



correspondiente a la cantidad cobrada objeto de devolución, más intereses de demora conforme al artículo 32 de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria. Por ello consideramos aceptada nuestra Resolución.

Hubo expedientes en los que, ante la falta de respuesta a los solicitantes de la devolución, y la falta de respuesta a la petición de colaboración por nuestra parte, nos vimos obligados a formular Recordatorio del **deber legal de dictar resolución expresa a los escritos y recursos presentados por las personas contribuyentes**. Así la **queja 17/4785, queja 18/2242** en las que el referido Patronato Provincial de Recaudación, no nos contestó. Razón por la que reseñamos la inclusión de estas quejas en el Informe Anual en el apartado correspondiente del mismo.

En la **queja 17/6099**, el citado organismo, respondió tras la decisión de inclusión de la queja en el Informe Anual, accediendo a la devolución de ingresos indebidos que se interesaba; lo que también reseñamos en el apartado habilitado a tal fin.

Sobre el **Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM)**, tramitamos el expediente de **queja 18/1017**, lo que motivó que el Defensor del Pueblo Andaluz formulara Resolución ante el Patronato de Recaudación Provincial de la Diputación de Málaga, por la que recomendaba dar respuesta, a la mayor brevedad posible, al escrito presentado por la parte afectada con fecha 24 de octubre de 2016, solicitando la anulación de liquidación por el impuesto citado y la devolución de ingresos indebidos. Al no contestar en plazo la citada Agencia Provincial, se procedió a la inclusión de la queja en el Informe Anual.

No obstante hemos de indicar que finalmente tras el cierre de actuaciones, el Patronato Provincial contestó aceptando la Resolución del Defensor y la devolución de ingresos indebidos instada por la persona contribuyente.

1.1.2.1.3 El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

En este apartado efectuamos el relato o exposición de la importante actividad que han generado en el pasado ejercicio 2018 las numerosas quejas presentadas en relación con las autoliquidaciones o liquidaciones presentadas o giradas a contribuyentes por Ayuntamientos y Organismos Provinciales de gestión tributaria, por el llamado **Impuesto de plusvalía (IIVTNU)**.

Sobre la posible nulidad de los preceptos del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales en los que se contempla el régimen jurídico del IIVTNU, en tanto en cuanto pueda permitir que se graven situaciones que no han supuesto incremento de valor, sino pérdidas y en las que no se ha producido en consecuencia el hecho imponible del impuesto, han sido muy numerosos los expedientes tratados en 2018 sobre la cuestión y controversias jurídicas expuestas: quejas 17/5363; 17/5923; 17/6537; 17/6712; 18/0102; 18/0131; 18/0205; 18/0209; 18/0213; 18/0310; 18/0367; 18/0507; 18/0511; 18/0857; 18/1189; 18/1284; 18/1925; 18/1926; 18/1927; 18/1929; 18/2200 ; 18/2205; 18/2206; 18/2213; 18/2243; 18/2297; 18/2482; 18/2780; 18/2878; 18/2997; 18/3081; 18/3332; 18/3618; 18/4306; 18/4355; 18/4558; 18/4605; 18/5856; 18/5903; 18/6039; 18/6070; 18/6071; 18/6115; 18/6562; 18/6743 y 18/6824.

Ya en el ejercicio de 2017, anticipándonos a la controversia jurídica, incluimos en nuestra web un **enlace** exponiendo la recientemente establecida doctrina -por aquel entonces- del Tribunal Constitucional respecto del llamado Impuesto de plusvalía.

El punto de partida de aquella novedosa doctrina fueron los pronunciamientos contenidos en la STC 26/2017, de 16 de febrero y en la STC 37/2017, de 1 de marzo, declarando respectivamente la inconstitucionalidad de varios preceptos de la Norma Foral de Guipúzcoa y de la Norma Foral de Álava, reguladoras del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

Con posterioridad, una nueva Sentencia del Tribunal Constitucional, la STC 59/2017, de 11 de mayo de 2017, declara inconstitucionales los artículos 107.1; 107.2 a) y 110.4, del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.



El fallo de esta última sentencia del Alto Tribunal consideró **inconstitucionales y -por tanto- nulos** aquellos preceptos de la norma estatal citada, únicamente en la medida en que sometían a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor sujetos al IIVTNU.

Lo anterior, por considerar el Tribunal Constitucional que lo establecido en tales preceptos vulneraba el principio de capacidad económica reconocido en el artículo 31.1 de la Constitución, al gravar supuestos de transmisión de inmuebles en los que no se producía un incremento, sino una pérdida de valor.

Entendió el Tribunal que eso era lo que sucedía en supuestos en que la venta de un inmueble se produce sin que se obtenga ninguna ganancia o incluso cuando en la misma se producen pérdidas. En la STC 59/2017, llegaba a las siguientes conclusiones (en su FJ 5):

«a) El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión.

Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).

b) ...debemos extender nuestra declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión (art. 39.1 LOTC) con los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, al art. 110.4 LHL, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre este último citado precepto y las reglas de valoración previstas en aquellos, cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene [SSTC 26/2017, FJ 6; y 37/2017, FJ 4 e)]. Por consiguiente, debe declararse inconstitucional y nulo el art. 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).

c) Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana “(SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5)».

La doctrina anterior, sentada por el Constitucional, ha venido siendo objeto de pronunciamientos e interpretaciones de jurisprudencia menor bastante dispares. Ello, ha generado la inseguridad jurídica que se pretendió evitar, situación que se vino manteniendo hasta que el Tribunal Supremo comenzó a resolver la creciente lista de recursos de casación con la finalidad de clarificar la interpretación de los preceptos supervivientes del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, tras la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017.

Al mismo tiempo, por el legislador -con el objetivo y finalidad de integrar la laguna normativa existente- se materializó una iniciativa normativa como “*Proposición de Ley por la que se modifica el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias*”.

La misma fue presentada el 27/02/2018 y calificada el 06/03/2018, continuando en la actualidad su tramitación parlamentaria en el Congreso de los Diputados, **tramitación que no se acaba de culminar**.

Coincidiendo con la **situación de inseguridad jurídica** que hemos descrito al respecto y con el **vacío normativo existente**, se produjo un aumento significativo de quejas por la falta de respuesta a reclamaciones, recursos y



solicitudes presentados por contribuyentes del IIVTNU, instando la revisión de autoliquidaciones y liquidaciones presentadas al respecto, por considerar que el régimen jurídico del mismo había sido declarado sustancialmente nulo e inconstitucional por las razones expuestas.

Llegando a interesar -gran parte de los contribuyentes, en algunos casos deficientemente asesorados- de los órganos de gestión tributaria y de recaudación, la aplicación de procedimientos de revisión y para devolución de ingresos indebidos con efectos retroactivos; ello, con antelación incluso a la fecha de publicación de la STC 59/2017 (el 15 de junio de 2017) y, en otros casos cuando ya todas las acciones para reclamar habían prescrito, habiendo ganado firmeza las liquidaciones tributarias, pese a lo cual terminaron solicitando al Defensor del Pueblo Andaluz un pronunciamiento en favor de sus pretensiones.

A resolver tan confusa situación jurídica y posibles abusos de derecho, vino el Tribunal Supremo, clarificando la situación mediante la Sentencia número 1163/2018, dictada por la Sección Segunda de la Sala Tercera, recaída en el recurso de casación número 6226/2017, de fecha 9 de julio de 2018.

De una parte, considera que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que debe darse al fallo y fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, “adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial”.

Así, señala: *“En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar (...) 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”.*

De otra parte, el Alto Tribunal entiende que *“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)”.*

De la nulidad total que predica la STC 59/2017, respecto del artículo 110.4 del TRLHL y, de acuerdo con la STS 1163/2018, se desprende la doctrina interpretativa 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 falta de prueba la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL”.*

Tras la interpretación y aclaración expuestas, por nuestra parte tratamos de informar a la ciudadanía mediante la elaboración y publicación en nuestra página web del mencionado comunicado, en el que exponíamos en síntesis las distintas opciones o vías para que los contribuyentes pudieran instar en vía administrativa la revisión de los actos de gestión tributaria del IIVTNU y las posibles vías de recurso y reclamación en sede administrativa, así como en sede contencioso-administrativa.

En cualquier caso, hacíamos saber a los posibles sujetos pasivos afectados que, conforme a la interpretación del Tribunal en la Sentencia casacional reseñada, que corresponde *“al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido”.*

Para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU *“podrá el sujeto pasivo ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla”* (como es, por ejemplo, la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas); resultando conveniente añadir algún otro medio de prueba para acreditar la disminución de valor producida, siendo el más común la tasación del bien efectuada por un perito acreditado. No obstante, es importante tener en cuenta que dicha tasación implica un coste económico.



Aportada prueba por el obligado tributario sobre 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 declaró vigentes.

Al margen de facilitar a la ciudadanía la información de alcance general expuesta, en cada expediente concreto de queja, **formulamos nuestras Resoluciones tratando de preservar los derechos y garantías del contribuyente** por una parte, recomendando a la Administración de gestión tributaria concernida en cada caso que, se comprobaran las autoliquidaciones y liquidaciones por el IIVTNU, tras las reclamaciones y pruebas presentadas por los sujetos pasivos con alegación de pérdida patrimonial desde la fecha de publicación de la resolución del Constitucional (15 de junio de 2017), y las anteriores en las que no hubiere transcurrido el plazo de prescripción, debiendo procederse a la devolución de ingresos indebidos si se comprobare la existencia de pérdidas y sugiriendo dispositivos especiales de información al contribuyente.

Sirva a modo de ejemplo de las Resoluciones que formulamos la **queja 17/5363** promovida a instancia de parte por la falta de respuesta del Ayuntamiento de Jabugo (Huelva), al recurso de reposición presentado el 7 de junio de 2017.

Entre la documentación aportada por el promovente de la queja constaba prueba sobre la inexistencia de incremento de valor por la transmisión producida, aportando una tasación pericial realizada por la entidad especializada, en fecha 9 de enero de 2017, en la que se evidenciaba que no se habría producido una plusvalía, sino que en el periodo de tiempo en que se entendía producido el supuesto incremento, el suelo había sufrido una sustancial depreciación.

El Ayuntamiento de Jabugo en su resolución, no sólo no aportó prueba alguna en contrario, sino que tampoco motivó su negativa a aceptar la prueba de parte, limitándose a señalar que no queda acreditada la inexistencia del incremento del valor de los terrenos, sin añadir explicación o argumento alguno que sustente tan rotunda afirmación.

Por todo ello, estimamos que la prueba aportada por el sujeto pasivo es una prueba válida en derecho, que resulta ajustada al elemento que se pretende probar y que no ha quedado desvirtuada por el Ayuntamiento en forma alguna, por lo que debe considerarse suficientemente probada la inexistencia de incremento en el valor del terreno y en consecuencia la carencia de hecho imponible que justifique el gravamen tributario.

Debería por tanto haberse estimado el recurso de reposición interpuesto acordando la **anulación de la liquidación practicada y la devolución de los ingresos indebidamente percibidos**, en aplicación de los principios normativos, criterios de interpretación jurisdiccional y constitucional, dimanantes de las resoluciones jurisdiccionales expuestas anteriormente.

En la queja 18/0131, y otras varias promovidas a instancia de asociación de consumidores ante el Organismo Autónomo de Gestión Tributaria y otros Servicios, de Málaga (gestrisam), ante la falta de respuesta en todos los casos y quejas, a reclamaciones formuladas por los sujetos pasivos contra liquidaciones y autoliquidaciones por el IIVTNU, en las que se solicitaba además devolución de ingresos indebidos.

En todos esos expedientes, la asociación cuestionaba y consideraba improcedente la liquidación que, por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), habría hecho efectiva su asociación. Alegando para ello, la pérdida o disminución de valor del bien transmitido mediante la aportación de las escrituras de adquisición y transmisión, en las que constan los referidos importes de cada operación.

Actuación -la seguida ante la Administración de gestión tributaria- que consideramos adecuada a los criterios e interpretación que al respecto de la normativa reguladora del IIVTNU, ha venido estableciendo el Tribunal Constitucional en sus aludidas sentencias y el propio Tribunal Supremo en la más reciente y clarificadora sentencia 1163/2018, de 9 de julio.



En esa misma línea parecía haber actuado el Ayuntamiento de Málaga (gestrisam), en los casos y situaciones en que por los obligados tributarios se han reclamado las liquidaciones ya pagadas por el IIVTNU; o se han recurrido / reclamado las liquidaciones por el citado impuesto al momento de su notificación con posterioridad a la publicación en el BOE (15 de junio de 2017) de la STC 59/2017.

Muy acertadamente, en nuestra opinión, el referido Ayuntamiento adoptó la decisión de instruir y tramitar procedimientos de **rectificación a instancia de parte de las autoliquidaciones/liquidaciones**, dictando propuestas de resolución debidamente motivadas y fundamentadas, con la finalidad de resolver -en sentido desestimatorio- en virtud de los argumentos que en cada expediente constan.

Básicamente, por cuanto la Administración gestora del IIVTNU consideraba que la repetida STC 59/2017 no posibilitaba la revisión pretendida en casos de autoliquidaciones y liquidaciones ya hechas efectivas con antelación a la fecha de su publicación, ni en los que el sujeto pasivo no aportare un principio de prueba. Añade como refuerzo de su posicionamiento la existencia de laguna legal, pues no se ha aprobado aún la reforma legislativa necesaria tras la Sentencia del Tribunal Constitucional, pendiente de tramitación en el Congreso de los Diputados, según hemos señalado anteriormente.

Siendo el anterior el planteamiento común -prácticamente en todas las quejas- de los hechos por parte de los interesados en las mismas, y la fundamentación y motivación jurídica del órgano municipal, esta Institución considera que se ha de tramitar la iniciativa normativa ya obrante en el Congreso de los Diputados, debería tener presente el Organismo gestor del Impuesto, siguiendo las indicaciones e interpretación establecidas por la STC y la STS repetidas, que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que debe darse al fallo y fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, que los citados preceptos “*adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial*”.

Así como que respecto del artículo 110.4 del TRLHL, de acuerdo con la STS 1163/2018, se “posibilita que los obligados tributarios puedan probar la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, que en cualquier caso, de la “falta de prueba” se derivaría la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL.

Igualmente debe tener presente el organismo municipal la obligación de resolver expresamente, que le incumbe por expreso mandato establecido en el artículo 103.1, de la Ley General Tributaria:

“1. 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”.

En consecuencia, y de acuerdo con la interpretación doctrinal y jurisdiccional que hemos expuesto anteriormente, en ejercicio de las facultades y atribuciones que al Defensor del Pueblo Andaluz asigna el artículo 29.1 de la Ley 9/1983, de 1 de diciembre, formulamos al Ayuntamiento de Málaga (Gestrisam) la siguiente:

“RECOMENDACIÓN 1 para resolver, en tiempo y forma, las reclamaciones, recursos y solicitudes de devolución de ingresos indebidos, sobre autoliquidaciones y liquidaciones del IIVTNU efectuadas con fecha posterior al 15 de junio de 2017 y las anteriores a esa fecha no prescritas, recurridas y/o reclamadas.

RECOMENDACIÓN 2 de que por el Ayuntamiento se proceda a comprobar en los trámites correspondientes la posible pérdida patrimonial que en cada caso el sujeto pasivo haya tenido por la venta de inmueble, solo y exclusivamente en aquellos supuestos en que así lo pruebe, o lo alegue, aportando indicios o medios razonables de prueba, realizando en tales supuestos la Administración gestora del IIVTNU las comprobaciones necesarias.

SUGERENCIA a fin de establecer, durante el periodo actual de especial controversia sobre el IIVTNU, dispositivos especiales de información y atención al contribuyente sobre los mecanismos adecuados para hacer valer sus garantías tributarias.”

Coincidiendo con la redacción del presente Informe Anual, se están recibiendo respuestas a nuestras Resoluciones en los expedientes de queja que reseñamos en el presente epígrafe, por lo que aún no podemos efectuar el pronunciamiento definitivo de esta Institución al respecto.