



**Excmo. Ayuntamiento de XXX**  
**Ilmo. Sr. Alcalde**  
**XXX**  
**(Valladolid)**

**Asunto: Devolución cantidad dineraria ingresada en concepto de Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (plusvalía)**

Ilmo. Sr.:

De nuevo nos dirigimos a V.I. en relación con el expediente que se tramita en esta Institución con el número **1704/2022**, 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, con fecha 18 de enero de 2018, se había presentado un recurso de reposición contra la liquidación girada por esa Entidad local por el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del inmueble con referencia catastral XXX.

Según manifestaciones del autor de la queja, hasta la fecha no se ha recibido contestación al mismo.

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

Sin embargo, pese a haber reiterado nuestra solicitud de información inicial (que tuvo lugar con fecha 28/10/2022 hasta en tres ocasiones (14/12/2022, 12/01/2023 y 13/02/2023), no ha sido posible obtener una respuesta a la misma.

El artículo 3.1 de la Ley 2/1994 de 9 de marzo, establece la obligación de todos los órganos y entes sujetos a la supervisión del Procurador del Común de auxiliarle en sus investigaciones, obligación en la que insiste el artículo 16 de la misma Ley. Ese Ayuntamiento ha incumplido este mandato al dejar de atender la solicitud de información y sus tres reiteraciones, motivo por el cual se ha acordado hacer pública la no colaboración en relación con el presente expediente en el informe anual que se presentará en las Cortes de Castilla y León y mantener su inclusión en el Registro de Administraciones y Entidades no colaboradoras con el Procurador del Común.



Sin perjuicio de lo anterior y a la vista de la información de la que disponemos, hemos estimado oportuno formular las siguientes consideraciones para fundamentar jurídicamente el contenido de la presente Resolución.

Desde un punto de vista formal, no queda acreditado en el expediente de queja que el Ayuntamiento de XXX haya dado respuesta al recurso de reposición presentada por D. XXX, en fecha 18 de enero de 2018.

Pues bien, 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, que la obligación de las Administraciones públicas de dar respuesta expresa a cuantas solicitudes formulen los administrados aparece recogida en el artículo 21 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP).

Con referencia al ámbito local, el Artículo 69 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL), señala que *“las Corporaciones locales facilitarán la más amplia información sobre su actividad y la participación de todos los ciudadanos en la vida local”*; y el Artículo 231.1 del Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales (ROF) establece que *“las solicitudes que dirijan los vecinos a cualquier órgano del Ayuntamiento en petición de aclaraciones o actuaciones municipales, se cursarán necesariamente por escrito y serán contestadas en los términos previstos en la legislación sobre procedimiento administrativo”*.

Específicamente, en el ámbito tributario, los artículos 103 y 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), 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”.*

Por otra parte, y en los que se refiere al sistema de recursos en materia tributaria de las entidades locales, la disposición que ha de tomarse como punto de partida es la prevista en el artículo 108 de la LRBRL, que establece que *“contra los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales, y de los restantes ingresos de Derecho Público de las entidades locales, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias, se formulará el recurso de reposición específicamente previsto a tal efecto en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Dicho recurso tendrá carácter potestativo en los municipios a que se refiere el título X de esta Ley”*. Alude, por tanto, al artículo 14.2 del 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 (TRLHL), que establece al efecto que *“Contra los actos de aplicación y efectividad de los tributos y restantes ingresos de derecho público de las entidades locales, sólo podrá interponerse el recurso de reposición que a continuación se regula”*, añadiendo a continuación que *“El recurso será resuelto en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de su presentación”*, entendiéndose desestimado cuando no haya recaído resolución en plazo, y que *“La denegación presunta no exime de la obligación de resolver el recurso”*.

Así pues, 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, conforme establece el 24 de la LPACAP.

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”.*

Conviene en este punto traer a colación lo que señala el Tribunal Supremo (STS de 18 de diciembre de 2019), cuando establece que:

*“Procede reiterar como doctrina de interés casacional la que declaramos en nuestra sentencia de 5 de diciembre de 2017, cit., reafirmando que **del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva**. No se trata, por tanto, de una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva y, **en lo que ahora interesa sobre todo, a una resolución administrativa en plazo razonable**”.*

A mayor abundamiento, debemos recordar que los principios de celeridad y eficacia deben presidir la actuación de toda Administración pública y son aplicables como rectores de su actividad, y así se contempla en el ya citado artículo 103 de la Constitución española, así como también en el preámbulo de la LPACAP y, con carácter normativo pleno, en el artículo 71. Principios ambos que coadyuvan al cumplimiento del deber de resolver (y notificar la resolución).

Esa falta de respuesta de la Administración, por lo tanto, constituye una anomalía que puede afectar a la seguridad jurídica en las relaciones entre la Administración y los particulares, siendo, además, contraria al correcto funcionamiento de la Administración prescrito por la Ley. La Administración no puede optar entre resolver en forma expresa o dejar de hacerlo; ni, en consecuencia, puede ampararse en la técnica del silencio administrativo para incumplir su deber de resolver.

Es más, la resolución que finalice el procedimiento debe decidir todas las cuestiones planteadas por los interesados y las que se deriven del procedimiento, debe ser congruente con las peticiones de los reclamantes e indicar los recursos procedentes; así lo establece con carácter general para todos los procedimientos el artículo 88.3 de la citada Ley 39/2015; en el entendido de que el conocimiento de la fundamentación de las resoluciones administrativas constituye un presupuesto inexcusable para una adecuada defensa de los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos.

Más aún, la falta de respuesta de las Administraciones e, incluso, el retraso en emitirla, perjudican no solo a los interesados en cada uno de los expedientes, sino que afectan a la ciudadanía en general, al generar un estado de opinión que merma la confianza ciudadana en el correcto funcionamiento del conjunto de las Administraciones públicas; sin que la figura del silencio administrativo negativo y, con ella, la apertura de



la vía de recurso, aunque pueda ser utilizada como última *ratio*, desde luego no es una solución aceptable pues limita las posibilidades de defensa frente a la desestimación al ofrecer los motivos en que esta se basa.

Con referencia al derecho a obtener una resolución expresa en plazo, la STS (Recurso nº 6950/2018) del 18 de mayo de 2020, realiza las siguientes e importantes precisiones:

*“Tal principio reclama, más allá de ese cumplimiento estricto del procedimiento, la plena efectividad de las garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente y ordena a los responsables de gestionar el sistema impositivo (en nuestro caso), es decir, a la propia Administración Tributaria, **observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad** y la de garantizar la necesaria protección jurídica de los ciudadanos, **impidiendo situaciones absurdas, que generen enriquecimiento injusto o, también, que supongan una tardanza innecesaria e indebida en el reconocimiento de los derechos que se aducen**”.*

Y más recientemente la STS de 28 de mayo de 2020 (Recurso nº 5751/2017) viene a declarar que la falta de resolución expresa, cuando el silencio es negativo, no es propiamente un acto pero permite la interposición de los recursos pertinentes: *“Este acto surgido ex lege del silencio, como este Tribunal Supremo ha declarado hasta la saciedad de forma constante y reiterada, **no es un acto propiamente dicho, sino una ficción** cuya principal virtualidad es la de permitir al afectado la posibilidad de impugnarlo, impidiendo el bloqueo que supone la creación de situaciones indefinidas u obstinadas de falta de respuesta”.*

A continuación precisa los graves inconvenientes que se derivan de la falta de una resolución expresa frente a la que recurrir en los siguientes términos: *“Pero **tal posibilidad impugnatoria que se abre, es claro, no deja de ser precaria**, pues se ha de recurrir ese no-acto, tanto en sede administrativa o jurisdiccional, cuyo contenido es gravoso o adverso para su destinatario, pero que por su naturaleza ficticia está inmotivado; y no está notificado debidamente -porque no existe-; así como puede ser desplazado por un acto posterior expreso que irrumpa en la relación impugnatoria ya trabada para variar la argumentación, o incluso para estimarlo en parte o inadmitirlo (ver al respecto los artículos 21 a 24 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas -LPAC-)”.*

Y con relación al ya considerado principio de buena administración, razona lo siguiente:

*“Como muchas veces ha reiterado este Tribunal Supremo, **el deber jurídico de resolver las solicitudes, reclamaciones o recursos no es una invitación de la ley a la cortesía de los órganos administrativos, sino un estricto y riguroso deber legal que obliga a todos los poderes públicos, por exigencia constitucional** (arts.9.1; 9.3; 103.1 y*



*106 CE), cuya inobservancia arrastra también el quebrantamiento del principio de buena administración, que no sólo juega en el terreno de los actos discrecionales ni en el de la transparencia, sino que, como presupuesto basal, exige que la Administración cumpla sus deberes y mandatos legales estrictos y no se ampare en su infracción -como aquí ha sucedido- para causar un innecesario perjuicio al interesado”.*

También parece necesario recordar que esa Administración lleva más de cinco años sin haber dado contestación expresa, fundada y por escrito, al recurso de reposición presentado por D. XXX.

Es evidente, pues, que ha transcurrido el plazo de que dispone el Ayuntamiento para resolver expresamente el recurso presentado, y que, por ello, debió dar respuesta a las mismas, en tiempo y forma, respetando las previsiones legales, suponiendo su omisión un incumplimiento de sus obligaciones como administración pública.

Sobre el fondo del asunto, debemos indicar que la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de fecha 26 de octubre, ha venido a declarar la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del mencionado TRLHL, esto es, de los artículos que desarrollan la regla de cálculo de la base imponible del tributo, y ello por considerar que infringen el principio de capacidad económica. En palabras de la propia Sentencia, el mantenimiento de este sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y definido sin atender a la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica.

El alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad se detallan en la propia Sentencia en los términos que ahora transcribimos:

*“ A) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad (...).*

*B) Por otro lado, 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”.*



Resultaba evidente que *a contrario sensu*, eran susceptibles de ser revisadas al amparo de esta Sentencia del Tribunal Constitucional las obligaciones tributarias devengadas sobre las que, a la fecha de su dictado, que se produjo el 26 de octubre de 2021, no hubiera recaído resolución administrativa firme, las liquidaciones que hubieran sido impugnadas a dicha fecha y las autoliquidaciones cuya rectificación fuera solicitada, ex artículo 120.3 LGT, también a dicha fecha.

No obstante lo anterior, algunos entes locales optaron por suspender cautelarmente el referido archivo y anulación, en tanto el Tribunal Supremo no fijase doctrina sobre la cuestión, lo que llevó a éste a considerar que el asunto revestía interés casacional para la formación de la Jurisprudencia, tal y como dicha cuestión fue mantenida en su Auto de 9 de febrero de 2022 (recurso de casación 4254/2021):

*“Determinar si la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 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, de 26 de octubre, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones que no sean firmes y consentidas, y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana que no hayan sido decididas definitivamente, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica.”*

En definitiva, el propio Tribunal Supremo consideró que no estaba suficientemente claro si la Sentencia del Constitucional suponía, per se, la anulación de toda las liquidaciones que no fueran firmes y consentidas, con independencia del motivo por el que hubieren sido impugnadas, o si había que entrar en si hubo o no situación inexpresiva de capacidad económica.

Fueron tres, los motivos que llevaron a la alta magistratura a apreciar la cuestión jurídica del asunto que nos ocupa:

- La inexistencia de Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el particular,
- El hecho de que la cuestión afecte a un gran número de situaciones,
- Y la conciencia de que, si bien ésta no es una cuestión totalmente nueva, *“se hace aconsejable un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca definitivamente ante la nueva sentencia dictada por el Tribunal Constitucional para, en su caso, reafirmar, reforzar o completar, o incluso cambiar su jurisprudencia (...)”*.

Finalmente, en su reciente Sentencia del pasado 28 de marzo de 2023 (Sentencia nº 414/2023), el Alto Tribunal se pronuncia sobre esta cuestión, y lo hace en forma que



parece inequívoca, en el sentido de considerar que deben anularse todas las liquidaciones recurridas en plazo a 26 de octubre de 2021, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpressiva de capacidad económica al declarar como doctrina casacional,

*“Así las cosas, **debemos declarar, como doctrina de interés casacional que, en un caso como el examinado, en que la liquidación tributaria ha sido impugnada tempestivamente, no cabe calificar de una situación consolidada que impida la aplicación de los efectos declarados en la STC 182/2021, de 26 de octubre, que declara la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL. Es por ello que la liquidación tributaria por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana impugnada es inválida y carente de eficacia por la inconstitucionalidad de sus normas legales de cobertura**”.*

En su Sentencia, el Alto Tribunal considera que es ésta una cuestión sobre la que ya se había pronunciado en alguna ocasión anterior. En concreto, se remite a lo dicho en sus Sentencias de 12 y 14 de 2022, recursos nº 7434 y 7772/2020, que se remiten a la de 26 de julio de 2022, recurso de casación 7928/2020.

Razonamientos todos ellos que llevan al Alto Tribunal a considerar, en la Sentencia 414/2023, que:

*“Al margen de toda otra cuestión, deviene indiferente, sobrevenidamente, por tanto, dada nuestra doctrina al respecto, que ahora queda reiterada, que la sentencia de apelación declarara no probada la minusvalía, por las razones que en ella se recogen y que, al margen de la opinión que nos pudieran merecer –aisladamente consideradas– pierden por completo toda su fuerza de convicción porque **la ratio decidendi, en esta casación, descansa en la inexistencia del tributo por inconstitucionalidad de la ley que le daba cobertura y lo regulaba.**”*

En semejantes términos, se diría que una liquidación recurrida en plazo a 26 de octubre de 2021 y huérfana de una resolución expresa, debe ser erradicada del tráfico jurídico puesto que jamás existió la norma que le dio cobijo legal.

El examen, pues, del supuesto planteado a la luz de este criterio del Tribunal Supremo lleva a esta Defensoría a concluir que no se está ante una situación firme en vía administrativa, y ello por no estar resuelta de forma expresa el recurso de reposición en su día interpuesto, y que, en definitiva, se trata de una situación no consolidada susceptible de revisión con fundamento en dicha Sentencia.

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:**



**PRIMERA:** Recordar a V.I. que esa Entidad local 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 en tiempo y forma.

**SEGUNDA:** Que por el Ayuntamiento de XXX se proceda con la mayor celeridad, caso de no haberlo realizado ya, a dar contestación por escrito al recurso de reposición que le ha sido dirigido el día 18 de enero de 2018 por D. XXX, estimando las pretensiones deducidas por el recurrente, que se concretan en la devolución de la totalidad de los ingresos indebidos que fueron abonados como consecuencia de la liquidación del IIVTNU por la transmisión del inmueble de su propiedad, con referencia catastral nº XXX, ubicado en la C/ XXX de esa localidad, incrementados en los intereses legales que corresponda.

**TERCERA:** Que por el Ayuntamiento de XXX, en el futuro, se dé cumplimiento a la obligación de auxiliar al Procurador del Común en sus investigaciones en los términos exigidos por los artículos 3.1 y 16 de la Ley 2/1994 de 9 de marzo.

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