haya prescrito** el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o **el derecho a solicitar la devolución correspondiente** y deberá acompañarse de la documentación en que se basa la solicitud de rectificación y los justificantes, en su caso, del ingreso efectuado por el obligado tributario (artículo 126 del Real Decreto 1065/2007).

Conforme a los artículos 66.c), 67.1 y 68.3 de la LGT, la devolución de ingresos indebidos habrá de solicitarse en el plazo de cuatro años contados desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación del tributo concernido; dicho plazo de prescripción se interrumpe por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase que sean.



Durante la tramitación se han de comprobar las circunstancias que determinarán la procedencia o no de la rectificación de la autoliquidación. Se finalizará con una resolución en la cual se acuerde o deniegue la rectificación.

Es decir, si el contribuyente ha ingresado de más podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación presentada antes de que transcurran cuatro años desde que finalizó el plazo establecido para presentar la misma, cuestión que en este caso se cumple.

Llegados a este punto debemos examinar si los fundamentos jurídicos empleados por esa Administración en la consideración segunda del Decreto nº XXX, *ut supra transcrito*, que llevaron a la desestimación de la solicitud presentada por considerar que se trataba de una “*autoliquidación consolidada según criterio jurisprudencial*”, debido el hecho de que no había sido solicitada con anterioridad al 26 de octubre de 2021, son ajustados a derecho.

Pues bien, dicha aseveración debe ser objeto de matización.

Si bien es cierto lo que afirma el Ayuntamiento acerca de lo que establece la STC 182/2021, de 26 de octubre, cuando en su FJ 6 determina el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad, debemos precisar que lo hace con la siguiente precisión, que ha sido obviada por esa Administración; a saber: “***no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia (...) (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha*”.**

Si examinamos el contenido del escrito por el que se solicita la rectificación de la autoliquidación, observamos que en el mismo se invoca la STC 59/2017, de 11 de mayo. Conviene recordar que esta Sentencia declaró que los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4, todos ellos del TRLRHL, son inconstitucionales y nulos cuando someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor de los terrenos de naturaleza urbana al momento de la transmisión.

La anterior declaración originó una prolija y variada jurisprudencia sobre la materia que dio lugar a una creciente inseguridad jurídica, circunstancia solventada 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)”***

A mayor abundamiento, el propio Tribunal Supremo en la Sentencia 949/2023, de 10 de julio, dictada para resolver,

“2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:



Determinar los efectos de la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, dictada el 26 de octubre de 2021, en relación con las liquidaciones que, a pesar de no haber adquirido firmeza, a esta fecha no habían sido impugnadas.

Precisar si ha de estarse a la fecha del dictado o de la publicación de la citada sentencia para discernir si se trata una situación consolidada o no y si procede su impugnación con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad que realiza.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, tras la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021, y el artículo 38.Uno de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA”.

Ha procedido a fijar la siguiente doctrina jurisprudencial:

“Como conclusión de todo lo expuesto establecemos como doctrina jurisprudencial que, de conformidad con lo dispuesto en la STC 182/2021, de 26 de octubre, las liquidaciones provisionales o definitivas por Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse dicha sentencia, 26 de octubre de 2021, no podrán ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma, al igual que tampoco podrá solicitarse con ese fundamento la rectificación, ex art. 120.3 LGT, de autoliquidaciones respecto a las que aun no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la STC 26 de octubre de 2021.

Sin embargo, sí será posible impugnar dentro de los plazos establecidos para los distintos recursos administrativos, y el recurso contencioso-administrativo, tanto las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieran alcanzado firmeza al tiempo de dictarse la sentencia, como solicitar la rectificación de autoliquidaciones ex art. 120.3 LGT, dentro del plazo establecido para ello, con base en otros fundamentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre.

Así, entre otros, con fundamento en las previas sentencias del Tribunal Constitucional que declararon la inconstitucionalidad de las normas del IIVTNU en cuanto sometían a gravamen inexcusablemente situaciones inexpresivas de incremento de valor (entre otras STC 59/2017) o cuando la cuota tributaria alcanza confiscatorio (STS 126/2019) al igual que por cualquier otro motivo de impugnación, distinto de la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021”.



En suma, la rectificación que había sido solicitada de la autoliquidación practicada no se fundamentaba en la STC 182/2021, de 26 de octubre, invocada por esa Entidad Local para su desestimación, sino en la anterior, STC 59/2017, de 11 de mayo, razón por la que no cabía su aplicación en el caso de la petición formulada objeto de esta queja, existiendo un error patente que, además, constituye su soporte único o básico

Resulta, pues, que la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por el Sr. XXX debió ser estimada, por carecer de sustento jurídico su denegación, al haberse acreditado que no había existido incremento de valor de los terrenos al momento de realizarse la transmisión con la aportación por el contribuyente, junto a la solicitud, del valor que había sido declarado por él mismo en su declaración de la renta de las personas físicas del ejercicio de 2020, documento oficial sobre el que no consta que hubiera sido objeto de controversia o corrección por la Administración.

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:**

ÚNICA: Que por el Ayuntamiento de Benavente se proceda a revocar, en base a los razonamientos expuestos en el cuerpo de este escrito, por razones de legalidad, y en aplicación de la jurisprudencia fijada por el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 59/2017, y por el Tribunal Supremo, en su Sentencia 949/2023, el Decreto nº XXX, emitido por el Sr. Concejal de Urbanismo del Ayuntamiento, por el que acordó “desestimar, por las causas expuestas en la consideración segunda del INFORME DE TESORERIA (autoliquidación consolidada según criterio judicial), el recurso interpuesto por D. XXX interesando la rectificación de las tres autoliquidaciones de controversia”, debiendo proceder a la devolución de los ingresos indebidos reclamados, incrementados con los intereses legales que corresponda.

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