



Excmo. Ayuntamiento de XXX  
Ilmo. Sr. Alcalde  
XXX  
(León)

**Asunto: Liquidación IIVTNU / 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 **107/2023**, referencia a la que rogamos haga mención en ulteriores contactos que llegue a tener con nosotros.

Como recordará, en la queja se hace alusión a que por D. XXX, se había presentado, con fecha 15 de noviembre de 2021, un “*recurso de reposición por improcedencia de liquidación del IIVTNU (plusvalía) en el expediente XXX (liquidación expediente XXX)*”.

Según manifestaciones del autor de la queja, hasta la fecha no se ha recibido contestación alguna por parte de esa Entidad local.

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:

*“1º) Con fecha 17 de mayo de 2021 y nº de registro de entrada XXX D. XXX presenta en este ayuntamiento Escritura notarial de compraventa nº 586, procediéndose a incorporarla al expediente genérico de sobre el I.I.V.T.N.U. (Plusvalías) para el año 2021 XXX y a abrir un expediente específico dentro del mismo para su liquidación con nº XXX.*

*2º) Hechas las comprobaciones y cálculos oportunos se le envía al sujeto pasivo del impuesto la Notificación de la Liquidación del I.I.V.T.N.U. con fecha 8 de octubre de 2021 y nº de registro de salida XXX.*



3º) Con posterioridad, al comprobar que se había producido un error de cálculo en la cuantía de la Liquidación (por haber tenido en cuenta como valor del terreno transmitido la cantidad de 13.436,80 €, siendo en realidad la cantidad de 10.773,75 €), pero que esa variación de valor no afecta a la existencia misma del hecho imponible, se le envía una nueva Notificación de la Liquidación del I.I.V.T.N.U. con fecha 3 de noviembre de 2021 y nº de registro de salida XXX reflejándose en ella la nueva cantidad que debía abonar el sujeto pasivo.

4º) Con fecha 15 de noviembre de 2021 y nº de registro de entrada XXX D. XXX interpone recurso de reposición por improcedencia de la liquidación del I.I.V.T.N.U. basándose, fundamentalmente, en que no se ha producido incremento de valor del terreno, que porcentaje aplicado es excesivo y que la STC 182/2021 de 26 de octubre de 2021 declara nulo e inconstitucional el método de cálculo empleado por los ayuntamientos.

5º) Se considera no haber lugar al recurso presentado por D. XXX por establecer dicha sentencia del Tribunal Constitucional como situaciones no susceptibles de ser revisadas en base a la misma aquellas que a la fecha de dictarse hayan sido decididas definitivamente mediante resolución administrativa firme y siendo éste el caso de la Liquidación practicada, ya que la rectificación del error aritmético no afecta en nada la firmeza de la misma.

6º) En base al art. 225 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en relación con los arts. 214 y 104 de la misma Ley, transcurrido el plazo de un mes desde la interposición del recurso de reposición sin haberse notificado resolución expresa, el interesado podrá considerar desestimado el recurso. Siendo el silencio administrativo, en este caso, de carácter negativo.

7º) Con fecha 16 de enero de 2023 y nº de registro de salida XXX ante la falta de constancia de la realización del ingreso correspondiente a la Liquidación del I.I.V.T.N.U. por parte del sujeto pasivo se le envía una comunicación recordándole la obligación del pago de la misma e indicándole las consecuencias del impago.

8º) Con fecha 8 de febrero de 2023 y nº de registro de entrada XXX se tiene constancia de la queja presentada ante el Procurador del Común de Castilla y León por D. XXX.

9º) Con fecha 8 de mayo de 2023 y nº de registro de entrada XXX se tiene constancia en este ayuntamiento del segundo recordatorio de petición de información por parte del Procurador del Común de Castilla y León.

En base a la relación de hechos expuesta este Ayuntamiento considera que el hecho imponible en el que se basa este impuesto, que es el incremento del valor de los



*terrenos de naturaleza urbana, existe, como se puede comprobar por el valor del mismo en la fecha de adquisición (2.189,05 €) y la diferencia con su valor en la fecha de transmisión (10.773,75 €), y no se han producido hechos suficientes o se han presentado alegaciones bastantes para considerar que no ha habido tal incremento de valor. Por tanto no procede aceptar lo alegado en el recurso de reposición y anular la Liquidación del I.I.V.T.N.U. con nº de expediente XXX referida a D. XXX estando la misma en vigor y siendo exigible tanto en vía ordinaria como en vía de apremio”.*

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.- Según indica esa Administración, *“con fecha 17 de mayo de 2021 y nº de registro de entrada XXX D. XXX presenta en este ayuntamiento Escritura notarial de compraventa nº 586, procediéndose a incorporarla al expediente genérico de sobre el I.I.V.T.N.U. (Plusvalías) para el año 2021 XXX y a abrir un expediente específico dentro del mismo para su liquidación con nº XXX”.*

Segundo.- Con fecha 8 de octubre de 2021 el Sr. XXX recibe la notificación correspondiente a la indicada liquidación del IIVTNU.

Tercero.- Con posterioridad, al comprobar el Ayuntamiento que *“se había producido un error de cálculo en la cuantía de la Liquidación (por haber tenido en cuenta como valor del terreno transmitido la cantidad de 13.436,80 €, siendo en realidad la cantidad de 10.773,75 €), (...)”*, con fecha 3 de noviembre el Sr. XXX recibe, en expresión de ese Ayuntamiento, *“una nueva Notificación de la Liquidación del I.I.V.T.N.U. con fecha 3 de noviembre de 2021 y nº de registro de salida XXX reflejándose en ella la nueva cantidad que debía abonar el sujeto pasivo”.*

Cuarto.- Con fecha 15 de noviembre de 2021, y nº de registro de entrada XXX, D. XXX interpone recurso de reposición por improcedencia de la liquidación del IIVTNU, que hasta la fecha no consta que haya sido resuelto y debidamente notificado al recurrente.

Quinto.- En su informe, *ut supra* transcrito, ese Ayuntamiento incorpora las razones por las que *“considera no haber lugar al recurso”.*

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 presentado por D. XXX, en fecha 15 de noviembre de 2021.

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 casi dos años sin haber dado contestación expresa, fundada y por escrito, al recurso de reposición presentado por el Sr. XXX.



Es evidente, pues, que ha transcurrido el plazo de que dispone ese Ayuntamiento para resolver expresamente el recurso presentado, y que, por ello, debió dar respuesta al mismo, por escrito en tiempo y forma, respetando las previsiones legales, suponiendo su omisión un incumplimiento de sus obligaciones como administración pública, sin que sirva a tal efecto, la contestación que se remite a esta Defensoría, pues es al propio interesado a quien se debe responder y, posteriormente, notificar en legal forma la resolución que se adopte, toda vez que no es finalidad de esta Institución convertirse en receptor o transmisor de las decisiones municipales, sino velar por el cumplimiento efectivo de los derechos de los ciudadanos en los términos previstos en la normativa aplicable, que ut supra hemos referenciado.

Llegados a este punto debemos dejar también constancia de que el Procurador del Común se encuentra especialmente vinculado por lo dispuesto en el artículo 12.2 de la Ley 2/1994, de 9 de marzo, reguladora de la Institución, conforme al cual ***“en cualquier caso velará porque las administraciones resuelvan expresamente en tiempo y forma, las peticiones y recursos que le hayan sido formulados”***.

Sobre el fondo del asunto son varias las cuestiones que merecen ser consideradas.

En primer lugar, debemos detenernos en el hecho de que esa Entidad Local ha realizado dos liquidaciones del IIVTNU como consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos efectuada en virtud de la *“escritura notarial de compraventa nº 586”*, presentada en el registro del Ayuntamiento el día 17 de mayo de 2021 por el Sr. XXX, *“al comprobar que se había producido un error de cálculo en la cuantía de la liquidación (por haber tenido en cuenta como valor del terreno transmitido la cantidad de 13.436,80 €, siendo en realidad la cantidad de 10.773,75 €)”*, razón por la que se remite al contribuyente *“una nueva Notificación de la Liquidación del I.I.V.T.N.U. con fecha 3 de noviembre de 2021 y nº de registro de salida XXX reflejándose en ella la nueva cantidad que debía abonar el sujeto pasivo”*.

Como es sabido, los errores pueden ser:

De hecho (entre los que se engloban los materiales, aritméticos o de hecho)

De derecho (error en la aplicación de la norma)

En este sentido, para saber cuándo estamos ante un tipo u otro y, en consecuencia, poder determinar de qué manera actuar, debe partirse de la delimitación de cada categoría, resultando, en lo que se refiere al error de hecho, que ha tenido un reflejo muy parco en la normativa, propiciando ante el silencio del legislador que haya correspondido a la doctrina y la jurisprudencia la tarea de definir sus perfiles. En efecto, el error de hecho, como categoría que comprende el error material, de hecho o aritmético, en el Derecho positivo sobre ingresos públicos tributarios sólo se ocupa de este tipo el



artículo 220 de la Ley 58/2003, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y artículo 13 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, de revisión en vía administrativa (en adelante, RRVA), dictado en desarrollo de la LGT, sin definir de qué se trata.

Lo mismo puede decirse del precepto que se ocupa de este tipo de errores en la normativa sobre procedimiento administrativo, esto es, la actual Ley 39/2015, de 2 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPACAP), donde sólo existe referencia al mismo en el artículo 109 apartado 2, sin que tampoco se contenga definición alguna.

Ante esta situación de parquedad en la normativa ha sido la jurisprudencia (a través de las sentencias dictadas en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo) la que ha procedido, a través de la casuística presentada, a proporcionar algunas características generales que permitan identificar y delimitar los errores de hecho.

Así, el Tribunal Supremo, en las Sentencias de 30 de abril de 1988, de 5 de noviembre de 2002 (recurso de casación núm. 2225/1998) o 15 de diciembre de 2003 (recurso de casación núm. 3804/2001), entre otras, ha determinado que sólo pueden ser considerados errores de hecho, **en aplicación además de un claro criterio restrictivo**, aquéllos en los que concurren en esencia las siguientes circunstancias:

I. Que se trate de simples equivocaciones elementales en nombres, fechas, operaciones aritméticas o transcripciones de documentos, errores numéricos, accidentales o de expresión y deducibles o contrastables por la simple evidencia sin necesidad de disquisición jurídica o de normativa alguna.

II. Que el error fuera apreciado teniendo en cuenta exclusivamente los datos del expediente administrativo en que es advertido.

III. Que sea patente y claro sin necesidad de acudir a interpretaciones de normas jurídicas aplicables, ni de sustituir, en cierto modo, el criterio jurídico resolutorio del órgano que ha adoptado la decisión en que se entienda cometido el error.

IV. Que no se proceda de oficio a la revisión de actos administrativos firmes y consentidos

V. Que no padezca la subsistencia del acto administrativo.

VI. Y, finalmente, que no se produzca una alteración fundamental en el sentido del acto, pues no existe error material cuando su apreciación implique un juicio valorativo o exija una operación de calificación jurídica.



Mucho más reciente, y dentro del ámbito tributario que ahora nos ocupa, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de fecha 27 de marzo de 2018, (recurso contencioso-administrativo núm. 244/2016) ha dejado dicho que (la negrita es nuestra):

*“A lo anterior añade la STS 23 diciembre 1991 (recurso 1307/1989 ), reiterada por la STS 9 febrero 2012 (recurso 3276/2008 ) que « ... debe llegarse a la conclusión de que **cuando lo pretendido, más que mantener el acto liquidatorio cuestionado subsanando el pretendido defecto o error imputado, es realmente, en la práctica y en la realidad fáctico-jurídica, revisarlo, anularlo o sustituirlo por otro en que aparezcan los elementos discordantes ya atemperados a la pretensión de la reclamante, se está excediendo el cauce de la simple y mera rectificación de errores materiales o de hecho, porque,** (A), no cabe, en dicho ámbito, revocar el acto, alterando su contenido esencial o alguno de sus extremos o elementos sustanciales, (B), **es modificación esencial del acto, referente a los elementos constitutivos de la obligación tributaria, tales como los relativos a la concreción de la base imponible y a la aplicación de bonificaciones,** la que busca, en definitiva, alterar la deuda tributaria expresada inicialmente en la exacción ( sentencias de esta Sala de 31 de enero y 13 de marzo de 1989 ), y, (C), no es error material o de hecho aquél cuya rectificación implica alterar e invalidar el contenido básico del inicial, poniendo en juego para ello apreciaciones conceptuales susceptibles de contraste controvertido, pues el error material versa sobre un hecho, cosa, suceso o realidad independientes de toda opinión, criterio particular o calificación conceptual, estando excluido de su ámbito todo aquello que se refiera a cuestiones de derecho, apreciación de la trascendencia o alcance de los hechos indubitados, valoración legal de pruebas, interpretación de disposiciones legales y calificaciones jurídicas que puedan establecerse».*

*En igual sentido se pronuncian, entre otras muchas, las SSTS 5 febrero 2009 (casación 3454/05), 16 febrero 2009 (casación 6092/05), 17 febrero 2011 (casación 2124/2006) y 30 enero 2012 (casación 2374/2008)”.*

Una vez establecidas las anteriores precisiones cabe indicar, sobre esta cuestión, que en cuanto a la corrección del error material, aritmético o de hecho, dadas sus características, la nota distintiva es que subsiste el acto que se rectifica.

En definitiva, **La facultad de corregir errores de hecho** no constituye propiamente un procedimiento revisor, por cuanto **su objeto no es anular o sustituir el acto que padece el error sino mantenerlo, una vez corregido el defecto.** De ahí que el artículo 220 de la LGT disponga que “la resolución corregirá el error en la cuantía o en cualquier otro elemento del acto o resolución que se rectifica”. Pues bien, si observamos la segunda notificación efectuada por ese Ayuntamiento textualmente dice: “ESTA LIQUIDACIÓN **SUSTITUYE Y ANULA** LA QUE LE FUE NOTIFICADA AL SUJETO



*PASIVO MEDIANTE REGISTRO DE SALIDA XXX DE FECHA 08/10/2021*”, de lo que no cabe sino deducir que lo que ha hecho esa Entidad Local no es una corrección de errores sino una nueva liquidación que, por otra parte y de acuerdo con lo expuesto, sería lo correcto al tratarse, como señala la STSJ antes citada, de una **“modificación esencial del acto, referente a los elementos constitutivos de la obligación tributaria, tales como los relativos a la concreción de la base imponible”**.

La Administración no ha realizado por tanto, y según sus propias manifestaciones, una mera rectificación de errores materiales o de hecho, sino que ha dictado un nuevo acto jurídico de liquidación tributaria al margen del procedimiento establecido para ello a través del cauce procedimental previsto en el artículo 216 de la LGT.

Pero independientemente de lo señalado debemos atender a otra cuestión de interés. Así, apreciamos que esa Entidad Local ha realizado dos liquidaciones del IIVTNU como consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos efectuada en virtud de la *“escritura notarial de compraventa nº 586”*, presentada en el registro del Ayuntamiento el día 17 de mayo de 2021 por el Sr. XXX, sin tener en cuenta que al llevar a cabo la segunda, el día 3 de noviembre de 2021, por el Tribunal Constitucional ya se había declarado la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL, en su Sentencia 182/2021, de 26 de octubre de 2021, en los términos siguientes:

*“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. Debe ser ahora el legislador (y no este tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE** puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017 («BOE» núm. 142, de 15 de junio). Como ya se recordó en la STC 126/2019, al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes en todo el territorio nacional [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 c)] y el principio de autonomía local (arts. 137 y 140 CE), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales exigida por el art. 142 CE.*

*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”.*

Como es sabido, el legislador no procedió a llevar “a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE” hasta la publicación en el BOE, el día 9 de noviembre de 2021, del 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, que entró en vigor al día siguiente de su publicación, es decir, el 10 de noviembre. Siendo esto así, resulta evidente que cuando se aprobó la segunda de las liquidaciones, en ese momento, ya no cabía la posibilidad de liquidar el tributo al carecer de sustento normativo al haberse producido, en palabras del Tribunal Constitucional, **“un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación”**.

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 15 de noviembre de 2021 por D. XXX, estimando las pretensiones deducidas por el recurrente, que se concretan en la anulación liquidación del IIVTNU impugnada y, subsiguientemente, en la devolución de la totalidad de los ingresos indebidos que fueron abonados como consecuencia de la misma, incrementados en 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.



PROCURADOR DEL COMÚN  
DE CASTILLA Y LEÓN

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