IV.-) IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.

- **Resolución nº HI IIVTNU 2024 17.**
  Fecha: 17 de diciembre de 2024.

RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.) Con fecha de 02 de diciembre de 2013, la entidad reclamante adquirió mediante escritura pública de compraventa formalizada ante el notario D.--------, nº------de su protocolo, las siguientes plazas de garaje:

- Plaza de garaje sita en -------(Referencia catastral nº -----).
- Plaza de garaje sita en -------(Referencia catastral nº -----).
- Plaza de garaje sita en -------(Referencia catastral nº -----).
- Plaza de garaje sita en -------(Referencia catastral nº -----).
- Plaza de garaje sita en -------(Referencia catastral nº -----).
- Plaza de garaje sita en -------(Referencia catastral nº -----).
- Plaza de garaje sita en -------(Referencia catastral nº -----)

II.) Con fecha 28 de abril de 2022 se transmiten las fincas arriba referenciadas, en virtud de escritura pública formalizada ante el notario D. José María García Pedraza, nº 1421 de su protocolo.

III.) Con fecha 13 de mayo de 2022 se presenta el modelo de solicitud de no sujeción al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) decremento al entender que no se ha producido un incremento de valor del terreno entre la adquisición con fecha 02 de diciembre de 2013 y la transmisión en fecha de 28 de abril de 2022, en virtud de los precios que figuraban en las respectivas escrituras.

IV.) Previa emisión de INFORME MUNICIPAL SOBRE LA DETERMINACIÓN DE LA EVOLUCIÓN DEL VALOR DE MERCADO, por Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria (OGT) de fecha 17 de febrero de 2023, notificada electrónicamente con fecha 1 de marzo, se desestima la anterior solicitud y se resuelve aprobar la propuesta de las siguientes liquidaciones provisionales en concepto del IIVTNU:

- **Liquidación n----------por importe de 98,48 Euros**
- **Liquidación n---------- por importe de 98,48 Euros**
- **Liquidación nº-------- -por importe de 98,48 Euros**
- **Liquidación nº-------- -por importe de 98,48 Euros**
- **Liquidación nº--------- por importe de 98,48 Euros**
- **Liquidación nº--------- por importe de 98,48 Euros**
- **Liquidación nº----------por importe de 101,54 Euros**

Dichas liquidaciones son abonadas en período recaudatorio voluntario.

V.) Que habiéndose comunicado la posibilidad de audiencia al interesado para que, en el plazo de 10 días a contar desde el siguiente a la comunicación, pudiera alegar lo que conviniera a su derecho y presentar las pruebas, documentos y justificantes, advirtiéndole expresamente que el expediente se encontraba a su disposición en la Oficina de Gestión del Impuesto en la Plaza Mayor nº 1, planta baja izq., 28223, Pozuelo de Alarcón, durante los 10 días hábiles a partir del día siguiente al de la recepción del escrito, con el fin de que pudiera consultarlo, y presentara alegaciones y, en su caso, presentar las pruebas, documentos y justificantes que estimase oportuno en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente a dicha comunicación, con fecha de 13 de marzo de 2013 se procede a presentar el escrito de alegaciones contra las propuestas de liquidaciones provisionales.

VI.) Con fecha de 11 de noviembre de 2024 se dicta Resolución por el Titular del órgano de Gestión Tributaria (Expediente de gestión nº------) y notificada el 15 de noviembre de 2024, se desestiman las alegaciones presentadas y se aprueba las liquidaciones provisionales por el referido impuesto.

VII.) Con fecha de entrada en el Registro de este Ayuntamiento de 12 de diciembre de 2024 se presenta escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa contra el acto antes citado.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.) Se solicita en la presente reclamación económico-administrativa la anulación de las liquidaciones derivadas del expediente de gestión nº--------- y citadas en el Antecedente de hecho IV de la presente resolución.

Entrando ya en el análisis concreto del fondo de la controversia, los reclamantes se reafirman en las alegaciones ya presentadas en su escrito de fecha 13 de marzo de 2023,

A tal fin, el reclamante, tras un excurso previo con citas del informe de evolución del precio de mercado, alega que las escrituras de compra y de venta aportadas «*son prueba suficiente de la veracidad de los precios figurados en ellas*»,

Según se deduce de lo expresado en el relato fáctico de la Resolución del OGT, el reclamante:

- Alega que el informe del OGT no es medio suficiente para desacreditar los valores individualizados recogidos en las escrituras de adquisición y transmisión de las plazas de garaje.
-No existe suficiente ni adecuada motivación para no considerar como valor real de la transmisión el recogido en las escrituras públicas de adquisición y transmisión.
-Alega que los precios propuestos no son reales, ni de mercado;
-Alega que no se incorpora ni un solo testigo de valor de plazas de garaje y sólo incluye valores de transmisiones de viviendas, obviando que son bienes absolutamente diferentes;
-Finalmente alega caducidad del procedimiento, ya que el Ayuntamiento ha sobrepasado en exceso el plazo de seis meses contemplado en la normativa reguladora del procedimiento de gestión.

SEXTO.) De la documentación que obra en el expediente se desprende que el reclamante cuestiona el cálculo del IIVTNU efectuado por la Administración municipal, basándose exclusivamente en los datos que aparecen reflejados en las escrituras públicas de adquisición del inmueble en 2013 y de su transmisión en 2022. Este fue el dato en el que se fijó la comprobación realizada por la Inspección tributaria municipal puesto que según las escrituras, *« ...el precio de adquisición de cada plaza, el día 2 de diciembre de 2013, fue de 18.014,70 €, y el*

precio de transmisión de cada plaza, el día 28 de abril de 2022, fue de 18.000,00 €, lo que supone que no se ha producido incremento de valor», amparando la necesidad de contar con un informe valorativo de la evolución del mercado entre los ejercicios 2013 y 2022; informe que fue emitido el 3 de febrero de 2023 y que firman el arquitecto jefe de Catastro y el Titular del OGT, ambos del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, recogiendo los datos de compraventa en escritura pública de inmuebles homogéneos ubicados en la zona en la que se sitúa el inmueble de la controversia.

Conforme a la doctrina constitucional que se ha ido destilando en relación con el IIVTNU, sabemos que no pueden someterse a gravamen situaciones inexpresivas de capacidad económica y que tampoco se puede impedir, a los sujetos pasivos de este impuesto, que puedan acreditar esta circunstancia si entienden que se ha dado un decremento y no un incremento de valor.

El reclamante niega la realización del hecho imponible y entiende acreditado el decremento de valor del terreno transmitido con los «*valores reales declarados en las escrituras públicas aportadas*», criticando el informe aportado por la Administración municipal por incurrir, a su juicio, en diversas falacias, pero sin aportar prueba suficiente en contrario al limitarse a alegar que, "no es medio suficiente para desacreditar los valores individualizados recogidos en las escrituras de adquisición y transmisión de las plazas de garaje; que no existe suficiente ni adecuada motivación para no considerar como valor real de la transmisión el recogido en las escrituras públicas de adquisición y transmisión, y que los precios propuestos no son reales, ni de mercado, aportando a tal efecto una pantalla del portal Idealista con todas las plazas a la venta de garajes en Zona Pueblo de Pozuelo de Alarcón.

Debe señalarse, de conformidad con lo expresado en la jurisprudencia de la Sección segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo —entre otras, cabe citar la STS 1163/2018, de 9 de julio (rec. núm. 6226/2017); la STS 1300/2018, de 18 de julio (rec. núm. 4777/2017), y la STS 1248/2018, de 17 de julio (rec. núm. 5664/2017)— que el reclamante no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad del inmueble no haya puesto de manifiesto un incremento de valor que comporte la capacidad económica que puede y debe ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 de la Constitución.

Por otra parte, la gestión tributaria municipal del IIVTNU llevada a cabo, con arreglo a las previsiones legales y reglamentarias que son de aplicación, no ha impedido que el reclamante pudiera acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica y, es evidente, que la carga de esta prueba recae en el obligado tributario, tal y como dispone el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria (LGT) y dedujo la STC 59/2017, fj 5.

En cuanto a los medios de prueba idóneos para la comprobación de la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido, el Tribunal Supremo ha apuntado como opciones:

- La diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas y cuyo valor probatorio sería equivalente al atribuido a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.
- Una prueba pericial que confirme tales indicios.
- 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.

De esta forma se otorga al contribuyente la facultad de probar la inexistencia de plusvalía, reconociendo una distribución de la carga de la prueba, que en un primer momento debe correr a cargo del particular. Como consecuencia práctica de la posibilidad de probar la falta de incremento de valor por el particular, corresponde a la Administración el deber de probar en contra de dichas pretensiones.

SÉPTIMO.) Con carácter previo, a la vista de los términos de la controversia y de las alegaciones formuladas, hemos de partir ha de partir de su contextualización en torno a la constitucionalidad de este impuesto, **debiendo situar su régimen jurídico** en el artículo 104.1 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 (TRLRHL), según el cual:

"1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos".

Por su parte, y habida cuenta de que el contribuyente entiende que en este caso no se ha producido un incremento de valor de los terrenos, afirmación que sustenta con el título de adquisición, resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 104.5 el TRLRHL introducido por el apartado uno del artículo único del RDley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el TRLHL a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del IIVTNU, según el cual:

"5. *No se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos respecto de los cuales se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición.*

Para ello, el interesado en acreditar la inexistencia de incremento de valor deberá declarar la transmisión, así como aportar los títulos que documenten la transmisión y la adquisición, entendiéndose por interesados, a estos efectos, las personas o entidades a que se refiere el artículo 106.

Para constatar la inexistencia de incremento de valor, como valor de transmisión o de adquisición del terreno se tomará en cada caso el mayor de los siguientes valores, sin que a estos efectos puedan computarse los gastos o tributos que graven dichas operaciones: el que conste en el título que documente la operación o el comprobado, en su caso, por la Administración tributaria.

Cuando se trate de la transmisión de un inmueble en el que haya suelo y construcción, se tomará como valor del suelo a estos efectos el que resulte de aplicar la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total y esta proporción se aplicará tanto al valor de transmisión como, en su caso, al de adquisición".

El medio de prueba elegido por el sujeto pasivo debe probar la disminución del valor del terreno objeto de la transmisión y que da lugar a liquidación del IIVTNU y referida al período de tiempo comprendido entre las fechas de adquisición y transmisión de dicho terreno.

Pues bien, el medio de prueba elegido por el para acreditar la disminución del valor del terreno objeto de la transmisión y que da lugar a liquidación del IIVTNU y referida al periodo de tiempo comprendido entre las fechas de adquisición y transmisión de dicho terreno, han sido las escrituras de compra y de venta del inmueble.
Y una vez aportada dicha prueba por el sujeto pasivo, corresponde a la Administración tributaria el análisis y comprobación de los medios de prueba aportados, pudiendo aceptar los mismos o, por el contrario, podrá probar, en contra de las pretensiones del sujeto pasivo, que sí se ha producido un incremento de valor del terreno, procediendo a la liquidación del Impuesto.

OCTAVO.) Sentado el régimen jurídico el que partir en la presente controversia, la reclamante alega que, frente a los elementos probatorios aportados como son las escrituras de compra y de venta a fin de acreditar el decremento del valor del terreno, el Ayuntamiento aporta un Informe del Arquitecto Jefe del Catastro Municipal que concluye con la existencia de incremento de valor, y al cual achaca falta de motivación válida en la comprobación del inmueble.

La reclamante se limita en sus sucesivos escritos en vía de revisión administrativa y económico-administrativa a defender la valoración de las escrituras, pero sin refutar con argumentos técnico-jurídicos concretos y específicos el contenido del Informe municipal acreditativo del incremento de valor de los terrenos devengado por la transmisión de los inmuebles. A tal fin, únicamente aporta pantalla del portal Idealista con todas las plazas a la venta de garajes en Zona Pueblo de Pozuelo de Alarcón, lo cual este tribunal no considera prueba sólida ni suficiente para refutar el resultado del Informe municipal, el cual, no olvidemos se basa en operaciones concretas y ciertas por Información aportada por los Notarios, a través de la Agencia Notarial de Certificación (ANCERT), mientras que lo aportado por la reclamante únicamente son ofertas y no operaciones reales de transmisión de inmuebles. Frente a ello, el valor probatorio del informe municipal emitido ha sido avalado por **Sentencia 262/2019, de 19 de septiembre, dictada por el Juzgado de lo**

Contencioso Administrativo nº 22 de Madrid, y, por **Sentencia 164/2020, de 22 de julio, dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº04 de Madrid**, entre otras.

En realidad, el argumentario principal esgrimido desde un principio gira en torno a que "no es medio suficiente para desacreditar los valores individualizados recogidos en las escrituras de adquisición y transmisión de las plazas de garaje".

Ante ello, debemos recordar con carácter preliminar que la citada operación gravada de transmisión de los inmuebles en 2022 queda dentro del marco de aplicación del RD-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, el cual ha dado nueva redacción a ciertos preceptos, entre los que figura el nuevo apartado 5 del art. 104 TRLRHL, antes citado

Por consiguiente, conforme a este nuevo precepto, para comprobar la inexistencia de incremento de valor, la Administración debe considerar el mayor de los siguientes valores:

- Los que consten en el título que documente la operación.
- El comprobado por la Administración tributaria.

Cabe concretar ahora la doctrina ya sentada anteriormente por el Tribunal Supremo en relación con la materia, cuando en su Sentencia de 27 de marzo de 2019 -al igual que su antecesora núm. 1163/2018 de fecha 9 de Julio de 2018-, que considera que:

"Aportada - 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".

Pues bien, la Administración procedió a comprobar dichos valores y datos aportados como indicio probatorio mediante el citado Informe del Arquitecto Jefe del Catastro Municipal cuyo resultado de existencia de incremento de valor consta en el expediente administrativo, dándose así respuesta a lo establecido en el artículo 104.5 antes citado de "*tomar en cada caso el mayor de los siguientes valores, el que conste en el título que documente la operación o el comprobado, en su caso, por la Administración tributaria*", que es el finalmente aceptado en el caso concreto que nos ocupa.

Tenemos, por tanto, que **la Administración, sí que efectivamente ostenta la potestad para realizar una comprobación de valores valiéndose de cualquiera de los medios previstos al efecto por el artículo 57 de LGT 58/2003**.

Este precepto reconoce el derecho de la Administración a comprobar el valor de los bienes y derechos declarados por los contribuyentes, y establece un conjunto de medios para realizar dicha comprobación, pudiendo la Administración escoger la opción más idónea, de acuerdo con la finalidad que se quiere conseguir.

En función de lo anterior, en términos generales la comprobación administrativa podría desarrollarse por tanto a través del procedimiento de inspección (art.141 LGT, y 166 RGGI, aprobado por RD 1065/2007), o a través de los procedimientos de gestión tributaria de comprobación de valores de los arts.57, 134 y 135 LGT 58/2003, y 157 a 162 del RGGI, o de comprobación limitada (136 a 140 LGT y 163 a 165 RGGI).

En lo que interesa, dispone el art.57 de la LGT:

«1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.

b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

c) Precios medios en el mercado".

Como se razona en el informe, se ha acudido al método de dicho método de comprobación no supone una disminución de las garantías para realizar una comprobación objetiva, independiente y transparente, pues permitirá comprobar la evolución de los precios medios de mercado, al seleccionar todas las operaciones de compraventa producidas en el mismo período de tiempo y para la misma tipología de inmuebles que los que se analizan

En el Informe se explica explícitamente Administración cuenta con las fuentes de datos idóneas para llegar a determinar el valor real de los terrenos en cada momento, al disponer de toda la documentación en la que se han instrumentado los diferentes tipos de transmisión de los inmuebles (compraventa, permuta, donación, adjudicación de herencia, aportaciones societarias, expropiación, etc…). Información aportada por los Notarios, a través de la Agencia Notarial de Certificación (ANCERT), en virtud de la obligación impuesta por el artículo 110.7 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. Títulos en los que consta el precio pactado en cada transmisión. El valor medio de las operaciones de compraventa determinará el valor real o valor de mercado existente en cada momento, permitiendo al mismo tiempo analizar la evolución del valor de mercado y la determinación de si ha existido o no incremento".

Hemos de dejar claro, asimismo, que el informe no se basa en la evolución de los valores catastrales sino en la evolución del precio de mercado del suelo correspondiente a los inmuebles de naturaleza urbana, en el triple ámbito poblacional, geográfico y temporal, para lo cual se acude a la metodología de valoración para la determinación del valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana se recoge en los artículos 22, 23 y 32 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, que han sido desarrollados por el Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, lo cual es muy distinto a partir de los valores catastrales.

De acuerdo con lo anterior, y teniendo en cuenta que los inmuebles objeto de análisis (garajes) se encuentran localizados en el Polígono 001, tramo de valoración 007 1 "Residencial en casco urbano, manzana cerrada y bloque abierto", se obtuvieron todos los inmuebles que dentro de ese polígono corresponden a su tramo de valoración con características similares. De esta muestra se seleccionaron los inmuebles con una superficie similar al inmueble objeto de análisis y, con el resultado obtenido se seleccionaron los inmuebles que han sido transmitidos, mediante operaciones de compraventa, en los mismos momentos de adquisición y enajenación que el inmueble analizado (años 2013 y 2022).

A partir del precio de transmisión y de la superficie de cada uno de esos inmuebles, que figura en la escritura que protocoliza cada una de esas transmisiones, se ha determinado el valor en € / m2 y su valor medio en cada momento.
Con ese dato se ha comprobado si los valores consignados en las escrituras de compraventa del inmueble objeto de análisis, en los momentos de su adquisición y enajenación, se encuentran en los niveles de los valores reales o comprobados. Por último, dado que la base imponible del impuesto está constituida por el incremento del valor del suelo de naturaleza urbana, y en las transmisiones de inmuebles no se distingue entre el valor del suelo y el de la construcción, se ha considerado que la misma proporción que representa el valor catastral del suelo sobre el valor catastral total se aplica en el precio de transmisión.

Por todo ello, y ante la alegación genérica y no específica de los reclamantes de que el informe municipal no está suficientemente motivado ya que se basa en meras referencias que no pueden servir para acreditar el incremento de valor de los terrenos, creemos que es una afirmación incierta si se examinan las características, localización y documentación aportada de los mismos, ya que las normas de valoración catastral utilizan una metodología oficial, objetiva y transparente, que tiene como objetivo definir zonas de valor del municipio, en función de la tipología de los inmuebles y las singularidades de cada zona del municipio. Constituye por ello una fuente de datos idónea para realizar el análisis de la evolución de los valores reales o de mercado de cada tipo de inmueble y en cada zona del municipio, al permitir comparar el precio pactado en la transmisión de un inmueble con sus homogéneos.

Finalmente, hemos de apuntar que, dado que la base imponible del impuesto está constituida por el incremento del valor del suelo de naturaleza urbana, y en las transmisiones de inmuebles no se distingue entre el valor del suelo y el de la construcción, se ha acudido al criterio de considerar que la misma proporción que representa el valor catastral del suelo sobre el valor catastral total se aplica en el precio de transmisión.

Por todo lo anterior, en el informe, al que pudo tener acceso el particular al recibir la notificación de la propuesta de liquidación provisional se especifican a nuestro juicio, con la suficiente razonabilidad, las circunstancias de la comparabilidad de los inmuebles y los criterios por los que se considera que esas muestras son comparables, incluyéndose en el informe los documentos o fichas catastrales, contrariamente a lo afirmado por la reclamante.

De acuerdo con todo lo expuesto, se considera que procede ratificarse en el Informe sobre la determinación de la Evolución del Valor de Mercado emitido con fecha, con las características y planteamiento que el mismo tienen y cuya conclusión, en cuanto a la evolución de los precios de mercado de los inmuebles objeto de análisis (vivienda) que se encuentra localizado se resume en que:

"*… El precio medio €/m2 de la muestra anterior para el año 2013 asciende a 907 €/ m2. Como se ha indicado en la metodología de cálculo se eliminan los valores que difieren, en más o en menos, del 20% de esta media. De este nuevo cálculo el valor promedio ajustado resultante asciende a 851 €/m2.*
De acuerdo con lo anterior el valor comprobado del m2 del suelo de los inmuebles analizados en el año 2013 asciende a 851 €
El precio medio €/m2 de la muestra anterior para el año 2022 asciende a 1.682 €/m2. Como se ha indicado en la metodología de cálculo se eliminan los valores que difieren, en más o en menos, del 20% de esta media. De este nuevo cálculo el valor promedio ajustado resultante asciende a 1.671 €/m2.
De acuerdo con lo anterior el valor comprobado del m2 del suelo de los inmuebles analizados en el año 2022 asciende a 1.671 €.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto y el valor real, de mercado o comprobado de los inmuebles objeto de análisis, se puede concluir que se ha producido un incremento del valor del terreno de naturaleza urbana, entre los años de su adquisición y enajenación y, por tanto, se genera el supuesto de hecho determinante del nacimiento de la obligación tributaria por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana".

NOVENO.) Dicho lo anterior, cabe destacar la ausencia de motivación fundada por los reclamantes contra el contenido del citado Informe técnico municipal, salvo invocaciones genéricas a la falta de motivación del mismo por basarse en meras referencias que no constituyen, en su opinión, prueba suficiente de la existencia de incremento de valor de los terrenos.

Frente a ello y como ya hemos dicho se ha optado por el método de comprobación de valores del artículo 57.1, letra c) de la LGT relativo a los precios medios del mercado. Es decir, el método utilizado para la realización de este informe es el de comparación con los precios medios de mercado, estipulado en las escrituras notariales de compraventa, de inmuebles de tipología

constructiva similar al inmueble que se analiza. Por tanto, no se tiene en consideración la evolución de los valores catastrales.

Es este último el utilizado en el informe citado y no el de la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, que es a la que se refiere la doctrina jurisprudencial citada por la reclamante.

En efecto, es cierto que el TS con remisión a las 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] «**lo que ha establecido en ellas como doctrina es que el método de comprobación del valor real de inmuebles, a los efectos del cálculo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) -y trasladamos ahora al ámbito del IIVTNU-, que posibilita la Ley General Tributaria, en su artículo 57.1.b, consistente en multiplicar el valor catastral por un coeficiente, no es idóneo ni adecuado, salvo que se complemente con una comprobación directa y presencial por parte de la Administración del inmueble sometido a valoración, cosa que habitualmente no sucede**.

El Supremo establece como doctrina en esas Sentencias que «*el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (artículo 57.1.b) de la Ley General Tributaria) no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo»*. Añade el Supremo que la aplicación de ese método de comprobación «***no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no***», así como que «*la aplicación de tal método para rectificar el valor declarado por el contribuyente exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real, sin que baste para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral*».

En conclusión, frente a los elementos probatorios aportados a instancia de parte sobre el decremento del valor del terreno, y teniendo en cuenta el informe municipal acreditativo del incremento del valor del suelo del inmueble transmitido, es por lo que procede la desestimación de la presente reclamación, ya que la aportación de las pruebas a instancias de parte sobre el decremento de valor en el presente supuesto, no han conseguido desvirtuar a juicio de este Tribunal la inexistencia de incremento de valor de los terrenos avalada por el contenido del informe municipal obrante en el expediente, todo ello en los términos que figuran a continuación.

DÉCIMO.) Finalmente, el reclamante alega caducidad del procedimiento tributario, ya que, desde la presentación de alegaciones a la propuesta de liquidación provisional en concepto del IIVTNU hasta la resolución de las mismas en forma desestimatoria ha transcurrido el plazo del artículo 104.1 de la LGT.

A este respecto debemos fijar el régimen jurídico aplicable a los efectos del vencimiento de los plazos máximos de resolución, y remitiéndonos a la norma directamente aplicable, el artículo 104 de la Ley General Tributaria, establece que:

"4. En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos.
En ausencia de regulación expresa, se producirán los siguientes efectos:

a) Si se trata de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados del procedimiento".

Asimismo, el artículo 51 de la Ordenanza General de gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos locales y otros ingresos de derecho público del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, dispone que:

"3. Tanto en los procedimientos iniciados de oficio como los iniciados a instancia de parte, los efectos del incumplimiento del plazo máximo para resolver de forma expresa se regirán por lo establecido en la Disposición Adicional Primera Apartado Uno y Dos 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.
4. En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. En defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución, en los de impugnación GENERAL de actos y disposiciones y en los de reconocimiento de beneficios fiscales en los tributos locales, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio.

(...) 6. Los procedimientos iniciados de oficio, los interesados podrán entender desestimados los efectos favorables derivados de procedimientos de reconocimiento o constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas".

De todo lo anterior, cabe deducir que la falta de resolución de alegaciones o recursos contra actos de aplicación y efectividad de los tributos locales, como es la Propuesta de liquidación provisional practicada y notificada por el Ayuntamiento en concepto del IIVTNU, debe tener los efectos desestimatorios fijados por la normativa tributaria aplicable y no la caducidad pretendida por el reclamante, a efectos de poder interponer el recurso procedente. Dicho de otra forma, el incumplimiento del plazo máximo de resolución de las alegaciones formuladas tiene el sólo efecto de entenderlas desestimadas una vez transcurrido dicho plazo a fin de ejercitar por el particular su derecho de defensa en instancias posteriores de revisión, pero en modo alguno significa la caducidad del procedimiento. Y ello porque estamos ante un procedimiento del que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, tal y como apunta la normativa antes citada.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando de forma unipersonal, RESUELVE:**

DESESTIMAR la Reclamación Económico-Administrativa **nº------, Expediente nº------), interpuesta por Doña, , con DNI----------, actuando en nombre y representación de la entidad mercantil---------, con CIF nº----------,** en el sentido de **CONFIRMAR** las liquidaciones relacionadas en el Antecedente de Hecho IV de la presente resolución, y practicadas en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por la transmisión de diversas plazas de garaje sitas en ----------en base a los motivos ya expuestos.

(...)

- **Resolución nº HI IIVTNU 2024 16.**
  Fecha: 15 de noviembre de 2024.

RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.) Con fecha 10 de marzo de 2010, se otorga escritura pública de compraventa ante el Notario D.--------, con el nº--- de su protocolo, por el que se transmite a los ahora reclamantes la propiedad del siguiente inmueble:

- Inmueble sito en ---------(Referencia catastral nº---).

El precio total de la compraventa del inmueble ascendió a 2.100.000,00 Euros.

II.) Asimismo, con fecha de 05 de julio de 2021, los reclamantes venden y transmiten la plena propiedad del inmueble ante citado, en virtud de escritura pública de compraventa formalizada ante el notario de Madrid D.--------, nº------ de su protocolo.

El precio total de la compraventa del inmueble ascendió a 1.975.000,00 Euros.

III.) La reclamante presentó e ingresó la autoliquidación nº---------**, por importe de 25.367,73 Euros** en fecha de 04 de agosto de 2021, en concepto del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, por la transmisión antes citada.

IV.) Con fecha 25 de abril de 2023, se presentó por la reclamante, escrito solicitando la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana relativa a la transmisión del inmueble citado, por considerar que no existe concurrencia del hecho imponible que grava el impuesto, con la consiguiente devolución de ingresos indebidos. Y ello, toda vez que la transmisión efectuada no supuso un incremento de valor, sino que, al contrario, se produjo una disminución de valor resultante de la diferencia entre el precio de compra y el de venta, que provoca que la base imponible tenida en cuenta en la autoliquidación presentada fuera incorrectamente determinada. En consecuencia, solicita la devolución de la cantidad ingresada por el importe autoliquidado y abonado.

Dicho escrito es desestimado de forma presunta por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria.

V.) Con fecha de entrada de 17 de noviembre de 2023 la reclamante presenta escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa contra el acto presunto antes citado solicitando la anulación del acto autoliquidatorio junto con la devolución de ingresos indebidos, incluyendo las alegaciones y documentos a efectos probatorios en defensa de su pretensión.

Admitida a trámite por el Procedimiento general con el número-----, por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón se nombró Vocal Ponente. Una vez remitido el expediente administrativo por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria, se incorporó **un Informe sobre la determinación de la evolución del valor del mercado a efectos de la acreditación o no de la disminución de valor del terreno correspondiente al inmueble objeto de transmisión,** con el resultado que consta en el expediente, todo ello en aplicación de lo dispuesto en el artículo 235.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.) Se impugna en la presente reclamación la desestimación presunta de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana relativa a la transmisión del inmueble citado, valor nº nº--------**, por importe de 25.367,73 Euros,** derivado de los expedientes de gestión nº ------**y ------** por la transmisión de la finca citada en el Antecedente de hecho I de la presente resolución, junto con la correspondiente devolución de ingresos indebidos.

Entrando ya en el análisis concreto del fondo de la controversia, la reclamante alega que transmitió con “pérdidas” el inmueble citado, tal y como resulta de las escrituras aportadas.

SEXTO.) Con carácter previo, a la vista de los términos de la controversia y de las alegaciones formuladas, hemos de partir ha de partir de su contextualización en torno a la constitucionalidad de este impuesto, cuyo origen se sitúa en **el contenido del fallo de la STC 59/2017 de 11-05-2017 recaída en cuestión de inconstitucionalidad nº4864-2016** que **declaró la inconstitucional parcial de los artículos 107.1, 107.2 letra a) y 110.4 del TRLRHL,** por someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia de inexistencia de incremento o existencia de decremento, antes debemos examinar dicho pronunciamiento del TC.

Dicho *iter* jurisprudencial tuvo su culmen en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021, cuya repercusión en este expediente condiciona y resulta determinante para el sentido de la presente resolución, y ello con independencia o al margen de las alegaciones concretas formuladas y de su procedencia o no conforme a la normativa o doctrina jurisprudencial hasta entonces vigente.

En este sentido, con fecha de 25 de noviembre 2021 se publicó la STC nº182-2021 (BOE nº282) recaída en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla -sede en Málaga-, respecto de los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 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, por posible vulneración del art. 31.1 CE. Entendió el órgano judicial que la aplicación de los preceptos legales impugnados, al establecer un sistema objetivo de cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) que no tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente, puede suponer una “carga fiscal excesiva” o “exagerada” que infrinja el principio constitucional de no confiscatoriedad en los supuestos en los que el importe de la cuota tributaria resultante, aun cuando no supera la plusvalía efectivamente obtenida con la transmisión del terreno urbano, sí representa una parte muy significativa de la misma.

En consecuencia, **el método objetivo y obligatorio de cuantificación de la base imponible, resulta ajeno y desconectado de la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica que trajo consigo, 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).***

SÉPTIMO.) A la vista de la exposición razonada del pronunciamiento citado y en cuanto a la afectación concreta del mismo a cada caso concreto, como es el que es objeto de resolución por este tribunal, en el Fundamento Jurídico 6 se analiza lo que ahora interesa como es el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL. Y así:

-Dichos preceptos quedan definitivamente expulsados del ordenamiento jurídico, produciendo 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”,*** correspondiendo al legislador la modificación o adaptación de la norma legal a las exigencias del artículo 31.1 de la CE, y que se encuentra pendiente ya desde la publicación de la STC 49/2017.
-No es posible revisar con fundamento en dicha Sentencia, las obligaciones tributarias devengadas que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme.
En concreto, se consideran consolidadas, y, por tanto, no susceptibles de revisión y anulación: - 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.

Por tanto, y aplicados dichas previsiones respecto al expediente que es ahora objeto de resolución resulta que:

- El devengo del impuesto se produjo en fecha de con fecha de 05/07/2021, fecha del otorgamiento de la escritura pública de transmisión del pleno dominio de la finca citada a favor de los reclamantes
- Los reclamantes presentaron e ingresaron la autoliquidación nº**---------, por importe de 25.367,73 Euros** en fecha de 04 de agosto de 2021, en concepto del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, por la transmisión antes citada, en base al método de cuantificación objetivo de la base imponible de los artículos que han sido declarados inconstitucionales (artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL).
- No consta en la Base de datos de este Ayuntamiento la previa presentación con anterioridad a la STC 182/2021 de 26 de octubre, o, al menos antes de su publicación en el BOE de fecha 25 de noviembre de 2021, solicitud alguna de rectificación de la autoliquidación antes citada, o recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. o escrito alguno en el que se requiriera la rectificación *ex* art. 120.3 LGT a dicha fecha junto con la devolución de ingresos indebidos.
- Con fecha 25 de abril de 2023, se presentó por los reclamantes escrito solicitando la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana relativa a la transmisión del inmueble citado, por considerar que no existe concurrencia del hecho imponible que grava el impuesto, al haber transmitido con “pérdidas”.
- Con fecha de 17 de noviembre de 2023 se presenta escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa **contra el acto presunto antes citado se reitera la devolución de ingresos indebidos.**

En su virtud, cabe constatar desde este momento una cuestión esencial para la resolución de este procedimiento, y es que **la acción de revisión y/o rectificación de la autoliquidación no se encuentra viva ni pendiente de resolución, al haber presentado el escrito de solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos el 25-04-2023, por lo que se considera situación consolidada a la fecha de la STC de 26-10-2021, tal y como resulta de la exposición de los antecedentes de hecho.**

En definitiva, estamos en el presente caso de una situación consolidada y firme al no constar la presentación de solicitud de rectificación de las autoliquidaciones ex artículo 120.3 de la LGT antes de la fecha de la STC 182/2021 de 26 de octubre, incumpliendo no sólo el primer condicionante para aplicar la misma al tratarse de una situación ya consolidada, sino que, además no se planteó por los reclamantes de forma tempestiva la inexistencia de hecho imponible sin cuestionar, ni los elementos en que se basó la determinación de la base imponible, ni la propia inexistencia de riqueza gravable.

OCTAVO.) Dicho lo anterior, y, por tanto, con independencia de la no aplicación o no de los efectos anulatorios de la STC 182/2021 de 26 de octubre al caso concreto que nos ocupa, el propio TS en la Sentencia de 12 de julio de 2023 declara que:

“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 hubieren 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".

Consideramos pues aplicable el régimen normativo y jurisprudencial vigente con anterioridad, resulta ineludible partir **del contenido del fallo de la STC 59/2017 de 11-05-2017 recaída en cuestión de inconstitucionalidad nº4864-2016** que **declara la inconstitucional parcial de los artículos 107.1, 107.2 letra a) y 110.4 del TRLRHL,** por someter a tributación situaciones

inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia de inexistencia de incremento o existencia de decremento.

NOVENO.) Ya en relación al supuesto de hecho que ahora nos ocupa, el reclamante niega la realización del hecho imponible, por inexistencia de incremento, y, por tanto, la no sujeción al IVTNU de la concreta transmisión objeto de gravamen, al considerar que se ha conseguido probar el decremento del valor del suelo con la diferencia de precios de las escrituras de compra y venta, aportadas con la reclamación.

Ante ello debemos acudir a la doctrina legal fijada por el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en Sentencia 1163/2018 de 9 Julio de 2018, que resuelve el Recurso de casación 6226/2017.

Con la doctrina anterior a la STC 182/2021 se deduce la necesidad de que se pruebe el decremento de valor de del suelo o inexistencia de incremento, y a este respecto el TS determina a quién corresponde la carga de la misma, qué medios probatorios sean idóneos para llevarla a efecto o, en fin, si estos aspectos cuentan en la actualidad con la debida cobertura legal.

En este sentido, corresponde al obligado tributario, en nuestro caso al reclamante, probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido.

Y ello no sólo por disponerlo el artículo 105.1 de la LGT, sino porque así se deduce del FJ5º de la STC 59/2017 al decir 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*". De esto último cabe inferir inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía.

Sobre los medios probatorios sean idóneos para llevar a efecto la comprobación de la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido, el TS apunta estas opciones:

- 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.
- Una prueba pericial que confirme tales indicios.
- 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.

De esta forma se otorga al contribuyente la facultad de probar la inexistencia de plusvalía, reconociendo una distribución de la carga de la prueba, que en un primer momento debe correr a cargo del particular.

Como consecuencia práctica de la posibilidad de probar la falta de incremento de valor por el particular, el TS considera que, una vez, *"…aportada* 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".*

A la vista de dichos elementos probatorios aportados a instancia del interesado, la Administración procedió a comprobar dichos valores y datos aportados como indicio probatorio mediante Informe Técnico municipal cuyo resultado consta en el expediente administrativo, incorporado en virtud de lo establecido en el artículo 235.3 de la LGT, según el cual:

> "3. El escrito de interposición se dirigirá al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable, que lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes junto con

el expediente, en su caso electrónico, correspondiente al acto, al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente (...).

En primer lugar y tal y en cuanto al objeto del citado informe lo constituye:

> *"...determinar la evolución del precio de mercado del suelo correspondiente a los inmuebles de naturaleza urbana, en un triple ámbito:*
>
> ***Ámbito poblacional:*** *la población objeto de análisis está constituida por todos aquellos inmuebles, que tienen características similares al que es objeto del recurso*
>
> ***Ámbito geográfico:*** *en el mismo ámbito geográfico del inmueble sometido a tributación, objeto del recurso.*
> ***Ámbito temporal:*** *el análisis se lleva a cabo sobre la población de inmuebles seleccionada, que han sido transmitidos en el año de inicio y de fin del período de devengo del impuesto objeto de la controversia.*
>
> *El resultado del informe será la determinación de un dato estadístico, el valor real, de mercado o comprobado por esta Administración, que permitirá determinar la bondad de los precios acordados en los momentos de adquisición y enajenación y la evolución, positiva o negativa, del valor del suelo de los inmuebles seleccionados en el período temporal objeto del análisis. Este informe no es, por tanto, un informe de tasación o valoración del bien inmueble, ni de su suelo.*
>
> *Si del informe resulta que la evolución ha sido negativa, por haberse producido un decremento en el valor del suelo, la transmisión objeto de controversia no estará sujeta al impuesto. Estando sujeta en caso contrario. Además, el informe nos permitirá comprobar la bondad de los precios figurados en las pruebas aportadas, al comprobar su adecuación a los valores de mercado.*

Respecto al método de determinación del incremento o decremento del valor del suelo, continúa diciendo el Informe pericial que:

> "*De acuerdo con lo expuesto, podemos concluir que el Tribunal Supremo está determinando unas reglas básicas para el cálculo del incremento o decremento del valor de los terrenos transmitidos, aplicables en tanto se aprueban por el legislador los cambios normativos exigidos por el TC:*
>
> ***Debe acudirse al valor real del terreno****. La necesidad de definir un valor real hizo que el 25 de Junio de 1998 la Sentencia Tribunal Supremo pusiera limites a este tema exponiendo que tanto el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados como las demás modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, ante la frecuente ocultación del importe real de los actos y contratos, y ante la dificultad para la Administración Tributaria de conseguir pruebas directas, la Ley optó por liberar a la Administración Tributaria de esta tarea, concibiendo una solución pragmática que consistió en sustituir el precio verdadero y su necesaria búsqueda, por un concepto distinto que fue el valor real o verdadero. El artículo 57.3 de la Ley General Tributaria dispone que "las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalado en el apartado 1". Así y de esta manera podemos encontrar el término valor rodeado de adjetivos diferentes tales como "real", "declarado", "comprobado", "fiscal" o de "mercado ", no siempre fáciles de concretar. Lo cierto es que la interpretación de la expresión "valor real" y su posterior comprobación debe implicar a la Administración la obligación de acreditar que dicho valor real se corresponde con el que finalmente ella considerará correcto.*
>
> *Según la Sentencia Tribunal Supremo de 1 de Diciembre de 1993: "en las transmisiones patrimoniales onerosas donde exista precio, éste debe equivaler al valor real del bien transmitido, y el valor comprobado ha de referirse al precio de mercado que le corresponda" (es lo que se llama Teoría intermedia del valor). La determinación de lo que se entiende por valor real nos conduce a otro concepto: el "valor comprobado". La*

misma Sentencia TS lo define como "aquél asignado por la Administración a través de sus medios de conocimiento y experiencia".

 La Administración tiene la obligación de establecer unos criterios de naturaleza técnica que garanticen la aplicación de una ***técnica de comprobación objetiva y transparente****, que no dé lugar a resultados arbitrarios.*

 La comprobación de valores ***debe realizarse sobre cada caso concreto****, no aplicando unos valores o índices genéricos. Si la Administración no da por buenos los valores aportados por el contribuyente, a través de cualquier método de prueba indiciariamente válido, debe expresar motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real.*

 *Determinado el valor real o comprobado por la Administración en los momentos inicial de adquisición y final de transmisión, entre los que discurre el período de cálculo del impuesto****, la diferencia entre los valores determinará si ha existido un incremento o decremento "real"****.*

Partiendo de las premisas señaladas, esta Administración cuenta con las fuentes de datos idóneas para llegar a determinar el valor real de los terrenos en cada momento, al disponer de toda la documentación en la que se han instrumentado los diferentes tipos de transmisión de los inmuebles (compraventa, permuta, donación, adjudicación de herencia, aportaciones societarias, expropiación, etc…). Información aportada por los Notarios, a través de la Agencia Notarial de Certificación (ANCERT), en virtud de la obligación impuesta por el artículo 110.7 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. Títulos en los que consta el precio pactado en cada transmisión. El valor medio de las operaciones de compraventa determinará el valor real o valor de mercado existente en cada momento, permitiendo al mismo tiempo analizar la evolución del valor de mercado y la determinación de si ha existido o no incremento".

La conclusión en cuanto a la evolución de los precios de mercado de los inmuebles objeto de análisis es que:

> ***"De acuerdo con lo anteriormente expuesto y el valor real, de mercado o comprobado del inmueble objeto de análisis, se puede concluir que no se ha producido un incremento del valor del terreno de naturaleza urbana, entre los años de su adquisición y enajenación y, por tanto, no se genera el supuesto de hecho determinante del nacimiento de la obligación tributaria por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana".***

Por tanto, tras la comprobación de los valores aportados instada por la Administración Tributaria, a quien corresponde la gestión de los impuestos que gravan la transmisión del inmueble, y en aplicación de la doctrina actualmente vigente en la materia hay que entender que no se ha producido el hecho imponible al tratarse de un supuesto de no sujeción al IIVTNU, procediendo pues a estimar la presente reclamación en los términos que figuran a continuación.

De esta forma, del Informe municipal antes citado y de las escrituras aportadas, según las cuales, el precio total de adquisición por compraventa del inmueble ascendió a 2.100.000,00 Euros, y el precio total de transmisión por compraventa del inmueble ascendió a 1.975.000,00 Euros, se deduce que no hubo incremento del valor de los terrenos. Por lo que, en aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo por Sentencia de 09 julio de 2018, es por lo que procede la estimación de la presente reclamación, todo ello en los términos que figuran a continuación.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, reunido en Sala y en Única Instancia, RESUELVE:**

ESTIMAR la presente Reclamación Económico-administrativa nº----, Expediente nº------, presentada por por DON----------**,** con NIF nº------**,** y **Doña,** con NIF nº-------, actuando en su propio nombre y representación, en el sentido de:

1.-) ACCEDER a la rectificación de la autoliquidación nº--------**,** en concepto del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, por la transmisión del pleno dominio del local sito en la --------(Referencia catastral ----)en base a los motivos ya expuestos.

2.-) PROCEDER A LA DEVOLUCIÓN DE LA CANTIDAD DE 25.367,73 Euros derivada de dicho acto liquidatorio, junto con los intereses de demora que, en su caso, pudieren corresponder.

(...)

- **Resolución nº HI IIVTNU 2024 15.**
  Fecha: 28 de octubre de 2024.

RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.) Con fecha 13 de septiembre de 2022, se otorgó Escritura Pública de Compraventa, ante el Notario de Madrid, D., con el número ----- de su protocolo, por la que D. -------y D. ----------transmitieron una finca urbana (Piso ------letra -----, de la casa situada en la calle de -----) y una participación indivisa equivalente a una onceava parte de la planta sótano de la misma finca, que otorga el derecho al uso y disfrute exclusivo de una plaza de aparcamiento para vehículos y el uso compartido con los demás copropietarios de la rampa de acceso y zonas o pasillos de maniobras, a favor de los cónyuges D. --------y Dña.----------.

En cuanto al Título de las mismas, el citado documento público hace constar que D. ----y D. ----------son titulares cada uno de ellos, con carácter privativo, de una mitad indivisa en pleno dominio del piso señalado y, en cuanto a la participación indivisa de la planta sótano destinada a aparcamiento, la misma pertenece íntegramente a D.----------. En la citada Escritura Pública, el fedatario público advertía de la posible sujeción de la compraventa al Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y de la obligación de liquidación que corresponde al transmitente en el caso de las transmisiones onerosas.

II.) El día 27 de septiembre de 2022, D.----------, solicitó ante el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón la división de la deuda por el IIVTNU y la aplicación del método directo para calcular su cuota por el IIVTNU.
El día 25 de octubre de 2022, D. ----------presentó una "Declaración a efectos del IIVTNU", reproduciendo los arts. 104.1 y 107.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL), determinando un incremento de valor atribuible al suelo, a partir de la diferencia entre los valores catastrales del suelo a efectos de IBI en los años 2000/2001 y 2021/2022 para, según consta en el escrito, dar cumplimiento al art. 110 del TRLHL. Según estos cálculos, el incremento sería de 2.421,27 € para el piso y 605,07 para la plaza de aparcamiento.
El 13 de febrero de 2023 se notifica Propuesta de Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria del Ayto. de Pozuelo de Alarcón, con fecha de 12 de diciembre de 2022, desestimatoria de esa solicitud en relación con el cálculo de la base imponible del IIVTNU, teniendo en cuenta la doctrina del Tribunal Supremo (STS 419/2019, de 27 de marzo); aprobando una propuesta de liquidación provisional por importe de 5862,68 € (en relación con la transmisión del 50% del piso) y 454,98 € (en relación a la plaza de garaje). La Propuesta se acompañó de las notificaciones de las

liquidaciones, con el detalle de las mismas, en las que se identifica el valor catastral del suelo (para la vivienda el 50% de 89849,51 y para la plaza de garaje 3486,39 €), el periodo de generación ("TIEMPO" 20 años), el coeficiente aplicable (0,45 establecido en el art. 107.4 del TRLHL, en la redacción vigente en el momento del devengo), la base imponible y el tipo de gravamen (29%).

III.) Con fecha 24 de febrero de 2023, D. ----------presentó Escrito de alegaciones contra la citada Propuesta haciendo constar, resumidamente, que la transmisión de la vivienda y la plaza de garaje señaladas no pueden subsumirse en el hecho imponible del IIVTNU, al no ser "terrenos"; que la ganancia obtenida por esa transmisión ya ha sido gravada por el IRPF y no puede serlo por el IIVTNU porque tendría alcance confiscatorio; que la base imponible del impuesto es el incremento del valor de los terrenos, por lo que debería determinarse comparando los valore catastrales; así como la existencia de indicios fundados de inconstitucionalidad del Real Decreto Ley 26/2021, de 8 de noviembre. En el escrito se solicita la rectificación de la propuesta de resolución y, adicionalmente, la suspensión del procedimiento hasta que el Tribunal Constitucional se pronuncie sobre la vigente regulación del IIVTNU.

Con fecha 12 de mayo de 2023 se dictó por el titular del Órgano de Gestión Tributaria una Resolución aprobando la liquidación provisional por los importes reseñados, haciendo constar que D. ----------no había presentado alegaciones contra la propuesta de liquidación notificada.

El 5 de julio de 2023, el ahora reclamante presentó recurso de reposición contra esta Resolución, alegando la nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional y solicitando la suspensión de su ejecución. D. Ángel puso de manifiesto, en síntesis, que la fecha de notificación de la propuesta de resolución de 12 de diciembre de 2022, era el 13 de febrero de 2023 y no el 13 de enero de ese mismo año, como se hacía constar como se hacía constar en la Resolución; que era radicalmente falso que no se hubieran presentado alegaciones contra la misma y que la Resolución de 12 de mayo se había notificado indebidamente al otro transmitente del 50% de la vivienda.
Además, en el recurso se ponía de manifiesto la perplejidad por las operaciones aritméticas que se indicaban en el fundamento de derecho 3º de la Resolución que, a juicio del reclamante, supondrían unas cuotas a ingresar de 680,07 € y 90,996 €, por lo que las cuotas aprobadas serían erróneas y nulas.

IV.) Según consta en el expediente, con fecha 2 de octubre de 2023 se dictó Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria del Ayto. de Pozuelo de Alarcón por la que se estimaba el recurso de reposición presentado por D. -*-------, en el sentido de anular la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria, de fecha 12 de mayo de 2023 y retrotraer el procedimiento al momento en que se dictó la Resolución, para que las alegaciones presentadas fueran valoradas y respondidas, desestimando el escrito de alegaciones presentado el 24 de febrero de 2023 contra la Resolución y aprobando las liquidaciones provisionales por importe de 5862,68 y 454,98 €. En el fundamento de derecho 2º se reconoce que el escrito de alegaciones del ahora reclamante se presentó en tiempo y forma aunque, se indica, tuvo entrada en el Órgano de Gestión Tributaria tras dictar y notificar la citada Resolución, por lo que según el art. 239.3 de la LGT, estaríamos ante un acto anulable por un defecto formal que provoca indefensión.

En esta Resolución se hace constar expresamente que la notificación de la Resolución de 12 de mayo de 2023 al otro transmitente de la vivienda no supone una remisión indebida de datos personales a un tercero, habida cuenta de que se trata de un obligado tributario en la misma obligación y, por tanto, queda solidariamente obligado frente la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones. Además, se da por reproducida la argumentación y la respuesta dada en la Propuesta de Resolución de 12 de diciembre de 2022, en relación a la no sujeción de la transmisión al IIVTNU al no tratarse de terrenos de naturaleza urbana, la doble imposición de la ganancia, al resultar también gravada por el IRPFY y la posibilidad de utilizar fórmulas de determinación de la base imponible diferentes a la prevista en el TRLHL.

En el fundamento de derecho "tercero", se justifica la liquidación provisional practicada, señalando expresamente que el periodo de generación es de 20 años y "*El porcentaje a aplicar en el presente caso será el resultado de multiplicar 0,45% (porcentaje correspondiente por un periodo impositivo de 20 años) por 20, al ser el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento del valor*".
En el caso de la vivienda se hace constar:

"Esto es, resulta una base imponible de 20 x 0,45%% x 89849,51 (valor catastral del suelo) = 20216,14 €"
Sobre la que se aplica un tipo de gravamen del 29 por 100 y "*Por tanto resulta una cuota a ingresar de 5862,68".*
En el caso de la plaza de aparcamiento se realizan los mismos cálculos teniendo en cuenta un valor catastral del suelo de 3486, 39 €, que darían como resultado, según el órgano de gestión tributaria, una cuota de 454,98 €.

V.) Con fecha 7 de noviembre de 2023, Don ----------presentó recurso de reposición contra la Resolución de 2 de octubre de 2023, refirmándose en el contenido de las alegaciones presentadas anteriormente y considerando que la transmisión del 50% de la vivienda no encaja en el supuesto previsto en el art. 35.7 de la LGT, manteniendo que en ningún momento se solicitó la división de la deuda del IIVTNU por la transmisión del 100 % de la vivienda y que desde el inicio del proceso se han originado dos deudas distintas por el 50% para cada uno de los titulares. En el recurso se solicita expresamente la anulación de la liquidación provisional teniendo en cuenta que las cuotas a ingresar en concepto del IIVTNU consignadas en la liquidación provisional no se corresponden con las cantidades resultantes de las operaciones aritméticas para su determinación.
Con fecha 26 de diciembre de 2023 se dicta por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria Resolución desestimatoria del recurso planteado.
El 19 de abril de 2024, D. ----------presentó Reclamación económica-Administrativa contra la citada Resolución. Con fecha 23 de abril de 2023 se dicta providencia de exhibición de expediente administrativo y formulación de alegaciones. El 23 de julio de 2024 el reclamante presentó escrito de alegaciones a la reclamación económico-administrativa.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

CUARTO.) Se impugna en el presente procedimiento económico-administrativo la resolución del Titular del Órgano de gestión Tributaria, de 26 de diciembre de 2023 desestimatoria del Recurso de reposición presentado correspondiente al IIVTNU devengado con ocasión de la transmisión de dos inmuebles de este término municipal.

La reclamante esgrime su disconformidad con las liquidaciones practicadas, alegando una serie de cuestiones relacionadas fundamentalmente con la no sujeción de la transmisión de la vivienda y la plaza de garaje de las que era propietario, al no tratarse de terrenos; la concurrencia de una doble imposición y de alcance confiscatorio, al estar gravada la ganancia obtenida también por el IRPF y que la fórmula de cuantificación prevista en el art. 107.1 del TRLHL establecería una fórmula que calcula un incremento de valor en años venideros y no en los años ya transcurridos. Además, manifiesta su disconformidad con la tramitación del procedimiento, considerando, por un lado, que se ha vulnerado la LO 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales al haber comunicado al otro copropietario de la vivienda una Resolución del Titular del órgano de Gestión Tributaria, de 12 de mayo de 2023, que aprobaba las liquidaciones provisionales del IIVTNU en relación a la transmisión de los dos inmuebles (vivienda y plaza de garaje) referenciados en los Antecedentes de Hecho y, por otro lado, que las operaciones aritméticas consignadas en la notificación de la liquidación provisional arrojan cantidades que no coinciden con las cuotas a ingresar (5862,68 € por la vivienda y 454,98 € por la plaza de garaje).

QUINTO.) Debemos recordar que el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, conforme dispone el artículo 104.1 del TRLHL es "*un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos*", y que conforme dispone el artículo 107, apartado 1 , su base imponible está constituida "*por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años"*, añadiendo dicho precepto que " *se determinará, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5 de este artículo,*

multiplicando el valor del terreno en el momento del devengo calculado conforme a lo establecido en sus apartados 2 y 3, por el coeficiente que corresponda al periodo de generación conforme a lo previsto en su apartado 4".

En el apartado 5 del mismo precepto se recoge la posibilidad de utilizar un método de estimación directa de la base imponible, "*Cuando, a instancia del sujeto pasivo, conforme al procedimiento establecido en el artículo 104.5, se constate que el importe del incremento de valor es inferior al importe de la base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo…"*

Además, el art. 104.5 del texto legal declara expresamente la no sujeción al impuesto de:*" las transmisiones de terrenos respecto de los cuales se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición".* Señalando expresamente que *"el interesado en acreditar la inexistencia de incremento de valor deberá declarar la transmisión, así como aportar los títulos que documenten la transmisión y la adquisición…"; añadiendo que:*
"Para constatar la inexistencia de incremento de valor, como valor de transmisión o de adquisición del terreno se tomará en cada caso el mayor de los siguientes valores, sin que a estos efectos puedan computarse los gastos o tributos que graven dichas operaciones: el que conste en el título que documente la operación o el comprobado, en su caso, por la Administración tributaria.
Cuando se trate de la transmisión de un inmueble en el que haya suelo y construcción, se tomará como valor del suelo a estos efectos el que resulte de aplicar la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total y esta proporción se aplicará tanto al valor de transmisión como, en su caso, al de adquisición.".

La regulación actual del Impuesto en el TRLHL es fruto de la reforma operada por el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre de 2021, consecuencia a su vez de la doctrina del Tribunal Constitucional, reflejada en las Sentencias dictadas a partir del año 2017 a propósito del tributo, tal y como reconoce expresamente la Exposición de Motivos de esta norma.

En efecto, la STC 59/2017, de 11 de mayo de 2017, relativa al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, declaró inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4, del TRLHL, pero únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

Posteriormente, el Alto Tribunal, en su Sentencia 126/2019, de 31 de octubre de 2019, declaró también inconstitucional el artículo 107.4 del TRLHL respecto de los casos en los que la cuota a satisfacer sea superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente.

Y, finalmente, en la Sentencia 182/2021, de 26 de octubre de 2021, se declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del mencionado texto refundido, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impedía la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad.

El Tribunal Constitucional señaló en el FJ 5º de esta sentencia 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 (artículo 31.1 CE)».*

Así pues, en la nueva regulación del IIVTNU se introduce un nuevo supuesto de no sujeción para los casos en que se constate, a instancia del interesado, que no se ha producido un incremento de valor. También se sustituyen los porcentajes anuales aplicables sobre el valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto por unos coeficientes máximos establecidos en función del número de años transcurridos desde la adquisición del terreno, que serán actualizados anualmente, mediante norma con rango legal, incluida la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Además, se introduce la regla del art. 107.5 del TRLHL, que permitiría, a instancia del sujeto pasivo, acomodar la carga tributaria al incremento de valor efectivamente obtenido, teniendo en cuenta como base imponible la diferencia entre el valor de transmisión y de adquisición del terreno que conste en el título que documente la operación, o el comprobado por la Administración tributaria, sin que a estos efectos puedan computarse los gastos o tributos que graven dichas operaciones.

Se sigue, por tanto, el criterio señalado por el Tribunal Constitucional en el FJ5º de la Sentencia 182/2021 que legitimaría constitucionalmente un método estimativo de la base imponible, por razones de simplificación del impuesto, cuando no se erija en método único de determinación de la base imponible.

Este Real Decreto-ley fue objeto de dos recursos de inconstitucionalidad que alegaban la indebida utilización de esta figura en cuanto a la materia regulada y en cuanto a la ausencia de la urgencia habilitante de su utilización, recursos que fueron desestimados mediante sentencias 17/2023, de 9 de marzo y 35/2023, de 18 de abril, que validaron la fórmula utilizada para reformar la ley.

SEXTO.) En la documentación obrante en el expediente se constata que D. ----------adquirió la vivienda y la plaza de garaje sitas en el término municipal de Pozuelo de Alarcón el 30 de noviembre de 1993, conjuntamente con su esposa, estando vigente la sociedad de gananciales. También se constata que el recurrente transmitió el 50 % de la vivienda y del 100 % de la plaza de garaje, el 13 de septiembre de 2022.

A partir de esta documentación, podemos comprobar que el obligado tributario no ha probado la inexistencia de incremento de valor de los terrenos transmitidos, actividad que podría haber realizado, como señala el TRLHL y la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón nº 203 (art. 7), y ya se apuntó en la STS 1163/2018, de 9 de julio, demostrando la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión reflejados en escrituras públicas, o mediante prueba pericial que confirmase tales indicios, o por cualquier otro medio probatorio, ex artículo 106.1 LGT, que pusiese de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU.

El recurrente alega la no realización del hecho imponible del impuesto al no haberse transmitido terrenos de naturaleza urbana sino dos edificaciones, un piso y una plaza de garaje, dos bienes inmuebles urbanos que no pueden subsumirse en el hecho imponible tipificado en el art. 104.1 del TRLHL. Según el escrito de alegaciones si el legislador hubiera querido que los suelos integrados en las construcciones estuvieran comprendidos en el HI de impuesto debería haberlo regulado expresamente e intentar incluir en el mismo, el incremento del valor del suelo sobre el que se han levantado e piso y la plaza de garaje implicaría una extensión analógica del ámbito del hecho imponible, expresamente prohibida por el art. 14 de la LGT.

Tal alegación no puede ser compartida por este Tribunal, teniendo en cuenta el propio tenor literal del art. 104 del TRLHL que contempla el gravamen del incremento de valor que experimenten terrenos de naturaleza urbana a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél.

Debemos recordar que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria señala expresamente en su art. 12 que:

“1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.
2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.”

Parece claro que el citado art. 104 del TRLHL se refiere en general a todos los terrenos de naturaleza urbana, equiparando suelo y terreno, sin hacer alusión a la exclusión propuesta por el recurrente respecto de aquellos terrenos en los que se haya edificado.

La única distinción que recoge el art. 61 del TRLHL, que contempla el H.I. del IBI es la de bienes inmuebles rústicos, urbanos y de características especiales. No existe alusión alguna a la categoría de "terreno urbano no edificado", como un tipo de bien inmueble diferenciado, susceptible de generar un tratamiento fiscal distinto.

Pero además, el art. 21.3.b) del Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana, delimita el suelo urbanizado como aquél legalmente integrado en una malla urbana conformada por una red de viales, dotaciones y parcelas propia del núcleo o asentamiento de población del que forme parte, cumpla **alguna** de las siguientes condiciones: (i) haber sido urbanizado en ejecución del correspondiente instrumento de ordenación; (ii) tener instaladas y operativas, conforme a lo establecido en la legislación urbanística aplicable, las infraestructuras y los servicios necesarios, mediante su conexión en red, para satisfacer la demanda de los usos y edificaciones existentes o previstos por la ordenación urbanística o poder llegar a contar con ellos sin otras obras que las de conexión con las instalaciones preexistentes; y (iii), estar ocupado por la edificación, en el porcentaje de los espacios aptos para ella que determine la legislación de ordenación territorial o urbanística, según la ordenación propuesta por el instrumento de planificación correspondiente.

Ya en los precedentes de esta norma, como el Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana señalaba en su art. 10 que constituirán suelo urbano:
"*a) Los terrenos a los que el planeamiento general incluya en esa clase por contar con acceso rodado, abastecimiento de agua, evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica, debiendo tener estos servicios unas características adecuadas para servir a* ***la edificación que sobre ellos exista o se haya de construir.****"* También en el art. 12.3 de la Ley 8/2007, de 28 de mayo, se contemplaba el suelo urbanizado como "*el integrado de forma legal y efectiva en la red de dotaciones y servicios propios de los núcleos de población. Se entenderá que así ocurre cuando las parcelas,* ***estén o no edificadas****, cuenten con las dotaciones y los servicios requeridos por la legislación urbanística o puedan llegar a contar con ellos sin otras obras que las de conexión de las parcelas a las instalaciones ya en funcionamiento".*

En el mismo sentido, podemos aludir al art. 6.1 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, que define los bienes inmuebles como *"la parcela o porción de suelo de una misma naturaleza, enclavada en un término municipal y cerrada por una línea poligonal que delimita, a tales efectos, el ámbito espacial del derecho de propiedad de un propietario o de varios pro indiviso y, en su caso, las construcciones emplazadas en dicho ámbito, cualquiera que sea su dueño, y con independencia de otros derechos que recaigan sobre el inmueble"*

Como el propio reclamante reconoce en su escrito de alegaciones, la vivienda y plaza de garajes transmitidos están edificados sobre suelo urbano, El propietario de estas edificaciones, también es copropietario de una parte del suelo urbano sobre el que ya se ha construido y la propiedad del suelo está siempre incorporada a la de la vivienda o inmueble de que se trate, salvo que en la nota registral se diga expresamente otra cosa.

A mayor abundamiento, el propio Tribunal Supremo equipara los conceptos "terreno" y "suelo" a la hora de aplicar el gravamen correspondiente al IIVTNU (STS 27 de febrero de 2012, FJº 3º)

Por tanto, el sentido jurídico del termino terrenos de naturaleza urbana implica la sujeción al impuesto del suelo que tiene tal calificación, sin que resulte posible aplicar un régimen fiscal diferenciado a aquellos sobre los que no existe una edificación.

SÉPTIMO.-) Respecto de la alegación del reclamante acerca del gravamen por el IRPF y el IIVTNU del mismo incremento patrimonial, que equipara a la realización del mismo hecho imponible y que contravendría un "principio de non bis in ídem en el ámbito tributario", produciéndose una situación de claro alcance confiscatorio; debemos recordar que el Tribunal Supremo ya se ha pronunciado sobre la misma, señalando las diferencias entre los hechos imponibles de ambos impuestos y concluyendo que no existe una doble imposición (STS 27/02/2012, FD3º, RJ 2012/4277)

Además, resulta procedente acudir a la STC 37/1987, de 26 de marzo, a la que alude el propio reclamante, que desestimó el recurso interpuesto contra determinados artículos de la Ley del Parlamento de Andalucía núm. 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria, entre los que se incluían los preceptos reguladores del Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas (actualmente vigente), por vulnerar, entre otros, la prohibición de doble imposición establecida en el art. 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Debemos recordar que, en nuestro ordenamiento jurídico, una prohibición expresa de "doble imposición" sólo se contiene en el art. 6 de la citada Ley Orgánica y limita el poder tributario de las Comunidades Autónomas en relación con tributos cuyo hecho imponible ya haya sido gravado por el Estado o por las Corporaciones Locales.

Pues bien, en la citada Sentencia (FJ 14), el Tribunal Constitucional distingue entre materia imponible y hecho imponible, considerando que:
"Por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso «para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria», según reza el artículo 28 de la vigente Ley General Tributaria. De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes"

Es decir, sobre una misma materia imponible u objeto imponible pueden establecerse diferentes tributos, IRPF e IIVTNU en este caso, que recaen sobre la capacidad económica que se pone de manifiesto al transmitir una parte del mismo elemento patrimonial, concretamente el suelo en que se alza la construcción.

Sin embargo, como ha señalado nuestro Tribunal Supremo, "*el hecho imponible, en términos estrictamente jurídicos, no es el mismo, puesto que ha sido configurado de manera diferente. Esto descarta que se trate de un supuesto de doble imposición, lo que no es óbice para que el legislador, al gravar en parte la misma manifestación de riqueza y recaer ambos impuestos sobre igual materia, establezca técnicas para mitigar la carga fiscal final que sufre el contribuyente. Lo que no significa que esté obligado a ello, mientras se respeten los principios de imposición contemplados en el artículo 31.1 de la Constitución"*(FD 3º STS 27/02/2012).

Tampoco prueba el reclamante que se haya producido alcance confiscatorio en el sentido señalado por la STC 126/2019, de 31 de octubre, porque la cuota tributaria satisfecha por el IIVTNU haya superado el incremento patrimonial obtenido. Ello con independencia de que no resulte aplicable el principio de non bis in ídem en el ámbito tributario, propio del ámbito penal o sancionador, al tratarse de la aplicación de normas tributarias, que configuran el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, ex. art. 31.1 CE.

OCTAVO.) El reclamante alega también la contradicción entre la fórmula legal de determinación de la cuota tributaria por el IIVTNU y la propia regulación del impuesto.
A este respecto debemos hacer referencia a la STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021, ya mencionada que en su FJ 5º reconoció 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 (artículo 31.1 CE)».*

En efecto, la "fórmula legal" a la que alude D. Ángel contempla método de estimación objetiva de la base imponible, basado en la aplicación de un coeficiente sobre el valor catastral del inmueble en el momento del devengo (Art. 107 TRLHL), pero también es cierto que el contribuyente puede optar por la determinación de la base imponible en el régimen de estimación directa, teniendo en cuenta el incremento patrimonial obtenido (la diferencia entre los valores de transmisión y adquisición reflejados en las Escrituras Públicas), al amparo de lo dispuesto en el apartado 5 del art. 107 del TRLHL. No consta en el expediente que tal posibilidad haya sido solicitada por el reclamante.

Respecto de la alegación relativa a la fecha inicial de cómputo del periodo de generación del incremento de valor del terreno, que según el reclamante debería ser 2011, año en que la Gerencia Regional del Catastro dictó Acuerdo en el que se asignó referencia catastral propia para la plaza de garaje separada de la vivienda, debemos recordar que el apartado 2 del art. 104 del TRLHL que el art. 107.4 del TRLRHL señala expresamente la sujeción del incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos del IBI, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. Por tanto, la asignación de una referencia catastral con posterioridad a la adquisición de los inmuebles no puede suponer la interrupción del plazo de generación del incremento de valor. En este sentido, debemos recordar que la jurisprudencia de nuestros tribunales ha sido clara y precisa en el sentido de considerar que, incluso en los casos en que un terreno cambia su naturaleza de rústica a urbana, el periodo de generación del incremento se computa a partir de la fecha de adquisición del mismo (Por ejemplo STS de 21 de mayo de 1997, rec. 6343/1992, FDº 2).

NOVENO.) A tenor de lo dispuesto en el art. 239 de la LGT y la doctrina de la Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo sobre este precepto, resulta oportuno analizar la alegación relativa a la posible existencia de defectos formales en la Resolución de 26 de diciembre de 2023 desestimatoria del Recurso de Reposición planteado por D. ----------, en lo que se refiere a las operaciones aritméticas realizadas para la determinación de la cuota tributaria, por si tales defectos serían susceptibles de provocar una retroacción de las actuaciones al momento en que se produjeron los mismos.

El reclamante manifiesta en su escrito de alegaciones a la Reclamación económica-administrativa que el resultado de la fórmula que se contiene en la Resolución del órgano de gestión tributaria de 2 de octubre de 2023 darían como resultado unas cuotas tributarias por el IIVTNU de 23,45 € y de 0,91 € para la plaza de garaje.

Tal y como consta en el expediente, esta alegación ya se contenía en el recurso de reposición planteado por D-------- el 7 de noviembre de 2023, que fue desestimado por la Resolución de 23 de diciembre de 2023 que es ahora objeto de Reclamación económica administrativa. En esta última Resolución, que no incluye fórmula numérica alguna, se señala textualmente (FD5º): "*En este caso, para el cálculo de la base imponible mediante el método objetivo la base imponible del impuesto será el resultado de multiplicar el valor catastral del suelo en el momento del devengo (13/9/2022) por los coeficientes máximos, en función del número de años transcurridos desde la operación: 0,45% para un periodo de generación de 20 años"*.

Debemos tener en cuenta que los elementos de cuantificación tenidos en cuenta para la determinación de la base imponible del impuesto se derivan directamente de lo establecido en el art. 107.4 del TRLHL y aparecen especificados en las notificaciones de las liquidaciones practicadas por el Ayuntamiento, el 13 de febrero de 2023, tal y como hemos hecho constar en los antecedentes de hecho precedentes.

Así, teniendo en cuenta la redacción del TRLHL vigente en el momento del devengo, sobre el valor catastral del suelo urbano en ese momento (100% en el caso de la plaza de garaje y 50% en el caso de la vivienda) se debe aplicar un coeficiente multiplicador del 0,45 (previsto en el momento del devengo para un periodo de generación igual o superior a 20 años) para determinar la base imponible, sobre la que posteriormente se aplicaría un tipo de gravamen del 29 por 100.

El tenor literal transcrito de la Resolución de 23 de diciembre de 2023 refleja un error al hacer alusión a un porcentaje (0,45%) después de indicar que la base imponible del impuesto es el resultado de aplicar un coeficiente sobre el valor catastral del suelo en el momento del devengo.

Este error también se contenía en el "FD TERCERO" de la Resolución de 2 de octubre de 2023, en la que se hacía constar una fórmula basada en multiplicar 20 x 0,45%% x valor catastral del suelo de la vivienda y de la plaza de garaje.

Con independencia del mayor o menor acierto en la redacción de las resoluciones citadas, debemos plantearnos si estos defectos formales serían susceptibles de provocar la retroacción de las

actuaciones al momento en que se produjeron, al amparo de lo dispuesto en el párrafo segundo del apartado 3º del art. 239 de la LGT:

"Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal".

Como ha señalado nuestro Tribunal Supremo, entre otras en las Sentencias de 22 de julio de 2021 (Rec. 499/2020) y de 15 de septiembre de 2014 (Rec. 3948/2012) un tribunal económico-administrativo únicamente puede ordenar tal retroacción en aquellos casos en que concurran dos requisitos: (i) se aprecie la existencia de defectos de forma en el acto impugnado o en la tramitación del procedimiento del que éste resulta y, (ii) que dichos defectos hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante.

Pues bien, parece evidente que el segundo requisito señalado no se ha producido puesto que las liquidaciones habían sido notificadas en tiempo y forma, haciendo constar expresamente los elementos de cuantificación utilizados y que las resoluciones del titular del órgano de gestión tributaria referenciadas reflejan una cuota tributaria coincidente con los importes consignados en las mismas.

Al contrario, el reclamante alude a las mismas en su recurso de reposición, ejercitando su legítimo derecho de defensa y las mismas resultan subsanadas, con excepción de la inclusión de un tanto por cierto, en la Resolución de 26 de diciembre de 2023 ahora recurrida.

DÉCIMO.) Por último, debemos referirnos a la alegación relativa a la posible vulneración de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de protección de datos personales y garantías de los derechos digitales al haber notificado una resolución con la propuesta de liquidación provisional por el IIVTNU al otro copropietario de la vivienda transmitida. Como consta en el expediente, la vivienda transmitida era propiedad del reclamante (en un 50%) y de D. ----------(el otro 50%),

D. Ángel que desde el 27 de septiembre de 2022 D. ----------habría dejado de ser obligado tributario, al haber saldado su porcentaje de deuda por el IIVTNU. Por tanto, paso a ser un tercero ajeno al que indebidamente se le notificó una resolución con la liquidación provisional que correspondía al otro copropietario, D. ----------El artículo 35.7 de la LGT, dispone que:

«La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa.

Las leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior.

Cuando la Administración sólo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido.».

Así pues, para el supuesto de pluralidad de sujetos en un mismo presupuesto, como regla general nuestra LGT establece la solidaridad, lo que conlleva que todos los deudores responden por la totalidad de la deuda. No obstante, cualquiera de los sujetos pasivos puede solicitar la división de la liquidación entre los distintos obligados tributarios, siempre que cumpla los requisitos exigidos en el citado artículo 35.7 de la LGT, es decir, siempre que se faciliten a la Administración los datos personales y domicilio de todos los obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho sobre el bien inmueble.

Pues bien, en el supuesto de incumplimiento de alguno de los cotitulares de su obligación de ingresar su parte de la liquidación, una vez transcurrido el período voluntario, con independencia de que dicha liquidación pueda ser exigida al citado deudor a través del procedimiento de apremio, la

Administración también podrá exigir el importe de la liquidación impagada a cualquiera de los obligados tributarios, en virtud de la obligación solidaria de todos ellos (artículo 35.7 LGT).

En este sentido, es necesario precisar que el artículo 35.7 de la LGT regula, por una parte, la obligación solidaria de todos los obligados tributarios que concurren en un mismo presupuesto de una obligación tributaria y, por otra parte, en su párrafo tercero regula la posibilidad de que, a solicitud de los obligados tributarios, se proceda a la división de la deuda tributaria en proporción a la participación de cada uno de ellos en el dominio o derecho de que se trate. Pero dicha división de la liquidación tributaria no implica, en modo alguno, la extinción de la solidaridad de todos esos obligados tributarios al cumplimiento de todas las prestaciones de la obligación tributaria (Como se reconoce expresamente en relación al IBI en la Resolución de la Dirección General de Tributos a la consulta vinculante V0399-16).

En el expediente consta que el 27 de septiembre de 2022 el otro copropietario del inmueble, D. Fernando Valderrama, solicitó la división de la deuda ante el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón.

En este sentido, resulta francamente alambicado considerar que el otro copropietario de la vivienda transmitida sea un tercero ajeno al que indebidamente se le notificó una resolución con una liquidación provisional.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando de forma unipersonal, RESUELVE:**

DESESTIMAR la **Reclamación Económico-Administrativa nº------ (**Expediente nº------), interpuesta por D.------**, con DNI nº-------, actuando en su propio nombre y representación,** en el sentido de **CONFIRMAR** el acto impugnado, esto es, la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria, de 26 de diciembre de 2023 y la procedencia de liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de naturaleza urbana correspondientes a su porcentaje de participación en la vivienda y plaza de garaje sitos en el municipio de Pozuelo de Alarcón.

(...)

- **Resolución nº HI IIVTNU 2024 14.**
  Fecha: 10 de abril de 2024.

RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.) Con motivo del fallecimiento de Don ----------en fecha de 17-03-2011, con fecha de 22 de julio de 2011 se otorga escritura de aceptación y adjudicación de herencia a favor de las ahora reclamantes ante el Notario D.---------- con el nº----- de su protocolo, y que incluía los siguientes inmuebles:

- Inmueble sito en la ----------(Referencia catastral nº ----------).
- Inmueble sito en la ----------(Referencia catastral nº ----------).

El precio de valoración de los mismos ascendía a 1.069.200,00 Euros.

II.) Con fecha 30 de mayo de 2022 se transmiten las fincas arriba referenciadas, en virtud de escritura pública formalizada ante el notario D.----------, nº----------de su protocolo.

III.) Con fecha 25 de junio de 2022 se presenta el modelo de solicitud de decremento al entender que no se ha producido un incremento de valor del terreno entre la adquisición con fecha 27 de marzo de 2011 y la transmisión.

IV.) Por Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 12 de abril de 2023, notificada con fecha 16 de mayo, se desestima la anterior solicitud y se resuelve aprobar la propuesta de las siguientes liquidaciones provisionales y notificada a las reclamantes en fecha de 16 de mayo de 2023:

- Liquidación nº---------- por importe de 747,75,00 Euros de principal.
- Liquidación nº---------- por importe de 747,75 Euros.
- Liquidación nº----------por importe de 1.101,49 Euros.
- Liquidación nº---------- por importe de 1.101,49 Euros
- Liquidación nº---------- por importe de 2.202,97 Euros
- Liquidación nº---------- por importe de 1.495,50 Euros

Dichas liquidaciones son abonadas en período recaudatorio ejecutivo.

V.) Que habiéndose comunicado la posibilidad de que el interesado pudiese alegar y, en su caso, presentar las pruebas, documentos y justificantes que estimase oportuno en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente a dicha comunicación, habiéndose presentado alegaciones contra la propuesta de liquidación provisional notificada en fecha de 06 de junio de 2023.

Por Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 16 de octubre de 2023, notificada el 11 de noviembre de 2023, se desestiman las alegaciones presentadas y se aprueba las liquidaciones provisionales por el referido impuesto.

VI.) Mediante escrito de fecha 5 de diciembre de 2023, dentro del plazo establecido, se interpuso recurso de reposición contra la mencionada Resolución, fundamentando principalmente su pretensión en lo siguiente:
Con fecha 22 de julio de 2011 se adquirieron las fincas por un importe de 1.069.200 € y se han transmitido, con fecha 30 de mayo de 2022, por 800.000 €. Por tanto, se ha acreditado la inexistencia de plusvalía y, por lo tanto, recae sobre la Administración tributaria la carga de probar lo contrario. Añade que la Ley no autoriza a la Administración a decidir con entera libertad sobre el valor del terreno onerosamente transmitido.

VII.) Con fecha de 26 de diciembre de 2023 se dicta Resolución por el Titular del órgano de Gestión Tributaria (Expediente de gestión nº-------) por el que se desestima el recurso de reposición antes citado, siendo notificada en fechas de 16 y 22 de enero de 2024.

VIII.) Con fecha de entrada en el Registro de este Ayuntamiento de 15 de febrero de 2024 se presenta escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa contra el acto antes citado.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.) Se solicita en la presente reclamación económico-administrativa la anulación de las liquidaciones derivadas del expediente de gestión nº--------- y citadas en el Antecedente de hecho IV de la presente resolución.

Entrando ya en el análisis concreto del fondo de la controversia, los reclamantes se reafirman en las alegaciones ya presentadas en su escrito de fecha 6 de junio de 2023, y en el recurso de reposición de 5-12-2023
En concreto, se alega que se transmitieron los inmuebles con “pérdidas”, tal y como resulta de las escrituras aportadas, y que en este caso no se ha producido un incremento del valor de los

terrenos, afirmación que sustenta con el título de transmisión (de fecha 30 de mayo de 2022) y con la escritura de 22 de julio de 2011 aceptación y adjudicación de herencias y con el valor declarado en el Impuesto de Sucesiones presentado por el fallecimiento de D. ------- con fecha 27 de marzo de 2011.

Asimismo, se alega que "*la Ley no autoriza a la Administración a decidir con entera libertad sobre el valor del terreno onerosamente transmitido".*
En este sentido se alude a, "*Que existe una valoración de fecha del año 2022 a los efectos de estipular el precio de venta por importe de 800.000 euros, valoración que se aporta acompañando a este escrito; de forma y manera que los informes o documentos que exclusivamente por mera referencia se haya podido realizar de manera retroactiva con fecha del año 2011 por el Arquitecto Jefe del Catastro sin precisar y por tanto sin motivar suficientemente".* Y que "tales informes con base en meras referencias no constituyen prueba suficiente para que no pueda considerarse como referencia para probar en este caso la inexistencia de plusvalía; y por tanto no cabe admitirse que por sí solo refute la validez del valor otorgado en 2011 a efectos de la liquidación del impuesto de sucesiones aceptado por una Administración, en este caso la Comunidad Autónoma de Madrid".

SEXTO.) Con carácter previo, a la vista de los términos de la controversia y de las alegaciones formuladas, hemos de partir ha de partir de su contextualización en torno a la constitucionalidad de este impuesto, **debiendo situar su régimen jurídico** en el artículo 104.1 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 (TRLRHL), según el cual:

"1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos".

Por su parte, y habida cuenta de que el contribuyente entiende que en este caso no se ha producido un incremento de valor de los terrenos, afirmación que sustenta con el título de adquisición, resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 104.5 el TRLRHL introducido por el apartado uno del artículo único del RDley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el TRLHL a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del IIVTNU, según el cual:

"5. *No se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos respecto de los cuales se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición.*

Para ello, el interesado en acreditar la inexistencia de incremento de valor deberá declarar la transmisión, así como aportar los títulos que documenten la transmisión y la adquisición, entendiéndose por interesados, a estos efectos, las personas o entidades a que se refiere el artículo 106.

Para constatar la inexistencia de incremento de valor, como valor de transmisión o de adquisición del terreno se tomará en cada caso el mayor de los siguientes valores, sin que a estos efectos puedan computarse los gastos o tributos que graven dichas operaciones: el que conste en el título que documente la operación o el comprobado, en su caso, por la Administración tributaria.

Cuando se trate de la transmisión de un inmueble en el que haya suelo y construcción, se tomará como valor del suelo a estos efectos el que resulte de aplicar la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total y esta proporción se aplicará tanto al valor de transmisión como, en su caso, al de adquisición".

En este punto debemos señalar, como hace la resolución impugnada, que, en el caso que examinamos debemos comparar dos momentos temporales, el de adquisición y el de enajenación y, en este caso, el valor de adquisición debe ser la valoración consignada en el del Anexo 2ª del modelo 650 de Sucesiones a fecha del fallecimiento del causante (27 de marzo de 2011) no el valor fijado en la escritura de 22 de julio de 2011 de aceptación y adjudicación de herencias.

El medio de prueba elegido por el sujeto pasivo debe probar la disminución del valor del terreno objeto de la transmisión y que da lugar a liquidación del IIVTNU y referida al período de tiempo comprendido entre las fechas de adquisición y transmisión de dicho terreno.

Pues bien, el medio de prueba elegido por el para acreditar la disminución del valor del terreno objeto de la transmisión y que da lugar a liquidación del IIVTNU y referida al periodo de tiempo comprendido entre las fechas de adquisición y transmisión de dicho terreno, han sido las escrituras de compra y de venta del inmueble.
Y una vez aportada dicha prueba por el sujeto pasivo, corresponde a la Administración tributaria el análisis y comprobación de los medios de prueba aportados, pudiendo aceptar los mismos o, por el contrario, podrá probar, en contra de las pretensiones del sujeto pasivo, que sí se ha producido un incremento de valor del terreno, procediendo a la liquidación del Impuesto.

Es por ello, que debemos acudir a la doctrina legal fijada por el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en Sentencia 1163/2018 de 9 Julio de 2018, que resuelve el Recurso de casación 6226/2017.

En dicho pronunciamiento el Alto Tribunal resuelve que, una vez, *"…aportada* 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".*

SÉPTIMO.) Sentado el régimen jurídico el que partir en la presente controversia, la reclamante alega que, frente a los elementos probatorios aportados como son las escrituras de compra y de venta a fin de acreditar el decremento del valor del terreno, el Ayuntamiento aporta un Informe del Arquitecto Jefe del Catastro Municipal que concluye con la existencia de incremento de valor, y al cual achaca falta de motivación válida en la comprobación del inmueble que causa indefensión.

Como veremos en el siguiente fundamento de derecho, los reclamantes se limitan en sus sucesivos escritos en vía de revisión administrativa y económico-administrativa a defender la valoración de las escrituras, pero sin refutar con argumentos técnico-jurídicos concretos y específicos el contenido del Informe municipal acreditativo del incremento de valor de los terrenos devengado por la transmisión de los inmuebles.

En realidad, el argumentario principal esgrimido desde un principio gira en torna a que "*la Ley no autoriza a la Administración a decidir con entera libertad sobre el valor del terreno onerosamente transmitido".*

Ante ello, debemos recordar con carácter preliminar que la citada operación gravada de transmisión de los inmuebles en 2022 queda dentro del marco de aplicación del RD-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, el cual ha dado nueva redacción a ciertos preceptos, entre los que figura el nuevo apartado 5 del art. 104 TRLRHL, antes citado

Por consiguiente, conforme a este nuevo precepto, para comprobar la inexistencia de incremento de valor, la Administración debe considerar el mayor de los siguientes valores:

- Los que consten en el título que documente la operación.
- El comprobado por la Administración tributaria.

Cabe concretar ahora la doctrina ya sentada anteriormente por el Tribunal Supremo en relación con la materia, cuando en su Sentencia de 27 de marzo de 2019 -al igual que su antecesora núm. 1163/2018 de fecha 9 de Julio de 2018-, que considera que:

"Aportada - 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".

Pues bien, la Administración procedió a comprobar dichos valores y datos aportados como indicio probatorio mediante el citado Informe del Arquitecto Jefe del Catastro Municipal cuyo resultado de existencia de incremento de valor consta en el expediente administrativo, dándose así respuesta a lo establecido en el artículo 104.5 antes citado de "*tomar en cada caso el mayor de los siguientes valores, el que conste en el título que documente la operación o el comprobado, en su caso, por la Administración tributaria*", que es el finalmente aceptado en el caso concreto que nos ocupa.

Tenemos, por tanto, que **la Administración, sí que efectivamente ostenta la potestad para realizar una comprobación de valores valiéndose de cualquiera de los medios previstos al efecto por el artículo 57 de LGT 58/2003**.

Este precepto reconoce el derecho de la Administración a comprobar el valor de los bienes y derechos declarados por los contribuyentes, y establece un conjunto de medios para realizar dicha comprobación, pudiendo la Administración escoger la opción más idónea, de acuerdo con la finalidad que se quiere conseguir.

En función de lo anterior, en términos generales la comprobación administrativa podría desarrollarse por tanto a través del procedimiento de inspección (art.141 LGT, y 166 RGGI, aprobado por RD 1065/2007), o a través de los procedimientos de gestión tributaria de comprobación de valores de los arts.57, 134 y 135 LGT 58/2003, y 157 a 162 del RGGI, o de comprobación limitada (136 a 140 LGT y 163 a 165 RGGI).

En lo que interesa, dispone el art.57 de la LGT:

«1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.

b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

c) Precios medios en el mercado".

Como se razona en el informe, se ha acudido al método de dicho método de comprobación no supone una disminución de las garantías para realizar una comprobación objetiva, independiente y transparente, pues permitirá comprobar la evolución de los precios medios de mercado, al seleccionar todas las operaciones de compraventa producidas en el mismo período de tiempo y para la misma tipología de inmuebles que los que se analizan

En el Informe se explica explícitamente Administración cuenta con las fuentes de datos idóneas para llegar a determinar el valor real de los terrenos en cada momento, al disponer de toda la documentación en la que se han instrumentado los diferentes tipos de transmisión de los inmuebles (compraventa, permuta, donación, adjudicación de herencia, aportaciones societarias, expropiación, etc…). Información aportada por los Notarios, a través de la Agencia Notarial de

Certificación (ANCERT), en virtud de la obligación impuesta por el artículo 110.7 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. Títulos en los que consta el precio pactado en cada transmisión. El valor medio de las operaciones de compraventa determinará el valor real o valor de mercado existente en cada momento, permitiendo al mismo tiempo analizar la evolución del valor de mercado y la determinación de si ha existido o no incremento".

Hemos de dejar claro, asimismo, que el informe no se basa en la evolución de los valores catastrales sino en la evolución del precio de mercado del suelo correspondiente a los inmuebles de naturaleza urbana, en el triple ámbito poblacional, geográfico y temporal, para lo cual se acude a la metodología de valoración para la determinación del valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana se recoge en los artículos 22, 23 y 32 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, que han sido desarrollados por el Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, lo cual es muy distinto a partir de los valores catastrales.

De acuerdo con lo anterior, y localizado el inmueble objeto de análisis (Polígono 005, tramo de valoración 001 2 "Residencial ensanche, manzana cerrada y bloque abierto" se obtuvieron todos los inmuebles que dentro de ese polígono corresponden a su tramo de valoración con características similares. De esta muestra se seleccionaron los inmuebles con una superficie similar al inmueble objeto de análisis y, con el resultado obtenido se seleccionaron los inmuebles que han sido transmitidos, mediante operaciones de compraventa, en los mismos momentos de adquisición y enajenación que el inmueble analizado (años 2011 y 2022).

A partir del precio de transmisión y de la superficie de cada uno de esos inmuebles, que figura en las escrituras que protocolizan cada una de esas transmisiones, se ha determinado el valor en € / m2 y su valor medio en cada momento, prescindiendo de los valores atípicos extremos (aquellos que difieran, en más o en menos, de un 20% sobre el valor medio), con objeto de no distorsionar el resultado y asegurar su comprensión, que será el valor real, de mercado o comprobado.

Con ese dato se ha comprobado si los valores consignados en las escrituras de compraventa del inmueble objeto de análisis, en los momentos de su adquisición y enajenación, se encuentran en los niveles de los valores reales o comprobados. Por último, dado que la base imponible del impuesto está constituida por el incremento del valor del suelo de naturaleza urbana, y en las transmisiones de inmuebles no se distingue entre el valor del suelo y el de la construcción, se ha considerado que la misma proporción que representa el valor catastral del suelo sobre el valor catastral total se aplica en el precio de transmisión.

Por todo ello, y ante la alegación genérica y no específica de los reclamantes de que el informe municipal no está suficientemente motivado ya que se basa en meras referencias que no pueden servir para acreditar el incremento de valor de los terrenos, creemos que es una afirmación incierta si se examinan las características, localización y documentación aportada de los mismos, ya que las normas de valoración catastral utilizan una metodología oficial, objetiva y transparente, que tiene como objetivo definir zonas de valor del municipio, en función de la tipología de los inmuebles y las singularidades de cada zona del municipio. Constituye por ello una fuente de datos idónea para realizar el análisis de la evolución de los valores reales o de mercado de cada tipo de inmueble y en cada zona del municipio, al permitir comparar el precio pactado en la transmisión de un inmueble con sus homogéneos.

Por otro lado, el informe municipal emitido, tal como se indica en el mismo, reiteramos, no es un informe pericial de tasación o valoración del bien inmueble, ni de su suelo, sino la determinación de un dato estadístico, el valor real, de mercado o comprobado por la Administración, que permite determinar la bondad de los precios acordados en los momentos de adquisición y enajenación, y la evolución, positiva o negativa, del valor del suelo de los inmuebles seleccionados en el periodo temporal objeto del análisis, todo ello de acuerdo con la metodología claramente explicada en el mismo.

Finalmente, hemos de apuntar que, dado que la base imponible del impuesto está constituida por el incremento del valor del suelo de naturaleza urbana, y en las transmisiones de inmuebles

no se distingue entre el valor del suelo y el de la construcción, se ha acudido al criterio de considerar que la misma proporción que representa el valor catastral del suelo sobre el valor catastral total se aplica en el precio de transmisión.

Por todo lo anterior, en el informe, al que pudo tener acceso el particular al recibir la notificación de la propuesta de liquidación provisional se especifican a nuestro juicio, con la suficiente razonabilidad, las circunstancias de la comparabilidad de los inmuebles y los criterios por los que se considera que esas muestras son comparables, incluyéndose en el informe los documentos o fichas catastrales, contrariamente a lo afirmado por la reclamante.

De acuerdo con todo lo expuesto, se considera que procede ratificarse en el Informe sobre la determinación de la Evolución del Valor de Mercado emitido con fecha, con las características y planteamiento que el mismo tienen y cuya conclusión, en cuanto a la evolución de los precios de mercado de los inmuebles objeto de análisis (vivienda) que se encuentra localizado localizado en el Polígono 005, tramo de valoración 001 2 "Residencial ensanche, manzana cerrada y bloque abierto se resume en que:

"...El precio medio € / m2 de la muestra anterior asciende a 2.503 € / m2. Como se ha indicado en la metodología de cálculo (punto 4 de este informe) eliminamos los valores que difieren, en más o en menos, del 20% de esta media. De este nuevo cálculo el valor promedio ajustado resultante asciende a 2.551 € / m2.

De acuerdo con el valor comprobado medio anterior el valor comprobado total del inmueble en el año ***2011*** *asciende a* ***892.820,25 €.***

(...)

El precio medio € / m2 de la muestra anterior asciende a 3.060 € / m2. Como se ha indicado en la metodología de cálculo (punto 4 de este informe) eliminamos los valores que difieren, en más o en menos, del 20% de esta media.

De este nuevo cálculo el valor promedio ajustado resultante asciende a 2.998 € / m2.

De acuerdo con el valor comprobado medio anterior el valor comprobado total del inmueble en el año ***2022*** *asciende a* ***1.049.425,11 €."***

En función de lo anterior, y respecto a la evolución del valor de mercado, se concluye con que:

> ***"De acuerdo con lo anteriormente expuesto y el valor real, de mercado o comprobado del inmueble objeto de análisis, se puede concluir que se ha producido un incremento del valor del terreno de naturaleza urbana, entre los años de su adquisición y enajenación y, por tanto, se genera el supuesto de hecho determinante del nacimiento de la obligación tributaria por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana".***

OCTAVO.) Dicho lo anterior, cabe destacar la ausencia de motivación fundada por los reclamantes contra el contenido del citado Informe técnico municipal, salvo invocaciones genéricas a la falta de motivación del mismo por basarse en meras referencias que no constituyen, en su opinión, prueba suficiente de la existencia de incremento de valor de los terrenos.

Frente a ello y como ya hemos dicho se ha optado por el método de comprobación de valores del artículo 57.1, letra c) de la LGT relativo a los precios medios del mercado. Es decir, el método utilizado para la realización de este informe es el de comparación con los precios medios de mercado, estipulado en las escrituras notariales de compraventa, de inmuebles de tipología constructiva similar al inmueble que se analiza. Por tanto, no se tiene en consideración la evolución de los valores catastrales.

Es este último el utilizado en el informe citado y no el de la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, que es a la que se refiere la doctrina jurisprudencial citada por la reclamante.

En efecto, es cierto que el TS con remisión a las 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] «**lo que ha establecido en ellas como doctrina es que el método de comprobación del valor real de inmuebles, a los efectos del cálculo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) -y trasladamos ahora al ámbito del IIVTNU-, que posibilita la Ley General Tributaria, en su artículo 57.1.b, consistente en multiplicar el valor catastral por un coeficiente, no es idóneo ni adecuado, salvo que se complemente con una comprobación directa y presencial por parte de la Administración del inmueble sometido a valoración, cosa que habitualmente no sucede**.

El Supremo establece como doctrina en esas Sentencias que «*el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (artículo 57.1.b) de la Ley General Tributaria) no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo*». Añade el Supremo que la aplicación de ese método de comprobación «***no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no***», así como que «*la aplicación de tal método para rectificar el valor declarado por el contribuyente exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real, sin que baste para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral*».

Sin embargo y como explica el propio Informe del Arquitecto Jefe de Catastro Municipal, "*El resultado del informe será la determinación de un dato estadístico, el valor real, de mercado o comprobado por esta Administración, que permitirá determinar la bondad de los precios acordados en los momentos de adquisición y enajenación y la evolución, positiva o negativa, del valor del suelo de los inmuebles seleccionados en el período temporal objeto del análisis.*

"Este informe no es, por tanto, un informe de tasación o valoración del bien inmueble, ni de su suelo.
Si del informe resulta que la evolución ha sido negativa, por haberse producido un decremento en el valor del suelo, la transmisión objeto de controversia no estará sujeta al impuesto. Estando sujeta en caso contrario.

Además, el informe nos permitirá comprobar la bondad de los precios figurados en las pruebas aportadas, al comprobar su adecuación a los valores de mercado".

En aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo por Sentencia de 09 julio de 2018 y subsiguientes y de lo dispuesto en el artículo 104.5 del TRLRHL, se ha incluido en el expediente la necesaria comprobación de los valores aportados instada por la Administración Tributaria, a quien corresponde la gestión de los impuestos que gravan la transmisión del inmueble.

A mayor abundamiento, como reiteradamente se ha dicho, esto no se trata de un informe pericial sobre valoración del inmueble al día de la fecha, sino de la evolución del valor del suelo entre dos fechas determinadas (adquisición y transmisión). En base a ello, aunque ahora se hiciera una inspección in situ para fijar el valor actual, nunca se podría hacer una inspección similar para hacer la valoración del inmueble en la fecha de adquisición.

Hay que insistir, y no olvidar, que lo que se hace es analizar si en un determinado periodo de tiempo el valor del suelo ha sufrido incremento o decremento, no valorar un determinado inmueble al día de hoy.

En conclusión, frente a los elementos probatorios aportados a instancia de parte sobre el decremento del valor del terreno, y teniendo en cuenta el informe municipal acreditativo del incremento del valor del suelo del inmueble transmitido, es por lo que procede la desestimación de la presente reclamación, ya que la aportación de las pruebas a instancias de parte sobre el decremento de valor en el presente supuesto, no han conseguido desvirtuar a juicio de este Tribunal la inexistencia de incremento de valor de los terrenos avalada por el contenido del informe municipal obrante en el expediente, todo ello en los términos que figuran a continuación.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando de forma unipersonal, RESUELVE:**

DESESTIMAR la Reclamación Económico-Administrativa---**, (Expediente nº-----), interpuesta por Doña---------, con DNI ----, actuando en su propio nombre y representación y en representación de Doña---------, con DNI-------, y de Doña---------, con DNI ----------**en el sentido de **CONFIRMAR** las liquidaciones relacionadas en el Antecedente de Hecho IV de la presente resolución, y practicadas en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por la transmisión del inmueble sito en la ----------(Referencia catastral nº----------), y del inmueble sito en la ----------(Referencia catastral---------), en base a los motivos ya expuestos.

(...)

- **Resolución nº HI IIVTNU 2024 13.**
  Fecha: 10 de abril de 2024.

RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Tras el fallecimiento de Don ----------en fecha de 22 de abril de 2010, con fecha de 17 de junio de 2010 se otorga escritura pública de partición y adjudicación de la herencia de la causante ante el Notario Don -------con nº--- de su protocolo, por la que los tres hijos del causante, entre los que se incluye el ahora reclamante, adquieren por terceras partes iguales (1/3) la mitad indivisa del inmueble sito en la CL ----------(Referencia catastral--------), valorándose en la cantidad de 660.000 Euros.

II.-) Con fecha de **15** de junio de 2018 se otorga por **el cónyuge viudo y por los herederos** Don----, Don -----y Doña ------ otorgan escritura pública de compraventa del inmueble antes citado ante el Notario de Madrid Don----, nº---- de su protocolo, por un precio total de transmisión de 560.000,00 Euros.

III.-) Con fecha 21 de junio de 2018 consta ingresada la autoliquidación nº----- **a nombre de la cónyuge viuda Doña ----por importe de 17.845,93 Euros en concepto del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos de Naturaleza Urbana** por la transmisión del inmueble especificado en el punto I. Dicha autoliquidación, recogía dos tramos de la generación del impuesto: -el tramo desde el 02-07-1982 por la adquisición de la mitad indivisa del inmueble por Doña -------- hasta la fecha de transmisión el 15-06-2018 y por un importe de 12.167,68 Euros; -y el tramo desde el 22-04-2010, fecha de adquisición por transmisión mortis causa de la otra mitad indivisa por partes iguales de los tres hermanos y **herederos, es decir de** Don------, Don ------y Doña --------y hasta la fecha de la transmisión final el 15-06-2018, por un importe de 5.678,25 Euros.

IV.-) Con fecha 30 de mayo de 2022, se presentó por la ahora reclamante recurso de reposición solicitando la devolución de ingresos indebidos por la autoliquidación antes citada relativa a la transmisión del inmueble por el importe que le corresponde de la tercera parte del 50% del inmueble, es decir, **por importe de 1.892.75 Euros**, por considerar que la transmisión efectuada no supuso un incremento de valor, sino que, al contrario, se produjo una disminución de valor resultante de la diferencia entre el precio de compra y el venta, que provoca que la base imponible tenida en cuenta en la autoliquidación presentada fuera incorrectamente determinada y proceda, en consecuencia, la devolución de la cantidad ingresada. Invocaban a tal efecto la declaración de inconstitucionalidad de la cuantificación del tributo por STC 59/2017.

Dicha solicitud de rectificación fue desestimada por silencio administrativo por el Titular del Órgano de Gestión del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón.

V.-) Con fecha de entrada en el Registro del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón de 01 de abril de 2024 la reclamante presenta escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa contra el acto presunto antes citado.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la Desestimación presunta del recurso de reposición y devolución de ingresos indebidos de la parte que le corresponde de la autoliquidación nº---------- por la transmisión del citado inmueble en el Antecedente de hecho I.

Habida cuenta de que en la autoliquidación nº ----------**figura como sujeto a nombre de la cónyuge viuda Doña ----------por importe de 17.845,93 Euros, y el reclamante solicita la devolución de su parte correspondiente, es decir, la tercera parte de la otra mitad del inmueble que comparte con sus otros dos hermanos, ha tenido entrada en el Registro del Ayuntamiento escrito de Autorización de la persona que figura** como sujeto pasivo--------, identificada con su DNI y firma, ACEPTANDO la devolución al reclamante, Doña----------, de su parte en la citada autoliquidación, siendo la cuantía a devolver de 1.892,75 euros.

Entrando ya en el análisis concreto del fondo de la controversia, el reclamante alega en síntesis la improcedencia de la autoliquidación objeto de la solicitud de rectificación, en base a la falta de realización del hecho imponible del IVTNU por existencia de decremento de valor de los terrenos, habida cuenta de que hubo una diferencia entre el precio de adquisición mortis causa del inmueble derivado de la escritura originaria de aceptación y adjudicación de herencia y el precio de la transmisión final por escritura de venta.

A tal fin aporta en defensa de su pretensión copia de las escrituras de adquisición mortis causa de la finca y de la escritura transmisión final.

Alega, además, la procedencia de la rectificación de la autoliquidación, al haber sido anulados por el Tribunal Constitucional los artículos reguladores de la base imponible desde su entrada en vigor, alegando la aplicación de la STC de 16 de febrero de 2017 y 31-10-2019.

SEXTO.) Con carácter previo, a la vista de los términos de la controversia y de las alegaciones formuladas, resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 237.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sobre le extensión de la revisión en la vía económico-administrativa, según el cual:

***"1.** Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante".*

SÉPTIMO.-) En primer lugar, a la vista de los términos de la controversia y de las alegaciones formuladas, hemos de partir ha de partir de su contextualización en torno a la constitucionalidad de este impuesto, cuyo origen se sitúa en **el contenido del fallo de la STC 59/2017 de 11-05-2017 recaída en cuestión de inconstitucionalidad nº4864-2016** que **declaró la inconstitucional parcial de los artículos 107.1, 107.2 letra a) y 110.4 del TRLRHL,** por someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia de inexistencia de incremento o existencia de decremento, antes debemos examinar dicho pronunciamiento del TC.

Dicho *iter* jurisprudencial tuvo su culmen en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021, cuya repercusión en este expediente condiciona y resulta determinante para el sentido de la presente resolución, y ello con independencia o al margen de las alegaciones concretas formuladas y de su procedencia o no conforme a la normativa o doctrina jurisprudencial hasta entonces vigente.

En este sentido, con fecha de 25 de noviembre 2021 se publicó la STC nº182-2021 (BOE nº282) recaída en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla -sede en Málaga-, respecto de los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 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, por posible vulneración del art. 31.1 CE. Entendió el órgano judicial que la aplicación de los preceptos legales impugnados, al establecer un sistema objetivo de cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) que no tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente, puede suponer una "carga fiscal excesiva" o "exagerada" que infrinja el principio constitucional de no confiscatoriedad en los supuestos en los que el importe de la cuota tributaria resultante, aun cuando no supera la plusvalía efectivamente obtenida con la transmisión del terreno urbano, sí representa una parte muy significativa de la misma.

El TC analiza en el Fundamento Jurídico 5 la aplicación del principio de capacidad económica como criterio o parámetro de imposición a la regla de cuantificación de la base imponible del IIVTNU. Y en esta línea el TC considera que el método de determinación lo es de toda la base imponible del IIVTNU, y no de parte de ella, y además es de carácter objetivo y de obligada aplicación.
En cuanto a su carácter objetivo, dicho método no tiene en cuenta las alteraciones reales y efectivas del valor del terreno por el paso del tiempo tomando de referencia los valores de adquisición y transmisión, sino que el incremento resulta de un porcentaje del valor catastral del terreno urbano en el momento de la transmisión y calculado en función de los años transcurridos desde su adquisición. Y dicha estimación objetiva o presuntiva, frente a la directa, según el TC no mide la capacidad económica real del contribuyente.

En consecuencia, **el método objetivo y obligatorio de cuantificación de la base imponible, resulta ajeno y desconectado de la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica que trajo consigo, 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).***

A la vista de la exposición razonada del pronunciamiento citado y en cuanto a la afectación concreta del mismo a cada caso concreto, como es el que es objeto de resolución por este tribunal, en el Fundamento Jurídico 6 se analiza lo que ahora interesa como es el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL. Y así:

-Dichos preceptos quedan definitivamente expulsados del ordenamiento jurídico, produciendo 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",*** correspondiendo al legislador la modificación o adaptación de la norma legal a las exigencias del artículo 31.1 de la CE, y que se encuentra pendiente ya desde la publicación de la STC 49/2017.
-No es posible revisar con fundamento en dicha Sentencia, las obligaciones tributarias devengadas que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente

mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme.

En concreto, se consideran consolidadas, y, por tanto, no susceptibles de revisión y anulación: -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.

Por tanto, y aplicados dichas previsiones respecto al expediente que es ahora objeto de resolución resulta que:

- El devengo del impuesto se produjo con fecha de 15 de junio de 2018, cuando el reclamante y demás herederos del IIVTNU transmiten el inmueble antes citado, en virtud de escritura pública de compraventa.
- Con fecha de 21 de junio de 2018 se presenta y abona **a nombre de la cónyuge viuda Doña ----------por importe de 17.845,93 Euros** la autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, por la transmisión del inmueble citado, y se practicó, en base al método de cuantificación objetivo de la base imponible de los artículos que han sido declarados inconstitucionales (artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL).
- Con fecha 30 de mayo de 2022, se presentó por el reclamante recurso de reposición y devolución de ingresos indebidos de la parte que le corresponde de la autoliquidación nº---------- por la transmisión del citado inmueble, por considerar que no existe concurrencia del hecho imponible que grava el impuesto, **sin que haya recaído resolución expresa hasta la fecha.**
- Finalmente, contra la desestimación presunta de dicho recurso con fecha de entrada en el Registro de este Ayuntamiento de 01 de abril de 2024 se presenta escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa.

En su virtud, cabe constatar desde este momento que **la acción de revisión de las liquidaciones no se encontraba viva ni pendiente de resolución, por lo que se considera situación consolidada a la fecha de la STC de 26-10-2021, tal y como resulta de la exposición de los antecedentes de hecho. Por lo que no cabe revisar la misma a la vista de dicha STC182/2021.**

OCTAVO.-) No obstante lo anterior, el hecho de que no sean aplicables los efectos anulatorios de las deudas en concepto de IIVTNU de la meritada STC 182/2021 de 26 de octubre, no significa que deban examinarse otros motivos de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos conforme a la doctrina jurisprudencial vigente con anterioridad de la citada STC 182/2021.

Y ello es así, ya que el reclamante alega expresamente inexistencia de realización del hecho imponible del tributo por existencia de decremento de valor de los terrenos, habida cuenta de que hubo una diferencia entre el precio de adquisición mortis causa del inmueble derivado de la escritura originaria de aceptación y adjudicación de herencia y el precio de la transmisión final por escritura de venta. Todo ello en base a lo dispuesto en la STS de 10 de Julio de 2023, (Rec. 5181/2022), según la cual:

“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 hubieren 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 consecuencia, resulta ineludible partir **del contenido del fallo de la STC 59/2017 de 11-05-2017 recaída en cuestión de inconstitucionalidad nº4864-2016** que **declara la inconstitucional parcial de los artículos 107.1, 107.2 letra a) y 110.4 del TRLRHL,** por someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia de inexistencia de incremento o existencia de decremento, antes debemos examinar dicho pronunciamiento del TC.

Como dice el propio TC:

- 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.
- En consecuencia, deben declararse inconstitucionales y nulos los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia".
- Asimismo, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad se extiende al artículo 110.4 TRLHL, el *cual «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene» [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".*

Respecto a dicho pronunciamiento existen dos aspectos a comentar:

- Deja a salvo el impuesto en su configuración actual con las consecuencias respecto a mantener el impuesto en su hecho imponible que grava incrementos de valor de los terrenos.

- Anula los preceptos 107.1 y 107.2 letra a) por someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, al basarse en una ficción jurídica que no permiten excluir del tributo, ni demostrarlo tampoco, situaciones de inexistencia de incremento de valor. Pero lo hace, y aquí está lo esencial, en la medida o únicamente en los supuestos que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, que impiden a los sujetos pasivos acreditar dicha circunstancia. Es decir, en la medida en que no han previsto excluir del tributo a dichas situaciones por inexistencia de incremento de valor.

NOVENO.) Ya en relación al supuesto de hecho que ahora nos ocupa, el reclamante niega la realización del hecho imponible, por inexistencia de incremento y por tanto, la no sujeción al IVTNU de la concreta transmisión objeto de gravamen, al considerar que se ha conseguido probar el decremento del valor del suelo con la diferencia de precios de las escrituras de compra y venta, aportadas con la reclamación.

Ante ello debemos acudir a la doctrina legal fijada por el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en Sentencia 1163/2018 de 9 Jul. 2018, que resuelve el Recurso de casación 6226/2017.

En dicho pronunciamiento el Alto Tribunal resuelve la procedencia de la interpretación del fallo de la STC 59/2017 efectuada por algunos Tribunales Superiores de Justicia, entre los que destaca la postura del TSJ de Madrid por Sentencia de 19 de julio de 2017 (Rec. apelación 783/2016).

No obstante crear ya Jurisprudencia por ser un recurso de casación en interés de ley, la doctrina legal fijada en la materia ha sido reiterada en Sentencia nº1300/2018 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo, de fecha de 18 Jul. 2018, que resuelve el Recurso de casación 4777/2017.

Asimismo, cabe referirnos a la Sentencia nº1248/2018 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo, de fecha de 17 Jul. 2018, que resuelve el Recurso de casación 5664/2017, que reitera la doctrina legal expuesta.

Pues bien, la doctrina legal fijada por el Alto Tribunal en cuanto a lo que interesa para la resolución de la presente reclamación se sintetiza en lo siguiente:

- La declaración de inconstitucionalidad del artículo 110.4 es total, precisamente porque impide en toda circunstancia a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica.
  De esta forma, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que hasta la fecha de dictarse la Sentencia tenían los sujetos pasivos del impuesto de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana, prohibición de la que indirectamente derivaba la quiebra del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE, queda expedita la vía para llevar a cabo esta prueba.

- Una vez 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 sensu contrario, si no se demuestra la inexistencia de plusvalía, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 2 a) del TRLHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor).

En definitiva, con la doctrina anterior a la STC 182/2021 se deduce la necesidad de que se pruebe el decremento de valor de del suelo o inexistencia de incremento, y a este respecto el TS determina a quién corresponde la carga de la misma, qué medios probatorios sean idóneos para llevarla a efecto o, en fin, si estos aspectos cuentan en la actualidad con la debida cobertura legal.

Como consecuencia práctica de la posibilidad de probar la falta de incremento de valor por el particular, el TS considera que, una vez, *"…aportada 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".*

DÉCIMO.-) Subsumiendo la doctrina anterior al caso concreto que nos ocupa, resulta que , tras el fallecimiento de Don ----------en fecha de 22 de abril de 2010, con fecha de 17 de junio de 2010 se otorga escritura pública de partición y adjudicación de la herencia de la causante ante el Notario Don ------con nº--- de su protocolo, por la que los tres hijos del causante, entre los que se incluye el ahora reclamante, adquieren por terceras partes iguales (1/3) la mitad indivisa del inmueble sito en la CL ----------(Referencia catastral nº-----,), **valorándose en la cantidad de 660.000 Euros.**

Finalmente, con fecha de **15** de junio de 2018 se otorga por **el cónyuge viudo y por los herederos** Don--, Don ------y Doña --------otorgan escritura pública de compraventa del inmueble antes citado ante el Notario de Madrid Don----, nº de su protocolo, por un precio total de transmisión de 560.000,00 Euros, por lo que se deduce que no existió incremento de valor del terreno en el período de generación de la plusvalía, y, por tanto, no se realizó el hecho imponible del tributo.

Por tanto, en aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo por Sentencia de 09 julio de 2018 y subsiguientes, al faltar en el expediente la necesaria comprobación de los valores aportados instada por la Administración Tributaria, a quien corresponde la gestión de los impuestos que gravan la transmisión del inmueble, hay que entender que no se ha producido el hecho imponible al tratarse de un supuesto de no sujeción al IIVTNU, procediendo pues a estimar la presente reclamación en los términos que figuran a continuación.

En conclusión, frente a los elementos probatorios aportados a instancia de parte habida sobre el decremento del valor del terreno, y teniendo en cuenta de la ausencia probatoria por la Administración sobre el incremento del valor del suelo del inmueble transmitido, es por lo que procede la estimación de la presente reclamación, al haberse practicado en base al método de cuantificación objetivo de la base imponible de los artículos que han sido declarados inconstitucionales en el caso de que el particular acredite que no ha existido incremento del valor del terreno, como en el presente supuesto, todo ello en los términos que figuran a continuación.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando de forma unipersonal, RESUELVE:**

ESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa nº----** interpuesta por interpuesta **por Don------, con DNI Nº---------** actuando en su propio nombre y representación**,** en su propio nombre y representación, en el sentido de:

1.-) PROCEDER A LA DEVOLUCIÓN DE LA CANTIDAD DE 1.892,75 Euros, derivada de la cantidad que le corresponde al reclamante de la autoliquidación nº------equivalente a la tercera parte de la mitad del inmueble transmitido en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por la transmisión del inmueble sito en el CL ----- (Referencia catastral----), junto con los intereses de demora que, en su caso, pudieren corresponder.

(...)

- **Resolución nº BI IIVTNU 2024 14.**
  Fecha: 15 de noviembre de 2024.

RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.) Con fecha 22 de enero de 2018, se otorga escritura pública de compraventa formalizada ante el Notario de Madrid D. J.----------, con nº---- de su protocolo, por la que el ahora reclamante transmite los siguientes inmuebles:

- Inmueble sito en la ----------(Referencia catastral nº----------).
- Inmueble sito en la----------, (Referencia catastral nº----------)

II.) Como consecuencia de la anterior transmisión, y tras la solicitud de la carta de pago, el ahora reclamante ingresó en fecha de 06-02-2018 las siguientes autoliquidaciones en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los terrenos de naturaleza urbana:

- **Autoliquidación nº ------- por importe de 10.149,70 Euros.**

- **Autoliquidación nº ---------- por importe de 295,65 Euros.**

III.) Con fecha de Registro de entrada en este Ayuntamiento de 10 de noviembre de 2021 se presenta presenta escrito por el reclamante solicitando la rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana indicada, al entender las mismas perjudiciales para los derechos e intereses de mi representada, y conforme

a las declaraciones de inconstitucionalidad recaídas y que afectan a los preceptos dedicados a la regulación de este impuesto.

IV.) Dicha solicitud es desestimada por Resolución expresa del Titular del Órgano de Gestión del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón de fecha 30-07-2024 y notificada en fecha de 03-09-2024, (expediente de gestión nº----------).

V.) Con fecha de entrada de 02 de octubre de 2024 la reclamante presentó escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa solicitando la rectificación de las anteriores autoliquidaciones junto con la devolución de ingresos indebidos.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.) Se solicita en la presente reclamación económico-administrativa la anulación de la resolución del Organo de Gestión Tributaria de fecha 30-07-2024 desestimatoria de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones derivadas del expediente de gestión nº--------- por la transmisión citada en el Antecedente de hecho I de la presente resolución.

Entrando ya en el análisis concreto del fondo de la controversia, el reclamante alegó en vía administrativa que las autoliquidaciones eran perjudiciales para los derechos e intereses, conforme a las declaraciones de inconstitucionalidad recaídas y que afectan a los preceptos dedicados a la regulación de este impuesto.

En cualquier caso, por el reclamante se presentaron alegaciones en vía económico-administrativa, en base a la procedencia de la rectificación de las autoliquidaciones, con la consiguiente devolución de ingresos indebidos, por declaración de inconstitucionalidad de los preceptos con arreglo a los cuales se practicaron en base a la aplicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional nº182/2021 de 26 de octubre de 2021.

SEXTO.) Dicho lo anterior, y desde el punto de vista sustantivo, hemos de referirnos a la Sentencia del Tribunal Constitucional nº182/2021 de 26 de octubre de 2021, y si su repercusión en este expediente podría condicionar y resultar determinante para el sentido de la presente resolución.

En este sentido, con fecha de 25 de noviembre 2021 se publicó la STC nº182-2021 (BOE nº282) recaída en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla -sede en Málaga-, respecto de los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 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, por posible vulneración del art. 31.1 CE. Entendió el órgano judicial que la aplicación de los preceptos legales impugnados, al establecer un sistema objetivo de cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) que no tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente, puede suponer una "carga fiscal excesiva" o "exagerada" que infrinja el principio constitucional de no confiscatoriedad en los supuestos en los que el importe de la cuota tributaria resultante, aun cuando no supera la plusvalía efectivamente obtenida con la transmisión del terreno urbano, sí representa una parte muy significativa de la misma.

A la vista de la exposición razonada del pronunciamiento citado y en cuanto a la afectación concreta del mismo a cada caso concreto, como es el que es objeto de resolución por este tribunal, en el Fundamento Jurídico 6 se analiza lo que ahora interesa como es el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL. Y así:

-Dichos preceptos quedan definitivamente expulsados del ordenamiento jurídico, produciendo 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",*** correspondiendo al legislador la modificación o adaptación de la norma legal a las exigencias del artículo 31.1 de la CE, y que se encuentra pendiente ya desde la publicación de la STC 49/2017.

-No es posible revisar con fundamento en dicha Sentencia, las obligaciones tributarias devengadas que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme.

En concreto, se consideran consolidadas, y, por tanto, no susceptibles de revisión y anulación: (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.

Por tanto, y aplicados dichas previsiones respecto al expediente que es ahora objeto de resolución resulta que:

- El devengo del impuesto se produjo en fecha de con fecha de 22/01/2018, fecha del otorgamiento por el reclamante de la escritura pública de transmisión por compraventa de las fincas citadas.
- El reclamante practicó, presentó y abonó en fecha de 07-02-2018 la autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, por la transmisión del inmueble citado.
- Con fecha 10 de noviembre de 2021, se presentó por la reclamante la solicitud de rectificación de la autoliquidación antes citada relativa a la transmisión del inmueble al vulnerar el método de cuantificación de la base imponible el principio de capacidad económica.
- Contra la desestimación expresa de dicha solicitud notificada el 03-09-2024, con fecha de entrada de 02 de octubre de 2024 se presenta escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa**.**

En su virtud, cabe constatar desde este momento una cuestión esencial para la resolución de este procedimiento, y es que **una vez presentada y abonada la autoliquidación en concepto del IIVTNU, no es sino hasta el 10 de noviembre de 2021 cuando se presenta la solicitud de rectificación de la misma ex artículo 102.3 de la LGT y la consiguiente devolución de ingresos indebidos, por lo que se considera situación consolidada a la fecha de la STC de 26-10-2021 tal y como resulta de la exposición de los antecedentes de hecho.**

Ello de por sí, excluiría la nulidad de pleno derecho de la autoliquidación en base a la aplicación de la STC 182/2021 de 26 de octubre, ya que este mismo pronunciamiento excluye de su declaración de inconstitucionalidad las situaciones consolidadas como es la que ahora nos ocupa.

Y en cuanto a la cuestión de que la impugnación realizada tuviera entrada antes de la publicación de dicha Sentencia, **el Tribunal Supremo ha dejado doctrina consolidada al respecto, mediante Sentencia de fecha de 10 de julio de 2023 recaída recurso de casación nº5181/2022, luego reiterada en Sentencia de 12 de julio de 2022 Recurso de casación nº4701/2022, y en Sentencia de 13 de julio de 2023, Recurso de casación nº4136/2022, y en las que declara que las liquidaciones provisionales o definitivas por IIVTNU que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse la STC 182/2021, 26 de octubre de 2021, no pueden ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma.**

En efecto, el TS en sus Sentencias de 10,12 y 13 de julio 2023, fija como doctrina jurisprudencial que, de conformidad con lo dispuesto en la sentencia del TC 182/2021, las liquidaciones provisionales o definitivas por IIVTNU que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse dicha sentencia, no pueden ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma.

Tampoco puede solicitarse con ese fundamento la rectificación, ex art. 120.3 LGT, de autoliquidaciones respecto a las que aún no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse dicha sentencia.

Todo ello, al considerar el Alto Tribunal que la voluntad del TC es fijar la intangibilidad de las diversas situaciones consolidadas a la fecha de dictado de la sentencia, no a la de la publicación. Y precisa que la potestad de delimitar las situaciones intangibles no tiene fundamento en esta norma, sino que es una interpretación que extrae el propio TC de la ausencia de regulación explícita en la LOTC respecto a la potestad de delimitación temporal de los efectos de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de leyes.

Y así se pronuncia el Alto Tribunal en los meritados pronunciamientos:

"…no es en absoluto ajeno a la LOTC, antes bien, se prevé expresamente en la misma la posibilidad de publicación del fallo previamente a la preceptiva publicación por el BOE, por razones que el legislador ya preveía en 1979, al publicarse la LOTC, y que sin duda son de mayor intensidad en la sociedad actual. Anticipar en la forma prevista legalmente la información del fallo es una facultad del Tribunal Constitucional que, igualmente puede ponderar los efectos de todo orden que hacerlo así, o, por el contrario, no hacerlo, ocasionaría.

Por tanto la delimitación de las situaciones consolidadas a esta fecha del dictado de sentencia es una decisión del Tribunal Constitucional que tan solo al mismo corresponde, dentro del ejercicio de sus facultades y responsabilidades (en este sentido STC 45/1989, de 20 de febrero, citada, entre otras), y respecto a la que "[...][t]odos los poderes públicos están obligados al cumplimiento de lo que el Tribunal Constitucional resuelva [...]"tal y como dispone el art. 87.1 LOTC, y además, específicamente, los Jueces y Tribunales "[...] interpretarán y aplicarán las leyes y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos [...]" según dispone el art. 5.1 de la Ley Orgánica 6/1985 de 1 de julio, Orgánica del Poder Judicial, por lo que quedan vinculados a la calificación de situaciones consolidadas, con las consecuencias quede ello derivan, en los términos que establece la STC 182/2021 que equipara, a estos efectos, (i) las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, así como (ii) las resoluciones administrativas firmes y, finalmente, (iii) las "situaciones consolidadas" según las denomina la STC 182/2021,en las que se incluyen, a estos exclusivos efectos, (iii, a) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (iii, b) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

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 aún no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la STC 26 de octubre de 2021".

De todo lo anterior, cabe deducir que el Supremo, en las citadas Sentencias, ha fijado criterio sobre la aplicación por los jueces y tribunales de la declaración de inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, y la limitación de efectos temporales que decretó el Constitucional en la sentencia 182/2021, de 26 de octubre.

En el caso resuelto, la Diputación Provincial de Pontevedra recurrió ante el Tribunal Supremo la sentencia de un Juzgado de lo contencioso-administrativo que **anuló una liquidación tributaria por plusvalía**, en contradicción con la decisión del Tribunal Constitucional de **limitar los efectos temporales** de la declaración de inconstitucionalidad de las normas de ese impuesto. El Tribunal Supremo estima el recurso de casación y declara que una liquidación tributaria no recurrida antes de conocerse la declaración de inconstitucionalidad, es una situación consolidada por haberlo

declarado así el Tribunal Constitucional en su sentencia de 26 de octubre de 2021, y que, como tal situación consolidada, no queda afectada por la declaración de inconstitucionalidad del impuesto, ni puede ser anulada con base en la misma.

La resolución judicial, dictada por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, analiza el alcance y fundamento de la potestad del Tribunal Constitucional para determinar los efectos temporales de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de normas. Señala que la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional prevé expresamente la posibilidad de publicación del fallo antes de la preceptiva publicación por el BOE y concluye que «[…] la delimitación de las situaciones consolidadas a esta fecha del dictado de sentencia es una decisión del Tribunal Constitucional que tan solo al mismo corresponde, dentro del ejercicio de sus facultades y responsabilidades […]», por lo que los Jueces y Tribunales, así como los poderes públicos en general, quedan vinculados y deben respetar y aplicar en sus propios términos dicha limitación de efectos.

Subsumiendo la doctrina casacional citada al caso concreto que nos ocupa, tanto de la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada en vía administrativa como de la propia reclamación económico-administrativa cabe deducir que la aplicación de los efectos anulatorios de la STC 182/2021 no procedería al haberse presentado la solicitud de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos con posterioridad al 26 de octubre de 2021.

La anterior doctrina, además, es definitivamente confirmada por SSTS de 18 de julio de 2024 [Recurso de casación nº468/2023, Recurso de casación nº6440/2022, Recurso de casación nº2294/2023, Recurso de casación nº7474/2022, Recurso de casación nº7788/2022, Recurso de casación nº2139/2023, Recurso de casación nº1744/2022,] y de 22 de julio de 2024 (Recurso de casación nº1905/2023), entre otras.

En definitiva, y a pesar de los pronunciamientos judiciales aportados por la reclamante favorables a la aplicación de la STC 182/2021 a solicitudes de rectificación de autoliquidaciones presentadas entre la fecha de la misma (el 26 de octubre de 2021) y su publicación (el 25 de noviembre de 2021), lo cierto es que, por doctrina fijada por el TS en la Sentencias de 10, 12 y 13 de julio de 2023 estamos en el presente caso ante una situación consolidada y firme al no constar la presentación de impugnación de las deudas antes de la fecha de la STC 182/2021 de 26 de octubre, incumpliendo el primer condicionante para aplicar la misma, **al haberse presentado la solicitud de rectificación de la autoliquidación el 10 de noviembre de 2021, es decir, después de la fecha de la meritada STC 182/2021.**

SEPTIMO.) Dicho lo anterior, la apelación genérica a que el artículo 107 del TRLRHL, al determinar al cálculo de la base imponible del IIVTNU en base a un método objetivo, partiendo del valor catastral del suelo, ignora la capacidad económica real obtenida en la transmisión queda lugar al devengo del impuesto, habiendo sido declarado inconstitucional el método de cálculo por rentas ficticias, constituye una formulación genérica de vulneración del principio constitucional que se presume vulnerado pero que se formula sin concreción alguna referida al caso concreto de las operaciones devengadas que dieron lugar a las autoliquidaciones ahora impugnadas. Una vez descartada la aplicación de los efectos anulatorios de la STC 182/2021 de 26 de octubre, en este caso concreto se alega vulneración del principio de capacidad económica del método de cuantificación de la base imponible, pero sin que en momento alguno la reclamante haya acreditado y probado dicha afirmación, quedando poco más que en declaraciones genéricas carentes de contenido ni significación alguna en el caso concreto de la autoliquidación objeto de la solicitud de rectificación.

No se acredita específicamente que el impuesto autoliquidado, derivado de la transmisión operada, vulnere el principio de capacidad económica, ni suponga vulneración del principio de no confiscatoriedad, lo cual, insistimos, implicaría que el particular demostrara dicha vulneración respecto a la deuda autoliquidada, es decir, referido en concreto a la operación de transmisión objeto de gravamen y no a meras declaraciones genéricas sin relación concreta con dichas operaciones de compraventa. Es decir, el particular no ha alegado y menos demostrado que no exista incremento del valor del terreno.

De esta forma, debemos referirnos al pronunciamiento del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en Sentencia 1163/2018 de 9 Jul. 2018, que resuelve el Recurso de casación 6226/2017, en donde el TS procede a fijar la interpretación de los preceptos declarados inconstitucionales por STC 59/2017 y el alcance de dicha declaración, según el cual:

"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 «imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica». 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".

Con la doctrina anterior a la STC 182/2021 se deduce la necesidad de que se pruebe el decremento de valor de del suelo o inexistencia de incremento, y a este respecto el TS determina a quién corresponde la carga de la misma, qué medios probatorios sean idóneos para llevarla a efecto o, en fin, si estos aspectos cuentan en la actualidad con la debida cobertura legal.

En este sentido, corresponde al obligado tributario, en nuestro caso al reclamante, probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido.

Y ello no sólo por disponerlo el artículo 105.1 de la LGT, sino porque así se deduce del FJ5º de la STC 59/2017 al decir 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*". De esto último cabe inferir inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía.

Sobre los medios probatorios sean idóneos para llevar a efecto la comprobación de la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido, el TS apunta estas opciones:

- 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.
- Una prueba pericial que confirme tales indicios.
- 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.

De esta forma se otorga al contribuyente la facultad de probar la inexistencia de plusvalía, reconociendo una distribución de la carga de la prueba, que en un primer momento debe correr a cargo del particular.

En definitiva, nada ha aportado el reclamante en defensa de la vulneración de la capacidad económica, por lo que constituye otra afirmación genérica sin relación alguna con la operación concreta de la que se derivó el devengo del impuesto ahora reclamado.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, reunido en Sala y en Única Instancia, RESUELVE:**

DESESTIMAR la Reclamación Económico-Administrativa **nº**, (Expediente nº----) interpuesta por **DOÑA ----------con DNI Nº------ en nombre y representación** de **Don----------, con DNI Nº------** en el sentido de:

1.-) CONFIRMAR la Resolución impugnada del Titular del Órgano de Gestión del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón de fecha 30-07-2024, (expediente de gestión nº------), y **en consecuencia, NO ACCEDER a** la solicitud de rectificación correspondiente a las autoliquidaciones **nº ---------- por importe de 10.149,70 Euros y Autoliquidación nº------- por importe de 295,65 Euros**, practicadas en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por la transmisión de Inmueble sito en la CL (Referencia catastral nº----------), y del Inmueble sito en la----------, (Referencia catastral nº------), en base a los motivos ya expuestos.

2.-) NO PROCEDER A LA DEVOLUCIÓN DE LAS CANTIDADES INGRESADAS POR LA AUTOLIQUIDACIONES CITADAS.

(...)

- **Resolución nº BI IIVTNU 2024 13.**
  Fecha: 30 de noviembre de 2024.

RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.) El ahora reclamante presentó e ingresó con fecha de 05/08/2022 la siguiente Autoliquidación en concepto del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana:

- Autoliquidación nº------ por importe de 6.074,19 Euros.

II.) La anterior autoliquidación deriva de la transmisión del inmueble sito en la Calle----------, con referencia catastral nº----------, a través de escritura de compraventa, de fecha 18 de julio de 2022, otorgada por el reclamante ante el Notario del Ilustre Colegio de Madrid, Don----------, con número -------de su protocolo

III.) Con fecha de 09 de abril de 2024 se presentó por la reclamante la solicitud de rectificación de la autoliquidación citada, por considerar aplicable la STC 182/2021 de 26 de octubre que anula el método de cuantificación de la base imponible de forma absoluta y desde su origen, alegando que el sistema de cálculo empleado no tiene en cuenta ningún dato real y efectivo sobre la variación que el valor del terreno haya podido experimentar, es ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, es ajeno a la capacidad económica gravada por el impuesto, y que dicha STC 182/2021 así lo ha establecido. Asimismo, alegaba inconstitucionalidad del RDL 26/2021de 8 de noviembre 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, por la falta del presupuesto de hecho habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad exigida por el art. 86.1 CE, así como que al regular un impuesto por decreto- ley también se infringe la reserva de ley en materia tributaria consagrada en la Constitución Española del artículo 133.

Dicha solicitud se entendió desestimada de forma presunta por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria por silencio administrativo negativo.

IV.-) Con fecha de entrada en el Registro de este Ayuntamiento de 14 de octubre de 2024 se presenta escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa contra el acto presunto antes citado, incluyendo las alegaciones y documentos a efectos probatorios en defensa de su pretensión.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la Resolución presunta del Titular del Órgano de Gestión Tributaria desestimatoria por silencio de la solicitud de rectificación de autoliquidación y consiguiente devolución de la cantidad abonada por la transmisión del inmueble citado en el Antecedente de Hecho Segundo de la presente resolución.

Entrando ya en el análisis concreto del fondo de la controversia, la reclamante alega en síntesis la improcedencia de la autoliquidación objeto de solicitud de rectificación no resuelta por ilegalidad de la norma por infracción del principio de capacidad económica en base al amparo de lo acordado por el TC en sentencia nº182/2021 de 26-10-2021, que avalaría la improcedencia de la regla de cuantificación de la base imponible del artículo 107 del TRLRHL, la cual consiste en una fórmula objetiva que da como resultado una cuota positiva pues presume, sin posibilidad de corrección alguna ni prueba en sentido contrario, que con el transcurso del tiempo la transmisión del terreno siempre generará una plusvalía, limitando las facultades de comprobación de los Ayuntamientos a la aplicación estricta de la norma, sin permitirles atribuir valores, bases o cuotas diferentes. Por lo que, según la citada STC182/2021, la conclusión es clara: expulsados del ordenamiento jurídico los preceptos declarados inconstitucionales, los ayuntamientos no disponen de sustento normativo alguno para la realización del cálculo de la base imponible, siendo imposible exigirle a un contribuyente el pago de este impuesto. Y dicha STC 182/2021 tiene efectos, a su juicio, desde su publicación en el BOE y no desde su fecha el 26-10-2021.

Asimismo, alegaba inconstitucionalidad del RDL 26/2021de 8 de noviembre 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, por la falta del presupuesto de hecho habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad exigida por el art. 86.1 CE, así como que al regular un impuesto por decreto- ley también se infringe la reserva de ley en materia tributaria consagrada en la Constitución Española del artículo 133.

SEXTO.) En primer y con carácter preliminar, hemos de anticipar que la repercusión de dicha STC 182/2021 de 26 de octubre en este expediente, ni condiciona ni resulta determinante para el sentido de la presente resolución, y ello con independencia o al margen de las alegaciones concretas formuladas y de su procedencia o no conforme a la normativa o doctrina jurisprudencial hasta entonces vigente.

Y ello es así, habida cuenta de que el devengo del tributo ahora cuestionado se produjo en fecha fecha 18 de julio de 2022 cuando se transmite la finca arriba citada mediante escritura pública de compraventa, por lo que se trata de una operación devengada ya estando en vigor el RDLey 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adaptaba el TRLHL a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del IIVTNU

Por tanto, siendo indubitado y no negado de contrario que la fecha de devengo de la operación de la que resulta la liquidación impugnada es posterior a la entrada en vigor del citado RDley 26/2021, de 8 de noviembre, es por lo que decae por sí mismo el argumento sobre la aplicación de los efectos anulatorios de la STC 182/2021 de 26 de octubre.

Dicho lo anterior, que por sí mismo bastaría para rechazar la aplicación de los efectos anulatorios de la STC 182/2021 al referirse a una operación devengada con arreglo a la nueva normativa antes citada, a mayor abundamiento, y ante la alegación principal de la reclamante, que insiste en la aplicación de dicho pronunciamiento, hemos de referirnos a la misma para despejar cualquier género de dudas sobre la improcedencia de la pretensión del reclamante.

En este sentido, con fecha de 25 de noviembre 2021 se publicó la STC nº182-2021 (BOE nº282) recaída en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla -sede en Málaga-, respecto de los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 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, por posible vulneración del art. 31.1 CE. Entendió el órgano judicial que la aplicación de los preceptos legales impugnados, al establecer un sistema objetivo de cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) que no tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente, puede suponer una "carga fiscal excesiva" o "exagerada" que infrinja el principio constitucional de no confiscatoriedad en los supuestos en los que el importe de la cuota tributaria resultante, aun cuando no supera la plusvalía efectivamente obtenida con la transmisión del terreno urbano, sí representa una parte muy significativa de la misma.

A la vista de la exposición razonada del pronunciamiento citado y en cuanto a la afectación concreta del mismo a cada caso concreto, como es el que es objeto de resolución por este tribunal, en el Fundamento Jurídico 6 se analiza lo que ahora interesa como es el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL. Y así:

-Dichos preceptos quedan definitivamente expulsados del ordenamiento jurídico, produciendo 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",*** correspondiendo al legislador la modificación o adaptación de la norma legal a las exigencias del artículo 31.1 de la CE, y que se encuentra pendiente ya desde la publicación de la STC 49/2017.
-No es posible revisar con fundamento en dicha Sentencia, las obligaciones tributarias devengadas que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme.
En concreto, se consideran consolidadas, y, por tanto, no susceptibles de revisión y anulación: - 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.

Por tanto, y aplicados dichas previsiones respecto al expediente que es ahora objeto de resolución resulta que:

- El devengo del impuesto se produjo con la transmisión del inmueble sito en Calle----------, con referencia catastral nº----------, mediante escritura pública de compraventa otorgada en fecha de 18-07-2022.
- El reclamante presentó y abonó en fecha de 05-08-2022 la autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, por la transmisión del inmueble citado.
- Con fecha 09 de abril de 2024, se presentó por la reclamante la solicitud de rectificación de la autoliquidación antes citada y devolución de ingresos indebidos relativa a la transmisión del inmueble, por considerar inconstitucional los artículos del TRLRHL sobre la cuantificación de la base imponible en base a la **STC 182/2021 de 26-10-2021.**
- Contra la desestimación presunta de dicha solicitud, con fecha de entrada en el Registro del Ayuntamiento de 04 de octubre de 2023 se presenta escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa**.**

En su virtud, cabe constatar desde este momento una cuestión esencial para la resolución de este procedimiento, y es que **una vez presentada y abonada la autoliquidación en concepto del IIVTNU, no es sino hasta el 09 de abril de 2024 cuando se presenta la solicitud de**

rectificación de la misma ex artículo 102.3 de la LGT y la consiguiente devolución de ingresos indebidos, por lo que se considera situación consolidada a la fecha de la STC de 26-10-2021 tal y como resulta de la exposición de los antecedentes de hecho.

Pues bien, el Tribunal Supremo con fecha de 10 de julio de 2023 dicta Sentencia en recurso de casación nº5181/2022, luego reiterada en Sentencia de 12 de julio de 2022 Recurso de casación nº4701/2022, y en Sentencia de 13 de julio de 2023, Recurso de casación nº4136/2022, en las que declara que las liquidaciones provisionales o definitivas por IIVTNU que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse la STC 182/2021, 26 de octubre de 2021, no pueden ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma.

El TS, en sus Sentencias de 10,12 y 13 de julio 2023, fija como doctrina jurisprudencial que, de conformidad con lo dispuesto en la sentencia del TC 182/2021, las liquidaciones provisionales o definitivas por IIVTNU que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse dicha sentencia, no pueden ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma.

Tampoco puede solicitarse con ese fundamento la rectificación, ex art. 120.3 LGT, de autoliquidaciones respecto a las que aún no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse dicha sentencia.

Todo ello, al considerar el Alto Tribunal que la voluntad del TC es fijar la intangibilidad de las diversas situaciones consolidadas a la fecha de dictado de la sentencia, no a la de la publicación. Es cierto que el art. 164.1 CE, al igual que el art. 38 de la LOTC, establecen que el valor de cosa juzgada y los efectos generales de las sentencias del TC que declaren la inconstitucionalidad de una ley se producen desde la fecha de su publicación en el BOE.

Sin embargo, precisa que la potestad de delimitar las situaciones intangibles no tiene fundamento en esta norma, sino que es una interpretación que extrae el propio TC de la ausencia de regulación explícita en la LOTC respecto a la potestad de delimitación temporal de los efectos de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de leyes.

Y así se pronuncia el Alto Tribunal en los meritados pronunciamientos:

“…no es en absoluto ajeno a la LOTC, antes bien, se prevé expresamente en la misma la posibilidad de publicación del fallo previamente a la preceptiva publicación por el BOE, por razones que el legislador ya preveía en 1979, al publicarse la LOTC, y que sin duda son de mayor intensidad en la sociedad actual. Anticipar en la forma prevista legalmente la información del fallo es una facultad del Tribunal Constitucional que, igualmente puede ponderar los efectos de todo orden que hacerlo así, o, por el contrario, no hacerlo, ocasionaría.

Por tanto la delimitación de las situaciones consolidadas a esta fecha del dictado de sentencia es una decisión del Tribunal Constitucional que tan solo al mismo corresponde, dentro del ejercicio de sus facultades y responsabilidades (en este sentido STC 45/1989, de 20 de febrero, citada, entre otras), y respecto a la que “todos los poderes públicos están obligados al cumplimiento de lo que el Tribunal Constitucional resuelva "tal y como dispone el art. 87.1 LOTC, y además, específicamente, los Jueces y Tribunales “ interpretarán y aplicarán las leyes y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos [...]" según dispone el art. 5.1 de la Ley Orgánica 6/1985 de 1 de julio, Orgánica del Poder Judicial, por lo que quedan vinculados a la calificación de situaciones consolidadas, con las consecuencias quede ello derivan, en los términos que establece la STC 182/2021 que equipara, a estos efectos, (1) las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, así como (2) las resoluciones administrativas firmes y, finalmente, (3) las "situaciones consolidadas" según las denomina la STC 182/2021,en las que se incluyen, a estos exclusivos efectos, (3, a) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido

impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (3, b) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

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 aún no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la STC 26 de octubre de 2021".

De todo lo anterior, cabe deducir que el Supremo, en las citadas Sentencias, ha fijado criterio sobre la aplicación por los jueces y tribunales de la declaración de inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, y la limitación de efectos temporales que decretó el Constitucional en la sentencia 182/2021, de 26 de octubre.

En el caso resuelto, la Diputación Provincial de Pontevedra recurrió ante el Tribunal Supremo la sentencia de un Juzgado de lo contencioso-administrativo que **anuló una liquidación tributaria por plusvalía** en contradicción con la decisión del Tribunal Constitucional de **limitar los efectos temporales** de la declaración de inconstitucionalidad de las normas de ese impuesto. El Tribunal Supremo estima el recurso de casación y declara que una liquidación tributaria no recurrida antes de conocerse la declaración de inconstitucionalidad, es una situación consolidada por haberlo declarado así el Tribunal Constitucional en su sentencia de 26 de octubre de 2021, y que, como tal situación consolidada, no queda afectada por la declaración de inconstitucionalidad del impuesto, ni puede ser anulada con base en la misma.

La resolución judicial, dictada por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, analiza el alcance y fundamento de la potestad del Tribunal Constitucional para determinar los efectos temporales de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de normas. Señala que la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional prevé expresamente la posibilidad de publicación del fallo antes de la preceptiva publicación por el BOE y concluye que «[…] la delimitación de las situaciones consolidadas a esta fecha del dictado de sentencia es una decisión del Tribunal Constitucional que tan solo al mismo corresponde, dentro del ejercicio de sus facultades y responsabilidades […]», por lo que los Jueces y Tribunales, así como los poderes públicos en general, quedan vinculados y deben respetar y aplicar en sus propios términos dicha limitación de efectos.

Subsumiendo la doctrina casacional citada al caso concreto que nos ocupa, tanto de la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada en vía administrativa como de la propia reclamación económico-administrativa cabe deducir que la aplicación de los efectos anulatorios de la STC 182/2021 alegada por la reclamante ha de ser desestimada al haberse presentado la solicitud de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos con posterioridad al 26 de octubre de 2021.

SÉPTIMO.) En cuanto a la alegación sobre la constitucionalidad del RDL 26/2021 de 8 de noviembre 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, la reclamante alega falta del presupuesto de hecho habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad exigida por el art. 86.1 CE, así como que al regular un impuesto por decreto-ley también se infringe la reserva de ley en materia tributaria consagrada en la Constitución Española del artículo 133.

Pues bien, las dudas sobre **la constitucionalidad del citado RDL 26/2021 de 8 de noviembre han quedado definitivamente despejadas con la declaración de su constitucionalidad tras las SSTC de 09 de marzo de 2023 y de 18 de abril de 2023 (Recurso 835/2022).**
En primer, el TC matiza que el concepto de *"extraordinaria y urgente necesidad"* no constituye una cláusula o expresión vacía de significado dentro de la cual el lógico margen de apreciación

política del Gobierno se mueve libremente sin restricción alguna, sino un verdadero límite jurídico a la actuación mediante decretos-leyes.

De este modo, la apreciación de la concurrencia de la extraordinaria y urgente necesidad constituye un juicio político que corresponde efectuar al Gobierno y al Congreso incumbiéndole a este tribunal controlar que ese juicio político no desborde los límites de lo manifiestamente razonable, sin suplantar a los órganos constitucionales que intervienen en la aprobación y convalidación de los decretos leyes. Es decir, corresponde al TC realizar un control externo, en el sentido de que debe verificar, pero no sustituir, el juicio político o de oportunidad que corresponde al Gobierno.

En base a estas premisas, el TC considera que la utilización de este instrumento normativo se estima legítima en todos aquellos casos en que hay que alcanzar los objetivos marcados para la gobernación del país, que, por circunstancias difíciles o imposibles de prever, requieren una acción normativa inmediata o en que las coyunturas económicas exigen una rápida respuesta.

Y en este contexto, se ha venido admitiendo reiteradamente el uso del RD-ley en situaciones que cabe calificar como “coyunturas económicas problemáticas”, para cuyo tratamiento representa un instrumento constitucionalmente lícito, en tanto que pertinente y adecuado para la consecución del fin que justifica la legislación de urgencia.

En consonancia, este tribunal no estimó contraria al art. 86.1 CE la apreciación de la urgencia hecha por el Gobierno en casos de modificaciones tributarias que afectaban a las haciendas locales o de medidas tributarias de saneamiento del déficit público.

A la vista de lo expuesto, El TC concluye que resulta jurídicamente admisible la acción normativa inmediata, evitando con ello la demora que hubiera supuesto recurrir a la tramitación legislativa ordinaria.

En base a esto, el Alto tribunal desestima el recurso al considerar que las medidas tributarias adoptadas guardan una relación de coherencia con una situación económica problemática explícita y razonada, en el mismo sentido que se apreció en otras ocasiones.

Además, el TC afirma que la regulación impugnada, aunque modifique la base imponible de este impuesto local, no ha alterado sustancialmente la posición de los obligados a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario, de manera que no ha afectado a la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE.

Por tanto, desestima la impugnación del RD-ley 26/2021 al no apreciar vulneración de los límites materiales que el art. 86.1 CE establece para la utilización del RD-ley en materia tributaria.

Por otro lado, sobre los límites materiales del RD-ley en materia tributaria y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, el TC comienza por recordar su doctrina en relación con el uso del decreto-ley en materia tributaria, destacando que debe examinarse si ha existido afectación por el decreto-ley de un derecho, deber o libertad regulado en el título I CE, lo cual exige tener en cuenta la configuración constitucional del derecho o deber afectado en cada caso y la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate. Añade la sentencia que:

“el tribunal tiene declarado que el decreto-ley no puede «afectar», en el sentido constitucional del término, al deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31. 1 CE). Y dicho deber de contribuir queda conectado constitucionalmente, de un lado, con el principio de capacidad económica y, de otro, no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario (por todas, STC 182/1997, FJ 7). De lo que se infiere que el decreto-ley «no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza

mediante un sistema tributario justo», vulnerando, en consecuencia, el art. 86 CE «cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario» (por todas, SSTC 78/2020, de 1 de julio, FJ 3 y 156/2021, de 16 de septiembre, FJ 6)."

En segundo lugar, analiza la sentencia el alcance y contenido de la reforma operada por el RD-ley 26/2021, y en concreto los elementos del IIVTNU modificados, para a continuación centrarse en la naturaleza, estructura y función que cumple el IIVTNU dentro del conjunto del sistema tributario. Y aquí, el Tribunal realiza importantes afirmaciones:

"Atendiendo a la configuración actual del sistema de financiación de los entes locales, este no está integrado por ninguno de los tributos fundamentales del sistema tributario español. Si a ello añadimos, como sucede con el IIVTNU, que no es un impuesto obligatorio, sino que su establecimiento es potestativo para los entes locales, de modo que en numerosos municipios no se prevé su exacción, su posición dentro del sistema tributario, y por ende su posible afectación al deber de contribuir de todos los ciudadanos, no reviste una especial importancia. Adicionalmente, se constata que el IIVTNU no es una de las «figuras impositivas estructurales del sistema» [STC 182/2021, FJ 4 A)], al tratarse de un impuesto «con un hecho imponible específico y no general (al gravar una concreta manifestación de riqueza, cual es la plusvalía de los terrenos urbanos por el paso del tiempo y no la renta global del sujeto) y sin constituir una figura central de la imposición directa» [STC 1 82/2021, FJ 5 B)].

En definitiva, este impuesto local ni constituye un pilar básico dentro del conjunto del sistema tributario, ni tampoco lo es dentro de la imposición directa."

Concluye el Tribunal, en el último párrafo de los fundamentos jurídicos de la sentencia, afirmando que:

"Atendiendo a la posición del IIVTNU en el sistema tributario español, puede afirmarse que la regulación impugnada, aunque modifique la base imponible de este impuesto local, no ha alterado sustancialmente la posición de los obligados a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario, de manera que no ha afectado a la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE. Por tanto, procede desestimar la impugnación del Real Decreto-ley 26/2021 al no apreciarse vulneración de los límites materiales que el art. 86.1 CE (en relación con el art. 31.1 CE) establece para la utilización del decreto-ley en materia tributaria."

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, reunido en Sala y en Única Instancia, RESUELVE:**

DESESTIMAR la presente Reclamación Económico-Administrativa nº----, Expediente nº------, interpuesta por, Don-------, con DNI nº------, actuando en nombre y representación de DON-----, con NIF Nº------- en el sentido de:

1.-) NO ACCEDER a la solicitud de rectificación de la Autoliquidación nº---------- por importe de 6.074,19 Euros, practicada en concepto del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, por la transmisión de la finca sita en la Calle CL---------, con referencia catastral nº -----en base a los motivos ya expuestos.

2.-) NO PROCEDER A LA DEVOLUCIÓN DE LA CANTIDAD INGRESADA POR LA AUTOLIQUIDACIÓN CITADA.

(...)

- **Resolución nº BI IIVTNU 2024 12.**
  Fecha: 11 de septiembre de 2024.

RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.) Con fecha 28 de septiembre de 2022, se otorga escritura pública de compraventa ante el Notario D.--------, con el nº---------- de su protocolo, por el que se transmite a la ahora reclamante la propiedad de los siguientes inmuebles:

- Inmueble sito en ---(Referencia catastral----------).
- Inmueble sito en ----------(Referencia catastral nº----).
- Inmueble sito en ----------(Referencia catastral nº--------).

El precio total de la compraventa del inmueble ascendió a 1.300.000,00 Euros.

II.) Asimismo, con fecha de 29 de marzo de 2023, se otorga por la reclamante escritura pública de aportación de los inmuebles arriba citados a una ampliación de capital social a la entidad ------ SL, formalizada ante el notario de Madrid Doña----------, nº--- de su protocolo.

La valoración de los inmuebles ascendió a 1.344.070,00 Euros.

III.) La reclamante presentó e ingresó las siguientes autoliquidaciones en concepto del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, por la transmisión antes citada:

- Autoliquidación nº---------- por importe de 1.869,59 Euros.

- Autoliquidación nº----------por importe de 1.850,61 Euros.

- Autoliquidación nº---------- por importe de 2.524,42 Euros,

IV.) Con fecha 22 de mayo de 2023, se presentó por la reclamante, lo que denomina recurso contra los actos liquidatorios relativos a la transmisión de los inmuebles citados, por considerar que no existe concurrencia del hecho imponible que grava el impuesto, con la consiguiente devolución de ingresos indebidos. Y ello, toda vez que la transmisión efectuada no supuso un incremento de valor, sino que, al contrario, se produjo una disminución de valor resultante de la diferencia entre el precio de compra y el de aportación por ampliación de capital social, que provoca que, la base imponible tenida en cuenta en las liquidaciones presentadas, fuera incorrectamente determinada. En consecuencia, solicita la devolución de las cantidades ingresadas.

Dicho escrito es desestimado de forma presunta por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria.

Con fecha de 29 de agosto de 2023 la entidad reclamante presenta solicitud de rectificación de las autoliquidaciones antes citadas, con la consiguiente devolución de ingresos indebidos alegando inexistencia de incremento de valor ya que el precio de adquisición y transmisión es el mismo, es decir, 1.300.000 Euros solicitando, en todo caso, la aplicación del método real en lugar del método objetivo del RD Real Decreto-Ley 26/2021, de 08 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 05 de Marzo, a la reciente Jurisprudencia del Tribunal Constitucional

respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, de entre otros particulares, introduce un nuevo supuesto de no sujeción y modifica el método de determinación de la base imponible con la finalidad de dar cumplimiento al mandato del Tribunal Constitucional contenido en sus antes mencionadas Sentencias núms. 59/2017, 126/2019 y 182/2021.

Dicho escrito es desestimado de forma presunta por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria

V.) Con fecha de entrada de 22 de mayo de 2024 la reclamante presenta escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa contra el acto presunto antes citado solicitando la anulación del acto autoliquidatorio junto con la devolución de ingresos indebidos.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.) Se impugna en la presente reclamación la desestimación presunta de la solicitud de rectificación de la autoliquidación nº---------- por importe de 1.869,59 Euros, de la autoliquidación nº------- por importe de 1.850,61 Euros, y de la autoliquidación n---------- por importe de 2.524,42 Euros, en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por la transmisión de las fincas citadas en el Antecedente de hecho I de la presente resolución, junto con la correspondiente devolución de ingresos indebidos.

Entrando ya en el análisis concreto del fondo de la controversia, la reclamante alega que transmitió con "pérdidas" el inmueble citado, tal y como resulta de las escrituras aportadas. Asimismo, formula la alegación complementaria de que se solicitó a la Delegación de Madrid de la AEAT la opción por la aplicación de la opción regulada en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), cuya D.A.2ª exime del IIVTNU a las operaciones a las que les resulte de aplicación el régimen especial antes citado

SEXTO.) A la vista de los términos de la controversia y de las alegaciones formuladas, hemos de partir de su contextualización en torno a la constitucionalidad de este impuesto.

Con carácter previo, a la vista de los términos de la controversia y de las alegaciones formuladas, hemos de partir ha de partir de su contextualización en torno a la constitucionalidad de este impuesto, cuyo origen se sitúa en **el contenido del fallo de la STC 59/2017 de 11-05-2017 recaída en cuestión de inconstitucionalidad nº4864-2016** que **declaró la inconstitucional parcial de los artículos 107.1, 107.2 letra a) y 110.4 del TRLRHL,** por someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia de inexistencia de incremento o existencia de decremento, antes debemos examinar dicho pronunciamiento del TC.

Dicho *iter* jurisprudencial tuvo su culmen en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021, cuya repercusión en este expediente condiciona y resulta determinante para el sentido de la presente resolución, y ello con independencia o al margen de las alegaciones concretas formuladas y de su procedencia o no conforme a la normativa o doctrina jurisprudencial hasta entonces vigente.

En este sentido, con fecha de 25 de noviembre 2021 se publicó la STC nº182-2021 (BOE nº282) recaída en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla -sede en Málaga-, respecto de los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 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, por posible vulneración del art. 31.1 CE. Entendió el órgano judicial que la aplicación de los preceptos legales impugnados, al establecer un sistema objetivo de cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) que no tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente,

puede suponer una “carga fiscal excesiva” o “exagerada” que infrinja el principio constitucional de no confiscatoriedad en los supuestos en los que el importe de la cuota tributaria resultante, aun cuando no supera la plusvalía efectivamente obtenida con la transmisión del terreno urbano, sí representa una parte muy significativa de la misma.

En consecuencia, **el método objetivo y obligatorio de cuantificación de la base imponible, resulta ajeno y desconectado de la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica que trajo consigo, 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).***

A la vista de la exposición razonada del pronunciamiento citado y en cuanto a la afectación concreta del mismo a cada caso concreto, como es el que es objeto de resolución por este tribunal, en el Fundamento Jurídico 6 se analiza lo que ahora interesa como es el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL. Y así:

-Dichos preceptos quedan definitivamente expulsados del ordenamiento jurídico, produciendo 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”,*** correspondiendo al legislador la modificación o adaptación de la norma legal a las exigencias del artículo 31.1 de la CE, y que se encuentra pendiente ya desde la publicación de la STC 49/2017.
-No es posible revisar con fundamento en dicha Sentencia, las obligaciones tributarias devengadas que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme.
En concreto, se consideran consolidadas, y, por tanto, no susceptibles de revisión y anulación: - 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.

Por tanto, y aplicados dichas previsiones respecto al expediente que es ahora objeto de resolución resulta que:

- El devengo del impuesto se produjo en fecha de con fecha de 29/03/2023, fecha en que se otorga por la reclamante escritura pública de aportación de los inmuebles arriba citados a una ampliación de capital social a la entidad ----------SL,
- La reclamante ingresa los correspondientes actos liquidatorios, en fecha de 09-05-2023 en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), en base al método de cuantificación objetivo de la base imponible de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL en su redacción dada por el RDL 29/2021 de 8 de noviembre.
- Con fecha 29 de agosto de 2023, se presentó solicitud de rectificación de los actos liquidatorios relativos a la transmisión de inmueble, por considerar que no existe concurrencia del hecho imponible que grava el impuesto al haber transmitido con “pérdidas”.
- Con fecha de 22 de mayo de 2024 se presenta escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa **contra el acto presunto antes citado se reitera la devolución de ingresos indebidos.**

En su virtud, cabe constatar desde este momento una cuestión esencial para la resolución de este procedimiento, y es que no resulta aplicable la STC 182/2021 de 26 de octubre, ya que estamos ante una operación devengada con posterioridad a la misma.

SÉPTIMO.) En virtud de lo anterior, cabe constatar desde este momento una cuestión esencial para la resolución de este procedimiento, y es que estamos ante una operación gravada conforme al método de cuantificación previsto en el RD Real Decreto-Ley 26/2021, de 08 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 05 de Marzo, a la reciente

Jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Dicho lo anterior, debemos situar el régimen jurídico de la operación gravada en el artículo 104.1 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 (TRLRHL), según el cual:

"1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos".

Por su parte, y habida cuenta de que el contribuyente entiende que en este caso no se ha producido un incremento de valor de los terrenos, afirmación que sustenta con el título de adquisición, resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 104.5 el TRLRHL introducido por el apartado uno del artículo único del RDley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el TRLHL a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del IIVTNU, según el cual:

"5. *No se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos respecto de los cuales se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición.*

Para ello, el interesado en acreditar la inexistencia de incremento de valor deberá declarar la transmisión, así como aportar los títulos que documenten la transmisión y la adquisición, entendiéndose por interesados, a estos efectos, las personas o entidades a que se refiere el artículo 106.

Para constatar la inexistencia de incremento de valor, como valor de transmisión o de adquisición del terreno se tomará en cada caso el mayor de los siguientes valores, sin que a estos efectos puedan computarse los gastos o tributos que graven dichas operaciones: el que conste en el título que documente la operación o el comprobado, en su caso, por la Administración tributaria.

Cuando se trate de la transmisión de un inmueble en el que haya suelo y construcción, se tomará como valor del suelo a estos efectos el que resulte de aplicar la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total y esta proporción se aplicará tanto al valor de transmisión como, en su caso, al de adquisición".

En este punto debemos señalar, que, el medio de prueba elegido por el sujeto pasivo debe probar la disminución del valor del terreno objeto de la transmisión y que da lugar a liquidación del IIVTNU y referida al período de tiempo comprendido entre las fechas de adquisición y transmisión de dichos terrenos.

Pues bien, el medio de prueba elegido por el para acreditar la disminución del valor del terreno objeto de la transmisión y que da lugar a liquidación del IIVTNU y referida al periodo de tiempo comprendido entre las fechas de adquisición y transmisión de dicho terreno, han sido las escrituras de compra y de aportación de los inmuebles por ampliación de capital a favor de le entidad mercantil ----------SL.
Y una vez aportada dicha prueba por el sujeto pasivo, corresponde a la Administración tributaria, en su caso, el análisis y comprobación de los medios de prueba aportados, pudiendo aceptar los mismos o, por el contrario, podrá probar, en contra de las pretensiones del sujeto pasivo, que sí se ha producido un incremento de valor del terreno, procediendo a la liquidación del Impuesto.

Es por ello, que debemos acudir a la doctrina legal fijada por el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en Sentencia 1163/2018 de 9 Julio de 2018, que resuelve el Recurso de casación 6226/2017.

En dicho pronunciamiento el Alto Tribunal resuelve que, una vez, *"…aportada* 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".*

OCTAVO.) Sentado el régimen jurídico el que partir en la presente controversia, la reclamante alega que, frente a los elementos probatorios aportados como son las escrituras de compra y de venta a fin de acreditar el decremento del valor del terreno,

Ante ello, debemos recordar con carácter preliminar que la citada operación gravada de transmisión de los inmuebles en 2022 queda dentro del marco de aplicación del RD-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, el cual ha dado nueva redacción a ciertos preceptos, entre los que figura el nuevo apartado 5 del art. 104 TRLRHL, antes citado

Por consiguiente, conforme a este nuevo precepto, para comprobar la inexistencia de incremento de valor, la Administración debe considerar el mayor de los siguientes valores:

- Los que consten en el título que documente la operación.
- El comprobado por la Administración tributaria.

Pues bien, en el caso que nos ocupa resulta la existencia de incremento de valor de los terrenos de las propias escrituras aportadas por la reclamante, así como de la propia declaración del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas presentada en fecha 29-03-2023.

En efecto, el precio de adquisición de los inmuebles por la ahora reclamante mediante escritura pública de compraventa otorgada ante el Notario D.----------, con el nº------ de su protocolo de fecha 28 de septiembre de 2022 fue de 1.300.000 Euros. Asimismo, la valoración conjunta de las fincas que figura en la escritura pública de aportación de los inmuebles por ampliación de capital social a la entidad----------, formalizada ante el notario de Madrid Doña----------, nº--- de su protocolo, ascendió a 1.344.070,00 Euros.

Es cierto que se especifica que dicho precio 1.300.000 Euros corresponden al precio de adquisición y el resto a gasto derivados de trabajos técnicos realizados en la parcela, de los cuales destacan los 20.800 Euros en concepto de demoliciones en la parcela, 400 Euros de levantamiento topográfico, 1.200 Euros de estudio arbolado, etc., conceptos que, a juicio de este Tribunal no son ajenos a la propia valoración de los terrenos, con su consiguiente incremento de valor.

Asimismo, la propia reclamante consignó en la misma declaración-liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas presentada en fecha 29-03-2023 con ocasión de la citada aportación de terrenos, el valor de transmisión de los terrenos por importe de 1.344.070,00 Euros, por lo que, de los propios documentos aportados por el reclamante no cabe deducir la pretensión de la igualdad de importe entre el precio de adquisición y el de transmisión. Es por lo que, este Tribunal considera que se da lugar a la realización del hecho imponible del impuesto por existencia de incremento de valor, y la improcedencia de la solicitud de no sujeción al impuesto.

NOVENO.) En cuanto a la alegación complementaria de que se solicitó a la Delegación de Madrid de la AEAT la opción por la aplicación de la opción regulada en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), cuya D.A.2ª exime del IIVTNU a las operaciones a las que les resulte de aplicación el régimen especial antes citado, conviene señalar que dicha Disposición establece que, " *No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en Capítulo VII del Título VII de esta Ley,* ***a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 87 de esta Ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad".***

Pues bien, la alegación de la reclamante se ampara únicamente en la mención en la escritura de ampliación de capital de que ----------comunicará a la Delegación de Madrid de la AEAT la opción por la aplicación del Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, así como en la mera afirmación de que la reclamante no está incluida en las excepciones del precepto legal antes citado.

Pero lo cierto es que, más allá de dicha cláusula y de esta última afirmación apodíctica que hace la reclamante, lo cierto es que el acogimiento a dicho régimen especial que daría lugar a la no sujeción de la transmisión al IIVTNU, exige una serie de cumplimiento de requisitos legales y jurisprudenciales que, al menos en este expediente de revisión no constan ni acreditados ni siquiera justificados, lo cual procedería además en una vía de gestión tributaria ajena a esta vía de revisión económico-administrativa.

Es por ello que este Tribunal no puede aceptar una mera manifestación formulada sin respaldo acreditativo de que efectivamente dicha aportación no dineraria cumpla los requisitos citados en la LIS, sin que además conste documentalmente que dicha afirmación o voluntad manifestada hubiera sido objeto si quiera de comprobación por los órganos de gestión e inspección tributaria que resultaren competentes.

A este respecto, el artículo 105 de la LGT dispone sobre la carga de la prueba, que:

"1. *En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.*

2. *Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria".*

En primer lugar y desde el punto de vista formal, el artículo 89 de la LIS dispone sobre este régimen especial que:

1. Se entenderá que las operaciones reguladas en este capítulo aplican el régimen establecido en el mismo, salvo que expresamente se indique lo contrario a través de la comunicación a que se refiere el párrafo siguiente.

La realización de las operaciones a que se refieren los artículos 76 y 87 de esta Ley deberá ser objeto de comunicación a la Administración tributaria, por la entidad adquirente de las operaciones, salvo que la misma no sea residente en territorio español, en cuyo caso dicha comunicación se realizará por la entidad transmitente. Esta comunicación deberá indicar el tipo de operación que se realiza y si se opta por no aplicar el régimen fiscal especial previsto en este capítulo.

(...)Dicha comunicación se presentará en la forma y plazos que se determine reglamentariamente. La falta de presentación en plazo de esta comunicación constituye infracción tributaria grave. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 10.000 euros por cada operación respecto de la que hubiese de suministrarse información.

2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

Nada de ello se aporta por la reclamante, y lo que es significativo, tampoco lo fue en vía administrativa, en la que ni siquiera se formuló la presente alegación que se hace ahora de forma complementaria en vía económico-administrativa. Es decir, ni hay constancia en el expediente y nada ha sido aportado por la reclamante, de comunicación alguna ante la AEAT ni de la contestación a dicha solicitud de opción, y ello a pesar de haberse concedido trámite de exhibición del expediente, formulación de alegaciones y aportación de elementos probatorios en defensa de dicha pretensión.

No es que se dude de que dicha operación pueda estar acogida a dicho régimen especial, sino que este Tribunal como mero órgano de revisión no puede aceptar tan sólo una mera alegación o afirmación de que le es aplicable un régimen fiscal especial sin acreditación del cumplimiento de los requisitos formales y sustantivos fijados en la normativa de referencia para poder ser aplicable a dicha operación en concreto.

Y entre los requisitos sustantivos para poder acogerse el régimen fiscal especial citado, y que es de necesaria probanza por la entidad solicitante figura que la operación en cuestión de aportación no dineraria, concurran "motivos económicos válidos" que justifiquen la aplicación a la misma del régimen de "neutralidad fiscal". Estamos ante la tarea de concretar el concepto jurídico indeterminado "motivos económicos válidos" a la vista de las circunstancias del caso. Y es que, a la hora de analizar la finalidad o propósito de la operación, se debe examinar "…*si la fiscalidad se aprecia como un elemento neutral en dichas decisiones y no sea la causa principal de su realización*" (sentencia de la AN, Sala de lo C-A, sección 2ª, de 25-4-2013); y que esa decisión se ha de enjuiciar considerando "…*las circunstancias anteriores, coetáneas y posteriores*", (STS, Sala Tercera, de 15-10-2015), mediante un verdadero examen global de la situación (STJUE de 17-7-1997, asunto C-28/95).

Sobre dicho requisito, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 15 del abril 2013 ha manifestado:

> *"…con arreglo a la doctrina, incumbe a la sociedad escindida -y, por ende, a la recurrente como su sucesora-, acreditar que la escisión se llevó a cabo por* ***motivos económicos válidos****, lo que exige un esfuerzo, por mínimo que sea, de que dicha operación no tuvo como objetivo único o principal el ahorro fiscal, sino que obedece a dar cumplimiento a una necesidad empresarial sentida, en los términos ya vistos, sea en el orden organizativo, comercial, financiero, de ahorro de costes, de distribución o del orden que sea preciso, pues en la definición de los motivos válidos hay gran amplitud, potencialmente indefinida, de posibilidades.*

*(…) para lo que resulta relevante analizar, como ponen de relieve tanto la inspección, como la actora, no sólo la operación realizada, sino sobre todo los actos anteriores y posteriores que se hallen seguidos por un mismo propósito o finalidad para, a la vista de los mismos, determinar la validez o no del motivo invocado****…".***

Pues bien, y en definitiva, este Tribunal entiende que, de la documentación que consta en el expediente no cabe aplicar el supuesto de no sujeción invocado ya que no se ha acreditado el cumplimiento de los requisitos formales y sustantivos para acogerse al régimen especial del Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, más allá de la mera afirmación de que la entidad reclamante no está incursa en las excepciones previstas en la normativa aplicable.

(...)

- **Resolución nº DEV IIVTNU 2024 06.**
  Fecha: 11 de septiembre de 2024.

RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.) Con fecha 22 de enero de 2024, se otorga escritura pública de compraventa ante el Notario Dña.---, con el nº---- de su protocolo, por la que el ahora reclamante transmite el 50% del inmueble sito en la ----------(Referencia catastral nº---------).

II.) El reclamante había adquirido dicho porcentaje de la titularidad de la finca citada, de la siguiente manera y en las siguientes proporciones, habiéndose otorgado escritura de adjudicación y aceptación de herencia mediante escritura pública de fecha 25-04-2023 ante el Notario Don--------., con el nº----- de su protocolo,

-Un 25%, por herencia del padre del reclamante, D.------, fallecido el 14/11/2017.
-Un 25%, por herencia de la madre del reclamante, D.ª-----, fallecida el 21/12/2022.

Como consecuencia de la anterior transmisión, y tras la solicitud de la carta de pago, con fecha 14 de febrero de 2024 se presenta escrito solicitando que el cálculo de la existencia de incremento de valor se realice teniendo en cuenta que el inmueble se adquirió por cuotas o partes en distintas fechas.

III.) Por Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria, de fecha 13 de marzo de 2024, se desestima la anterior solicitud y se resuelve aprobar la propuesta de liquidación provisional en concepto de IIVTNU, lo que es notificado en fecha 20 de marzo de 2024. Que habiéndose comunicado la posibilidad de que el interesado pudiese alegar y, en su caso, presentar las pruebas, documentos y justificantes que estimase oportuno en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente a dicha comunicación el resultado es el que consta en el expediente administrativo.

IV.) Con fecha de 21 de mayo de 2024 se dicta por el titular del órgano de gestión tributaria Resolución recaída en el Expediente ------por la que resuelve aprobar la siguiente liquidación en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los terrenos de naturaleza urbana:

- **Liquidación nº----------por importe de 1.907,35 Euros.**

Consta el ingreso de dicha deuda en fecha de 17 de junio de 2024.

V.) Con fecha de entrada en el Registro del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón de 05 de julio de 2024 la reclamante presentó escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa solicitando la anulación de la anterior autoliquidación, incluyendo las alegaciones y documentos a efectos probatorios en defensa de su pretensión.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.) Se solicita en la presente reclamación económico-administrativa la anulación de la resolución del Organo de Gestión Tributaria de fecha 21-05-2024 aprobatoria de la liquidación **nº---------- por importe de 1.907,35 Euros,** derivada del expediente de gestión nº -----por la transmisión citada en el Antecedente de hecho I de la presente resolución.

Entrando ya en el análisis concreto del fondo de la controversia, la reclamante alegó, tanto en vía administrativa como en la presente vía económico-administrativa, que la correcta interpretación de los artículos 104.1 y 107.1 del TRLRHL es la de que **la determinación de la existencia o inexistencia del hecho imponible del IIVTNU,** esto es, la verificación de si se ha producido incremento de valor del suelo, **ha de hacerse de forma independiente para cada porcentaje transmitido, respecto de su correspondiente adquisición, y sólo deben quedar gravados aquellos porcentajes de transmisión en los que se haya producido incremento de valor.** Y ello habida cuenta de que, no existe fundamento legal alguno que impida que, en aquellas transmisiones de un inmueble o partes indivisas del mismo, adquirido en sucesivas fechas, el IIVTNU haya de calcularse de forma separada para cada porcentaje respecto de su correspondiente adquisición, sin que se produzca el hecho imponible del impuesto en aquellas

partes indivisas transmitidas cuando el valor de adquisición de las mismas haya sido superior al de transmisión. Por tanto, se solicitó al Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón que practicara liquidación del IIVTNU respecto del 25% de titularidad del inmueble transmitido que se correspondía al 25% adquirido en fecha 14/11/2017, y declarara no sujeta a ese impuesto la transmisión del 25% que se correspondía con la adquisición de fecha 21/12/2022, por no haberse producido, respecto de este porcentaje de transmisión, incremento de valor del suelo.

En definitiva, la cuestión que se plantea es la forma de liquidar el período de generación de la plusvalía, en los casos en los que se haya adquirido la propiedad del terreno por cuotas partes en distintas fechas y, posteriormente, en un único acto o negocio jurídico transmite la totalidad del derecho de propiedad del que es titular

Y es en este punto debemos anticipar nuestra postura contraria a dicha interpretación de la normativa, en base a los fundamentos de derecho que, en síntesis, se reseñan en la resolución impugnada.

SEXTO.) En efecto, la forma de liquidar el período de generación de la plusvalía, en los casos en los que se haya adquirido la propiedad del terreno por cuotas partes en distintas fechas, ha sido ya determinada por la doctrina de la Dirección General de Tributos y confirmada en vía de doctrina jurisprudencial.

De esta forma, la base imponible del IIVTNU se determina, como regla general, multiplicando el valor catastral del terreno en la fecha de devengo por el coeficiente que corresponda al período de generación del incremento, conforme a lo previsto en el apartado 4 del artículo 107.

El artículo 50 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), define la base imponible como la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.

Por tanto, la base imponible es una única magnitud o cantidad, y ello con independencia de que para su determinación se tengan que realizar distintos cálculos, pero la base imponible será el resultado de todos los cálculos u operaciones parciales.
Asimismo, la transmisión de la propiedad de un terreno urbano da lugar a la realización de un único hecho imponible del impuesto, en el que cada sujeto pasivo tributará en función del derecho de propiedad que transmita.

En el caso de que un sujeto pasivo haya adquirido su porcentaje de propiedad del terreno por cuotas partes en distintas fechas y, posteriormente, en un único acto o negocio jurídico transmite la totalidad del derecho de propiedad del que es titular, se está ante un solo hecho imponible, que da lugar a una única liquidación del impuesto.

En consecuencia, a los efectos de determinar, por ejemplo, si resulta de aplicación la no sujeción al impuesto regulada en el artículo 104.5 del TRLRHL o, bien, la determinación de la base imponible por el método regulado en el artículo 107.5 del mismo texto legal, se estará a la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición (que puede ser un único valor o varios valores parciales, en cuyo caso se sumarán todos ellos a los efectos de comparar la suma total con el valor de transmisión).

Así, en el caso de un bien inmueble en el que un sujeto pasivo adquirió en dos fechas distintas sus proporciones del derecho de propiedad, se estará a los valores de transmisión y de adquisición (en este caso a la suma de los 2 valores de adquisición) que consten en los títulos que documenten la operación, o al valor comprobado por la Administración tributaria, si este último es superior.

Por tanto, el incremento de valor del sujeto pasivo será la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición. La única particularidad del caso expuesto es que el valor de adquisición del inmueble no está documentado en un único título de adquisición, sino que está fraccionado en varios periodos.

El cálculo, en definitiva, debe realizarse de forma global y no parcial, es decir, se determinará la diferencia entre el valor de transmisión del terreno y el valor de adquisición de este (que es la suma de los valores de adquisición parciales), y si el resultado es negativo, se aplicará la no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL. Si el resultado es positivo, se comparará con la base imponible calculada por el método objetivo del artículo 107 del TRLRHL, a los efectos de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 107.5 del TRLRHL.

SÉPTIMO.) Sobre esta cuestión se pronunció la DGT en Consulta/Informe: IE0107-22 de 13/04/2022**,** que por otra parte comparte la posición adoptada por el TSJ Madrid en Sentencia nnº743/2020 de 10 de diciembre de 2020, y que guarda identidad sustancial con la que es ahora objeto de controversia, [El supuesto allí analizado partía de dos personas (madre e hijo) que venden el 11/11/2021 un inmueble que tienen en común. El precio de venta es 200.000 €; por su parte, el hijo adquirió el 53,72% de la propiedad el 26/03/2020, y la madre adquirió su parte de propiedad en dos fechas: el 20% lo adquirió el 14/06/1980 y el 26,68% el 26/03/2020; En cuanto a los valores de adquisición, el valor del bien a fecha 14/06/1980 es 50.000 € y a fecha 26/03/2020 es 225.000 €; el hijo solicitaba la no sujeción de la transmisión de su 53,72%, ya que el bien fue adquirido el 26/03/2020 por 225.000 € y vendido por 200.000 el 11/11/2021. La madre solicitaba la no sujeción de la transmisión de su 26,68% por el mismo motivo, y reconoce la existencia de incremento de valor para la parte de propiedad adquirida en 1980, solicitando la aplicación del método objetivo de determinación de la base imponible para esa parte]. Pues bien, en dicho supuesto similar al ahora presente, el Ayuntamiento se planteaba si, siguiendo la consulta vinculante emitida por este organismo con referencia 202109065, se debía tratar la transmisión en su totalidad, con independencia de los resultados parciales de cada período, ya que, aplicando este criterio, resultaría que el método más favorable es el método objetivo de la ley.

Y la DGT, tras la cita de varios preceptos, 104 del TRLRHL, concretamente el apartado 5 introducido por el Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, 107 de la misma norma, y la doctrina expuesta en el considerando primero que precede, concluye:

«*El cálculo debe realizarse de forma global y no parcial,* ***es decir, se determinará la diferencia entre el valor de transmisión del terreno y el valor de adquisición del mismo (que es la suma de los 2 valores de adquisición parciales),*** *y si el resultado es negativo, se aplicará la no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL. Si el resultado es positivo, se comparará con la base imponible calculada por el método objetivo del artículo 107 del TRLRHL, a los efectos de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 107.5 del TRLRHL.*

Todo ello, sin perjuicio de las facultades de comprobación por parte del ayuntamiento de los valores de transmisión y adquisición declarados".

Lo anterior ha sido confirmado por la Consulta Vinculante V1909-23 de la SG de Tributos Locales de 4 de julio de 2023, en la que se planteaba la cuestión de que el incremento de valor se determina por la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición. Como la adquisición se había realizado en distintos momentos, el órgano consultivo concluye con que se sumarán todos los valores a los efectos de comparar la suma total con el valor de transmisión.

La cuestión planteada era que, si existiendo dos fechas de adquisición para el mismo inmueble, una para cada mitad, y no habiendo incremento de valor en una de esas mitades (la adquirida por herencia de la esposa), si existe la posibilidad de generar una única carta de pago por la mitad que corresponde liquidar, pudiendo elegir el método de cálculo más beneficioso para el contribuyente.

La Subdirección General de Tributos Locales contesta que en el caso de que se haya adquirido la propiedad del terreno por cuotas partes en distintas fechas y, posteriormente, en un único acto o negocio jurídico transmite la totalidad del derecho de propiedad del que es titular, se está ante un solo hecho imponible, que da lugar a una única liquidación del impuesto.

En consecuencia, a los efectos de determinar si resulta de aplicación la no sujeción al impuesto regulada en el artículo 104.5 del TRLRHL o, bien, la determinación de la base imponible por el

método regulado en el artículo 107.5 del mismo texto legal, se estará a la diferencia entre el valor de transmisión (que en este caso es único) y el valor de adquisición (que puede ser un único valor o varios valores parciales, en cuyo caso se sumarán todos ellos, y ello a los efectos de comparar la suma total con el valor de transmisión)

Por tanto, el incremento de valor será la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición (que en este caso será la suma de tantos valores parciales como adquisiciones parciales existan). En definitiva, el cálculo debe realizarse de forma global y no parcial, es decir, se determinará la diferencia entre el valor de transmisión del terreno y el valor de adquisición del mismo (que es la suma de los valores de adquisición parciales), y si el resultado es negativo, se aplicará la no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL. Si el resultado es positivo, se comparará con la base imponible calculada por el método objetivo del artículo 107 del TRLRHL, a los efectos de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 107.5 del TRLRHL.

Si a instancia del sujeto pasivo y de la comparación entre ese valor de transmisión del terreno con el valor de adquisición del mismo, resulta una cantidad negativa, resultaría de aplicación la no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL.
En caso de que resultara una cantidad positiva, se produciría la sujeción al impuesto. Y en este caso, si así lo solicita el sujeto pasivo, habría que comparar esta diferencia positiva entre el valor de transmisión y de adquisición del terreno con el importe de la base imponible del impuesto determinada conforme a lo dispuesto en los apartados 1 a 4 del artículo 107 del TRLRHL, a los efectos de aplicar, en su caso, lo establecido en el apartado 5 del mismo artículo 107.

OCTAVO.) Pues bien, a la vista de todo lo anterior y trasladando lo anterior al supuesto de hecho que nos ocupa, no puede tener acogida la pretensión de la reclamante de que el IIVTNU deba calcularse de forma separada para cada porcentaje respecto de su correspondiente adquisición, ya que según la doctrina administrativa de la DGT, en el caso de que un sujeto pasivo haya adquirido su porcentaje de propiedad del terreno por cuotas partes en distintas fechas y, posteriormente, en un único acto o negocio jurídico transmite la totalidad del derecho de propiedad del que es titular, se está ante un solo hecho imponible, que da lugar a una única liquidación del impuesto.

Según los documentos obrantes en el expediente, los cálculos serían en conformidad con lo señalado en el considerando que precede, esto es, el cálculo debe realizarse de forma global y no parcial, es decir, se determinará la diferencia entre el valor de transmisión del terreno y el valor de adquisición de este (que es la suma de los valores de adquisición parciales, 3), y si el resultado es negativo, se aplicará la no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL. Si el resultado es positivo, se comparará con la base imponible calculada por el método objetivo del artículo 107 del TRLRHL, a los efectos de la posible aplicación de lo dispuesto en el artículo 107.5 del TRLRHL.

En el supuesto sometido a consulta, de existir incremento y al objeto de la determinación de la base imponible por el método objetivo del artículo 107, se multiplicará el porcentaje de titularidad que corresponda por cada período del valor catastral del terreno en el devengo, por el coeficiente que corresponda a los distintos períodos de generación, y posteriormente se sumarán todos los componentes para determinar la base imponible del impuesto.

Por tanto, el Órgano de Gestión Tributaria, realizó la propuesta de liquidación provisional por el método objetivo en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana siguiente**:**

-Respecto al **primer período de generación de plusvalía**, en el que se adquirió el **25%** de la propiedad, la base imponible viene constituida por el incremento del valor del terreno puesto de manifiesto por un período de **6 años**, **al computarse el hito inicial en fecha 14 de noviembre de 2017, fecha del fallecimiento de D.--------**. El hito final sería el de la trasmisión de fecha **21 de enero de 2024.**

El porcentaje a aplicar en el presente caso será el resultado de multiplicar 0,19%, porcentaje correspondiente por un período impositivo de 6 años (número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento del valor) por el valor catastral del suelo. Esto es, resulta una base imponible de 6x 0,19% x77377,04 (valor catastral del suelo) = 3675,41€.
Respecto a la cuota tributaria, resultará de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen establecido en el artículo 17 de la Ordenanza, esto es, 29 por cien. Por tanto, resulta una cuota de 1065,87 €.
-Respecto al **segundo período de generación de plusvalía**, en el que se adquirió el otro **25%** de la propiedad, la base imponible viene constituida por el incremento del valor del terreno puesto de manifiesto por un período de **1 año**, **al computarse el hito inicial en fecha 21 de diciembre de 2022, fecha del fallecimiento de Dña.---------**. El hito final sería el de la trasmisión de fecha **21 de enero de 2024.**

El porcentaje a aplicar en el presente caso será el resultado de multiplicar 0,15%, porcentaje correspondiente por un período impositivo de 1 año (número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento del valor) por el valor catastral del suelo. Esto es, resulta una base imponible de 1x0,15% x77377,04 (valor catastral del suelo) = 2901,64 €.
Respecto a la cuota tributaria, resultará de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen establecido en el artículo 17 de la Ordenanza, esto es, 29 por cien. Por tanto, resulta una cuota de 841,48 €, siendo una cuota final resultante a ingresar de **1907,35 Euros.**

Todo lo cual es confirmado por este Tribunal, en base los motivos ya expuestos, confirmando asimismo la liquidación impugnada.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando como órgano unipersonal, RESUELVE:**

DESESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa nº----**interpuesta por**, DON--------, con DNI nº--------en su propio nombre y representación, en el sentido de CONFIRMAR** la Resolución de fecha de 21 de mayo de 2024 del titular del órgano de gestión tributaria recaída en el Expediente -----por la que resuelve aprobar la liquidación **nº--------- por importe de 1.907,35 Euros,** en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los terrenos de naturaleza urbana, así como dicho acto liquidatorio, en base a los motivos ya expuestos.

Resolución nºHI IIVTNU 2023 12.

Fecha: 12 de Abril de 2023.

RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

(...)

I.-) Mediante escritura pública de donación formalizada el día 30 de marzo de 2022 ante el notario de Madrid, D. D. transmitió a favor de sus hijos el 50% a cada uno de ello del derecho de usufructo sobre el inmueble sito en Pozuelo de Alarcón.
Le pertenecía al donante la totalidad del pleno dominio, con carácter privativo, por compraventa realizada en estado de soltero, en virtud de escritura pública autorizada por el Notario de Madrid, D.---, en fecha 3 de febrero de 1.998, con número ----de protocolo.

II.-) Mediante Sentencia, el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción Nº1 de Pozuelo de Alarcón estima la demanda de divorcio formulada por los padres del dicente, declara disuelto por divorcio el matrimonio y aprueba la propuesta de convenio regulador de 30/03/2022 que se adjunta a la citada sentencia.

En dicho Convenio regulador, en el Pacto segundo, se acordaba textualmente que, "*No se hace pronunciamiento respecto a la atribución del domicilio familiar sito en Pozuelo de Alarcón (Madrid), pues si bien dicho inmueble es propiedad privativa del padre, los dos hijos del matrimonio tienen reconocido y atribuido el usufructo indefinido [vitalicio) al 50%o sobre la indicada vivienda, en virtud de escritura pública de donación formalizada por el Sr. de Velasco Amorós en el día de hoy ante el Notario de Madrid, teniendo por tanto cubiertas los dos hijos sus necesidades de vivienda".*

III.-) Con fecha 24 de noviembre de 2022, mediante comunicación efectuada a los Obligados Tributarios, se iniciaron actuaciones de comprobación limitada por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana por la donación del derecho de usufructo el inmueble situado en la Avenida de las Minas nº 13 de Pozuelo de Alarcón, notificándole en el mismo documento propuesta de liquidación provisional, con el objeto de regularizar su situación tributaria por dicho tributo, de conformidad con el artículo 137 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En dicha comunicación se informó que el período a que se extiende esta comprobación era al ejercicio 2022.

No consta la presentación de alegaciones por parte de ninguno de los donatarios ni de representante contra la propuesta de liquidación comunicada.

IV.-) Por Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de este Ayuntamiento de fecha 17 de enero de 2023, notificada a los interesados el día 18, finalizó el procedimiento de comprobación limitada incoado con la aprobación de dos liquidaciones provisionales a nombre de D.---- y D.------, en relación con el tributo y hecho imponible anteriormente referenciados. Se informaba de la posibilidad de efectuar recurso potestativo de reposición contra este acto administrativo en el plazo de un desde el día siguiente a su notificación, o bien directamente, en este mismo plazo, reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo de Pozuelo de Alarcón.

V.-) Ante su disconformidad, el 20 de febrero de 2023 se interponen recurso de reposición contra el acto administrativo de aprobación de las liquidaciones provisionales por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana por importe total de 7.027,92€, alegando que la donación es una transmisión como consecuencia de separación matrimonial con la atribución a su cónyuge del uso de la vivienda, siendo por tanto un supuesto de no sujeción de acuerdo con lo establecido en el art. 4.3 de la ordenanza fiscal reguladora del impuesto.

VI.-) El mencionado recurso de reposición, fue desestimado por el titular del órgano de gestión Tributaria, mediante resolución de fecha 23 de febrero de 2023 y notificada el 24 de febrero de 2023.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la Resolución: del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 23-02-2023, de desestimación de recurso de reposición interpuesto contra la liquidación en concepto tributario del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana**.**

Entrando ya en el análisis concreto del fondo de la controversia, en primer lugar, se alega que se trata de una transmisión como consecuencia de divorcio matrimonial derivada de la donación al ahora reclamante por su padre, del 50% del usufructo de la vivienda familiar, siendo por tanto un

supuesto de no sujeción de acuerdo con lo establecido en el artículo 104.3 del TRLRHL y artículo 4.3 de la ordenanza fiscal reguladora del impuesto.

SEXTO.-) En primer lugar, y en cuanto a la alegación de que se trata de una transmisión como consecuencia de divorcio matrimonial con la atribución a los hijos del 50% a cada uno de ellos del usufructo del inmueble familiar sito en Pozuelo de Alarcón (Madrid),, siendo por tanto un supuesto de no sujeción de acuerdo, el artículo 104.3 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, establece que:

"Tampoco se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial".

Tal y como se expone en la resolución impugnada, no queda acreditado que existe una Sentencia que ordene expresamente al interesado, titular del 100% de los inmuebles transmitidos de forma privativa, que venda a su esposa el 49,6% de los mismos, con independencia de que le hubiere otorgado el derecho al uso de esta vivienda que constituía la residencia familiar durante el último año.
Se trata de un inmueble adquirido por el padre donante de forma privativa, al contrario del resto de bienes que formaban parte del patrimonio familiar al 50%, es decir, no se impone la necesidad (ni la obligatoriedad) de romper un proindiviso a causa de la separación matrimonial, ni la de vender todo o parte de los inmuebles, sin que, por otra parte, conste una sentencia expresa de separación definitiva que expresamente le obligue a vender parte de la vivienda y el garaje, ambos privativos, a favor de su "ex esposa".

En definitiva, no se cumplen las condiciones establecidas en el art. 104.3 del RDL 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, reproducidos por el art. 4.3 de la ordenanza fiscal reguladora del tributo para el ejercicio 2016, para producirse la "no sujeción" al impuesto de referencia.

Lo esencial para poder considerar dicha transmisión del usufructo por donación como operación no sujeta por derivar del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial, sería que, al menos, dicha transmisión viniera acordada en el convenio regulador que posteriormente es ratificado por decisión judicial.

A ese caso concreto se refiere la Consulta Vinculante citada por el propio reclamante, Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V3342-15 de 28 de Octubre de 2015, se trata de un supuesto no asimilable al que es objeto de controversia, ya que, si bien es cierto que la escritura de transmisión y el convenio regulador son de la misma fecha, en nuestro caso concreto nada de la lectura del convenio y de la propia escritura pública permiten colegir que dicha transmisión forma parte de las estipulaciones acordadas por ambos cónyuges a fin de la extinción del vínculo conyugal que es ratificada posteriormente por decisión judicial.

"En el caso objeto de consulta, la transmisión se produce en la escritura pública de extinción de la comunidad de fecha 11/03/15 por la que la consultante y el otro copropietario deciden extinguir el condominio sobre el inmueble y, dado su carácter indivisible, adjudicarlo íntegramente al otro copropietario, que compensa económicamente a la consultante. En esta escritura no se realiza mención alguna al convenio regulador del divorcio entre ambos otorgantes, ni que la extinción de la comunidad y adjudicación del bien a uno de los comuneros es consecuencia del mismo.

No obstante, dado que dicha escritura pública es de la misma fecha que el convenio regulador del divorcio, ***en cuya estipulaciones segunda y quinta, respectivamente, ambos cónyuges acuerdan adjudicar la plena propiedad del inmueble al esposo y se comprometen a ratificar el convenio regulador a la presencia judicial*** *y, asimismo, que la sentencia judicial de divorcio de fecha 12/05/15 aprueba la propuesta original del convenio regulador, hay que entender que la transmisión del 50 por ciento de la propiedad del bien inmueble por parte de la consultante a su hasta entonces esposo es consecuencia del cumplimiento de la sentencia*

judicial de divorcio matrimonial, por lo que resulta de aplicación la no sujeción regulada en el segundo párrafo del apartado 3 del artículo 104 del TRLRHL".

La diferencia sustancial con el presente caso es que en ningún momento en el convenio de regulador se estipula dicha transmisión, sino que se simplemente se menciona o alude a que esta se ha producido mediante escritura de donación de la misma fecha, es decir el acuerdo de donación del usufructo no deriva del convenio regulador, sino que corresponde a una transmisión voluntaria de uno de los cónyuges por escritura pública al margen del proceso matrimonial, y, por tanto, tampoco dimanante de la sentencia de divorcio que se limita a aceptar un convenio regulador en el que se menciona dicha transmisión pero sin que forme parte del mismo convenio.

En la Consulta Vinculante citada por el reclamante, **la no sujeción proviene de que la transmisión del inmueble deriva de estipulaciones incluidas en el convenio regulador del divorcio que se elevan a la categoría de resolución judicial al ser ratificadas en la Sentencia de divorcio, motivo por el cual la DGT considera que dicha transmisión deriva directamente del cumplimiento de una sentencia de extinción del vínculo matrimonial.**

En cambio, en el supuesto que ahora nos ocupa, la donación aparece como negocio jurídico que no surge ni directa ni indirectamente del convenio regulador, como instrumento pactado entre ambos cónyuges y en el que se dispusieran estipulaciones sobre el usufructo del dominio familiar a cumplir, sino que la donación de dicho derecho real ya había sido realizada por disposición voluntaria del único titular del inmueble, mediante escritura pública, operación ya realizada que el convenio tan solo puede sino mencionar, pero sin que dicho convenio tuviera efecto sobre dicha disposición.

La prueba de ello es que el Pacto Segundo del citado convenio, sobre el Domicilio familiar se dice literalmente que:

"No se hace pronunciamiento respecto a la atribución del domicilio familiar sito en Pozuelo de Alarcón (Madrid), pues si bien dicho inmueble es propiedad privativa del padre, los dos hijos del matrimonio tienen reconocido y atribuido el usufructo indefinido [vitalicio) al 50%o sobre la indicada vivienda, en virtud de escritura pública de donación formalizada por el Sr. de Velasco Amorós en el día de hoy ante el Notario de Madrid, teniendo por tanto cubiertas los dos hijos sus necesidades de vivienda".

Por otro lado, respecto a la Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V2856-20 de 22 de Septiembre de 2020 citada por el reclamante cabe señalar que, se trata de un supuesto en el que en fecha 21 de noviembre de 2012 se dictó sentencia de divorcio de mutuo acuerdo, y en dicha sentencia se adjudicó el uso de la vivienda a la consultante, por ser la titular de la guarda de la hija común, permaneciendo el proindiviso de la propiedad entre ambos excónyuges. Posteriormente, mediante sentencia de modificación de medidas del acuerdo de divorcio, de fecha 13 de mayo de 2019, acuerdan, entre otros puntos, la división de la cosa común, mediante la adjudicación del uso y propiedad de la vivienda de forma exclusiva a la consultante. Es decir, es un supuesto claro en el que la adjudicación de la plena propiedad de la vivienda a la consultante se produce como consecuencia del cumplimiento de la sentencia de divorcio (sentencia de modificación de medidas de mutuo acuerdo de divorcio), motivo por el cual, no se producirá la sujeción al impuesto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 104.3 del TRLRHL.

Pero como se puede claramente apreciar no es el mismo caso del que ahora nos ocupa, ya que la donación del usufructo del inmueble de carácter privativo del padre por partes iguales a cada hijo no proviene del convenio regulador

Es por ello que no podemos compartir la afirmación de la reclamante de que "…*la sentencia de divorcio establece la adjudicación del inmueble (que lo hace) y esta transmisión del inmueble es consecuencia de una sentencia de divorcio, estamos ante un supuesto de no sujeción",* y menos aún podemos estar de acuerdo cuando se afirma que, "*se produce un divorcio en el que hav un convenio regulador* ***que establece una donación de usufructo a favor de los hiios"***. La donación ya está hecha por escritura pública por el padre como dueño único de la finca y al margen del convenio regulador, el cual se limita a hacer una referencia sobre el domicilio familiar, precisamente para hace constar que ***"No se hace pronunciamiento respecto a la atribución del domicilio familiar sito en Pozuelo de Alarcón (Madrid)…****",* justamente porque los hijos ya tienen reconocido el usufructo derivado de un

contrato de donación sin que derive de un acuerdo entre los cónyuges plasmado en un instrumento como es el convenio regulador. Es decir, no es una disposición conjunta de los cónyuges que se refleje en el convenio posteriormente ratificado por sentencia judicial, en el que el padre, sino que en primer lugar no es un bien ganancial sino privativo de uno de los dos cónyuges.

Pero lo más importante es que la atribución del uso de la vivienda familiar a los hijos, es un acto totalmente voluntario de disposición del padre al margen de los pactos y acuerdos que forman parte del convenio regulador, y menos aún, derivada del cumplimiento de una sentencia judicial de divorcio. Se trata en todo caso de una transmisión encaminada a evitar vulnerar sus derechos ante una situación de crisis conyugal resuelta por acuerdo mutuo de las partes, nunca motivado por la sentencia, todo lo contrario, la misma refleja el acuerdo al que han llegado los cónyuges en el que simplemente se refleja este acto voluntario de donación del usufructo vitalicio a los hijos, pero de dicho convenio no cabe concluir que se incluya un acuerdo de transmisión, o que el convenio establezca el compromiso de dicha donación, sino se limita a constatar una hecho ya producido. Motivo por el cual el convenio deba limitarse a reconocer que no cabe hacer pronunciamiento alguno sobre la atribución del domicilio familiar.

Por tanto, de todo lo expuesto cabe deducir que la donación del usufructo no forma parte del cumplimiento de la sentencia de divorcio matrimonial de fecha 22 de septiembre de 2022, habida cuenta de que esta ratifica un convenio regulador de la extinción del vínculo conyugal, el cual reconoce no hacer ningún pronunciamiento sobre el domicilio familiar al haberse ya dispuesto la atribución del uso de la vivienda familiar a los hijos de forma voluntaria y externa al propio convenio regulador, a través de un acto de disposición del padre encaminado a evitar vulnerar sus derechos ante una situación de crisis conyugal resuelta por acuerdo mutuo de las partes, nunca motivado por la sentencia, todo lo contrario, la misma refleja el acuerdo al que han llegado los cónyuges en el que se encuentra este acto voluntario de donación del usufructo vitalicio a los hijos.

Todo ello da lugar a que exista realización del hecho imponible del tributo y el traspaso del derecho de usufructo debe quedar sometido a gravamen.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando de forma unipersonal, RESUELVE:**

DESESTIMAR la Reclamación Económico-Administrativa, interpuesta por **Don----, con** actuando en su propio nombre y representación, **en el sentido de:**

1.- CONFIRMAR la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 23-02-2023, de desestimación de recurso de reposición interpuesto contra la liquidación dimanante de expediente de comprobación limitada, por el concepto tributario del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana**,** la cual se confirma en base a los argumentos ya expuestos.

(...)

- **Resolución nº BI IIVTNU 2023 11.**
  Fecha: 14 de septiembre de 2023.

RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha de 20 de octubre de 2020 se otorga por la reclamante escritura pública de compraventa en ejercicio de opción de compra formalizada ante el notario Don ---, por la que Doña ---y Don -----adquieren en ejercicio de opción de compra de un inmueble

La reclamante, presentó e ingresó con fecha 30/11/2020 la autoliquidación en concepto del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, por importe de 23.022,66 Euros.

II.-) Con fecha de 28-10-2021 se presentó por la reclamante solicitud de rectificación de la autoliquidación citada, por considerar aplicable la STC 182/2021 de 26 de octubre que anula el método de cuantificación de la base imponible de forma absoluta y desde su origen. En consecuencia, solicita la devolución de la cantidad ingresada por el importe autoliquidado y abonado.

Dicha solicitud es desestimada de forma presunta por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria.

III.-) Con fecha de entrada en el Registro de este Ayuntamiento de 30 de mayo de 2022 se presenta escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa contra el acto presunto antes citado, incluyendo las alegaciones y documentos a efectos probatorios en defensa de su pretensión.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la Resolución presunta del Titular del Órgano de Gestión Tributaria desestimatoria por silencio de la solicitud de rectificación y consiguiente devolución de la cantidad abonada por la transmisión del inmueble citado en el Antecedente de Hecho Primero de la presente resolución.

Entrando ya en el análisis concreto del fondo de la controversia, la reclamante alega en síntesis la improcedencia de la autoliquidación objeto de solicitud de rectificación no resuelta en base al amparo de lo acordado por el TC en sentencia nº182/2021 de 26-10-2021, que avalaría la improcedencia de la regla de cuantificación de la base imponible del artículo 107 del TRLRHL

A tal fin aporta en defensa de su pretensión referencias a pronunciamientos judiciales que avalarían la aplicación de los efectos anulatorios de la STC 182/2021 de 26 de octubre a solicitudes de rectificación de autoliquidaciones presentadas entre la fecha de la misma y su publicación.

SEXTO.-) En primer y único lugar, hemos de referirnos a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021, y si su repercusión en este expediente podría condicionar y resultar determinante para el sentido de la presente resolución, y ello con independencia o al margen de las alegaciones concretas formuladas y de su procedencia o no conforme a la normativa o doctrina jurisprudencial hasta entonces vigente.

En este sentido, con fecha de 25 de noviembre 2021 se publicó la STC nº182-2021 (BOE nº282) recaída en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla -sede en Málaga-, respecto de los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 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, por posible vulneración del art. 31.1 CE. Entendió el órgano judicial que la aplicación de los preceptos legales impugnados, al establecer un sistema objetivo de cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) que no tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente, puede suponer una “carga fiscal excesiva” o “exagerada” que infrinja el principio constitucional de no confiscatoriedad en los supuestos en los que el importe de la cuota tributaria resultante, aun cuando no supera la plusvalía efectivamente obtenida con la transmisión del terreno urbano,

sí representa una parte muy significativa de la misma.

A la vista de la exposición razonada del pronunciamiento citado y en cuanto a la afectación concreta del mismo a cada caso concreto, como es el que es objeto de resolución por este tribunal, en el Fundamento Jurídico 6 se analiza lo que ahora interesa como es el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL. Y así:

-Dichos preceptos quedan definitivamente expulsados del ordenamiento jurídico, produciendo 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",*** correspondiendo al legislador la modificación o adaptación de la norma legal a las exigencias del artículo 31.1 de la CE, y que se encuentra pendiente ya desde la publicación de la STC 49/2017.
-No es posible revisar con fundamento en dicha Sentencia, las obligaciones tributarias devengadas que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme.
En concreto, se consideran consolidadas, y, por tanto, no susceptibles de revisión y anulación: - 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.

Por tanto, y aplicados dichas previsiones respecto al expediente que es ahora objeto de resolución resulta que:

- El devengo del impuesto se produjo en fecha de con fecha de 20/10/2020, fecha del otorgamiento de la escritura pública de compraventa por ejercicio de opción de compra de la finca citada otorgada por la reclamante.
- La reclamante practicó, presentó y abonó en fecha de 30-11-2020 la autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, por la transmisión del inmueble citado.
- Con fecha 28 de octubre de 2021, se presentó por la reclamante la solicitud de rectificación de la autoliquidación antes citada relativa a la transmisión del inmueble, por considerar aplicable la STC 182/2021 de 26 de octubre que tendrá efectos desde su publicación.
- Contra la desestimación presunta de dicha solicitud, con fecha de entrada en el Registro del Ayuntamiento de 30 de mayo de 2022 se presenta escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa**.**

En su virtud, cabe constatar desde este momento una cuestión esencial para la resolución de este procedimiento, y es que **una vez presentada y abonada la autoliquidación en concepto del IIVTNU, no es sino hasta el 28 de octubre de 2021 cuando se presenta la solicitud de rectificación de la misma ex artículo 102.3 de la LGT y la consiguiente devolución de ingresos indebidos, por lo que se considera situación consolidada a la fecha de la STC de 26-10-2021 tal y como resulta de la exposición de los antecedentes de hecho.**

Pues bien, el Tribunal Supremo con fecha de 10 de julio de 2023 dicta Sentencia en recurso de casación nº5181/2022, luego reiterada en Sentencia de 12 de julio de 2022 Recurso de casación nº4701/2022, y en Sentencia de 13 de julio de 2023, Recurso de casación nº4136/2022, en las que declara que las liquidaciones provisionales o definitivas por IIVTNU que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse la STC 182/2021, 26 de octubre de 2021, no pueden ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma.

El TS, en sus Sentencias de 10,12 y 13 de julio 2023, fija como doctrina jurisprudencial que, de conformidad con lo dispuesto en la sentencia del TC 182/2021, las liquidaciones provisionales o definitivas por IIVTNU que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse dicha sentencia, no pueden ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma.

Tampoco puede solicitarse con ese fundamento la rectificación, ex art. 120.3 LGT, de autoliquidaciones respecto a las que aún no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse dicha sentencia.

Todo ello, al considerar el Alto Tribunal que la voluntad del TC es fijar la intangibilidad de las diversas situaciones consolidadas a la fecha de dictado de la sentencia, no a la de la publicación. Es cierto que el art. 164.1 CE, al igual que el art. 38 LOTC, establecen que el valor de cosa juzgada y los efectos generales de las sentencias del TC que declaren la inconstitucionalidad de una ley se producen desde la fecha de su publicación en el BOE.

Sin embargo, precisa que la potestad de delimitar las situaciones intangibles no tiene fundamento en esta norma, sino que es una interpretación que extrae el propio TC de la ausencia de regulación explícita en la LOTC respecto a la potestad de delimitación temporal de los efectos de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de leyes.

Y así se pronuncia el Alto Tribunal en los meritados pronunciamientos:

"…no es en absoluto ajeno a la LOTC, antes bien, se prevé expresamente en la misma la posibilidad de publicación del fallo previamente a la preceptiva publicación por el BOE, por razones que el legislador ya preveía en 1979, al publicarse la LOTC, y que sin duda son de mayor intensidad en la sociedad actual. Anticipar en la forma prevista legalmente la información del fallo es una facultad del Tribunal Constitucional que, igualmente puede ponderar los efectos de todo orden que hacerlo así, o, por el contrario, no hacerlo, ocasionaría.

Por tanto la delimitación de las situaciones consolidadas a esta fecha del dictado de sentencia es una decisión del Tribunal Constitucional que tan solo al mismo corresponde, dentro del ejercicio de sus facultades y responsabilidades (en este sentido STC 45/1989, de 20 de febrero, citada, entre otras), y respecto a la que "[...][t]odos los poderes públicos están obligados al cumplimiento de lo que el Tribunal Constitucional resuelva [...]"tal y como dispone el art. 87.1 LOTC, y además, específicamente, los Jueces y Tribunales "[...] interpretarán y aplicarán las leyes y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos [...]" según dispone el art. 5.1 de la Ley Orgánica 6/1985 de 1 de julio, Orgánica del Poder Judicial, por lo que quedan vinculados a la calificación de situaciones consolidadas, con las consecuencias quede ello derivan, en los términos que establece la STC 182/2021 que equipara, a estos efectos, (i) las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, así como (ii) las resoluciones administrativas firmes y, finalmente, (iii) las "situaciones consolidadas" según las denomina la STC 182/2021,en las que se incluyen, a estos exclusivos efectos, (iii, a) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (iii, b) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

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 aún no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la STC 26 de octubre de 2021".

De todo lo anterior, cabe deducir que el Supremo, en las citadas Sentencias, ha fijado criterio sobre la aplicación por los jueces y tribunales de la declaración de inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, y la limitación de efectos temporales que decretó el Constitucional en la sentencia 182/2021, de 26 de octubre.

En el caso resuelto, la Diputación Provincial de Pontevedra recurrió ante el Tribunal Supremo la sentencia de un Juzgado de lo contencioso-administrativo que **anuló una liquidación tributaria**

por <u>plusvalía</u>, en contradicción con la decisión del Tribunal Constitucional de **limitar los efectos temporales** de la declaración de inconstitucionalidad de las normas de ese impuesto. El Tribunal Supremo estima el recurso de casación y declara que una liquidación tributaria no recurrida antes de conocerse la declaración de inconstitucionalidad, es una situación consolidada por haberlo declarado así el Tribunal Constitucional en su sentencia de 26 de octubre de 2021, y que, como tal situación consolidada, no queda afectada por la declaración de inconstitucionalidad del impuesto, ni puede ser anulada con base en la misma.

La resolución judicial, dictada por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, analiza el alcance y fundamento de la potestad del Tribunal Constitucional para determinar los efectos temporales de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de normas. Señala que la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional prevé expresamente la posibilidad de publicación del fallo antes de la preceptiva publicación por el BOE y concluye que «[…] la delimitación de las situaciones consolidadas a esta fecha del dictado de sentencia es una decisión del Tribunal Constitucional que tan solo al mismo corresponde, dentro del ejercicio de sus facultades y responsabilidades […]», por lo que los Jueces y Tribunales, así como los poderes públicos en general, quedan vinculados y deben respetar y aplicar en sus propios términos dicha limitación de efectos.

Subsumiendo la doctrina casacional citada al caso concreto que nos ocupa, tanto de la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada en vía administrativa como de la propia reclamación económico-administrativa cabe deducir que la aplicación de los efectos anulatorios de la STC 182/2021 alegada por los reclamantes ha de ser desestimada al haberse presentado la solicitud de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos con posterioridad al 26 de octubre de 2021.

En definitiva, y a pesar de los pronunciamientos judiciales aportados por la reclamante favorables a la aplicación de la STC 182/2021 a solicitudes de rectificación de autoliquidaciones presentadas entre la fecha de la misma (el 26 de octubre de 2021) y su publicación (el 25 de noviembre de 2021), lo cierto es que, por doctrina fijada por el TS en la Sentencias de 10, 12 y 13 de julio de 2023 estamos en el presente caso ante una situación consolidada y firme al no constar la presentación de impugnación de la liquidación antes de la fecha de la STC 182/2021 de 26 de octubre, incumpliendo el primer condicionante para aplicar la misma.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, reunido en Sala y en Única Instancia, RESUELVE:**

DESESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa** interpuesta por la representación voluntaria de la entidad mercantil**----,** en el sentido de:

1.-) NO ACCEDER a la solicitud de rectificación y consiguiente devolución de ingresos indebidos en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, correspondiente a la autoliquidación en concepto del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, por la transmisión de la finca sita en Pozuelo de Alarcón.

2.-) NO PROCEDER A LA DEVOLUCIÓN DE LA CANTIDAD INGRESADA POR LA AUTOLIQUIDACIÓN CITADA.

(...)

Resolución nº BI IIVTNU 2023 10.

Fecha: 28 de marzo de 2023.

<u>RESOLUCION:</u>

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

(...)

I.-) Con fecha 30 de julio de 2020, se otorga escritura pública de aceptación de herencia y entrega de legados ante el Notario D., realizaba como consecuencia del fallecimiento en fecha de 01-06-2020 de Doña ---.

II.-) Como consecuencia de la anterior transmisión mortis causa, y tras la solicitud de las cartas de pago, el ahora reclamante ingresó en fecha de 04-11-2020 las siguientes autoliquidaciones en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los terrenos de naturaleza urbana, por los siguientes inmuebles:

- **Autoliquidación por importe de 3.605,39 Euros correspondiente al inmueble sito** en Pozuelo de Alarcón (Madrid).
- **Autoliquidación por importe de 158,33 Euros correspondiente al inmueble sito** en Pozuelo de Alarcón (Madrid).
- **Autoliquidación por importe de 184,72 Euros correspondiente al inmueble sito en** Pozuelo de Alarcón (Madrid).

III.-) Con fecha de entrada en el Registro del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón de 21 de marzo de 2023 el reclamante presentó escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa solicitando la rectificación de las anteriores autoliquidaciones junto con la devolución de ingresos indebidos, incluyendo las alegaciones y documentos a efectos probatorios en defensa de su pretensión.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se solicita en la presente reclamación económico-administrativa la rectificación de la autoliquidación derivadas de la adquisición mortis causa citada en el Antecedente de hecho I de la presente resolución.

Entrando ya en el análisis concreto del fondo de la controversia, la reclamante alega la inconstitucionalidad total del IIVTNU en base a la STC 182/2021 de 21 de octubre, la cual además según se dice supone un quebrantamiento de los principios de legalidad y seguridad jurídica consagrados en la Constitución Española. Situación susceptible de ser revisada, ya que:

- El TC no puede limitar los efectos de sus sentencias y, por ende, la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU. La determinación de la fecha de dictado de la sentencia como punto para acotar "situaciones consolidadas" ha sido el pretexto para establecer la fecha a partir de la cual la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU produce efectos.

- El TC ha creado *ex novo* un nuevo concepto denominado "situaciones consolidadas", vulnerando -además de los principios de legalidad y seguridad jurídica- el derecho legítimo que tienen los contribuyentes a recuperar las cantidades indebidamente pagadas por un tributo declarado inconstitucional, a través del cauce del artículo 120.3 de la LGT.

SEXTO.) Con carácter previo, a la vista de los términos de la controversia y de las alegaciones formuladas, hemos de partir ha de partir de su contextualización en torno a la constitucionalidad de este impuesto, cuyo origen se sitúa en **el contenido del fallo de la STC 59/2017 de 11-05-2017 recaída en cuestión de inconstitucionalidad nº4864-2016** que **declaró la**

inconstitucional parcial de los artículos 107.1, 107.2 letra a) y 110.4 del TRLRHL, por someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia de inexistencia de incremento o existencia de decremento, antes debemos examinar dicho pronunciamiento del TC.

Dicho *iter* jurisprudencial tuvo su culmen en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021, cuya repercusión en este expediente condiciona y resulta determinante para el sentido de la presente resolución, y ello con independencia o al margen de las alegaciones concretas formuladas y de su procedencia o no conforme a la normativa o doctrina jurisprudencial hasta entonces vigente.

En este sentido, con fecha de 25 de noviembre 2021 se publicó la STC nº182-2021 (BOE nº282) recaída en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla -sede en Málaga-, respecto de los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 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, por posible vulneración del art. 31.1 CE. Entendió el órgano judicial que la aplicación de los preceptos legales impugnados, al establecer un sistema objetivo de cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) que no tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente, puede suponer una "carga fiscal excesiva" o "exagerada" que infrinja el principio constitucional de no confiscatoriedad en los supuestos en los que el importe de la cuota tributaria resultante, aun cuando no supera la plusvalía efectivamente obtenida con la transmisión del terreno urbano, sí representa una parte muy significativa de la misma.

El TC analiza en el Fundamento Jurídico 5 la aplicación del principio de capacidad económica como criterio o parámetro de imposición a la regla de cuantificación de la base imponible del IIVTNU. Y en esta línea el TC considera que el método de determinación lo es de toda la base imponible del IIVTNU, y no de parte de ella, y además es de carácter objetivo y de obligada aplicación.
En cuanto a su carácter objetivo, dicho método no tiene en cuenta las alteraciones reales y efectivas del valor del terreno por el paso del tiempo tomando de referencia los valores de adquisición y transmisión, sino que el incremento resulta de un porcentaje del valor catastral del terreno urbano en el momento de la transmisión y calculado en función de los años transcurridos desde su adquisición. Y dicha estimación objetiva o presuntiva, frente a la directa, según el TC no mide la capacidad económica real del contribuyente.

Respecto a lo imperativo de la aplicación de dicho método de cuantificación, la STC 59/2017 de 11 de mayo abrió la puerta a considerar que la transmisión del inmueble era condición necesaria pero no suficiente para el nacimiento de la obligación tributaria. Pero, además, a lo anterior se unía el hecho constatable de que el artículo 107 TRLRHL no admitía prueba en contrario que demostrara otros incrementos distintos al resultante de su aplicación, o simplemente su inexistencia. Y ello *porque "... la presunción de que el suelo urbano se revaloriza anualmente (y aumenta en función de los años de tenencia) es únicamente la ratio legis de la regla de valoración ahora enjuiciada y no la regla de valoración en sí; presunción vulgar (que no jurídica)* ***que venía respaldada por la realidad económica del tiempo que en que se promulgó este sistema objetivo de medición****..."* (Fundamento Jurídico 5 apartado A).

Es decir, la desconexión entre hecho imponible y base imponible se produce pues por la falta de justificación objetiva y razonable del método de cuantificación objetivo motivada a su vez porque la caída del mercado inmobiliario y la crisis económica consiguiente dio lugar a que "...*tampoco sean excepcionales los supuestos en los que el efectivo incremento de valor sea de importe inferior -con frecuencia, incluso, notablemente inferior, como en el supuesto aquí enjuiciado- al incremento calculado ex art. 107 TRLHL.* ***Siendo, pues, que la realidad económica ha destruido la antes referida presunción de revalorización anual de los terrenos urbanos que operó en la mente del legislador para crear la norma objetiva de valoración ahora cuestionada"*** (Fundamento Jurídico 5 apartado D)**.**

En consecuencia, **el método objetivo y obligatorio de cuantificación de la base imponible, resulta ajeno y desconectado de la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica que trajo consigo, 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).

SÉPTIMO.-) A la vista de la exposición razonada del pronunciamiento citado y en cuanto a la afectación concreta del mismo a cada caso concreto, como es el que es objeto de resolución por este tribunal, en el Fundamento Jurídico 6 se analiza lo que ahora interesa como es el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL. Y así:

-Dichos preceptos quedan definitivamente expulsados del ordenamiento jurídico, produciendo 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",*** correspondiendo al legislador la modificación o adaptación de la norma legal a las exigencias del artículo 31.1 de la CE, y que se encuentra pendiente ya desde la publicación de la STC 49/2017.
-No es posible revisar con fundamento en dicha Sentencia, las obligaciones tributarias devengadas que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme.
En concreto, se consideran consolidadas, y, por tanto, no susceptibles de revisión y anulación: - 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.

Por tanto, y aplicados dichas previsiones respecto al expediente que es ahora objeto de resolución resulta que:

- El devengo del impuesto se produjo en fecha de con fecha de 01/06/2020, fecha de del fallecimiento en fecha de 01-06-2020 de Doña----, y que da lugar con fecha 30 de julio de 2020, al otorgamiento de la escritura pública de aceptación de herencia y entrega de legados ante el Notario D. por la que el reclamante adquiere por transmisión mortis causa los inmuebles citados.
- El reclamante ingresa las correspondientes Autoliquidaciones el 04-11-2020 en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), por la transmisión mortis causa de los inmuebles citados, en base al método de cuantificación objetivo de la base imponible de los artículos que han sido declarados inconstitucionales (artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL).
- No consta en la Base de datos de este Ayuntamiento la previa presentación con anterioridad a la STC 182/2021 de 26 de octubre, o, al menos antes de su publicación en el BOE de fecha 25 de noviembre de 2021, solicitud alguna de rectificación de las autoliquidaciones antes citadas, o recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. o escrito alguno en el que se requiriera la rectificación *ex* art. 120.3 LGT a dicha fecha junto con la devolución de ingresos indebidos.
- Con fecha de entrada en el Registro del Ayuntamiento de 21 de marzo de 2023 se presenta escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa **en donde por vez primera se solicita la rectificación de las autoliquidaciones ex artículo 120.3 de la LGT y la devolución de ingresos indebidos.**

En su virtud, cabe constatar desde este momento una cuestión esencial para la resolución de este procedimiento, y es que **la acción de revisión y/o rectificación de la autoliquidación no se encuentra viva ni pendiente de resolución, por lo que se considera situación consolidada a la fecha de la STC de 26-10-2021 tal y como resulta de la exposición de los antecedentes de hecho.**

En definitiva, estamos en el presente caso de una situación consolidada y firme al no constar la presentación de solicitud de rectificación de las autoliquidaciones ex artículo 120.3 de la LGT antes de la fecha de la STC 182/2021 de 26 de octubre, incumpliendo no sólo el primer condicionante para aplicar la misma al tratarse de una situación ya consolidada, sino que, además no se planteó por el reclamante de forma tempestiva la inexistencia de hecho imponible

sin cuestionar, ni los elementos en que se basó la determinación de la base imponible, ni la propia inexistencia de riqueza gravable.

En este sentido de poco cabe cuestionar como hace el reclamante el quebrantamiento de los principios de legalidad y seguridad jurídica consagrados en la Constitución Española que se deriva del contenido limitativo de sus efectos que hace la propia STC 182/2021, ya que ni este Tribunal como órgano administrativo ni cualquier otro órgano jurisdiccional pueden dejar de aplicar en sus propios términos la declaración de inconstitucionalidad realizada por el máximo órgano intérprete de la Constitución.

Asimismo, conviene señalar que el artículo 38.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional señala que, *"1. Las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado",* vinculación que afecta, no solamente a los órganos jurisdiccionales sino también a este Administración.

De esta forma, en la STS nº 1092/2022 de fecha 26 de julio de 2022, Recurso nº7925/2020 (ECLI:ES:TS:2022:3168), el Alto Tribunal, claramente considera que:

> *"Por tanto, en el marco constitucional y legal referido, el cumplimiento de la función de fijar jurisprudencia que corresponde al Tribunal Supremo (art. 93.1 LJCA y art. 1.6 del Código Civil) y, correlativamente, la de enjuiciamiento para resolver sobre las pretensiones deducidas, exige verificar la incidencia y efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes sobre las que se ha establecer jurisprudencia y resolver las pretensiones, pues no en vano previene el referido art. 40. 2 en relación con el art. 38.1 de la LOTC que "[...] [l]as sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado [...]".* (Fundamento de Derecho Quinto).

A este respecto cabe aludir a sucesivos pronunciamientos judiciales, que destacan el carácter obligatorio y vinculante de las Sentencias del TC declaratorias de la inconstitucionalidad de una norma con rango de ley.

Y así, la Sentencia nº545/2021 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº14 de Madrid de fecha 15 de diciembre de 2021, Procedimiento Abreviado nº39/2020, considera que *"...Pretender ignorar la Sentencia del tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021...incumpliría el principio constitucional de justicia como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico español".*

En idéntico sentido, cabe mencionar la Sentencia nº160/2022 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº18 de Madrid de fecha 09 de mayo de 2022, Procedimiento Abreviado nº524/2021, así como la Sentencia nº430/2021 también del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº18 de Madrid de fecha 01 de diciembre de 2021, Procedimiento Abreviado nº103/2021.

En conclusión, habida cuenta de la ausencia probatoria sobre el incremento del valor del suelo del inmueble transmitido, y al estar ante una situación firme y consentida, y por tanto no siendo susceptible de revisión con fundamento en dicha Sentencia del TC 182/2021 de 21 de octubre, habiendo sido esta la única alegación esgrimida, es por lo que procede la desestimación de la presente reclamación, todo ello en los términos que figuran a continuación.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando como órgano unipersonal, RESUELVE:**

DESESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa** interpuesta por **DON ---, actuando en su propio nombre y representación,** en el sentido de, **DESESTIMAR la s**olicitud de rectificación de las autoliquidaciones en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por la transmisión mortis causa de diversos inmuebles en

el término municipal de Pozuelo de Alarcón, **DENEGANDO PUES LA DEVOLUCIÓN DE LAS CANTIDADES INGRESADAS**, derivadas de las autoliquidaciones antes citadas, en base a lo anteriormente expuesto.

(...)

- **Resolución nº BI IIVTNU 2023 09.**

  Fecha: 26 de abril de 2023.

  RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

(...)

I.-) Con fecha 26 de julio de 2005, se otorga escritura pública de compraventa por la que el reclamante y Doña adquirieron cada uno en pleno dominio el 50% en proindiviso de la finca sita en Pozuelo de Alarcón, formalizada ante el notario D. ----.

El precio de la adquisición por compraventa referida a la finca citada ascendió a 300.537,00 Euros.

Asimismo, con fecha 16 de octubre de 2007, se otorga escritura pública de compraventa por la que el reclamante y Doña ----adquirieron cada uno en pleno dominio en gananciales la plaza de garaje sita en Pozuelo de Alarcón, formalizada ante el notario Don ------

II.-) Con fecha de 15 de febrero de 2018, el reclamante, junto con Doña -----venden y transmiten los inmuebles antes citados, en virtud de escritura pública formalizada ante el notario Don----.

El precio de la transmisión ascendió a 280.000,00 Euros, de los que corresponden DOSCIENTOS SESENTA Y OCHO MIL SETECIENTOS EUROS (268.700,00€) a la vivienda y los restantes ONCE MIL TRESCIENTOS EUROS (11.300,00€) a la plaza de garaje.

III.-) Con fecha de 20-02-2018 el reclamante presentó e ingresó la Autoliquidación por importe de 3.183,27 Euros y la autoliquidación por importe de 115,65 Euros, en concepto del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, por la transmisión de los inmuebles antes citados.

IV.-) Con fecha 22 de marzo de 2018, se presentó por el reclamante la solicitud de rectificación de la autoliquidación citada, por considerar que no existe concurrencia del hecho imponible que grava el impuesto. Y ello, toda vez que la transmisión efectuada no supuso un incremento de valor, sino que, al contrario, se produjo una disminución de valor resultante de la diferencia entre el precio de compra y el de venta, que provoca que la base imponible tenida en cuenta en la autoliquidación presentada fuera incorrectamente determinada. En consecuencia, solicita la devolución de las cantidades ingresadas por los importes autoliquidados y abonados.

Por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria, y a la vista de las alegaciones formuladas, se incorporó Informe del titular del órgano de gestión del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón sobre

valoración de los precios de las escrituras de compra y venta a efectos de determinar la existencia o no de incremento de valor del terreno, resultando un incremento de valor.

En base a dicho Informe, con fecha de 19-02-2021 se dicta Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria y notificada el 16-04-2021, proponiendo la desestimación de la solicitud antes citada y concediendo plazo para formular alegaciones.

V.-) Ante su disconformidad con dicha resolución el reclamante presenta en fecha de 06 de mayo de 2021 escrito de alegaciones solicitando de nuevo la rectificación de la autoliquidación y la devolución de la cantidad ingresada por el importe autoliquidado y abonado.

VI.-) Ante la falta de resolución expresa del citado escrito de alegaciones, con fecha de 02 de diciembre de 2022 tiene entrada en el Registro de este Ayuntamiento escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa contra el acto presunto antes citado, incluyendo las alegaciones y documentos a efectos probatorios en defensa de su pretensión.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la Resolución presunta del Titular del Órgano de Gestión Tributaria desestimatoria de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones por importe de 3.183,27 Euros y la autoliquidación por importe de 115,65 Euros, a consecuencia de la transmisión de los inmuebles relacionados en el Antecedentes de hecho Primero de la presente resolución

Entrando ya en el análisis concreto del fondo de la controversia, la reclamante alega en síntesis la improcedencia de la autoliquidación impugnada en base a la falta de realización del hecho imponible del IVTNU por existencia de decremento de valor de los terrenos, habida cuenta de que hubo una diferencia entre el precio de adquisición de los inmuebles derivado de las escrituras originarias de adquisición, y el precio de la transmisión final por escritura de venta de 15-02-2018 por importe total de 280.000 Euros. Alega que el importe del impuesto liquidado resulta ser superior a la propia evolución del valor del inmueble comprobado por el Órgano de Gestión Tributaria (OGT), por lo que hay una pérdida patrimonial y no una ganancia. Asimismo, solicita información sobre el valor comprobado por el OGT en el informe remitido.

A tal fin aporta en defensa de su pretensión copia de las escrituras de adquisición de las fincas y de la escritura de compraventa final.

Apoya su pretensión la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11-05-2017, que avalaría la improcedencia de la regla de cuantificación de la base imponible del artículo 107 del TRLRHL en caso de probarse el decremento de valor del terreno, ya que, en ausencia objetiva de incremento de valor nunca se podrá gravar con dicho impuesto por falta de realización del hecho imponible y no manifestarse capacidad económica, ello a pesar de las reglas de dicho precepto.

SEXTO.) Con carácter previo, a la vista de los términos de la controversia y de las alegaciones formuladas, resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 237.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sobre le extensión de la revisión en la vía económico-administrativa, según el cual:

***"1.** Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante".*

SÉPTIMO.-) Teniendo en cuenta lo anterior, la controversia planteada ha de partir de una contextualización de la controversia en torno a la constitucionalidad este impuesto cuyo origen

se sitúa en **el contenido del fallo de la STC 59/2017 de 11-05-2017 recaída en cuestión de inconstitucionalidad nº4864-2016** que **declaró la inconstitucional parcial de los artículos 107.1, 107.2 letra a) y 110.4 del TRLRHL,** por someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia de inexistencia de incremento o existencia de decremento.

Dicho *iter* jurisprudencial tuvo su culmen en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021, cuya repercusión en este expediente condiciona y resulta determinante para el sentido de la presente resolución, y ello con independencia o al margen de las alegaciones concretas formuladas y de su procedencia o no conforme a la normativa o doctrina jurisprudencial hasta entonces vigente.

En este sentido, con fecha de 25 de noviembre 2021 se publicó la STC nº182-2021 (BOE nº282) recaída en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla -sede en Málaga-, respecto de los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 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, por posible vulneración del art. 31.1 CE. Entendió el órgano judicial que la aplicación de los preceptos legales impugnados, al establecer un sistema objetivo de cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) que no tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente, puede suponer una "carga fiscal excesiva" o "exagerada" que infrinja el principio constitucional de no confiscatoriedad en los supuestos en los que el importe de la cuota tributaria resultante, aun cuando no supera la plusvalía efectivamente obtenida con la transmisión del terreno urbano, sí representa una parte muy significativa de la misma.

El TC analiza en el Fundamento Jurídico 5 la aplicación del principio de capacidad económica como criterio o parámetro de imposición a la regla de cuantificación de la base imponible del IIVTNU. Y en esta línea el TC considera que el método de determinación lo es de toda la base imponible del IIVTNU, y no de parte de ella, y además es de carácter objetivo y de obligada aplicación.
En cuanto a su carácter objetivo, dicho método no tiene en cuenta las alteraciones reales y efectivas del valor del terreno por el paso del tiempo tomando de referencia los valores de adquisición y transmisión, sino que el incremento resulta de un porcentaje del valor catastral del terreno urbano en el momento de la transmisión y calculado en función de los años transcurridos desde su adquisición. Y dicha estimación objetiva o presuntiva, frente a la directa, según el TC no mide la capacidad económica real del contribuyente.

Respecto a lo imperativo de la aplicación de dicho método de cuantificación, la STC 59/2017 de 11 de mayo abrió la puerta a considerar que la transmisión del inmueble era condición necesaria pero no suficiente para el nacimiento de la obligación tributaria. Pero, además, a lo anterior se unía el hecho constatable de que el artículo 107 TRLRHL no admitía prueba en contrario que demostrara otros incrementos distintos al resultante de su aplicación, o simplemente su inexistencia. Y ello *porque "... la presunción de que el suelo urbano se revaloriza anualmente (y aumenta en función de los años de tenencia) es únicamente la ratio legis de la regla de valoración ahora enjuiciada y no la regla de valoración en sí; presunción vulgar (que no jurídica)* ***que venía respaldada por la realidad económica del tiempo que en que se promulgó este sistema objetivo de medición****..."* (Fundamento Jurídico 5 apartado A).

Es decir, la desconexión entre hecho imponible y base imponible se produce pues por la falta de justificación objetiva y razonable del método de cuantificación objetivo motivada a su vez porque la caída del mercado inmobiliario y la crisis económica consiguiente dio lugar a que "...*tampoco sean excepcionales los supuestos en los que el efectivo incremento de valor sea de importe inferior -con frecuencia, incluso, notablemente inferior, como en el supuesto aquí enjuiciado- al incremento calculado ex art. 107 TRLHL.* ***Siendo, pues, que la realidad económica ha destruido la antes referida presunción de revalorización anual de los terrenos urbanos que operó en la mente del legislador para crear la norma objetiva de valoración ahora cuestionada"*** (Fundamento Jurídico 5 apartado D)***.***

En consecuencia, **el método objetivo y obligatorio de cuantificación de la base**

imponible, resulta ajeno y desconectado de la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica que trajo consigo, 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).*

OCTAVO.-) A la vista de la exposición razonada del pronunciamiento citado y en cuanto a la afectación concreta del mismo a cada caso concreto, como es el que es objeto de resolución por este tribunal, en el Fundamento Jurídico 6 se analiza lo que ahora interesa como es el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL. Y así:

-Dichos preceptos quedan definitivamente expulsados del ordenamiento jurídico, produciendo 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",*** correspondiendo al legislador la modificación o adaptación de la norma legal a las exigencias del artículo 31.1 de la CE, y que se encuentra pendiente ya desde la publicación de la STC 49/2017.

-No es posible revisar con fundamento en dicha Sentencia, las obligaciones tributarias devengadas que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme.
En concreto, se consideran consolidadas, y, por tanto, no susceptibles de revisión y anulación: - 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.

Por tanto, y aplicados dichas previsiones respecto al expediente que es ahora objeto de resolución resulta que:

- El devengo del impuesto se produjo en fecha de 15/02/2018 cuando el ahora reclamante otorga escritura pública de compraventa de los inmuebles antes citados.
- El reclamante presentó e ingresó en fecha de 20-02-2018 las correspondientes Autoliquidaciones en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), por la transmisión de los inmuebles citados, en base al método de cuantificación objetivo de la base imponible de los artículos que han sido declarados inconstitucionales (artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL)
- Con fecha 05 de octubre de 2018, se presentó por el reclamante la solicitud de rectificación de la autoliquidación antes citada, por considerar que no existe concurrencia del hecho imponible que grava el impuesto.
- Contra la propuesta de desestimación expresa de dicha solicitud de fecha 19-02-2021 y notificada el 16-04-2021, con fecha de entrada en el Registro de este Ayuntamiento de 06 de mayo de 2021 se presenta escrito de alegaciones concedido en la meritada propuesta, y **sin que haya recaído resolución expresa hasta la fecha.**
- Contra la desestimación presunta de dicho escrito de alegaciones, con fecha de entrada en el Registro de este Ayuntamiento de 02 de diciembre de 2022 se presenta escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa.

Por tanto, de todo lo anterior se deduce que la acción de revisión contra la desestimación de la rectificación de la autoliquidación se encuentra viva y pendiente de resolución, por lo que no se considera situación consolidada a la fecha de la STC en los términos antes citados.

En efecto, entendemos que resulta de aplicación lo dispuesto en el Fundamento Jurídico 6 de la STC nº182/2021 de 26 de octubre sobre el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL.

En su virtud, cabe constatar desde este momento una cuestión esencial para la resolución de este procedimiento, y es que **la acción de revisión contra la desestimación de la rectificación de la autoliquidación se encuentra viva y pendiente de resolución, por lo que no se**

considera situación consolidada a la fecha de la STC de 26-10-2021 tal y como resulta de la exposición de los antecedentes de hecho.

Por otro lado, tras la publicación de la precitada STC, dada la expulsión del ordenamiento jurídico que efectúa y su afección a las situaciones que no han adquirido firmeza en vía administrativa o judicial, tanto de las liquidaciones como de las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones, la autoliquidación concernida en este proceso de revisión se ha extendido en atención a dichas reglas de cálculo de la base imponible dispuestas en el artículo 107 del TRLRHL y declaradas inconstitucionales.

Por tanto, la inconstitucionalidad de los preceptos de cuantificación de la base imponible, en base a los que se autoliquidó el tributo, y por su consideración de un elemento esencial del tributo, determinante directo de la cuantía de la deuda tributaria (artículo 8 de la LGT), amparan la nulidad de la deuda en concepto de IIVTNU objeto de ahora de controversia.

Pero en este punto consideramos de ineludible mención para la resolución de la presente controversia en los términos que estamos defendiendo los recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo que resuelven recursos de casación con posterioridad a la STC 182/2021 en el mismo sentido de plena aplicabilidad de la misma a situaciones no consolidadas ni firmes a la fecha de la misma, y además en supuestos en los que se ventilaban aspectos del impuesto no relacionados directamente con el método de cuantificación sino con la propia realización o no del hecho imponible.

De esta forma, en la STS nº 1092/2022 de fecha 26 de julio de 2022, Recurso nº7925/2020 (ECLI:ES:TS:2022:3168), se dilucidaba el recurso de casación planteado por la entidad pública contra Sentencia del Juzgado de instancia estimatoria del recurso del particular contra desestimación presunta de recurso de reposición interpuesto el 01-03-2017 contra liquidación del IIVTNU.
Según la recurrente, *“... la sentencia impugnada "[...] se aparta de la doctrina jurisprudencial, añadiendo un parámetro no establecido como es el IPC al valor de adquisición, comparando además valores que no son homologables entre sí (porcentaje de incremento del IPC/porcentaje de incremento del valor del suelo)" y, además, "[...] no se pronuncia sobre si es procedente o no adicionar la valoración de la obra nueva al valor de adquisición, como pretendía la parte actora en su demanda (antes de introducir en sede de vista oral la nueva cuestión del IPC), ya que se limita a resolver que hay incremento por la actualización del IPC" (págs. 6-7 del escrito de interposición). Y tras centrar la cuestión a dilucidar en la existencia o no de hecho imponible y no en el método de cálculo de la base imponible (atendiendo a la única alegación de la parte actora en el recurso contencioso), manifiesta que su pretensión casacional "[...] coincide plenamente con la acogida por la Sentencia del 10 de noviembre de 2020...”.*

Y se planteaba como cuestión de interés casacional para la formación de jurisprudencia:

"[...] *2.1. Precisar si se debe actualizar el valor de adquisición del terreno conforme al IPC o algún otro mecanismo de corrección de la inflación, para acreditar que el terreno no ha experimentado un incremento real de valor que se ponga de manifiesto en transmisión de la propiedad a efectos de este impuesto.*
2.2. De darse respuesta afirmativa a la anterior pregunta, esclarecer qué método podría ser admisible para corregir la depreciación nominal, si el IPC nacional, autonómico, provincial, u otro método de corrección”.

Pues bien, el Alto Tribunal tras declarar que dicha cuestión en concreto en efecto ya estaba resuelta por su propia doctrina (invocada por el recurrente) de la STS de 10-11-2020, **sin embargo, y aunque señala que la** fundamentación jurídica de la sentencia recurrida es contraria a la doctrina jurisprudencial establecida, sin embargo, considera que “...***para la resolución de las pretensiones de la parte recurrente, que insta la revocación de la sentencia y la confirmación de la liquidación tributaria girada por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, es preciso examinar la incidencia de la STC 182/2021, de 26 de octubre***...” (Fundamento de Derecho Cuarto).

Y ante la alegación de la Diputación recurrente en casación de que aplicara a este caso concreto los efectos de la STC 182/2021 "...*integraría una argumentación que no debería examinarse en el presente recurso de casación, porque el recurrente, afirma, no planteo la impugnación amparándose en la posible inconstitucionalidad del método de cálculo de la base imponible*... ", lo cierto es que el Alto Tribunal rechaza la no aplicación de la misma al caso controvertido ya que:

> *"...la incidencia de la STC 182/2021 no puede calificarse de cuestión nueva, pues la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de algunas de normas legales que deben ser interpretadas y aplicadas para resolver el recurso de casación supone una alteración sustancial del marco normativo de referencia que fue examinado en el debate procesal. Se trata, por otra parte, de un marco normativo que fue invocado oportunamente en el proceso, para sostener las mismas pretensiones de anulación de la liquidación, aunque fuera con argumentos jurídicos no exactamente coincidentes con los que sustentan la declaración de inconstitucionalidad. Es, en definitiva, un enfoque jurídico complementario de la argumentación sostenida en la instancia para la impugnación del mismo acto, sin alteración de la cuestión y pretensión suscitada y no una cuestión nueva.*
>
> *Por tanto, en el marco constitucional y legal referido, el cumplimiento de la función de fijar jurisprudencia que corresponde al Tribunal Supremo (art. 93.1 LJCA y art. 1.6 del Código Civil) y, correlativamente, la de enjuiciamiento para resolver sobre las pretensiones deducidas, exige verificar la incidencia y efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes sobre las que se ha establecer jurisprudencia y resolver las pretensiones, pues no en vano previene el referido art. 40. 2 en relación con el art. 38.1 de la LOTC que "[...] [l]as sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado [...]".* (Fundamento de Derecho Quinto).

Dicho lo anterior, el Alto Tribunal establece que, por encima que cualquier otra consideración interpretativa que pudiera plantear la STC 182/2021, lo cierto es que, limitándose al presente litigio, "...*es evidente que este caso no tiene cabida en ninguna de las situaciones que se declaran inmunes a la declaración de inconstitucionalidad, ya que estamos ante una liquidación que es impugnada en plazo* (...) *En definitiva, en este caso sí estamos ante una situación susceptible de ser resuelta con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021, ya que, como declara la propia sentencia, "[...] 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 [...]".*

Lo más relevante a nuestro juicio, es que en situaciones no consolidadas –como la ahora enjuiciada- dado que las liquidaciones no eran firmes por estar recurridas es la siguiente conclusión:

> "***Es por ello que debemos atenernos a la declaración de nulidad de la norma, y resolver sobre la inexigibilidad del tributo en cuestión, tamquam non esset, esto es, como si la Ley inconstitucional no hubiese existido nunca. No está de más añadir que la impugnación de la liquidación, en este caso, sí planteó tempestiva y oportunamente la inexistencia de hecho imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, por cuestionar precisamente tanto los elementos en que se basó la determinación de la base imponible, como la propia inexistencia de riqueza gravable, aun en los términos en que la Administración determinó la base imponible****".* (Fundamento de Derecho Quinto).

En conclusión, la decisión estimatoria del recurso contencioso-administrativo ha de mantenerse (aun en contra de la doctrina anterior del propio TS ya citada), con desestimación del recurso de casación "...***en aplicación de la doctrina sobre el principio de efecto útil del recurso de casación, que, en síntesis, impide que prospere éste cuando, pese a no ser conformes a***

Derecho los argumentos y razonamientos de la sentencia recurrida, bien en todo o en parte, ello no deba traducirse en el éxito de la pretensión estimatoria en casación, por ser ajustada a Derecho la decisión final *[SSTS de 1 de diciembre de 2020 (rec. cas. 3857/2019); de 21 de febrero de 2019 (rec. cas. 577/2016); y de 16 de enero de 2005 (rec. cas. 1721/2000)]".* (Fundamento de Derecho Sexto).

Finalmente, el Alto Tribunal considera que la decisión de anulación de la liquidación es ajustada a Derecho, *"...**pues la declarada inconstitucionalidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL impide, en palabras de la STC 182/2021 "[...] la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad [...]", lo que conlleva que deba ser mantenida la anulación de la liquidación tributaria impugnada, al resultar inaplicables, por ser nulos e inconstitucionales los referidos preceptos sobre determinación de la base imponible del IIVTNU***".* (Fundamento de Derecho Sexto).

Idéntica fundamentación se reproduce en la STS nº1103/2022 de fecha 27 de julio de 2022, Recurso nº3304/2019, (ECLI:ES:TS:2022:3188), en este caso con resultado inverso de estimación del recurso de casación interpuesto por un particular contra sentencia por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, recaída en el recurso de apelación la cual había confirmado una liquidación tributaria dentro de un expediente de derivación de responsabilidad tributaria. En un supuesto en el que además se deducía un incremento de valor del terreno absorbido totalmente por el importe de la deuda tributaria, el TS considera sin embargo que, al margen de cualquier otra consideración, *"...**la realidad es que esta cuestión ha quedado superada a día de hoy, como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 182/2021, de 26 de octubre, y carece de relevancia la doctrina jurisprudencial que pudiéramos fijar al respecto en el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Por consiguiente, la auténtica cuestión de interés casacional que debe ser examinada, es el alcance e incidencia en el caso sometido a enjuiciamiento de la STC 182/2021, de 26 de octubre..."**.* (Fundamento de Derecho Cuarto).

Con la misma fundamentación del pronunciamiento antes analizado (y al que nos remitimos en su integridad para evitar reiteraciones innecesarias), el Alto Tribunal tras reconocer que estamos ante una situación no consolidada en los términos de la SCT 182/2021 por haberse mantenida viva la acción revisora con anterioridad a la misma, acaba considerando que "*...los efectos de la declaración de responsabilidad subsidiaria, ex art. 43.1.c LGT que impugna el recurrente, la liquidación tributaria por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana cuya deuda tributaria es objeto de la derivación de responsabilidad, es inválida y carente de eficacia por la inconstitucionalidad de las normas legales de cobertura para efectuar la liquidación, y no puede servir de fundamento y presupuesto para la declaración de responsabilidad subsidiaria".*

En conclusión, el TS en ambas Sentencias considera no conforme a Derecho la deuda reclamada, en primer lugar y fundamental, por tratarse de una situación no consolidada a la que le es aplicable la STC, y en consecuencia ser inexigible el tributo en virtud de **la declaración de nulidad de la norma**, por considerar que no ha existido nunca.
Y como razón añadida a la anterior, se anula la deuda por considerar indiferente que el particular no hubiera alegado de forma expresa la inconstitucionalidad del método de cuantificación de la base imponible del IIVTNU y sólo la inexistencia de incremento del valor del terreno, ya que en realidad se acaba imponiendo la inconstitucionalidad de las normas legales de cobertura para efectuar la liquidación.

En este sentido, las SSTS de 23 de marzo de 2023 (Recursos nº2313/2021 y 4219/2021) y la STS de 28 de marzo de 2023 (Recurso nº4254/2021), tenían como cuestiones con interés casacional las siguientes:

-"Determinar si 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, de 26 de octubre , obliga en todo caso a la anulación de los actos administrativos que, no siendo firmes y consentidos, hayan declarado la sujeción al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de

naturaleza urbana, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica".

-"Determinar si 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, 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 de 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".

Pues bien, todas ellas resuelven en el mismo sentido de anulación de los actos liquidatorios y devolución de ingresos indebidos aplicando la STC 182/2021 a situaciones no consolidadas como la que nos ocupa, sin entrar a valorar en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica, es decir, al margen de que se haya probado o no la inexistencia de incremento de valor de los terrenos, habida cuenta de que:

"[...] En definitiva, en este caso sí estamos ante una situación susceptible de ser resuelta con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021 , ya que, como declara la propia sentencia, "[...] 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[...]". Es por ello que debemos atenernos a la declaración de nulidad de la norma, y resolver sobre la inexigibilidad del tributo en cuestión, tamquam non esset *, esto es, como si la Ley inconstitucional no hubiese existido nunca...".*

En definitiva y aplicando dicha novedosa doctrina al caso concreto que nos ocupa concurren las circunstancias de hecho para aplicar la fundamentación jurídica de las SSTS citadas, ya que, no sólo se trata de una situación no consolidada ni firme, primer condicionante para aplicar la STC 182/2021, sino que, además se planteó por el reclamante de forma tempestiva la inexistencia de hecho imponible al cuestionar precisamente, tanto los elementos en que se basó la determinación de la base imponible, como la propia inexistencia de riqueza gravable

Hemos de recordar, que con anterioridad a estos pronunciamientos del TS, ya habían recaído diversos pronunciamientos jurisdiccionales, destacando en primer lugar la STSJ de Castilla la Mancha de 15 de noviembre de 2021, Recurso 442/2019, que aplica la STC de 26-10-2021 en un supuesto incluso en el que, *"...no es que no haya prueba* ***sobre*** *la inexistencia del* ***incremento*** *del* ***valor*** *de los* ***terrenos****. Es que la hay de su* ***incremento*** *atendiendo a la presunción que se deriva de las propias escrituras y de la pericial que nos ofrece la demandante".*

Pero a pesar de existir y reconocerlo así el juzgador hecho imponible del tributo por existencia de incremento de valor del terreno acreditado por el propio Ayuntamiento demandado, el Tribunal es categórico en el sentido de que, a la vista de la STC nº182/2021 de 26 de octubre,

"A*sí pues, declarada la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las* ***Haciendas Locales*** *(aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo), relativos al método de cuantificación de la base imponible de la plusvalía municipal, la consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1 (La Ley 362/2004). Segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL, es, como se ha dicho: "(...) 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."*

En el mismo sentido cabe destacar la STJ de Cataluña nº5107/2021, de 22 de diciembre de 2021, Recurso nº2328/2021.

Por su parte, la STJ de Castilla y León nº1395/2021, de 16 de diciembre de 2021, Recurso nº426/2021, considera que:

“Así las cosas, el recurso de apelación ha de correr suerte desestimatoria ya que, incluso aunque admitiéramos la tesis del Ayuntamiento apelante de existencia de incremento de valor del terreno urbano de los dos locales transmitidos por la recurrente en julio de 2018, y que la cuota tributaria no ha agotado o superado la riqueza imponible -presupuesto fáctico de manifestación de riqueza del que parte la STC 182/2021 -, en todo caso el vacío normativo que la expulsión del ordenamiento jurídico de dichos preceptos provoca sobre la determinación de la base imponible impide la liquidación, comprobación y recaudación de este tributo local respecto de obligaciones tributarias que, como la que aquí nos ocupa al haber solicitado la demandante la rectificación de sus autoliquidaciones los días 15 y 16 de noviembre de 2018, no han sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme“.

Asimismo, se pronuncia la Sentencia de 25-11-2021 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 1 de Pontevedra aplica el nuevo criterio del Tribunal Constitucional respecto al impuesto de plusvalía. En la resolución, el magistrado considera "claros e indubitados" los efectos del fallo del Tribunal Constitucional del 26 de octubre sobre el tributo. Así, destaca que todas las liquidaciones del impuesto recurridas en plazo y anteriores al 10 de noviembre de 2021 deben declararse nulas de pleno derecho.
Además, subraya que esa nulidad se produce "con independencia y al margen de que entre las dos transmisiones del inmueble se haya producido un aumento o una disminución de su valor".
El juez destaca que, tal como ha concluido el Tribunal Constitucional, el sistema de determinación de la base imponible del tributo, regulado en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL), era, en su origen, "incorrecto e inconstitucional".

De la misma forma, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº2 de Jaén de 28 de diciembre, citando a la repetida sentencia del Constitucional, señala que los efectos de la misma “son claros e indubitados”.

Es decir, en palabras del Juzgador, “todas las liquidaciones del tributo por devengos anteriores al 10 de noviembre de 2021, impugnadas en plazo, deben declararse nulas de pleno derecho”. Entrando en el fondo del asunto, en su opinión, resulta indiferente que entre las dos transmisiones del inmueble se haya producido un aumento o una disminución de su valor. Así, tal y como ha concluido el máximo tribunal de garantías de nuestro país, “el sistema de determinación de la base imponible del tributo regulado en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, era en todo caso incorrecto, e inconstitucional ab origine”.

En el mismo sentido cabe citar las Sentencias del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº11 de Madrid de 10 de noviembre de 2021, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº25 de Madrid de 3 de diciembre de 2021, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo l n.º 2 de A Coruña de 09 de diciembre de 2021, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 15 de Madrid de 3 de diciembre de 2021 y la Sentencia nº210/2021 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº1 de Ourense de 26 de noviembre de 2021.
Ya más recientemente, los Tribunales Superiores de Justicia unánimemente aplican los efectos anulatorios de la STC 182/2021 a toda situación no consolidada en los términos fijados por la misma (tal y como sucede en el supuesto ahora enjuiciado), y con independencia de cualquier otra consideración.

Y así, la Sentencia del TSJ Madrid (Contencioso), sec. 9ª, de fecha 30 de marzo de 2022, nº 212/2022, rec. 1068/2021, ante una situación no consolidada considera que el pronunciamiento por STC 182/2021 da lugar indefectiblemente a la nulidad de los actos administrativos que se han dictado al amparo de las normas nulas:

“Estos pronunciamientos dejan vacía de contenido la regulación del tributo y arrastran la nulidad de los actos administrativos que se han dictado al amparo de las normas nulas, como son las liquidaciones del IIVTNU objeto de este proceso judicial. A ellas alcanzan los efectos transitorios que estableció el Tribunal Constitucional por no haberse decidido definitivamente su impugnación mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme”.

En la misma línea, debemos citar la Sentencia del TSJ Madrid (Contencioso), sec. 9ª, de fecha 23 de mayo de 2022, nº 336/2022, rec. 560/2021, en la que ante una situación no consolidada **y en la que el Ayuntamiento apelado había solicitado la suspensión del recurso, a la espera de sentencia del Tribunal Supremo en los recursos de casación 1338/2021, 2402/2021 y 4254/2021, siendo denegada, considera que:**

"...En este caso la liquidación está fundada en preceptos nulos de pleno derecho al haber sido declarados inconstitucionales, por lo que resulta afectada por idéntico vicio de nulidad. Por otro lado, aquella no ha devenido firme y consentida por la contribuyente, como prueba la interposición del presente recurso contencioso.

Se cumplen, así pues, las condiciones para que surta efecto la nulidad radical del acto tributario, vicio que esta Sala tendría que aplicar de oficio aun cuando no hubiera sido alegado por las partes. Por consiguiente, carece de sentido pronunciarnos sobre los concretos motivos en que se fundamenta la apelación.

En idénticos términos se reitera la Sentencia del TSJ de Madrid (Contencioso), sec. 9ª, de fecha 13 de julio de 2022, nº 495/2022, (rec. 41/2022), y la Sentencia del TSJ de Madrid (Contencioso), sec. 9ª, de fecha 13 de julio de 2022, nº 497/2022, (rec. 1021/2022).

Por otro lado, la Sentencia del TSJ Comunidad Valenciana (Contencioso), sec. 3ª, de fecha 04-de mayo de 2022, nº 433/2022, rec. 1/2022, considera irrelevante ante una situación no consolidada el resolver sobre cualquier otra cuestión planteada por el recurrente, siendo así de plena aplicación los efectos anulatorios de la STC182/2021:

"La parte apelante ha alegado la inconstitucionalidad de los citados arts. 107.1, 107.2 a) y 107.4, si bien interesa que nos pronunciemos también sobre sus otras alegaciones. Lo que carece de sentido alguno, y no sólo práctico, porque supondría la aplicación de una normativa que adolece de antijuridicidad máxima.
La parte apelante ha alegado la inconstitucionalidad de los citados arts. 107.1, 107.2 a) y 107.4, si bien interesa que nos pronunciemos también sobre sus otras alegaciones. ***Lo que carece de sentido alguno, y no sólo práctico, porque supondría la aplicación de una normativa que adolece de antijuridicidad máxima".***

Sin ánimo de exhaustividad y en el mismo sentido de confirmar la aplicación de la STC 182/2021 a toda situación no consolidada, aun con posterioridad a los Autos del Tribunal Supremo, debemos citar la Sentencia del TSJ Aragón (Contencioso), sec. 2ª, de fecha 01 de junio de 2022, nº 171/2022, (rec. 515/2020), y la TSJ Illes Balears (Contencioso), sec. 1ª, de fecha 06 de abril de 2022, nº 241/2022, (rec. 98/2021).

Por tanto, si la liquidación/autoliquidación ha sido recurrida antes de la sentencia y se encuentra pendiente de resolución después de la sentencia, dados los términos de la sentencia de nulidad del precepto y de expulsión del ordenamiento jurídico, aunque esta situación no sea alegada por el interesado, a nuestro juicio, tiene que ser aplicada de oficio por el Ayuntamiento y anularse la liquidación o rectificarse la autoliquidación, porque en el momento de resolver este recurso o reclamación, no existe precepto que ampare la liquidación practicada porque se ha expulsado del ordenamiento jurídico.

Asimismo, conviene señalar que el artículo 38.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional señala que, *"1. Las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado",* vinculación que afecta, no solamente a los órganos jurisdiccionales sino también a este Administración.

A este respecto cabe aludir a sucesivos pronunciamientos judiciales, (y en los que este Ayuntamiento fue parte demandada en dichos procedimientos), en los que, los órganos judiciales unánimemente consideran al margen de cualquier otra consideración aplicable la nulidad del método de cuantificación de la base imponible cuando estamos ante situaciones no firmes no consentidas que pudieran excluir la aplicación del contenido de la STC 182/2021.

Y así, la Sentencia nº545/2021 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº14 de Madrid de fecha 15 de diciembre de 2021, Procedimiento Abreviado nº39/2020, considera que *"...Pretender ignorar la Sentencia del tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021...incumpliría el principio constitucional de justicia como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico español".* En idéntico sentido, cabe mencionar la Sentencia nº160/2022 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº18 de Madrid de fecha 09 de mayo de 2022, Procedimiento Abreviado nº524/2021, así como la Sentencia nº430/2021 también del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº18 de Madrid de fecha 01 de diciembre de 2021, Procedimiento Abreviado nº103/2021.

Igualmente, la Sentencia nº146/2022 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº22 de Madrid de fecha 22 de marzo de 2022, Procedimiento Abreviado nº586/2021, también especifica que:

"La declaración del TC sobre el alcance de dicha sentencia, hace que su doctrina sea de aplicación al caso de autos, ya que la solicitud de rectificación y de devolución de ingresos indebidos deducida respecto de la autoliquidación originaria nunca fue denegada por resolución que quedase firme, lo que conduce a la estimación de presente recurso contencioso-administrativo".

En idéntico sentido se pronuncia la Sentencia nº18/2022 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº16 de Madrid de fecha 21 de enero de 2022, Procedimiento Abreviado nº70/2021.

Asimismo, en la Sentencia nº209/2022 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº27 de Madrid de fecha 23 de mayo de 2022, Procedimiento Abreviado nº162/2021, tras exponer el contenido de la STC 182/2021 concluye que:

"Trasladando lo anterior resulta que, en el presente caso, no procede analizar la existencia o inexistencia de incremento patrimonial, por lo que se anula el acto impugnado por no ser conforme a Derecho el acto recurrido....

Cabe reiterar que en todos los pronunciamientos citados este Ayuntamiento fue parte demandada en dichos procedimientos.

En conclusión, y al no estar ante una situación firme ni consentida por no estar resuelta de forma expresa en vía administrativa y económico-administrativa, y por tanto siendo susceptible de revisión con fundamento en dicha Sentencia, es por lo que procede la estimación de la presente reclamación al haberse practicado en base al método de cuantificación objetivo de la base imponible de los artículos que han sido declarados inconstitucionales, todo ello en los términos que figuran a continuación.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando de forma unipersonal, RESUELVE:**

ESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa** interpuesta por **DON ----** actuando en su propio nombre y representación**,** en el sentido de:

1.-) ANULAR la Resolución presunta del Titular del Órgano de Gestión Tributaria desestimatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por la transmisión de los inmuebles sitos en Pozuelo de Alarcón, al no reputarse conforme a derecho, en base a los motivos ya expuestos.

2.-) PROCEDER A LA DEVOLUCIÓN DE LAS CANTIDADES INGRESADAS correspondiente a la Autoliquidación por importe de 3.183,27 Euros y la autoliquidación por importe de 115,65 Euros, junto con el abono de los intereses de demora que, en su caso, pudieren corresponder.

(...)

- **Resolución nºPRESC IIVTNU 2023 06.**

  Fecha: 14 de abril de 2023

RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

(...)

I.-) Con fecha 21 de diciembre de 2021, se otorga escritura pública ante el notario D.----, por la que se procedió a ratificar y elevar a público el contrato privado de compraventa de diversas fincas suscrito, en noviembre de 1999, por la mercantiles A., como parte vendedora la entidad B como parte compradora.

II.-) Con fecha 25 de mayo de 2022 se presentó escrito en el que se señala que la transmisión en forma, título y modo se realizó en el año 2001. Se aporta copia de las hojas de los libros oficiales de contabilidad y de balance de cierre del año 2001 y de apertura del año 2002 de la sociedad B, que justifica que la transmisión se realizó en el ejercicio 2001. Además, se señala que, aunque no se ha cambiado la titularidad en Catastro, la sociedad B. ha cargado en su cuenta los recibos del IBI desde el año 2002

III.-) Con fecha de 2 de junio de 2022 y notificada con fecha 6 de junio de 2022, se dicta Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria por la que se desestima la anterior solicitud y se resuelve aprobar la propuesta de las siguientes liquidaciones provisionales en concepto de IIVTNU:

- Liquidación **por importe de 14.199,53 Euros**
- Liquidación **por importe de 14.199,53 Euros**
- Liquidación **por importe de 14.199,53 Euros**
- Liquidación **por importe de 14.341,83 Euros**

Dichos actos liquidatorios fueron abonados en fecha de 03-01-2023.

IV.-) Con fecha 8 de junio de 2022 se presenta por la entidad reclamante escrito de alegaciones contra la anterior notificación citada, las cuales son desestimadas en virtud de resolución dictada por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 26 de octubre de 2022.

V.-) Estimando no conforme a Derecho la mencionada resolución, con fecha 17 de diciembre de 2023, se interpone la presente reclamación económico-administrativa y solicitando la puesta de manifiesto del expediente para formular alegaciones.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria, de fecha 6 de mayo de 2013 resolutoria de las alegaciones presentadas por la reclamante contra el requerimiento de documentación antes referido.

A tal fin, el reclamante alega, en síntesis, prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación, ya que el *dies a quo* de cómputo de la misma ha de fijarse en el momento de la fecha del documento privado de transmisión de las fincas de fecha 2001 y no la fecha de elevación a público de dicho contrato mediante escritura pública de fecha 21 de diciembre de 2021.

A tal fin, alega que la presunción del artículo 1227 del Código Civil, sobre los efectos para terceros de la fecha de los documentos privados admite prueba en contrario, y para ello aporta como documentos acreditativos de la fecha de la transmisión en 2001, las hojas de los libros oficiales de contabilidad y de balance de cierre del año 2001 y de apertura del año 2002 de la sociedad B . Además, señala que, aunque no se ha cambiado la titularidad en Catastro, la sociedad B ha cargado en su cuenta bancaria los recibos del IBI desde el año 2002.

SEXTO.-) Con carácter preliminar debemos dejar sentado que el contenido y la parte dispositiva de la presente resolución ha de basarse en la valoración de la fundamentación de la reclamante, en todo caso, desestimada por la Administración en su resolución ahora impugnada, y siempre a la vista de la documentación obrante en el expediente administrativo. Todo ello con la necesaria integración en su caso de las presunciones tributarias admitidas en derecho para interpretar los medios de prueba de los que se intenta hacer valer la pretensión objeto de la reclamación.

Es por ello que este Tribunal sí entrará a juzgar la conformidad o no a derecho de la documentación que figura en el expediente a la luz de su valoración acudiendo incluso al método presuntivo antes citado.

Dicho lo anterior, debemos comenzar con el artículo 109.1 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 (TRLRHL) que establece que *"el impuesto se devenga:*

a) *Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión."*

La única cuestión a debatir en la presente reclamación es, pues, desde cuándo hay que entender transmitida la propiedad de acuerdo con lo dispuesto en el artículo transcrito, pues dicha fecha determinará el comienzo del plazo para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación a efectos del impuesto que nos ocupa, y por ende, el "dies a quo" del plazo de prescripción previsto en el artículo 66 de la LGT.

Habiéndose efectuado la transmisión en documento privado, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 1227 del Código Civil, según el cual:

"La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio.''

A este respecto, y como reproducción del anterior precepto, el artículo 18.2 a) de la Ordenanza Fiscal reguladora del IIVTNU establece, en consonancia con lo dispuesto en el artículo 1227 del Código Civil que *"(…), se considerará como fecha de la transmisión:*

En los actos o contratos entre vivos, la del otorgamiento del documento público y, cuando se trate de documentos privados, la de su incorporación o inscripción en un Registro Público o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio

Del precepto anterior se deprende que un documento privado da fe de su fecha desde el fallecimiento del firmante o la concurrencia de las demás circunstancias previstas en el mismo, ya que desde este momento goza de verosimilitud y se entiende que ha sido firmado con anterioridad al hecho que determina la fuerza ´´erga omnes´´ de su realidad.

Ya en la STS de 10 de octubre de 2000 (Recurso 5779/1999) el Ato Tribunal estableció que

"(...)lo que aquí importa es determinar la verdadera fecha "erga omnes" del contrato o documento privado de compraventa, para así concretar cuando se ha producido la transmisión de la posesión y la adquisición de la propiedad (según la teoría del título y el modo y de acuerdo con el clausulado del contrato) del inmueble objeto de la compraventa y determinar el momento del devengo del Impuesto, el ITP y AJD, y tal fecha, en el caso que se analiza (con abstracción de que la propia Diputación Foral ha declarado que la entrega de la vivienda -y, con ella, el devengo antes comentado- se materializó el 3 de octubre de 1983) tuvo lugar cuando tal documento fué presentado o entregado, por razón de su cargo, al pertinente funcionario".

(...) el artículo 1227 no hace la distinción comentada porque lo que pretende, exclusivamente, es dar carta de naturaleza a la fecha del contrato privado a partir de un momento que goce de verosimilitud por mor de la intervención de un organismo público, cualquiera que éste sea, que de fe, con su presencia, de que tal documento ha sido firmado o suscrito con anterioridad al hecho ex post facto que determina la fuerza erga omnes de su realidad y de la fecha inicial de su perfección y extensión"

Y en la STS de 26 de abril de 2005 (Recurso 314/2000) el mismo TS consideró que:

"No cabe duda que este cómputo de los plazos tiende a garantizar la seguridad en el tráfico, mediante el fomento de la documentación pública, y evitar el fraude fiscal a través de transmisiones formalizadas en documentos privados, donde es fácil, por su propia privacidad, predatar la fecha, y de ahí que se desplace el inicio del cómputo al momento en que el documento abandona la clandestinidad y la Administración puede tener conocimiento de su existencia.

Sin embargo, no cabe una interpretación que excluya otros medios de prueba, pues lo realmente importante es determinar si la reinversión se produce dentro de los plazos establecidos, lo que deberá probarse, debiendo estarse, para determinar la fecha en que debe entenderse efectuada la reinversión, a las reglas sobre transmisión de la propiedad previstas en el Código Civil, artículos 609 y 1095".

Dicho lo anterior, es momento de analizar a continuación la doctrina administrativa y jurisprudencial trasladada al ámbito tributario en torno a la posibilidad de acreditación de la fecha de la transmisión efectiva de la titularidad de los inmuebles por documento privado a efectos de la realización del hecho imponible del IIVTNU, ya que la controversia gira en torno a la admisión o no de otros elementos de prueba que destruyan la presunción del artículo 1227 del CC.

OCTAVO.-) VALORACIÓN DE LA PRESENTACIÓN DE DOCUMENTOS PRIVADOS ANTE FUNCIONARIOS PÚBLICOS A FIN DE FIJAR LA FECHA DEL COMIENZO DE SUS EFECTOS EN AMBITO TRIBUTARIO.

Es doctrina jurisprudencial consolidada que la fecha que conste en un documento privado es eficaz como fecha de inicio para el cómputo de la prescripción, ya no sólo cuando concurra cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1227 del Código Civil (como ocurre en el caso que nos ocupa), sino, incluso, cuando se acredite, por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, que la transmisión tuvo lugar en la referida fecha del documento privado; prueba que es eficaz "erga omnes" siempre que así se derive de los medios de prueba valorados en su conjunto.

A.-) Así pues, procede comenzar el repaso jurisprudencial en la materia del Alto Tribunal, por otra parte, pacífico en la actualidad, y así, la jurisprudencia del Tribunal Supremo fijada en la Sentencia de 5 de diciembre de 1998 (RJ 1998,9489) y reiterada en la de 10 de octubre de 2000 (RU 2000,9074). Podemos establecer los siguientes supuestos:

-Regla general: Documentos privados con indicación de su fecha. Sea cual sea ésta, se considerará como tal, a efectos tributarios, la del día de su presentación.

4 -Primera excepción: Documentos privados en los que se ha producido -antes de la presentación en la oficina tributaria- su incorporación o inscripción a un registro público, la muerte de cualquiera de los que lo firmaron o su entrega a un funcionario público por razón de su oficio: prevalece la fecha de la incorporación, registro, muerte o entrega.

-Segunda excepción: Documentos privados (contenidos en la primera excepción) en los que se demuestra, por cualquier medio de prueba admisible en Derecho, que fueron otorgados con anterioridad a la fecha resultante de la incorporación, registro, fallecimiento o entrega: prevalece la fecha real del otorgamiento, en contra de la derivada de la que hemos denominado primera excepción, prevalencia que únicamente no se tendrá en cuenta en lo relativo a la prescripción del derecho de la Administración para practicar la liquidación (que se seguirá rigiendo conforme a la primera excepción).

En este sentido, la STS de 3 de noviembre de 2010 (RJ 2010/7886), que analiza la interpretación del art. 1227 CC, en el sentido de que no debía haberse tomado en consideración la fecha de la escritura pública de venta otorgada ante la existencia de documentos privados y otras pruebas que permitían deducir que la venta se realizó en fecha anterior. Dicho de otro modo y como ya hemos indicado con anterioridad, ya no sólo cuando concurra cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1227 del Código Civil (como ocurre en el caso que nos ocupa), sino, incluso, cuando se acredite, por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, que la transmisión tuvo lugar en la referida fecha del documento privado.

De esta forma, el efecto contra terceros de los documentos privados, conforme al artículo 1227 del Código Civil, debe de interpretarse conforme al criterio establecido en la STS de 3 de noviembre de 2010, recurso de casación para unificación de doctrina núm. 234/2006, seguida por la STS de 13 de enero de 2011, recurso de casación núm. 2207/2007, que a la vista de la doctrina constitucional y la del propio Tribunal Supremo, concluya en que "... el artículo 1227 del Código Civil es una presunción iuris tantum de que la fecha del documento privado es la que resulta de los hechos indicados pero que admite prueba en contrario, que si es suficiente, plena y convincente, puede demostrar que la fecha fue la que figura en el documento u otra distinta."

Y así después de reconocer el Alto Tribunal que:

"…Ciertamente, como ya señaló esta Sala, en su sentencia de 27 de Diciembre de 1990, (…) No cabe duda que este cómputo de los plazos tiende a garantizar la seguridad en el tráfico, mediante el fomento de la documentación pública, y evitar el fraude fiscal a través de transmisiones formalizadas en documentos privados, donde es fácil, por su propia privacidad, predatar la fecha, y de ahí que se desplace el inicio del cómputo al momento en que el documento abandona la clandestinidad y la Administración puede tener conocimiento de su existencia.
Sin embargo, no cabe una interpretación que excluya otros medios de prueba, pues lo realmente importante es determinar si la reinversión se produce dentro de los plazos establecidos, lo que deberá probarse, debiendo estarse, para determinar la fecha en que debe entenderse efectuada la reinversión, a las reglas sobre transmisión de la propiedad previstas en el Código Civil, artículos 609 y 1095.
(…) Resulta interesante recordar el cambio de orientación producido en la jurisprudencia recientemente, admitiendo la prueba de la fecha de un documento privado, a efectos de la prescripción, por medios distintos a los contemplados en el art. 1227 del CC. Así la sentencia de 24 de Julio de 1999, que se basa en pronunciamientos del Tribunal Constitucional - sentencias 25/1996, de 13 de Febrero, y 189/1996, de 25 de Noviembre ,donde se interconexiona la indefensión contemplada en el art. 24.1 de la Constitución con el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa,- establece que el derecho a la prueba impide cualquier reducción que no venga impuesta de manera clara y tajante por la propia ley, de manera que las presunciones "iuris et de iure" y con mayor razón las "fictio legis" deben quedar claramente establecidas en precepto legal que, de manera indubitada, excluya o prohíba la prueba en contrario."

Esta doctrina se reitera en la sentencia de 24 de junio de 2005, recurso de casación 5112/2000, sin que la posterior de 15 de enero de 2009, rec. cas. 7939/2004, que parece mantener un criterio distinto, pueda tomarse en consideración, ya que no cita a las anteriores que se han reflejado

B.-) Dicho lo anterior, y siendo la cuestión nuclear la relativa a la acreditación de la fecha efectiva de la transmisión por documento privado, hemos de remitirnos a la doctrina también consolidada, proveniente del ámbito civil sobre los medios de acreditación de la traslación de la propiedad de un inmueble.

Y así, en este punto, la sentencia del TS de 3 de julio de 2001, dispone que *"(....), para que el contrato de compraventa inmobiliaria, de naturaleza consensual, genere, en el devenir de su plena consumación, la transmisión de la propiedad de lo vendido, se requiere la plasmación de un mecanismo instrumental complementario de tradición, nuestro ordenamiento jurídico exige, con base en los ya citados arts . 609, 1095 y 1462 CC , que, además del negocio jurídico, contrato o «título» en que se materialice el acuerdo de voluntades de vender y comprar (cuya inicial libertad de forma viene modulada, a los efectos de la gestión del Impuesto de autos, según se ha razonado, por la exigencia de que tal acuerdo aparezca expresado en un documento debidamente autenticado, sea público o privado), concurra la tradición, «traditio» o «modo», o sea, la «puesta de la cosa vendida en poder y posesión del comprador», en cualquiera de las modalidades previstas en los arts . 1462 a 1464 del citado Texto".*

El sistema articulado por la Ley consiste en entender que los documentos privados sólo producen efectos entre las partes contratantes, no despliegan, pues, su eficacia frente a terceros. Sin embargo, la fecha del documento privado será oponible frente a terceros cuando se produzca alguna de las circunstancias recogidas a tal efecto en el art . 1227 CC , es decir, desde la fecha en la que el documento haya sido entregado a un funcionario público por razón de su oficio, desde la fecha en que el documento haya sido incorporado a un registro público o desde la fecha de la muerte de cualquiera de los firmantes.

De todas maneras, hay que decir que el hecho de que el documento privado no ofrezca dudas acerca de su autenticidad o que su fecha esté plenamente constatada porque se han dado uno de los supuestos del artículo 1227, no le atribuye efecto real.

Así, el TS en Sentencia de 9 de diciembre de 1996, dispone que independientemente de esa publicidad o eficacia de la fecha del documento privado frente a terceros, se requiere, asimismo, para poder entender materializada la transmisión del inmueble y, con ella, consumado el devengo de la plusvalía que ese "título" constituido por el documento privado (con efectos *"erga omnes",* por haberse dado uno de los tres supuestos previstos en el art . 1227 CC) se complete, formalmente o en la práctica, con un "modo" o mecanismo de entrega o tradición, que permita entender atribuida al adquirente la propiedad del inmueble.

Por su parte, en el ámbito puramente civil, y sobre la cuestión relativa a la entrega de la cosa, existe también una doctrina jurisprudencial consolidada y así, la STS, Sala Primera de 10/05/2004 explica "Los artículos 609 y 1.095 del Código Civil proclaman la necesidad del modo o traditio para provocar, con causa en el contrato, la mutación jurídica real, esto es, para hacer dueño a quien compra una cosa mediante contrato celebrado con quien lo es.
Los artículos 1.462.1 y 1.463 del mismo Código (por cierto, el último respecto de los bienes muebles) regulan el cumplimiento de la obligación principal del vendedor, mediante la entrega de la posesión de la cosa con ánimo en el que la da y del que la recibe de transmitir y adquirir, respectivamente, la propiedad.

Esa transmisión posesoria puede ser real (poniendo la cosa en poder y posesión del comprador) o ficticia, esto es, por otros medios espiritualistas pero jurídicamente equivalentes, con una validez que ha sido destacada, entre otras muchas, por la mencionada Sentencia de 20 de octubre de 1.989(...) este segundo requisito, constitutivo o consumador de la transmisión dominical, se entiende cumplido no solo cuando se produce una entrega física o material de la cosa -tradición real-, sino también, a virtud del progresivo proceso de espiritualización experimentado por las formas de tradición (...)."

La doctrina jurisprudencial, reiterada y pacífica, viene declarando que el documento privado no es por si solo suficiente para producir la transmisión del dominio (SS., entre otras, 28 de abril de 1.997, 21 de marzo, 18 de mayo y 14 de julio de 1.998, 20 de febrero de 1.999) de tal modo que, cuando medie documento privado, para que se considere producida la adquisición dominical es

preciso acreditar que concurre alguna de las modalidades de entrega (SS. 25 de octubre de 1.924; 14 de junio de 1.966; 16 de febrero de 1.970; 10 de mayo de 1.994; 18 de julio, 24 de octubre y 14 de noviembre de 1.997, 18 de abril de 2.000, 20 de junio de 2.002)." (TS 1ª 20-7-04).

En definitiva, siendo compatible como mantiene el TS, la no atribución de efectos de un documento privado con anterioridad a la de los acontecimientos que se indican en el artículo 1227 del CC, (desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio), con la posibilidad de acreditar la efectiva transmisión de la propiedad de la forma prevista en la normativa civil a través de elementos probatorios, es momento ahora de analizar la procedencia de la documentación aportada para acreditar dichos extremos, a efectos de considerar la fecha de transmisión de los inmuebles a efectos del devengo del IIVTNU.

NOVENO.-) En el supuesto que ahora nos ocupa, se procede a la valoración de la prueba en su conjunto reseñada por la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo expuesta, a la que se añade el juego de las presunciones que a continuación se analizarán.

Tal y como hemos comprobado en la doctrina del Tribunal Supremo, el espíritu, finalidad y oportunidad del artículo 1227 del Código Civil es que, la necesidad de evitar el fraude fiscal a través de transmisiones formalizadas en documentos privados, y evitar que la Administración puede tener conocimiento de su existencia, sea perfectamente compatible con una interpretación del precepto más cercana a la "interconexión" y máxima garantía del derecho a la defensa con el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes que acreditan la existencia veraz del documento y de su fecha.

Por otra parte, la STSJ de Madrid de 11-01-2023 (Recurso nº404/2020) considera que:

"... el artículo 105 de la LGT dispone que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, carga que se entiende cumplida si se designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la administración tributaria, según el párrafo segundo del citado precepto (...) Por su parte, la STS de 28 de abril de 2001 determina que si la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello la legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 105 de la LGT se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

(...) "De esta forma, la valoración de la fuerza probatoria de un documento privado debe llevarse al amparo de lo que dispone el artículo 1227 CC para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario; y, desde luego, la inactividad de la parte recurrente en cuanto a acreditar los hechos que son cuestionados en el procedimiento, sólo a ella puede perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 3/1984, de 20 de enero".

Ahora bien, dichas pruebas han de acreditar de forma fehaciente y de forma indubitada el hecho pretendido de la efectiva traslación del dominio en fecha de 2001 a fin de poder destruir la presunción del artículo 1227 CC.

Pues bien, jugando con la presunción del artículo 1227 CC y con la pretendida carga probatoria de los documentos aportados que obran en el expediente, este Tribunal considera que no se ha conseguido por la reclamante desvirtuar dicha presunción de que los efectos del documento privado respecto a terceros (en este caso respecto a este Ayuntamiento) solo pueden producirse tras su incorporación o inscripción en un registro o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio. Y esto solo se ha producido tras la elevación a público del contrato de compraventa de fecha 21-12-2021 momento a partir del cual, y no antes,

se ha procedido al cambio de titularidad en Catastro de los inmuebles, como tal registro público al que se refiere el meritado artículo 1227 del CC.

Vayamos por partes.

A) Sobre la información de balances y contabilidad presentada ante el Registro Mercantil correspondiente al año 2002 de la entidad compradora, tanto de la aplicación del artículo 1227 CC, como de la valoración de la prueba aportada, no se considera por este Tribunal que dicha prueba acredite la fecha de transmisión en 2001 y que desvirtúe la presunción del precepto citado. Nos explicamos:

-Por un lado, y sobre la carga probatoria pretendida por la reclamante del documento aportado no figura dato alguno que permita deducir el hecho que pretende la reclamante, es decir, la efectiva traslación del dominio de los inmuebles en 2001. Aparece en el balance de sumas y saldos unos apuntes sobre construcciones en curso que no permiten anudar dos hechos esenciales que deben ser probados por la reclamante a fin de pretender desvirtuar la presunción del artículo 1227 CC: - que corresponden a una efectiva transmisión de titularidad de unos inmuebles determinados que deben ser los que son objeto de la IIVTNU, y que dicha transmisión se hizo efectiva con título y modo en 2001. Ni siquiera es posible colegir de dichos datos del balance a que inmuebles se refieren ese apunte de construcciones en curso.

Además, no figura, entre los documentos aportados ninguna declaración fiscal sobre los impuestos que gravaron la transmisión, en concreto el IVA, del que se dice que ascendió a 126.212,56 Euros. Tampoco del balance aportado se permite colegir indubitadamente apunte alguno sobre la tributación que correspondió a la transmisión de dichos inmuebles. Por lo demás, tampoco figuran declaraciones fiscales de cualquier impuesto o tributo en el que se vea reflejado dichos inmuebles presuntamente adquiridos en 2021 en el activo de la entidad adquirente.

Tampoco figura ni se aporta, porque así se reconoce en la propia escritura de fecha 21-12-2021 de elevación a público del documento privado de la compraventa, los justificantes del pago de cada una de las cantidades por los inmuebles transmitidos expresándose literalmente “que no se tiene disponibles los resguardos físicos de las mismas por razón del tiempo transcurrido”.
A mayor abundamiento, y respecto a dichos pagos, se manifiesta en dicha escritura que fueron realizados en distintas fechas, desde 1999 hasta incluso en 2003, por lo que no es posible deducir el reflejo de dichos pagos en el balance de sumas y saldos referidos exclusivamente al año 2002.

Por otro lado, tampoco y desde la aplicación de la dicción del artículo 1227 del CC cabe aceptar que la presentación de las cuentas **d**e la mercantil adquirente o su incorporación al Registro Mercantil, más bien el extracto del balance de sumas y saldos aludido anteriormente, no equivale a su presentación ante funcionario o Registro público**.**

Debemos hacernos eco en este punto, por su íntima conexión con el tipo de documento aportado a efectos de la aplicación del artículo 1227 CC, de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de fecha 14 de mayo de 2019 (recurso n.º 524/2016), citada en la resolución impugnada. Y así, a la hora de valorar la mera consignación de datos en un balance o en las hojas de los libros oficiales de contabilidad o su incorporación al Registro Mercantil, se llega a la conclusión de que dicha documentación no equivale ni a la entrega a un funcionario público ni a la presentación ante una Administración Pública del contrato privado, todo ello en los siguientes términos:

“Y el artículo 1227 del Código Civil establece que "la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio". Así las cosas, el documento de 1995 no consta que fuera presentado en ningún momento ante la Administración, y no fue hasta el año 2012 cuando se tuvo conocimiento de la operación por la que se giró la liquidación.
La referencia a la operación que se supone documentada en el contrato de 1995 en las cuentas de la mercantil no supone que el documento se hubiera incorporado o inscrito en un registro

público, puesto que el documento privado de 1995 no fue presentado en el Registro, ni ante un funcionario público por razón de su oficio.
De tal forma que ante la falta de oponibilidad a terceros de ese documento de 1995, la fecha del devengo que debe tenerse en cuenta es la de la escritura pública de 2012.

Hay que añadir que no se ha dado ninguno de los supuestos previsto en el artículo 1227 del Código Civil, pues no cabe admitir la alegación sobre que la incorporación de la información de la compraventa al Registro Mercantil equivalga a la entrega a un funcionario público del documento, pues lo determinante es la entrega del contrato privado, y no consta que el documento de 1995 fuera entregado o presentado ante ninguna Administración Pública. La simple referencia a datos en un balance o memoria no significa entrega del contrato privado y no es prueba de la existencia del contrato en 1995".

Por tanto, ya sea aceptando la posibilidad de probanza de los documentos aportados a efectos de desvirtuar la presunción del artículo 1227 CC, con el resultado denegatorio antes citado, como desde el punto de vista de la posible inserción de dichos documentos en el supuesto de incorporación del documento privado a un registro público o la entrega a un funcionario público, este Tribunal no considera que dichos documentos puedan tener la carga probatoria pretendida por la reclamante a efectos, tanto de acreditar la fecha de la efectiva traslación del dominio de las fincas objeto de la transmisión como para considerarlos dentro de alguno de los supuestos del meritado artículo 1227 CC para que el documento privado pudiera tener efectos frente a esta Administración en la fecha pretendida por la reclamante.

B) Sobre los Recibos de IBI abonados por la sociedad B **según los extractos bancarios aportados, y sobre la pretendida acreditación de la efectiva traslación del dominio en 2001, hay que advertir en primer lugar que el artículo 33.1 del RGR, dispone que "***Puede efectuar el pago, en periodo voluntario o periodo ejecutivo, cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el obligado al pago*".

Si aceptamos la posibilidad de analizar la carga probatoria de dicho documento como excepción a la aplicación literal de las circunstancias taxativas incluidas en el artículo 1227 del CC, debemos concluir con la escasa fuerza probatoria de que el pago de una deuda tributaria a nombre de quien figura en los registros públicos como deudor, pueda llegar a acreditar la efectiva traslación del dominio en la fecha de un documento privado, no sólo por la posibilidad ya apuntada de admisión del pago de una deuda tributaria por cualquier persona sin que ello le atribuya la titularidad del inmueble exaccionado, sino por la ausencia de aportación de cualesquiera otros elementos aceptados por la normativa y la Jurisprudencia (de raiz civilista) con mayor fuerza probatoria de la fecha de la efectiva traslación del dominio, como eremos en el siguiente apartado de la presente resolución.

Junto a ello, y ahora ya en aplicación del artículo 1227 CC la realidad es que resulta que en el Padrón Catastro que configura los elementos esenciales para girar los recibos de IBI, entre ellos la titularidad catastral, no figura el cambio de titularidad sino hasta 2021, por lo que los recibos abonados siguen figurando a nombre de la ahora reclamante

De esta forma la Sentencia nº4478/2022 del TSJ Cataluña de fecha 15 de diciembre de 2022 (Recurso: 1533/2021) es clara en los siguientes términos:

"En este sentido, el artículo 1.227 del Código Civil establece lo siguiente: La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de LU cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio.

De acuerdo con lo anterior, para que se hubiera producido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar o a exigir el pago de la deuda tributaria debería haber concurrido alguna de las tres causas señaladas: se hubiera inscrito o incorporado en un registro público se hubiera entregado a un funcionario público por razón de su oficio hubiera acaecido la muerte de alguno de los firmantes Cabe recordar a estos efectos a quién corresponde la carga de la prueba de acuerdo con el artículo 105 de la LGT, según el cual "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

CUARTO.- En cuanto a las pruebas aportadas por los reclamantes, se trata principalmente de diversas órdenes de transferencias bancarias ordenadas por los compradores a favor del vendedor hasta alcanzar el importe de la compraventa, siendo la primera de ellas de fecha 5 de abril de 2006. Igualmente, aportan diversos recibos emitidos por el Ayuntamiento de -----por los servicios de alcantarillado, basura y por el servicio municipal de aguas, donde en todos ellos consta como titular de los servicios.

Consideran que queda probado que la compraventa se otorgó el 5 de abril de 2006, y alegan que el artículo 1.227 del Código Civil constituye una presunción iuris tantum, por lo que puede probarse que se ha otorgado un documento privado mediante otros medios de prueba que no sean los estipulados en el citado artículo.

No obstante, lo que se está poniendo en duda no es la fecha del contrato privado, sino sus efectos frente a terceros (en este caso, la Agencia Tributaria de Catalunya). Por ello, la aportación de las órdenes de transferencias bancarias de 2006 y los recibos del Ayuntamiento de ----no generan efectos frente a terceros, ya que no pueden encuadrase en ninguno de los 3 supuestos previstos en el citado artículo 1.227 del Código Civil (esto es, no acreditan que el contrato se haya inscrito o incorporado en un registro público, que se hubiera entregado a un funcionario público por razón de su oficio ni que se haya producido la muerte de ninguno de los firmantes del contrato privado).

En cuanto a los medios de prueba necesarios, en la sentencia 1049/2011 del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares se concluye que los únicos medios de prueba son los previstos en el artículo 1.227 del Código Civil: En la medida en que la parte demandante no acredita que antes de la presentación de la escritura pública para su liquidación se hubiese presentado antes el contrato privado o se hubiese incorporado éste a un Registro Público, o se produjese el fallecimiento de uno de los otorgantes o la entrega del mismo a funcionario público por razón de su oficio, debe concluirse que no se inició el cómputo de la prescripción en los términos que propone el recurrente ya que debe repetirse una vez que, por ficción legal, el cómputo no se inicia desde la fecha del contrato sino desde que se produzca alguno de los supuestos descritos".

Lo anterior debe completarse con la referencia realizada en la resolución impugnada a la doctrina de la Dirección General de Tributos, siendo paradigmática la Consulta Vinculante V 1241-13 de 12 de abril, que en un asunto con íntima conexión al que ahora nos ocupa, considera que:

"2. A los efectos de prescripción, en los documentos que deban presentarse a liquidación, se presumirá que la fecha de los privados es la de su presentación, a menos que con anterioridad concurra cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil, en cuyo caso se computará la fecha de la incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega, respectivamente. En los contratos no reflejados documentalmente, se presumirá, a iguales efectos, que su fecha es la del día en que los interesados den cumplimiento a lo prevenido en el artículo 51.
3. La fecha del documento privado que prevalezca a efectos de prescripción, conforme a lo dispuesto en este apartado, determinará el régimen jurídico aplicable a la liquidación que proceda por el acto o contrato incorporado al mismo.".
Por otro lado el artículo 1.227 del Código Civil dispone que "La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio.".
La inclusión del inmueble en el Catastro, registro básico en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sí puede entenderse como una de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil para considerar fehaciente la fecha de un documento privado respecto de terceros y la fecha a partir de la cual puede empezar a contarse el plazo de cuatro años establecido en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
Por lo tanto, si el consultante fuera titular catastral de la parte adquirida en el año 1986 y hubiera transcurrido el plazo establecido en el artículo 66 de la Ley General Tributaria, deberá entenderse prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación".

A sensu contrario, debemos colegir que en nuestro caso dicha inclusión en el Catastro como Registro Público no se realiza hasta 2021, efectiva fecha de la modificación de la titularidad catastral de las fincas, de su incorporación a un registro público y entrega a funcionario por razón de su oficio, momento a partir del cual tendrá efectos ante la Administración Tributaria Municipal a efectos de fijar el devengo del IIVTNU en los términos del artículo 109 del TRLRHL.

Por último, igual suerte desestimatoria de fuerza probatoria debe tener la aportación de la copia del contrato de prestación de servicios de seguridad, teniendo en cuenta que de dicho contrato firmado el 01 de septiembre de 2005 y con mención solamente a una de las cuatro referidas fincas no cabe colegir la atribución de efectos frente a terceros de un documento privado del año 2001 referente además a cuatro inmuebles. Y además, sin que dicho documento se incluya en alguna de las circunstancias relacionadas en el artículo 1227 del CC.

C.-) A todo lo anterior se une que no consta en el expediente ningún documento probatorio aportado a instancias de la reclamante que acredite actos posesorios o de disposición de los inmuebles por parte de la adquirente (más allá de los pagos de los recibos que hasta 2021 inclusive venían a nombre de la ahora reclamante), siguiendo la doctrina civilista expuesta sobre el título y el modo que permitieran a este Tribunal deducir los plenos efectos traslativos del dominio desde el año 2001 a fin de considerar el devengo del impuesto en dicho ejercicio, y no en el de la elevación a escritura pública en 2021 del contrato privado.

Como hemos apuntado, el Derecho español, según el TS y opinión mayoritaria de la doctrina, recoge la teoría del título y el modo, de tal manera que *"la constancia de un contrato de compraventa en documento privado no transfiere por sí sola el dominio si no se acredita la tradición de la cosa vendida"* (Sentencia de 27 de abril de 1983). Es decir, la suscripción de contrato privado de compraventa no comporta, por sí mismo, la adquisición de la cosa, para transferir el dominio será necesario, además, que se produzca la tradición o entrega de la cosa vendida, con independencia de las posibles obligaciones futuras o aplazadas. La tradición puede realizarse de múltiples formas, entre las que pueden citarse, para los bienes inmuebles, la puesta en poder y posesión de la cosa, la entrega de las llaves o de los títulos de pertenencia o el otorgamiento de escritura pública.

En definitiva, la fecha de adquisición de la vivienda coincidirá con la del contrato privado de compraventa siempre que junto a éste se haga entrega de la misma. La acreditación deberá probarse por cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho, según dispone el art. 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ante los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria a quienes corresponderá valorarla, en el desempeño de sus funciones de comprobación e investigación, determinando la realidad de las pruebas que, a requerimiento de los mismos, se aporten. En ausencia de prueba, se tomará, en cualquier caso, la fecha de la escritura pública.

Pues bien el TS en la Sentencia del TS de 15 de enero de 2002, exige "*...actos notorios o de presunto reconocimiento implícito de tal* ***efecto*** *que, en su calidad complementaria de "modo", fueran realizados por los vendedores y, especialmente, por la compradora".* Es decir, *"la necesaria plasmación de tales hechos o actos determinantes de la constancia de la "traditio" o del "modo" adquisitivo del dominio del inmueble"*

En los supuestos, como el que ahora nos ocupa, sigue diciendo el Tribunal Supremo que es preciso que "*...la adquirente realice actos propios reveladores de su cualidad de dueño del suelo y determinantes, con plena evidencia erga omnes, de la consumación de la traditio de la parcela adquirida.".*

O como dice la DGT en Consulta nº V51/2011 de 17 Enero 2011, que en un caso como el que nos ocupa de acreditación de la fecha de la transmisión a efectos del devengo del IIVTNU, considera que "*En caso de que la transmisión se haya formalizado en documento privado deberá probarse la fecha en que el bien se ponga en poder y posesión del adquiriente. A estos efectos, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 1.227 del Código Civil, antes señalado".* En la misma línea se pronuncia dicho órgano consultivo también respecto al IIVTNU en la Consulta nº V2581-19 de 19 Septiembre 2019.

Nada de todo ello figura acreditado en el expediente, lo que permite concluir la falta de documento probatorio aportado a instancias de la reclamante que acredite actos posesorios o de disposición de los inmuebles por parte de la adquirente. Por lo que la ausencia de fuerza probatoria de los documentos aportados no consigue desvirtuar la plena vigencia en el caso ahora enjuiciado de la presunción del artículo 1227 del CC, en el sentido de considerar devengado el IIVTNU en la fecha en que el documento privado se incorporó o inscribió en un registro público, o desde el día en que se entregó a un funcionario público por razón de su oficio, todo ello a partir de la elevación a público mediante escritura de 21-12-2021. Razón por la cual no puede, por consiguiente, considerarse la prescripción alegada por la reclamante.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, reunido en Sala y en Única Instancia, RESUELVE:**

DESESTIMAR la presente Reclamación Económico (P. General), interpuesta por **Doña ----** actuando en nombre y representación de la entidad mercantil----, en el sentido de **CONFIRMAR** el acto impugnado, esto es, la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria, de fecha 26 de octubre de 2022, recaída en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en relación con la transmisión mediante de las parcelas sitas en el término municipal de Pozuelo de Alarcón, por considerar no prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

(….)

- **Resolución nºINSP SANC IIVTNU 2022 02.**

  Fecha: 27 de septiembre de 2022.

  RESOLUCION:

(…)

ANTECEDENTES DE HECHO

(…)

I.-) Con fecha de 25 de octubre de 2019 se transmitió una mitad indivisa de la finca urbana sita la C/ Tramontana nº 19 4º B, así como de la plaza de aparcamiento señalada con el número 354 en este término municipal, tras el fallecimiento de Dª. María Pilar Olcina Gutiérrez.
Asimismo, ambos inmuebles fueron adquiridos por D. Ricardo Gago D´Ocon y la causante, con carácter ganancial, por adjudicación en virtud de escritura otorgada en Madrid ante D. José María Regidor Cano, el 10 de febrero de 1994, según consta en la inscripción 1ª, del Tomo 667, Libro 660, folio 4 de la finca 33.010 del Registro de la Propiedad nº 2 de Pozuelo de Alarcón, y sin que constara en este Ayuntamiento la presentación de la Autoliquidación correspondiente al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) en el plazo legal y reglamentariamente establecido.

II.-) Con fecha 30 de noviembre de 2020 mediante comunicación efectuada al Obligado Tributario, se iniciaron actuaciones de comprobación limitada por el IIVTNU (Expediente **IVT 88/20 CF)**, por la transmisión de una mitad indivisa de los inmuebles antes citados, notificándole

en el mismo documento propuesta de liquidación provisional, con el objeto de regularizar su situación tributaria por dicho tributo.
En dicha comunicación se informó que el período a que se extiende esta comprobación era al ejercicio 2019, siendo notificada el interesado en fecha de 04 de diciembre de 2020.

III.-) Don Ricardo Gago D´Ocón presentó escrito de alegaciones en fecha de 16 de diciembre de 2020**,** en el que solicitaba la emisión de una nueva liquidación en base a:

-Que no aparecía aplicada la bonificación establecida en el artículo 5, apartado 3, de la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos.
-Que entendía que existía un error manifiesto en la determinación de la plusvalía gravada, ya que el método de cálculo no está determinando la plusvalía en el momento de la transmisión sino que está sometiendo a gravamen la transmisión futura, y por tanto la liquidación no es correcta.
-Que el Ayuntamiento está gravando un incremento del valor futuro desde el momento presente, en lugar de un incremento de valor actual desde el momento de la previa adquisición y que la Ley no fija expresamente que la operación matemática para calcular la plusvalía, fuera la multiplicación.

IV.-) Con fecha de 14 de enero de 2021 se dicta Resolución por el titular del órgano de gestión tributaria recaída en el Expediente nºUVT 88/2020 CF finalizando el procedimiento de comprobación limitada incoado y por la que se procedía a aprobar unas **liquidaciones provisionales** a nombre de **HEREDEROS DE Dª. MARIA PILAR OLCINA GUTIERREZ**, representante D. RICARDO GAGO D´OCON, por importe total de **7.225,94 €,** en relación con el hecho imponible derivado del IIVTNU por la transmisión de los inmuebles citados.

V.-) Con fecha de 22 de febrero de 2021 por medio de representación de Doña Aránzazu Gago Olcina, Don D. RICARDO GAGO D´OCON presenta recurso de reposición contra la resolución anteriormente citada, y aportando escritura otorgada el 22 de octubre de 2020 ante el Notario de Madrid, D. Jose María Rivas Díaz, bajo el número 2261 de protocolo por la que se practican las operaciones de liquidación de la sociedad de gananciales habida entre la causante y el Sr. Gago D´Ocón de aceptación de herencia y aprobación de protocolización de operaciones particionales al óbito de Dª María del Pilar Olcina Gutiérrez, por la que º D. José María Gago Olcina, Dª Aránzazu Gago Olcina y D. Ricardo Gago D´Ocón, efectuando las siguientes adjudicaciones respecto de la mitad indivisa de los inmuebles situados en el término municipal de Pozuelo de Alarcón:
A D. José María Gago Olcina, en pago de sus derechos hereditarios, el pleno dominio de una cuarta parte indivisa del inmueble situado en la calle Tramontana nº 19 4º B.
A Dª Aránzazu Gago Olcina, en pago de sus derechos hereditarios, el pleno dominio de una cuarta parte indivisa del inmueble situado en la calle Tramontana nº 19 4º B
A D. Ricargo Gago D´Ocón, en pago de sus derechos hereditarios, el pleno dominio de una mitad indivisa de la plaza de garaje señalada con el número 354 sita en la calle Tramontana nº1.

VI.-) Con fecha 02 de marzo de 2021 se procede a emitir, por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria, Resolución por la que se procedía a:

"2º Dejar sin efecto *las liquidaciones provisionales aprobadas mediante Resolución de fecha 14 de enero de 2021 a nombre de* ***HEREDEROS DE Dª. MARIA DEL PILAR OLCINA GUTIERREZ****, representante D. RICARDO GAGO D´OCON con* ***N.I.F.: 50663334S****, expediente* ***IVT 88/20 CF,*** *por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana por importes de* ***141,11€*** *(valor 20212228115VT01L000015) y* ***7.084,83€*** *valor 20212228115VT01L000016).*

3º *Aprobar* ***liquidaciones provisionales*** *a nombre de los herederos de* ***Dª. MARIA DEL PILAR OLCINA GUTIERREZ****, por importe total de* ***7.225,94 €,*** *en relación con el hecho imponible derivado del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, conforme al siguiente detalle:*

A ***D. JOSE MARIA GAGO OLCINA****, con N.I.F.* ***53419182A****, por la adjudicación del pleno dominio de una cuarta parte indivisa del inmueble sito en la calle Tramontana nº 19 4º B de Pozuelo de Alarcón,* ***liquidación provisional*** *por importe de* ***3.558,72 €.***

*A **Dª. ARANZAZU GAGO OLCINA**, con N.I.F. **53039271Y**, por la adjudicación del pleno dominio de una cuarta parte indivisa del inmueble sito en la calle Tramontana nº 19 4º B de Pozuelo de Alarcón, **liquidación provisional** por importe de **3.558,72 €.***
*A **D. RICARDO GAGO D´OCON**, con N.I.F. **50663334S**, por la adjudicación del pleno dominio de una mitad indivisa de la plaza de aparcamiento señalada con el número 354 sita en la calle Tramontana nº 1 de Pozuelo de Alarcón, **liquidación provisional** por importe de **141,76 €".***

Dicha resolución junto con las liquidaciones fueron objeto de notificación individual a cada uno de los interesados en fecha de 05 de marzo de 2021.

VII.-) Con fecha de Registro de entrada en este Ayuntamiento de **05-04-2021, Doña ARANZAZU GAGO OLCINA** y **D. JOSE MARIA GAGO OLCINA** presentan sendos escritos individuales de interposición de Reclamación Económico-Administrativa, contra la resolución antes citada aprobatoria de liquidaciones individuales a nombre de cada reclamante en el que se incluían las alegaciones en que los reclamantes fundaban su derecho.

Admitidas a trámite las citadas Reclamaciones Económico-Administrativas con los números 29/2020 a nombre de Doña Aranzazu Gago Olcina y nº30/2021 a nombre de Don Jose María Gago Olcina y remitido el correspondiente expediente por el Órgano de Gestión Tributaria, el Presidente del Tribunal procedió a nombrar Vocal Ponente encargado de la Ponencia de Resolución del asunto. Una vez remitido el expediente administrativo por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria, se adoptó Providencia de Acumulación de ambas reclamaciones.

VIII.-) Paralelamente, con fecha de 05 de marzo de 2021 se notificó las comunicaciones por la que se acordaba el inicio de expedientes sancionadores nº SANC IVT 88/20 CF a nombre de Don Jose María Gago Olcina y nº SANC IVT 88/20 CF bis a nombre Doña Aranzazu Gago Olcina, por la falta de ingreso de las autoliquidaciones correspondientes a los hechos imponibles del impuesto descritos anteriormente. En estos acuerdos se proponían imponer unas sanciones tributarias de 2.587,09 € por cada uno de los expedientes. Habiendo comunicado al obligado tributario la posibilidad de que en el plazo de 15 días hábiles, pudiera tener vista del expediente para que, en su caso, realizara alegaciones o presentara pruebas en relación con la propuesta de imposición de sanción notificada, no se presentó escrito o documento alguno.
Tampoco existe manifestación concreta manifestando expresamente su conformidad o disconformidad con la citada propuesta de imposición de sanción.
Con fecha de 15 de abril de 2021 se dicta por el titular del órgano de gestión tributaria Resoluciones de imposición de las sanciones que habían sido propuestas a cada uno de los reclamantes.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugnan en el presente procedimiento económico-administrativo los acuerdos del Titular del Órgano de gestión Tributaria, por el que se aprueban las liquidaciones por IIVTNU devengado por la transmisión hereditaria de diversos inmuebles sitos en Pozuelo de Alarcón, al fallecimiento de Doña------, acaecido el día 25 de octubre de 2019.

Los reclamantes alegan en síntesis:

- La resolución aprobatoria de las liquidaciones individuales a cada reclamante tiene unos defectos en el procedimiento ya que no respeta las garantías de los interesados, ni la seguridad jurídica, ni las garantías de la defensa de los contribuyentes.
- Vulneración de los siguientes principios: legalidad, seguridad jurídica y sometimiento pleno a ley y al Derecho con relación a la negación de la bonificación del 75%, por los siguientes motivos: Porcentaje de la bonificación. Como señala el TRLRHL, las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95% de la cuota íntegra

del impuesto. Por tanto, los Ayuntamientos pueden fijar el porcentaje que estimen oportuno y además pueden establecer uno o varios porcentajes en la bonificación condicionando su aplicación a determinados criterios: tramos de valor catastral, tipo de inmueble, vivienda habitual, etc. Tal como se configura la bonificación, cuyos elementos determinantes son tanto la situación personal del contribuyente como su capacidad económica, a la hora de determinar la cuota tributaria, no debe pesar el hecho de la extemporánea regularización del tributo, pues en realidad esta extemporaneidad debe tener consecuencias para el contribuyente solo a la hora de aplicar el régimen de recargos y sanciones (en el presente caso también requeridas y de las que se ha solicitado suspensión por estar interpuesto el presente procedimiento). En cualquier caso, conviene tener presente que los Ayuntamientos al configurar su sistema tributario, en general, y al establecer limitaciones o restricciones en el disfrute de beneficios fiscales, en particular, siempre "tienen que respetar tanto el principio de igualdad ante la ley (artículo 14 Constitución Española) como el de justicia tributaria (artículo 31.1 Constitución Española.

- Se establece una ficción que ha tenido lugar en un incremento del valor susceptible de gravamen al momento de la transmisión del terreno, por el sólo hecho de haberlo mantenido la titular en su patrimonio durante un intervalo temporal. Esto está haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica que garantiza el Art.31.1 de la Constitución.
- Inconstitucionalidad del impuesto, ya que grava un incremento del valor real que es inferior al que resulta de la fórmula legal. Además de la Nulidad de pleno derecho por incardinarse en los apartados a) y f) del artículo 47, de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. El cálculo de la liquidación practicada no es correcto. Al tener en cuenta el valor catastral del momento de la transmisión y multiplicarlo por el número de años transcurridos desde la adquisición, lo que se grava es la revalorización futura del terreno a partir de la misma, es decir el incremento de valor del suelo en los años sucesivos y no en los años en los que se mantuvo la propiedad.
  Por lo tanto, el cálculo del impuesto citado no es acorde al hecho imponible recogido en la Ley de Haciendas Locales en su artículo 104.
- En cuanto a las resoluciones sancionadoras alega la incertidumbre creada por el estado de alarma, ya que, en la fecha de presentar la prórroga del impuesto, estaba vigente el estado de alarma, entendiendo que tras el mismo los plazos se habían prorrogado automáticamente.

SEXTO.) Con carácter previo, a la vista de los términos de la controversia y de las alegaciones formuladas, resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 237.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sobre le extensión de la revisión en la vía económico-administrativa, según el cual:

"1. *Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante".*

SÉPTIMO.-) Teniendo en cuenta lo anterior, la controversia planteada ha de partir de una contextualización de la controversia en torno a la constitucionalidad este impuesto cuyo origen se sitúa en **el contenido del fallo de la STC 59/2017 de 11-05-2017 recaída en cuestión de inconstitucionalidad nº4864-2016** que **declaró la inconstitucional parcial de los artículos 107.1, 107.2 letra a) y 110.4 del TRLRHL,** por someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia de inexistencia de incremento o existencia de decremento.

Dicho *iter* jurisprudencial tuvo su culmen en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021, cuya repercusión en este expediente condiciona y resulta determinante para el sentido de la presente resolución, y ello con independencia o al margen de las alegaciones concretas formuladas y de su procedencia o no conforme a la normativa o doctrina jurisprudencial hasta entonces vigente.

En este sentido, con fecha de 25 de noviembre 2021 se publicó la STC nº182-2021 (BOE nº282) recaída en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla -sede en Málaga-, respecto de los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 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, por posible vulneración del art. 31.1 CE. Entendió el órgano judicial que la aplicación de los preceptos legales impugnados, al establecer un sistema objetivo de cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) que no tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente, puede suponer una "carga fiscal excesiva" o "exagerada" que infrinja el principio constitucional de no confiscatoriedad en los supuestos en los que el importe de la cuota tributaria resultante, aun cuando no supera la plusvalía efectivamente obtenida con la transmisión del terreno urbano, sí representa una parte muy significativa de la misma.

El TC analiza en el Fundamento Jurídico 5 la aplicación del principio de capacidad económica como criterio o parámetro de imposición a la regla de cuantificación de la base imponible del IIVTNU. Y en esta línea el TC considera que el método de determinación lo es de toda la base imponible del IIVTNU, y no de parte de ella, y además es de carácter objetivo y de obligada aplicación.
En cuanto a su carácter objetivo, dicho método no tiene en cuenta las alteraciones reales y efectivas del valor del terreno por el paso del tiempo tomando de referencia los valores de adquisición y transmisión, sino que el incremento resulta de un porcentaje del valor catastral del terreno urbano en el momento de la transmisión y calculado en función de los años transcurridos desde su adquisición. Y dicha estimación objetiva o presuntiva, frente a la directa, según el TC no mide la capacidad económica real del contribuyente.

Es decir, la desconexión entre hecho imponible y base imponible se produce pues por la falta de justificación objetiva y razonable del método de cuantificación objetivo motivada a su vez porque la caída del mercado inmobiliario y la crisis económica consiguiente dio lugar a que "...*tampoco sean excepcionales los supuestos en los que el efectivo incremento de valor sea de importe inferior -con frecuencia, incluso, notablemente inferior, como en el supuesto aquí enjuiciado- al incremento calculado ex art. 107 TRLHL.* ***Siendo, pues, que la realidad económica ha destruido la antes referida presunción de revalorización anual de los terrenos urbanos que operó en la mente del legislador para crear la norma objetiva de valoración ahora cuestionada"*** (Fundamento Jurídico 5 apartado D)***.***

En consecuencia, **el método objetivo y obligatorio de cuantificación de la base imponible, resulta ajeno y desconectado de la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica que trajo consigo, 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).***

OCTAVO.-) A la vista de la exposición razonada del pronunciamiento citado y en cuanto a la afectación concreta del mismo a cada caso concreto, como es el que es objeto de resolución por este tribunal, en el Fundamento Jurídico 6 se analiza lo que ahora interesa como es el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL. Y así:

-Dichos preceptos quedan definitivamente expulsados del ordenamiento jurídico, produciendo 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",*** correspondiendo al legislador la modificación o adaptación de la norma legal a las exigencias del artículo 31.1 de la CE, y que se encuentra pendiente ya desde la publicación de la STC 49/2017.

-No es posible revisar con fundamento en dicha Sentencia, las obligaciones tributarias devengadas que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme.
En concreto, se consideran consolidadas, y, por tanto, no susceptibles de revisión y anulación: - 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.

Por tanto, y aplicados dichas previsiones respecto al expediente que es ahora objeto de resolución resulta que:

- El devengo del impuesto se produjo en fecha de 25 de octubre de 2019 cuando se transmitió una mitad indivisa de la finca urbana sita en este término municipal, tras el fallecimiento de Dª. ----.
- Con fecha de 02 de marzo de 2021 se aprueban las **liquidaciones provisionales** a nombre de los herederos de **Dª. ------**, por importe total de **7.225,94 €,** en relación con el hecho imponible derivado del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, (IIVTNU), en base al método de cuantificación objetivo de la base imponible de los artículos que han sido declarados inconstitucionales (artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL)
- Con fecha de Registro de entrada en este Ayuntamiento de **05-04-2021, Doña ----**y **D. ----**presentan sendos escritos individuales de interposición de Reclamación Económico-Administrativa, contra la resolución antes citada aprobatoria de liquidaciones individuales a nombre de cada reclamante en el que se incluían las alegaciones en que los reclamantes fundaban su derecho, alegando entre otras cuestiones que no existe concurrencia del hecho imponible que grava el impuesto.
- Con fecha de 15 de abril de 2021 se dicta por el titular del órgano de gestión tributaria Resoluciones de imposición de las sanciones que habían sido propuestas a cada uno de los reclamantes.
- Los reclamantes presentan con fecha de 31-5-2021 y 2-6-2021 sendos escritos individuales de interposición de Reclamación Económico-Administrativa, contra las resoluciones antes citadas aprobatorias de las sanciones tributarias
- No consta a día de la fecha que dichas Reclamaciones Económico-Administrativas,, hoy acumuladas **hayan sido objeto de resolución expresa hasta la fecha.**

Por tanto, de todo lo anterior se deduce que la acción de revisión contra la desestimación de la rectificación de la autoliquidación se encuentra viva y pendiente de resolución, por lo que no se considera situación consolidada a la fecha de la STC en los términos antes citados.

En efecto, entendemos que resulta de aplicación lo dispuesto en el Fundamento Jurídico 6 de la STC nº182/2021 de 26 de octubre sobre el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL.

En su virtud, cabe constatar desde este momento una cuestión esencial para la resolución de este procedimiento, y es que **la acción de revisión contra la desestimación de la rectificación de la autoliquidación se encuentra viva y pendiente de resolución, por lo que no se considera situación consolidada a la fecha de la STC de 26-10-2021 tal y como resulta de la exposición de los antecedentes de hecho.**

Por otro lado, tras la publicación de la precitada STC, dada la expulsión del ordenamiento jurídico que efectúa y su afección a las situaciones que no han adquirido firmeza en vía administrativa o judicial, tanto de las liquidaciones como de las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones, la autoliquidación concernida en este proceso de revisión se ha extendido en atención a dichas reglas de cálculo de la base imponible dispuestas en el artículo 107 del TRLRHL y declaradas inconstitucionales.

Por tanto, la inconstitucionalidad de los preceptos de cuantificación de la base imponible, en base a los que se autoliquidó el tributo, y por su consideración de un elemento esencial del tributo, determinante directo de la cuantía de la deuda tributaria (artículo 8 de la LGT), amparan la nulidad de la deuda en concepto de IIVTNU objeto de ahora de controversia.

Pero en este punto consideramos de ineludible mención para la resolución de la presente controversia en los términos que estamos defendiendo los recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo que resuelven recursos de casación con posterioridad a la STC 182/2021 en

el mismo sentido de plena aplicabilidad de la misma a situaciones no consolidadas ni firmes a la fecha de la misma, y además en supuestos en los que se ventilaban aspectos del impuesto no relacionados directamente con el método de cuantificación sino con la propia realización o no del hecho imponible.

De esta forma, en la STS nº 1092/2022 de fecha 26 de julio de 2022, Recurso nº7925/2020 (ECLI:ES:TS:2022:3168), se dilucidaba el recurso de casación planteado por la entidad pública contra Sentencia del Juzgado de instancia estimatoria del recurso del particular contra desestimación presunta de recurso de reposición interpuesto el 01-03-2017 contra liquidación del IIVTNU.
Según la recurrente, *"... la sentencia impugnada "[...] se aparta de la doctrina jurisprudencial, añadiendo un parámetro no establecido como es el IPC al valor de adquisición, comparando además valores que no son homologables entre sí (porcentaje de incremento del IPC/porcentaje de incremento del valor del suelo)" y, además, "[...] no se pronuncia sobre si es procedente o no adicionar la valoración de la obra nueva al valor de adquisición, como pretendía la parte actora en su demanda (antes de introducir en sede de vista oral la nueva cuestión del IPC), ya que se limita a resolver que hay incremento por la actualización del IPC" (págs. 6-7 del escrito de interposición). Y tras centrar la cuestión a dilucidar en la existencia o no de hecho imponible y no en el método de cálculo de la base imponible (atendiendo a la única alegación de la parte actora en el recurso contencioso), manifiesta que su pretensión casacional "[...] coincide plenamente con la acogida por la Sentencia del 10 de noviembre de 2020...".*

Y se planteaba como cuestión de interés casacional para la formación de jurisprudencia:

"[...] *2.1. Precisar si se debe actualizar el valor de adquisición del terreno conforme al IPC o algún otro mecanismo de corrección de la inflación, para acreditar que el terreno no ha experimentado un incremento real de valor que se ponga de manifiesto en transmisión de la propiedad a efectos de este impuesto.*
2.2. De darse respuesta afirmativa a la anterior pregunta, esclarecer qué método podría ser admisible para corregir la depreciación nominal, si el IPC nacional, autonómico, provincial, u otro método de corrección".

Pues bien, el Alto Tribunal tras declarar que dicha cuestión en concreto en efecto ya estaba resuelta por su propia doctrina (invocada por el recurrente) de la STS de 10-11-2020, **sin embargo, y aunque señala que la** fundamentación jurídica de la sentencia recurrida es contraria a la doctrina jurisprudencial establecida, sin embargo, considera que "...***para la resolución de las pretensiones de la parte recurrente, que insta la revocación de la sentencia y la confirmación de la liquidación tributaria girada por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, es preciso examinar la incidencia de la STC 182/2021, de 26 de octubre***..." (Fundamento de Derecho Cuarto).

Y ante la alegación de la Diputación recurrente en casación de que aplicara a este caso concreto los efectos de la STC 182/2021 "...*integraría una argumentación que no debería examinarse en el presente recurso de casación, porque el recurrente, afirma, no planteo la impugnación amparándose en la posible inconstitucionalidad del método de cálculo de la base imponible*... ", lo cierto es que el Alto Tribunal rechaza la no aplicación de la misma al caso controvertido ya que:

> *"...la incidencia de la STC 182/2021 no puede calificarse de cuestión nueva, pues la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de algunas de normas legales que deben ser interpretadas y aplicadas para resolver el recurso de casación supone una alteración sustancial del marco normativo de referencia que fue examinado en el debate procesal. Se trata, por otra parte, de un marco normativo que fue invocado oportunamente en el proceso, para sostener las mismas pretensiones de anulación de la liquidación, aunque fuera con argumentos jurídicos no exactamente coincidentes con los que sustentan la declaración de inconstitucionalidad. Es, en definitiva, un enfoque jurídico complementario de la argumentación sostenida en la instancia para la impugnación del mismo acto, sin alteración de la cuestión y pretensión suscitada y no una cuestión nueva. Por tanto, en el marco constitucional y legal referido, el cumplimiento de la función de fijar jurisprudencia que corresponde al Tribunal Supremo (art. 93.1 LJCA y art. 1.6 del Código Civil) y,*

correlativamente, la de enjuiciamiento para resolver sobre las pretensiones deducidas, exige verificar la incidencia y efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes sobre las que se ha establecer jurisprudencia y resolver las pretensiones, pues no en vano previene el referido art. 40. 2 en relación con el art. 38.1 de la LOTC que "[...] [l]as sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado [...]". (Fundamento de Derecho Quinto).

Dicho lo anterior, el Alto Tribunal establece que, por encima que cualquier otra consideración interpretativa que pudiera plantear la STC 182/2021, lo cierto es que, limitándose al presente litigio, "...*es evidente que este caso no tiene cabida en ninguna de las situaciones que se declaran inmunes a la declaración de inconstitucionalidad, ya que estamos ante una liquidación que es impugnada en plazo* (...) *En definitiva, en este caso sí estamos ante una situación susceptible de ser resuelta con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021, ya que, como declara la propia sentencia, "[...] 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 [...]".*

Lo más relevante a nuestro juicio, es que en situaciones no consolidadas –como la ahora enjuiciada- dado que las liquidaciones no eran firmes por estar recurridas es la siguiente conclusión:

"***Es por ello que debemos atenernos a la declaración de nulidad de la norma, y resolver sobre la inexigibilidad del tributo en cuestión, tamquam non esset, esto es, como si la Ley inconstitucional no hubiese existido nunca. No está de más añadir que la impugnación de la liquidación, en este caso, sí planteó tempestiva y oportunamente la inexistencia de hecho imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, por cuestionar precisamente tanto los elementos en que se basó la determinación de la base imponible, como la propia inexistencia de riqueza gravable, aun en los términos en que la Administración determinó la base imponible****".* (Fundamento de Derecho Quinto).

En conclusión, la decisión estimatoria del recurso contencioso-administrativo ha de mantenerse (aun en contra de la doctrina anterior del propio TS ya citada), con desestimación del recurso de casación "...***en aplicación de la doctrina sobre el principio de efecto útil del recurso de casación, que, en síntesis, impide que prospere éste cuando, pese a no ser conformes a Derecho los argumentos y razonamientos de la sentencia recurrida, bien en todo o en parte, ello no deba traducirse en el éxito de la pretensión estimatoria en casación, por ser ajustada a Derecho la decisión final*** *[SSTS de 1 de diciembre de 2020 (rec. cas. 3857/2019); de 21 de febrero de 2019 (rec. cas. 577/2016); y de 16 de enero de 2005 (rec. cas. 1721/2000)]".* (Fundamento de Derecho Sexto).

Finalmente, el Alto Tribunal considera que la decisión de anulación de la liquidación es ajustada a Derecho, *"...****pues la declarada inconstitucionalidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL impide, en palabras de la STC 182/2021 "[...] la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad [...]", lo que conlleva que deba ser mantenida la anulación de la liquidación tributaria impugnada, al resultar inaplicables, por ser nulos e inconstitucionales los referidos preceptos sobre determinación de la base imponible del IIVTNU*****".*** (Fundamento de Derecho Sexto).

Idéntica fundamentación se reproduce en la STS nº1103/2022 de fecha 27 de julio de 2022, Recurso nº3304/2019, (ECLI:ES:TS:2022:3188), en este caso con resultado inverso de estimación del recurso de casación interpuesto por un particular contra sentencia por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, recaída en el recurso de apelación la cual había confirmado una liquidación tributaria dentro de un expediente de derivación de responsabilidad tributaria. En

un supuesto en el que además se deducía un incremento de valor del terreno absorbido totalmente por el importe de la deuda tributaria, el TS considera sin embargo que, al margen de cualquier otra consideración, *"...**la realidad es que esta cuestión ha quedado superada a día de hoy, como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 182/2021, de 26 de octubre, y carece de relevancia la doctrina jurisprudencial que pudiéramos fijar al respecto en el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Por consiguiente, la auténtica cuestión de interés casacional que debe ser examinada, es el alcance e incidencia en el caso sometido a enjuiciamiento de la STC 182/2021, de 26 de octubre..."**.* (Fundamento de Derecho Cuarto).

Con la misma fundamentación del pronunciamiento antes analizado (y al que nos remitimos en su integridad para evitar reiteraciones innecesarias), el Alto Tribunal tras reconocer que estamos ante una situación no consolidada en los términos de la SCT 182/2021 por haberse mantenida viva la acción revisora con anterioridad a la misma, acaba considerando que "*...los efectos de la declaración de responsabilidad subsidiaria, ex art. 43.1.c LGT que impugna el recurrente, la liquidación tributaria por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana cuya deuda tributaria es objeto de la derivación de responsabilidad, es inválida y carente de eficacia por la inconstitucionalidad de las normas legales de cobertura para efectuar la liquidación, y no puede servir de fundamento y presupuesto para la declaración de responsabilidad subsidiaria".*

En conclusión, el TS en ambas Sentencias considera no conforme a Derecho la deuda reclamada, en primer lugar y fundamental, por tratarse de una situación no consolidada a la que le es aplicable la STC, y en consecuencia ser inexigible el tributo en virtud de **la declaración de nulidad de la norma**, por considerar que no ha existido nunca.
Y como razón añadida a la anterior, se anula la deuda por considerar indiferente que el particular no hubiera alegado de forma expresa la inconstitucionalidad del método de cuantificación de la base imponible del IIVTNU y sólo la inexistencia de incremento del valor del terreno, ya que en realidad se acaba imponiendo la inconstitucionalidad de las normas legales de cobertura para efectuar la liquidación.

En definitiva y aplicando dicha novedosa doctrina al caso concreto que nos ocupa concurren las circunstancias de hecho para aplicar la fundamentación jurídica de las SSTS citadas, ya que, no sólo se trata de una situación no consolidada ni firme, primer condicionante para aplicar la STC 182/2021, sino que, además se planteó por el reclamante de forma tempestiva la inexistencia de hecho imponible al cuestionar precisamente, tanto los elementos en que se basó la determinación de la base imponible, como la propia inexistencia de riqueza gravable

Hemos de recordar, que con anterioridad a estos pronunciamientos del TS, ya habían recaído diversos pronunciamientos jurisdiccionales, destacando en primer lugar la STSJ de Castilla la Mancha de 15 de noviembre de 2021, Recurso 442/2019, que aplica la STC de 26-10-2021 en un supuesto incluso en el que, *"...no es que no haya prueba **sobre** la inexistencia del **incremento** del **valor** de los **terrenos**. Es que la hay de su **incremento** atendiendo a la presunción que se deriva de las propias escrituras y de la pericial que nos ofrece la demandante".*

Pero a pesar de existir y reconocerlo así el juzgador hecho imponible del tributo por existencia de incremento de valor del terreno acreditado por el propio Ayuntamiento demandado, el Tribunal es categórico en el sentido de que, a la vista de la STC nº182/2021 de 26 de octubre,

"A*sí pues, declarada la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las **Haciendas Locales** (aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo), relativos al método de cuantificación de la base imponible de la plusvalía municipal, la consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1 (La Ley 362/2004). Segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL, es, como se ha dicho: "(...) 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."*

En el mismo sentido cabe destacar la STJ de Cataluña nº5107/2021, de 22 de diciembre de 2021, Recurso nº2328/2021.

Por su parte, la STJ de Castilla y León nº1395/2021, de 16 de diciembre de 2021, Recurso nº426/2021, considera que:

"Así las cosas, el recurso de apelación ha de correr suerte desestimatoria ya que, incluso aunque admitiéramos la tesis del Ayuntamiento apelante de existencia de incremento de valor del terreno urbano de los dos locales transmitidos por la recurrente en julio de 2018, y que la cuota tributaria no ha agotado o superado la riqueza imponible -presupuesto fáctico de manifestación de riqueza del que parte la STC 182/2021 -, en todo caso el vacío normativo que la expulsión del ordenamiento jurídico de dichos preceptos provoca sobre la determinación de la base imponible impide la liquidación, comprobación y recaudación de este tributo local respecto de obligaciones tributarias que, como la que aquí nos ocupa al haber solicitado la demandante la rectificación de sus autoliquidaciones los días 15 y 16 de noviembre de 2018, no han sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme".

Ya más recientemente, los Tribunales Superiores de Justicia unánimemente aplican los efectos anulatorios de la STC 182/2021 a toda situación no consolidada en los términos fijados por la misma (tal y como sucede en el supuesto ahora enjuiciado), y con independencia de cualquier otra consideración.

Y así, la Sentencia del TSJ Madrid (Contencioso), sec. 9ª, de fecha 30 de marzo de 2022, nº 212/2022, rec. 1068/2021, ante una situación no consolidada considera que el pronunciamiento por STC 182/2021 da lugar indefectiblemente a la nulidad de los actos administrativos que se han dictado al amparo de las normas nulas.

En la misma línea, debemos citar la Sentencia del TSJ Madrid (Contencioso), sec. 9ª, de fecha 23 de mayo de 2022, nº 336/2022, rec. 560/2021, en la que ante una situación no consolidada **y en la que el Ayuntamiento apelado había solicitado la suspensión del recurso, a la espera de sentencia del Tribunal Supremo en los recursos de casación 1338/2021, 2402/2021 y 4254/2021, siendo ésta denegada.**

En idénticos términos se reitera la Sentencia del TSJ de Madrid (Contencioso), sec. 9ª, de fecha 13 de julio de 2022, nº 495/2022, (rec. 41/2022), y la Sentencia del TSJ de Madrid (Contencioso), sec. 9ª, de fecha 13 de julio de 2022, nº 497/2022, (rec. 1021/2022).

Por otro lado, la Sentencia del TSJ Comunidad Valenciana (Contencioso), sec. 3ª, de fecha 04-de mayo de 2022, nº 433/2022, rec. 1/2022, considera irrelevante ante una situación no consolidada el resolver sobre cualquier otra cuestión planteada por el recurrente, siendo así de plena aplicación los efectos anulatorios de la STC182/2021.

Sin ánimo de exhaustividad y en el mismo sentido de confirmar la aplicación de la STC 182/2021 a toda situación no consolidada, aun con posterioridad a los Autos del Tribunal Supremo, debemos citar la Sentencia del TSJ Aragón (Contencioso), sec. 2ª, de fecha 01 de junio de 2022, nº 171/2022, (rec. 515/2020), y la TSJ Illes Balears (Contencioso), sec. 1ª, de fecha 06 de abril de 2022, nº 241/2022, (rec. 98/2021).

Por tanto, si la liquidación/autoliquidación ha sido recurrida antes de la sentencia y se encuentra pendiente de resolución después de la sentencia, dados los términos de la sentencia de nulidad del precepto y de expulsión del ordenamiento jurídico, aunque esta situación no sea alegada por el interesado, a nuestro juicio, tiene que ser aplicada de oficio por el Ayuntamiento y anularse la liquidación o rectificarse la autoliquidación, porque en el momento de resolver este recurso o reclamación, no existe precepto que ampare la liquidación practicada porque se ha expulsado del ordenamiento jurídico.

Asimismo, conviene señalar que el artículo 38.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional señala que, *"1. Las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado",*

vinculación que afecta, no solamente a los órganos jurisdiccionales sino también a este Administración.

A este respecto cabe aludir a sucesivos pronunciamientos judiciales, (y en los que este Ayuntamiento fue parte demandada en dichos procedimientos), en los que, los órganos judiciales unánimemente consideran al margen de cualquier otra consideración aplicable la nulidad del método de cuantificación de la base imponible cuando estamos ante situaciones no firmes no consentidas que pudieran excluir la aplicación del contenido de la STC 182/2021.

Y así cabe mencionar: la Sentencia nº545/2021 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº14 de Madrid de fecha 15 de diciembre de 2021, Procedimiento Abreviado nº39/2020, o la Sentencia nº160/2022 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº18 de Madrid de fecha 09 de mayo de 2022, Procedimiento Abreviado nº524/2021; así como la Sentencia nº430/2021 también del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº18 de Madrid de fecha 01 de diciembre de 2021, Procedimiento Abreviado nº103/2021; la Sentencia nº146/2022 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº22 de Madrid de fecha 22 de marzo de 2022, Procedimiento Abreviado nº586/2021; la Sentencia nº18/2022 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº16 de Madrid de fecha 21 de enero de 2022, Procedimiento Abreviado nº70/2021; y la Sentencia nº209/2022 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº27 de Madrid de fecha 23 de mayo de 2022, Procedimiento Abreviado nº162/2021.

Cabe reiterar que en todos los pronunciamientos citados este Ayuntamiento fue parte demandada en dichos procedimientos.

En conclusión, y al no estar ante una situación firme ni consentida por no estar resuelta de forma expresa en vía administrativa y económico-administrativa, y por tanto siendo susceptible de revisión con fundamento en dicha Sentencia, es por lo que procede la estimación de la presente reclamación al haberse practicado en base al método de cuantificación objetivo de la base imponible de los artículos que han sido declarados inconstitucionales, todo ello en los términos que figuran a continuación.

NOVENO.-) Una vez expulsado del ordenamiento el método de cuantificación de la base imponible, el cual fue el aplicado en las liquidaciones impugnadas, y tras la debida anulación por dicha causa de las deudas principales liquidadas, se derivaría la disconformidad a derecho de las sanciones tributarias que traen causa de aquéllas.

Para ello, con carácter preliminar y sobre la procedencia de la sanción impugnada, procede examinar la tipicidad y posteriormente la concurrencia del elemento subjetivo del tipo de injusto tributario que se centra en lo dispuesto en el artículo 191 de la LGT.

Hemos de partir de la tipicidad y la Inspección Tributaria fundamenta la procedencia de las sanciones en el artículo 191 de la LGT, según el cual:

"1. *Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley".*

Y así, en la resolución sancionadora se afirma que ***"****El obligado tributario no realiza la autoliquidación y pago de la cuota del impuesto, sin aportar a este procedimiento justificación alguna de la no realización de la misma, a pesar de las advertencias legales expresas acerca de las obligaciones formales por este tributo que le hizo el notario autorizante de la operación. Por tanto, queda probado que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que le era exigible una actuación diferente respecto a dichas obligaciones, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo, culpa o, cuando menos, negligencia, a efectos del artículo 183.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria. No se aprecia la existencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003, por lo que se estima procedente la imposición de sanción.*
La negligencia e incluso mala fe en su actuación prosigue después no informando de la aceptación de la Herencia a la Inspección de Tributos hasta la fase de recurso, permitiendo la

Resolución del procedimiento de comprobación limitada con la aprobación de una liquidación a nombre de la herencia Yacente, para luego incluso reclamar irregularidades del procedimiento, entre otros, por esta circunstancia. En definitiva, ha ocultado la transmisión de referencia antes y después de la aceptación de la Herencia, sin y con advertencia notarial.
Así pues, su responsabilidad ***cuanto menos a título de negligencia*** *es muy clara, y no puede exculparse por la falta de conocimiento o ampararse en una supuesta interpretación razonable de la norma al considerar que este impuesto era inconstitucional como vienen haciendo todos los contribuyentes de este Tributo, pues cualquier razonamiento en este sentido, debería haberse efectuado por cualquier medio por el cual se pusiera en conocimiento de esta Administración Tributaria, cuestión que no ha realizado''.*

A este respecto, y al margen de la alegación sobre la incertidumbre creada por el estado de alarma formulado por los reclamantes. **no podemos valorar la conducta culpable y el elemento subjetivo del tipo de injusto imputado haciendo abstracción del contexto que rodea la incoación de este expediente ni del concreto ámbito impositivo en el que nos movemos. Y en este sentido, la motivación de la concurrencia de la culpabilidad que hace la resolución impugnada decae ante la STC de 11 de mayo de 2017 (invocada por los reclamantes) y, sobre todo de la posterior STC de 26 de octubre de 2021, las cuales no puede ser soslayada por su indudable influjo determinante para resolver este expediente.**

Y así, la reclamante alega una supuesta falta de responsabilidad en la infracción tributaria imputada por el Ayuntamiento por una interpretación razonable de la norma, en base a la STC 59/2017 de 11 de mayo, y ahora la STC de 26 de octubre de 2021, conviene traer a colación la postura jurisprudencial sobre la interpretación razonable de las normas como elemento exonerador de la culpabilidad en el ámbito sancionador tributario. Y así, la TSJ Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, S de 18 Jun. 2008 dispone que:

- *"…En el ámbito del Derecho tributario sancionador, el Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, (…)*

  La Jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha sostenido desde antiguo que la comisión de errores de derecho en las liquidaciones tributarias no debe ser objeto de sanción en la medida en que el error sea razonable y la norma ofrezca dificultades de interpretación, siempre, claro está, que el sujeto pasivo hubiere declarado o manifestado la totalidad de las bases o elementos integrantes del hecho imponible (Sentencias de 7 de mayo de 1993 EDJ 1993/4287 y 8 de mayo de 1997 , entre otras (…).

Pues bien, trasladando dicha doctrina al supuesto de hecho concreto resulta que los requisitos jurisprudenciales para excluir la culpabilidad por una interpretación razonable de las normas concurren en este caso ya que existe apoyo razonable, para que, según la doctrina citada, los reclamantes excluyan la culpabilidad en la comisión de la sanción en base a la oscuridad de la norma.

Dicha conflictividad que justificaría una interpretación razonable de la norma para evitar la imposición de las sanciones tributarias, tiene la premisa esencial que exige que en la transmisión no se realice el hecho imponible del tributo, o por no existir incremento alguno de valor de los terrenos o porque éste sea inferior al liquidado. En el caso que ahora nos ocupa, la STC de 11-5-2017 y posteriormente la STC de 26 de octubre de 2021 que expulsa definitivamente el método legal de cuantificación de la base imponible en virtud del cual se liquidaron las deudas principales, avalan el criterio de interpretación razonable de la norma.

Por tanto, queda probado que a la reclamante no le era exigible una actuación diferente respecto a dichas obligaciones, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que no se

aprecia el concurso de dolo, culpa **o, cuando menos, negligencia**, a efectos del artículo 183.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Por tanto, para poder sancionar la conducta del obligado tributario como infracción no basta con que dicha conducta sea típica y antijurídica, sino que es necesaria la concurrencia del elemento subjetivo en forma de dolo, culpa o negligencia en cualquiera de sus grados. El Tribunal Supremo ha venido manteniendo la necesaria presencia del elemento intencional en las infracciones tributarias, S-29-10-1999, etc, así como la Audiencia Nacional en Sentencias 20-03-2000 , 22-06-2000 , etc, eliminando cualquier sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa.

Para examinar la jurisprudencia de Tribunales sobre los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria de la LGT y, en su caso, de la existencia de pronunciamientos concreto sobre el IIVTNU, e**l punto de partida debe ser que no hay infracción tributaria sin dolo, culpa o simple negligencia, pues como expone la Sentencia del Tribunal Supremo de 2-11-2017 (recurso de casación nº 3256/2016), en su FD Séptimo:**

*"... No se puede inferir la **culpabilidad** del mero incumplimiento de la norma tributaria. En particular, hemos puesto de manifiesto que las **sanciones tributarias** no "pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes" [Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. 9139/1996), FD Tercero ; de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1002/2003), FD Quinto ; y de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5020/2006), FD Sexto]. En efecto, "no basta con que la Inspección alegue genéricamente las incorrecciones cometidas por el contribuyente para que, sin más, resulte procedente la sanción", sino que "[e]s preciso que, además, se especifiquen los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada de infractora" [Sentencia de 16 de julio de 2002 (rec. cas. núm. 5031/1997), FD Segundo; en el mismo sentido, Sentencias de 23 de septiembre de 2002 (rec. cas. núm. 6703/1997), FD Segundo ; de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto ; de 16 de septiembre de 2009 (rec. cas. núms. 4228/2003 y 5481/2003), FD Cuarto; y de 14 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5831/2005), FD Tercero] (...)*

*Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la **existencia de culpabilidad** , procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad, como es el caso de lo que establece el citado art. 179.2.d) de la Ley 58/2003 (EDL 2003/149899) ("cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma)".*

Por su parte, la STSJ de Murcia de 16 de septiembre de 2020 considera que:

"*Sobre la insuficiencia de las fórmulas estereotipadas para satisfacer la necesidad de **motivación de la culpabilidad** existe una reiterada jurisprudencia que plasman, entre otras muchas, las sentencias del Tribunal Supremo 2305/2016, 26 de octubre (recurso 1437/2015), 1619/2016, de 4 julio (recurso 941/2015), 1473/2016, de 20 de junio (recurso 895/2015), 930/2016, 14 de abril (recurso 894/2015), que señalan que la mera constatación de los hechos imputados, falta de ingreso de la deuda tributaria o falta de declaración, no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes(...) siendo imprescindible una motivación específica en torno a la **culpabilidad** o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere (...). El principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE (EDL 1978/3879) no permite que la Administración tributaria razone la **existencia de culpabilidad por exclusión** o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es **culpable** porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable (...) la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una **sanción tributaria** porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente (...) Así pues, y como se desprende de la citada jurisprudencia, en relación con el **principio de culpabilidad** , no basta con explicar y acreditar que se ha cometido en este caso la conducta típica, tipicidad y prueba de la comisión del hecho infractor que no se cuestionan... Pero con ello no basta para entender que la conducta del sujeto pasivo ha sido **culpable** ya que ello significaría que cualquier incumplimiento de una norma*

tributaria se convertiría automáticamente en infracción sancionable, sin tener en cuenta el ánimo del sujeto pasivo al realizar la conducta típica, con olvido del ***principio de culpabilidad*** *".*

Asimismo, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia 640/2020 de 15 oct. 2020, Rec. 828/2019.FD 8º y 9º, con apoyatura en jurisprudencia del TC y el TS, señala:

«[…] El principio de culpabilidad está recogido en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, al proclamar que "son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley", lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que el precepto da por supuesta la exigencia de responsabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta del contribuyente. Así se pronuncia el Tribunal Constitucional en sentencias 76/1990, de 26 de abril, y 164/2005, de 20 de junio (...)

Además, en lo que aquí interesa, la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 afirma que "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

NOVENO. - La jurisprudencia que se acaba de transcribir pone de relieve que para justificar la existencia de culpabilidad en el sujeto pasivo hay que demostrar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente. […]»

Asimismo, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de Sevilla, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, en Sentencia 1238/2019 de 24 jul. 2019, Rec. 951/2018.FD 2º, específicamente relativa a sanción por no autoliquidar el IIVTNU considera que:

«[…] Aparte de la improcedencia de las sanciones como derivación de la nulidad de las liquidaciones, alegaba también la recurrente la infracción del principio de culpabilidad puesto que no liquidó el impuesto amparándose en una interpretación razonable de la norma. El principio de culpabilidad supone, según jurisprudencia reiterada, que la acción o la omisión enjuiciada debe ser en todo caso imputable a su autor, por dolo, imprudencia, negligencia o ignorancia inexcusable.

Según el artículo 191.1º de la Ley General Tributaria, que es el tipo infractor: "Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al art. 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del art. 161, ambos de esta ley".

En el acto recurrido se hace indicación de que "la sanción propuesta deviene de la falta de presentación de la correspondiente declaración-liquidación, y consiguientemente, de la falta del oportuno ingreso por la transmisión en concepto de este impuesto sobre el incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, relativo a la finca objeto de la inspección, comprobación y verificación". Se añade "que en este Ayuntamiento para declarar el hecho imponible que recoge el artículo 104 del nombrado Real Decreto Legislativo, se obliga al sujeto pasivo correspondiente conforme al artículo 106 del mismo, presente la correspondiente autoliquidación que regula el artículo 120 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaría, como así mismo se recoge en las Ordenanzas Fiscales reguladoras del tributo que abordamos en su artículo 19, de tal suerte

que la falta de dicha declaración tributaria produciría ipso facto la aplicación del artículo 191 de la Ley General al dejar de ingresarse la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, como es el caso que se nos presenta".

Por último, en el ámbito de los juzgados de lo contencioso de Instancia, de Madrid, y por ser antecedente de este Ayuntamiento, citamos la **Sentencia 04/2020 del Jdo. de lo Contencioso nº 1 de Madrid en el PO 239/2017, FD 2º, que señala:**

«SEGUNDO*. - El recurso ha de ser estimado. En primer lugar, se alega por el recurrente que se ha atentado a los principios constitucionales del Derecho tributario español, no siendo exigible la liquidación que sirve de base para la sanción, dándose una ausencia de dolo y ocultación, motivo de impugnación que debe de ser estimado.*

Así, en el artículo 179.2.d) de la citada Ley 58/2003, entre los supuestos que no dan lugar a responsabilidad por infracción tributarias, se recoge el siguiente: "d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados".

Puesta en relación la fundamentación de las resoluciones sancionadoras antes reseñadas sobre la motivación de la sanción, y a la luz de la jurisprudencia que citamos, entiende este Tribunal que concurre el supuesto del art. 179.2.d) LGT , y en consecuencia , no haber lugar a sanción tributaria pues, como señala : « ***[…]se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma»***, **lo que concurre en este caso, en el que la nulidad y declaración de inconstitucionalidad absoluta del método de cálculo de la base imponible del tributo que sirvió de base a la liquidación de las deudas principales, ampara la concurrencia de una interpretación razonable de las norma, cuestión que además había sido ya alegada en las reclamaciones contra dichas liquidaciones del tributo.**

A estos efectos, no se dan los requisitos para la imposición de las sanciones impugnadas, todo ello en los términos que figuran a continuación.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando de forma unipersonal, RESUELVE:**

ESTIMAR la Reclamación Económico-Administrativa---, acumulada a las Reclamaciones ------**,** en el sentido de:

-**ANULAR** la Resolución de fecha 02 de marzo de 2021 emitida por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria, de resolución de alegaciones contra las liquidaciones provisionales nº ------ **y ------**a nombre de los reclamantes.

-DEVOLVER los ingresos indebidos derivados de las liquidaciones provisionales nº ----- **por importe de 3.558,72 € y ------ por importe de 3.558,72 €, junto** los intereses de demora que, en su caso pudieran corresponder.

-**ANULAR** las Resoluciones dictadas por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha de 15 de abril de 2021 recaídas en los expediente sancionador a nombre de Doña ------y en el expediente sancionador -----a nombre de **Don-----**, **ANULANDO** las sanciones tributarias que habían sido propuestas a cada uno de los reclamantes.

(...)

e

- **Resolución nºPRESC IIVTNU 2022 05.**

  Fecha: 29 de febrero de 2022

  RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

(...)

I.-) En la Reclamación Económico-Administrativa interpuesta se consigna como pretensión la solicitud de rectificación y consiguiente devolución de ingresos indebidos de las siguientes autoliquidaciones en concepto de Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) :

- Autoliquidación por importe de 380,02 Euros por la transmisión de la finca sita en la ----
- Autoliquidación por importe de 322,50 Euros por la transmisión de la finca sita -----
- Autoliquidación por importe de 219,88 Euros por la transmisión de la finca sita en la -----
- Autoliquidación por importe de 7.252,99 Euros por la transmisión de la finca sita en la -------

Dichas autoliquidaciones fueron **objeto de abono en fecha de 04-09-2017** tal y como consta en el expediente administrativo y los justificantes de pago adjuntados por el propio reclamante.

II.-) Con fecha de Registro de entrada en este Ayuntamiento de 28 de octubre de 2021 se presenta presenta escrito solicitando la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana indicada, por considerar que no existe concurrencia del hecho imponible que grava el impuesto, toda vez que la transmisión efectuada no supuso un incremento de valor, sino que, al contrario, se produjo una disminución de valor resultante de la diferencia entre el precio de compra y el venta, que provoca que la base imponible tenida en cuenta en las autoliquidaciones presentadas fuera incorrectamente determinada y proceda, en consecuencia, la devolución de las cantidades ingresadas, al venirse así reconociendo por las Sentencias del TC en concreto de 11-05-2017 y la STC 182/2021 de 26 de octubre.

Dicha solicitud es desestimada por Resolución presunta del Titular del Órgano de Gestión del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón por silencio administrativo negativo.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) La pretensión del reclamante en el presente procedimiento económico-administrativo gira en torno a la devolución de ingresos indebidos del importe de las autoliquidaciones ingresadas en concepto del IVTNU alegando que no existe transmisión sujeta al impuesto en aplicación de la Sentencia del TC en concreto de 11-05-2017 y STC 182/2021 de 26 de octubre.

SEXTO.-) Con carácter previo procede examinar la cuestión relativa al plazo de prescripción de derecho a solicitar una devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria cuyo régimen jurídico se encuentra en la Ley General Tributaria ya que estamos ante un ingreso de carácter tributario correspondiente a un impuesto local como es el IVTNU.

De esta forma acudimos al artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que establece que *"prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:*

***c)** El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías".*

Por su parte, el artículo *67* sobre el cómputo de los plazos de prescripción dispone que*:*

***"1.** El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas:*

> *En el caso c), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado".*

SÉPTIMO.-) Dicho lo anterior, respecto a las solicitudes de devolución de ingresos indebidos derivadas de autoliquidaciones objeto de procedimiento de revisión administrativo o judicial, debemos tener en cuenta que el fallo de la Sentencia del TC de 11-05-2017 invocada no fijó límites en la declaración de inconstitucionalidad realizada.

A este respecto la Sentencia del TS de 16/11/2016, que analiza toda la jurisprudencia relativa al dies a quo para solicitar la devolución de ingresos tributarios indebidos en los supuestos de declaración de inconstitucionalidad de una ley (o norma contraria al ordenamiento jurídico comunitario) en los casos en que la sentencia del TC no establece límite en el tiempo en sus efectos (doctrina STC 45/1989: "*por seguridad jurídica, los efectos de declaración de inconstitucionalidad de las leyes tributarias puede ser objeto de limitación*").

No obstante, la STC 182/2021 de 26 de octubre igualmente invocada, y al margen de la controversia sobre los efectos de la misma (si desde la fecha de la misma o desde su publicación) establece en el Fundamento Jurídico 6 lo que ahora interesa como es el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL. Y así:

-Dichos preceptos quedan definitivamente expulsados del ordenamiento jurídico, produciendo 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",*** correspondiendo al legislador la modificación o adaptación de la norma legal a las exigencias del artículo 31.1 de la CE, y que se encuentra pendiente ya desde la publicación de la STC 49/2017.

-No es posible revisar con fundamento en dicha Sentencia, las obligaciones tributarias devengadas que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme.
En concreto, se consideran consolidadas, y, por tanto, no susceptibles de revisión y anulación: - 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.

Dicho lo anterior, la STS 16/11/2016 declara que el plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos se inicia desde el día siguiente al ingreso o desde el fin del plazo para autoliquidarse (y no desde la fecha en que es declarada la inconstitucionalidad) y, en los casos en que haya prescrito la acción para para obtener la devolución, siempre queda el cauce de la responsabilidad patrimonial del Estado, que «constituye una cláusula de cierre del sistema que procura adecuada y suficientemente la devolución del ingreso indebido"

Hay un voto particular que disiente con el fallo porque considera que el cauce de la responsabilidad patrimonial del Estado se encuentra hoy regulado en el art 32 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público e impone tales exigencias (el ciudadano tenía que haber sido clarividente y recurrir al amparo de una norma que sabía que iba a ser inconstitucional y, además, si la sentencia no dice lo contrario no es retroactiva a estos efectos) que hace que actualmente sea casi impracticable pedir la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, por lo que hoy en día puede decirse que ha desaparecido esa "cláusula de cierre del sistema que procura adecuada y suficientemente la devolución del ingreso indebido".

A todo ello debemos añadir que la Sentencia de 16 de febrero no establecía ninguna limitación de efectos, por lo que permite aplicar su Fallo a todas las situaciones que no hayan devenido firmes. Ello significa que en los municipios en los que el impuesto se gestione mediante autoliquidación, los contribuyentes podrán instar la rectificación de autoliquidaciones de los últimos cuatro años siempre que no hayan sido objeto de procedimiento de revisión administrativo o judicial culminados con resolución firme.

A este respecto resulta sumamente significativa la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, S de 16 Nov. 2016, en la que se plantea la cuestión sobre el plazo de prescripción para solicitar la devolución de un ingreso tributario indebidamente ingresado por la aplicación de la normativa del Impuesto declarada por Sentencia del TJUE contraria al Derecho europeo. El Alto Tribunal examina el cómputo del plazo de 4 años para efectuar dicha solicitud contado desde el día siguiente a aquél en el que se realizó el ingreso o desde la finalización del plazo para presentar la autoliquidación. Como en el supuesto, la interesada presentó su solicitud con posterioridad al transcurso de 4 años desde el ingreso y con anterioridad al dictado de la mencionada sentencia, se declara la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos solicitada. Y así razona el Alto Tribunal:

"La cuestión que se dilucidó consistió en determinar el dies a quo para el cómputo del plazo de prescripción en la solicitud de devolución de ingresos indebidos, respecto de un ingreso realizado en autoliquidación IVA en aplicación de una norma declarada contraria al Derecho europeo por sentencia del TJUE; en concreto, como se recoge en la sentencia de instancia la cuestión se centra «en la prescripción del derecho del recurrente a solicitar la devolución de un ingreso que ha devenido indebido como consecuencia de la sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2005 , c- 204-2003 que declaraba contrarios al Derecho europeo los artículos 102) y 104 de la Ley 37/1992 , en la redacción dada por Ley 66/1997». Las dos tesis enfrentadas fueron la defendida por la Administración, consistente en que tratándose de la autoliquidación del IVA correspondiente al ejercicio de 1999, el plazo de prescripción de cuatro años se iniciaba a partir del 31 de enero de 2000, por lo que a 18 de marzo de 2004, fecha de la solicitud el derecho estaba prescrito; la patrocinada por la demandante, consistente en que el plazo de prescripción se inicia desde la sentencia del TJUE -antiguo TJCE- de 6 de octubre de 2005 .

Aunque ningún efecto deriva la sentencia al respecto, parece necesario dejar constancia de que la parte demandante solicitó la devolución en 18 de marzo de 2004 , esto es una vez transcurrido cuatro años desde que pudo solicitar la devolución, y antes de la sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005 .

La sentencia de instancia recuerda los términos, en lo que interesa a la resolución de la controversia suscitada, con los que se pronunció el TJUE: «Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario y, en particular, de los artículos 17, apartados 2 y 5 , y 19 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (LA LEY 4840/1995), al prever una prorrata de deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones».

Los apartados 29 y 30 de la citada sentencia, determinan:

«29 Por lo que respecta a la limitación en el tiempo de los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia que ha solicitado el Gobierno español, debe recordarse que sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a establecerla.
30 Para ello, como ha señalado el Abogado General en el punto 24 de sus conclusiones, es necesario que pueda acreditarse que las autoridades estatales fueron incitadas a adoptar una normativa o a observar una conducta contraria al Derecho comunitario en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Reino Unido, C- 359/97 , Rec. p. I-6355, apartado 92). Pues bien, en este caso no existía tal incertidumbre. No procede, por tanto, limitar los efectos en el tiempo de la presente sentencia».
Subrayando especialmente la Sala de instancia que «el recurrente obtuvo, por aplicación de los preceptos declarados contrarios a derecho europeo, una deducción menor de la que le hubiese correspondido por aplicación de la Sexta Directiva», y que «la sentencia del TJCE no estableció límite en el tiempo a sus efectos».
Recuerda la Sala el contenido de los arts. 66) y 67 de la Ley 58/2003 , que respecto del plazo de prescripción para el supuesto de devolución de ingresos indebidos establece que comenzará a contarse «desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo». Abandona expresamente pronunciamientos anteriores sobre la materia tomando como referencia el Derecho europeo y partiendo, en base a este Derecho, de unos presupuestos básicos, a saber, «la obligación por parte del Estado miembro, de devolver íntegramente el IVA cuya deducción se impidió con vulneración del Derecho europeo» y a tal fin la necesariedad de realizar «la interpretación del Derecho interno desde la perspectiva de hacer posible esa devolución y garantizar la eficacia del pronunciamiento del TJUE»; señalando como líneas centrales: «a) el Estado está obligado a restituir el IVA soportado contraviniendo el Derecho europeo, b) las normas para la solicitud de devoluciones son las internas de cada Estado, c) las condiciones del ejercicio de las acciones han de respetar el principio de efectividad en la aplicación del Derecho europeo, d) la carga económica que el tributo indebidamente recaudado hizo recaer en el sujeto pasivo debe ser neutralizada en su totalidad, e) la denegación de la devolución es ajustada a Derecho cuando la restitución implicase enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo - sentencia del TJUE de 16 de mayo de 2013 -». Entiende que la tesis de la Administración, teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, es contraria al principio de efectividad del derecho a la devolución en los términos declarados por la citada sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005 , «pues en ese momento inicial, dada la legislación española, no existía un derecho a la devolución, sino la posibilidad de impugnar unas autoliquidaciones con amparo en una vulneración del Derecho europeo. La legislación española no reconocía el derecho a la devolución de las cuotas que nos ocupan - tampoco a su deducción -, y por ello, solo a partir del momento en que dicha legislación es declarada contraria al Derecho europeo, surge la acción efectiva a solicitar la devolución, pues previamente a ese pronunciamiento, si bien existían medios impugnatorios, necesariamente habrían de encaminarse a atacar jurídicamente la legislación española como paso previo para remover los obstáculos opuestos a la obtención de la deducción o devolución. Por mas que las pretensiones, declarar la oposición de la legislación al Derecho europeo y la obtención del reconocimiento del derecho a deducir el IVA o a su devolución, se ejercitaran conjuntamente, lo cierto es que la primera es lógicamente anterior a la segunda», por lo que para no perjudicar el principio de efectividad en la aplicación del Derecho europeo «impide una interpretación que dificulte injustificadamente la obtención de lo indebidamente ingresado», por lo que «el momento del inicio del cómputo de la prescripción para solicitar la devolución ha de inspirarse en la doctrina de la actio nata », por lo que «el inicio del cómputo de prescripción para solicitar la devolución del IVA, comienza desde la fecha de la sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2005 , momento en que desaparece la apariencia de legalidad que hacía ilegítima la solicitud de la devolución del IVA o del derecho a deducir. Tal es pues el momento en que la acción para solicitar la deducción puede ejercitarse de manera efectiva.

Y esta doctrina es aplicable tanto a la acción para solicitar la devolución del IVA, a la acción para solicitar la rectificación de autoliquidaciones, o para solicitar la devolución de ingresos indebidos, pues la razón de decidir es común a todas ellas.

Desde esta perspectiva la acción ejercitada por el recurrente el 18 de marzo de 2004, no estaba prescrita pues el cómputo de prescripción comenzó el 6 de octubre de 2005».

En definitiva, en los supuestos de declaración de inconstitucionalidad de una ley, proyectada en supuestos semejantes al que nos ocupa, el plazo de prescripción para el ejercicio del derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos es de cuatro años desde el día siguiente en que se realizó el ingreso o finalice el plazo para presentar la autoliquidación si se realizó el ingreso dentro de dicho plazo, arts. 66.c) y 67.1.c) de la LGT . A lo que cabe añadir que ya la jurisprudencia reconoció la posibilidad del ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador para la reparación de los perjuicios causados por los actos aplicativos de la norma declarada inconstitucional.

Por tanto, nuestro ordenamiento jurídico encauza procedimentalmente la devolución de ingresos tributarios indebidos en el art. 221, previendo expresamente el supuesto de que el acto hubiera adquirido firmeza, y como ya se dijo en los supuestos en los que la norma que ofrece cobertura al ingreso tributario es declarada inconstitucional, que en iguales condiciones podría aplicarse al supuesto de ser contraria al Derecho europeo, el plazo de prescripción se inicia en el momento del ingreso o de la finalización del plazo para la autoliquidación.

En definitiva, creemos que toda persona que haya ingresado vía autoliquidación la deuda tributaria en concepto de IVTNU y considere y pruebe que ha habido decremento, ausencia de incremento o incremento menor al resultante de la autoliquidación dispondría de un plazo de 4 años para solicitar la rectificación de las autoliquidaciones por vía del artículo 40.3 de la LGT según el cual:

3. *Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.*
Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley.".

De no estar prescrito su derecho a la devolución de ingresos indebidos en los términos del artículo 66, letra c) de la LGT procedería en todo caso la devolución a través del procedimiento reglamentariamente establecido en el artículo 126 y ss. 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.

OCTAVO.-) Aplicando toda la doctrina anterior, sobre prescripción de derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos y declaraciones de inconstitucionalidad, en el caso que nos ocupa, y tal y como resulta de los documentos obrantes en el expediente, el plazo de prescripción comenzó a computarse al día siguiente de la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración a efectos del impuesto, y, en su caso desde el ingreso efectuado el 04-09-2017, por lo que a fecha de 28 de octubre de 2021, fecha de presentación de la primera solicitud de rectificación de la autoliquidación y de devolución de ingresos indebidos, había transcurrido el plazo de cuatro años previsto en el artículo 66 de la LGT antes citado.

Por otro lado, del expediente administrativo no resulta acreditada la práctica o realización de ninguna acción o actuación anterior con eficacia interruptiva del plazo de prescripción en los términos del artículo 68 de la LGT.

Apreciándose la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, no procede entrar a conocer del resto de alegaciones deducidas por la reclamante.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, reunido en Sala y en Única Instancia, RESUELVE:**

DESESTIMAR la presente reclamación económico-administrativa **CONFIRMANDO** la resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria desestimatoria de forma presunta por silencio administrativo negativo de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones referenciadas en el Antecedente de Hecho I de este resolución, en concepto de Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), sin que proceda la devolución de ingresos indebidos solicitada, declarando la conformidad a derecho de tales actos en base a los motivos ya citados.

(...)

- **Resolución nºBI IIVTNU 2022 08.**

  Fechas: 16 y 29 de septiembre, de 14 y 29 de octubre y de 10 de noviembre de 2022.

RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

(...)

I.-) Con fecha 12 de julio de 2005 la reclamante junto con su cónyuge adquiere un inmueble, en virtud de escritura pública de compraventa.

El precio total de la compraventa del inmueble ascendió a 1.172.000 Euros.

II.-) Con fecha 28 de febrero de 2020 se otorga escritura pública de compraventa del inmueble, por parte de la reclamante, en virtud de escritura.

El precio total de la compraventa del inmueble ascendió a 1.200.000 Euros.

III.-) Con fecha 15 de abril de 2020 consta ingresada la autoliquidación **por importe de 6.370,95 Euros** por la transmisión del inmueble especificado en el punto I.

IV.-) Con fecha 28 de abril de 2020, se presentó por la reclamante solicitud de rectificación de la autoliquidación antes citada relativas a la transmisión del inmueble, por considerar la nulidad de la autoliquidación/liquidación practicada al estar basada en preceptos legales anulados por vulneración de los arts. 31 y 24 de la CE y posible inconstitucionalidad de la fórmula de determinación de la base imponible del impuesto.
Asimismo, se alegaba que la transmisión efectuada no supuso un incremento de valor, sino que, al contrario, se produjo una disminución de valor resultante de la diferencia entre el precio de compra y el de venta, que provoca que la base imponible tenida en cuenta en la autoliquidación presentada fuera incorrectamente determinada y proceda, en consecuencia, la devolución de la cantidad ingresada.

Dicha solicitud de rectificación fue desestimada por silencio administrativo por el Titular del Órgano de Gestión del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la Desestimación presunta de la solicitud de rectificación de la autoliquidación **y devolución de ingresos indebidos** por la transmisión del citado inmueble en el Antecedente de hecho I.

Entrando ya en el análisis concreto del fondo de la controversia, la reclamante alega en síntesis la improcedencia de las autoliquidaciones objeto de la solicitud de rectificación, en base a la falta de realización del hecho imponible del IVTNU por existencia de decremento de valor de los terrenos, habida cuenta de que hubo una diferencia entre el precio de adquisición de los inmuebles derivados de la escritura originaria y el precio de la transmisión final por escritura de venta.

A tal fin aporta en defensa de su pretensión copia de la escritura de adquisición de la finca y de la escritura transmisión final.

Alega, además, que en el caso que nos ocupa, con la transmisión de la finca de referencia se ha producido una minusvalía y, por ello, no hay incremento de valor que dé lugar al hecho imponible del IIVTNU.

SÉPTIMO.-) Teniendo en cuenta lo anterior, la controversia planteada ha de partir de una contextualización de la controversia en torno a la constitucionalidad este impuesto cuyo origen se sitúa en **el contenido del fallo de la STC 59/2017 de 11-05-2017 recaída en cuestión de inconstitucionalidad nº4864-2016** que **declaró la inconstitucional parcial de los artículos 107.1, 107.2 letra a) y 110.4 del TRLRHL,** por someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia de inexistencia de incremento o existencia de decremento.

Dicho *iter* jurisprudencial tuvo su culmen en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021, cuya repercusión en este expediente condiciona y resulta determinante para el sentido de la presente resolución, y ello con independencia o al margen de las alegaciones concretas formuladas y de su procedencia o no conforme a la normativa o doctrina jurisprudencial hasta entonces vigente.

En este sentido, con fecha de 25 de noviembre 2021 se publicó la STC nº182-2021 (BOE nº282) recaída en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla -sede en Málaga-, respecto de los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 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, por posible vulneración del art. 31.1 CE. Entendió el órgano judicial que la aplicación de los preceptos legales impugnados, al establecer un sistema objetivo de cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) que no tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente, puede suponer una "carga fiscal excesiva" o "exagerada" que infrinja el principio constitucional de no confiscatoriedad en los supuestos en los que el importe de la cuota tributaria resultante, aun cuando no supera la plusvalía efectivamente obtenida con la transmisión del terreno urbano, sí representa una parte muy significativa de la misma.

El TC analiza en el Fundamento Jurídico 5 la aplicación del principio de capacidad económica como criterio o parámetro de imposición a la regla de cuantificación de la base imponible del IIVTNU. Y en esta línea el TC considera que el método de determinación lo es de toda la base imponible del IIVTNU, y no de parte de ella, y además es de carácter objetivo y de obligada aplicación.
En cuanto a su carácter objetivo, dicho método no tiene en cuenta las alteraciones reales y

efectivas del valor del terreno por el paso del tiempo tomando de referencia los valores de adquisición y transmisión, sino que el incremento resulta de un porcentaje del valor catastral del terreno urbano en el momento de la transmisión y calculado en función de los años transcurridos desde su adquisición. Y dicha estimación objetiva o presuntiva, frente a la directa, según el TC no mide la capacidad económica real del contribuyente.

Respecto a lo imperativo de la aplicación de dicho método de cuantificación, la STC 59/2017 de 11 de mayo abrió la puerta a considerar que la transmisión del inmueble era condición necesaria pero no suficiente para el nacimiento de la obligación tributaria. Pero, además, a lo anterior se unía el hecho constatable de que el artículo 107 TRLRHL no admitía prueba en contrario que demostrara otros incrementos distintos al resultante de su aplicación, o simplemente su inexistencia. Y ello *porque "... la presunción de que el suelo urbano se revaloriza anualmente (y aumenta en función de los años de tenencia) es únicamente la ratio legis de la regla de valoración ahora enjuiciada y no la regla de valoración en sí; presunción vulgar (que no jurídica)* ***que venía respaldada por la realidad económica del tiempo que en que se promulgó este sistema objetivo de medición****..."* (Fundamento Jurídico 5 apartado A).

Es decir, la desconexión entre hecho imponible y base imponible se produce pues por la falta de justificación objetiva y razonable del método de cuantificación objetivo motivada a su vez porque la caída del mercado inmobiliario y la crisis económica consiguiente dio lugar a que "...*tampoco sean excepcionales los supuestos en los que el efectivo incremento de valor sea de importe inferior -con frecuencia, incluso, notablemente inferior, como en el supuesto aquí enjuiciado- al incremento calculado ex art. 107 TRLHL.* ***Siendo, pues, que la realidad económica ha destruido la antes referida presunción de revalorización anual de los terrenos urbanos que operó en la mente del legislador para crear la norma objetiva de valoración ahora cuestionada"*** (Fundamento Jurídico 5 apartado D)***.***

En consecuencia, **el método objetivo y obligatorio de cuantificación de la base imponible, resulta ajeno y desconectado de la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica que trajo consigo, 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).***

OCTAVO.-) A la vista de la exposición razonada del pronunciamiento citado y en cuanto a la afectación concreta del mismo a cada caso concreto, como es el que es objeto de resolución por este tribunal, en el Fundamento Jurídico 6 se analiza lo que ahora interesa como es el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL. Y así:

-Dichos preceptos quedan definitivamente expulsados del ordenamiento jurídico, produciendo 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",*** correspondiendo al legislador la modificación o adaptación de la norma legal a las exigencias del artículo 31.1 de la CE, y que se encuentra pendiente ya desde la publicación de la STC 49/2017.

-No es posible revisar con fundamento en dicha Sentencia, las obligaciones tributarias devengadas que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme.
En concreto, se consideran consolidadas, y, por tanto, no susceptibles de revisión y anulación: - 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.

Por tanto, y aplicados dichas previsiones respecto al expediente que es ahora objeto de resolución resulta que:

- El devengo del impuesto se produjo con fecha de 28/02/2020, cuando la reclamante vende y transmite el inmueble antes citado, en virtud de escritura pública de compraventa.

- La reclamante practicó y abonó en fecha de 15-04-2020 la autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, por la transmisión del inmueble citado, y ambas se practicaron, en base al método de cuantificación objetivo de la base imponible de los artículos que han sido declarados inconstitucionales (artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL)
- Con fecha 28 de abril de 2020, se presentó por la reclamante la solicitud de rectificación de la autoliquidación antes citada relativa a la transmisión del inmueble, por considerar que no existe concurrencia del hecho imponible que grava el impuesto, **sin que haya recaído resolución expresa hasta la fecha**.
- Contra la desestimación presunta de dicha solicitud, con fecha de entrada en el Registro de este Tribunal de 9 de noviembre de 2018 se presenta escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa**.**

Por tanto, de todo lo anterior se deduce que la acción de revisión contra la desestimación de la rectificación de la autoliquidación se encuentra viva y pendiente de resolución, por lo que no se considera situación consolidada a la fecha de la STC en los términos antes citados.

En efecto, entendemos que resulta de aplicación lo dispuesto en el Fundamento Jurídico 6 de la STC nº182/2021 de 26 de octubre sobre el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL.

En su virtud, cabe constatar desde este momento una cuestión esencial para la resolución de este procedimiento, y es que **la acción de revisión contra la desestimación de la rectificación de la autoliquidación se encuentra viva y pendiente de resolución, por lo que no se considera situación consolidada a la fecha de la STC de 26-10-2021 tal y como resulta de la exposición de los antecedentes de hecho.**

Por otro lado, tras la publicación de la precitada STC, dada la expulsión del ordenamiento jurídico que efectúa y su afección a las situaciones que no han adquirido firmeza en vía administrativa o judicial, tanto de las liquidaciones como de las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones, la autoliquidación concernida en este proceso de revisión se ha extendido en atención a dichas reglas de cálculo de la base imponible dispuestas en el artículo 107 del TRLRHL y declaradas inconstitucionales.

Por tanto, la inconstitucionalidad de los preceptos de cuantificación de la base imponible, en base a los que se autoliquidó el tributo, y por su consideración de un elemento esencial del tributo, determinante directo de la cuantía de la deuda tributaria (artículo 8 de la LGT), amparan la nulidad de la deuda en concepto de IIVTNU objeto de ahora de controversia.

Pero en este punto consideramos de ineludible mención para la resolución de la presente controversia en los términos que estamos defendiendo los recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo que resuelven recursos de casación con posterioridad a la STC 182/2021 en el mismo sentido de plena aplicabilidad de la misma a situaciones no consolidadas ni firmes a la fecha de la misma, y además en supuestos en los que se ventilaban aspectos del impuesto no relacionados directamente con el método de cuantificación sino con la propia realización o no del hecho imponible.

De esta forma, en la STS nº 1092/2022 de fecha 26 de julio de 2022, Recurso nº7925/2020 (ECLI:ES:TS:2022:3168), se dilucidaba el recurso de casación planteado por la entidad pública contra Sentencia del Juzgado de instancia estimatoria del recurso del particular contra desestimación presunta de recurso de reposición interpuesto el 01-03-2017 contra liquidación del IIVTNU.
Según la recurrente, *“... la sentencia impugnada "[...] se aparta de la doctrina jurisprudencial, añadiendo un parámetro no establecido como es el IPC al valor de adquisición, comparando además valores que no son homologables entre sí (porcentaje de incremento del IPC/porcentaje de incremento del valor del suelo)" y, además, "[...] no se pronuncia sobre si es procedente o no adicionar la valoración de la obra nueva al valor de adquisición, como pretendía la parte actora en su demanda (antes de introducir en sede de vista oral la nueva cuestión del IPC), ya que se limita a resolver que hay incremento por la actualización del IPC" (págs. 6-7 del escrito de*

interposición). Y tras centrar la cuestión a dilucidar en la existencia o no de hecho imponible y no en el método de cálculo de la base imponible (atendiendo a la única alegación de la parte actora en el recurso contencioso), manifiesta que su pretensión casacional "[...] coincide plenamente con la acogida por la Sentencia del 10 de noviembre de 2020...".

Y se planteaba como cuestión de interés casacional para la formación de jurisprudencia:

"[...] *2.1. Precisar si se debe actualizar el valor de adquisición del terreno conforme al IPC o algún otro mecanismo de corrección de la inflación, para acreditar que el terreno no ha experimentado un incremento real de valor que se ponga de manifiesto en transmisión de la propiedad a efectos de este impuesto.*
2.2. De darse respuesta afirmativa a la anterior pregunta, esclarecer qué método podría ser admisible para corregir la depreciación nominal, si el IPC nacional, autonómico, provincial, u otro método de corrección".

Pues bien, el Alto Tribunal tras declarar que dicha cuestión en concreto en efecto ya estaba resuelta por su propia doctrina (invocada por el recurrente) de la STS de 10-11-2020, **sin embargo, y aunque señala que la** fundamentación jurídica de la sentencia recurrida es contraria a la doctrina jurisprudencial establecida, sin embargo, considera que "...***para la resolución de las pretensiones de la parte recurrente, que insta la revocación de la sentencia y la confirmación de la liquidación tributaria girada por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, es preciso examinar la incidencia de la STC 182/2021, de 26 de octubre***..." (Fundamento de Derecho Cuarto).

Y ante la alegación de la Diputación recurrente en casación de que aplicara a este caso concreto los efectos de la STC 182/2021 "...*integraría una argumentación que no debería examinarse en el presente recurso de casación, porque el recurrente, afirma, no planteo la impugnación amparándose en la posible inconstitucionalidad del método de cálculo de la base imponible*... ", lo cierto es que el Alto Tribunal rechaza la no aplicación de la misma al caso controvertido ya que:

> *"...la incidencia de la STC 182/2021 no puede calificarse de cuestión nueva, pues la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de algunas de normas legales que deben ser interpretadas y aplicadas para resolver el recurso de casación supone una alteración sustancial del marco normativo de referencia que fue examinado en el debate procesal. Se trata, por otra parte, de un marco normativo que fue invocado oportunamente en el proceso, para sostener las mismas pretensiones de anulación de la liquidación, aunque fuera con argumentos jurídicos no exactamente coincidentes con los que sustentan la declaración de inconstitucionalidad. Es, en definitiva, un enfoque jurídico complementario de la argumentación sostenida en la instancia para la impugnación del mismo acto, sin alteración de la cuestión y pretensión suscitada y no una cuestión nueva.*
>
> *Por tanto, en el marco constitucional y legal referido, el cumplimiento de la función de fijar jurisprudencia que corresponde al Tribunal Supremo (art. 93.1 LJCA y art. 1.6 del Código Civil) y, correlativamente, la de enjuiciamiento para resolver sobre las pretensiones deducidas, exige verificar la incidencia y efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes sobre las que se ha establecer jurisprudencia y resolver las pretensiones, pues no en vano previene el referido art. 40. 2 en relación con el art. 38.1 de la LOTC que "[...] [l]as sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado [...]".* (Fundamento de Derecho Quinto).

Dicho lo anterior, el Alto Tribunal establece que, por encima que cualquier otra consideración interpretativa que pudiera plantear la STC 182/2021, lo cierto es que, limitándose al presente litigio, "...*es evidente que este caso no tiene cabida en ninguna de las situaciones que se declaran inmunes a la declaración de inconstitucionalidad, ya que estamos ante una liquidación que es impugnada en plazo* (...) *En definitiva, en este caso sí estamos ante una situación susceptible de ser resuelta con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021, ya que, como declara la propia sentencia, "[...] 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 [...]".

Lo más relevante a nuestro juicio, es que en situaciones no consolidadas –como la ahora enjuiciada- dado que las liquidaciones no eran firmes por estar recurridas es la siguiente conclusión:

> "***Es por ello que debemos atenernos a la declaración de nulidad de la norma, y resolver sobre la inexigibilidad del tributo en cuestión, tamquam non esset, esto es, como si la Ley inconstitucional no hubiese existido nunca. No está de más añadir que la impugnación de la liquidación, en este caso, sí planteó tempestiva y oportunamente la inexistencia de hecho imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, por cuestionar precisamente tanto los elementos en que se basó la determinación de la base imponible, como la propia inexistencia de riqueza gravable, aun en los términos en que la Administración determinó la base imponible****".* (Fundamento de Derecho Quinto).

En conclusión, la decisión estimatoria del recurso contencioso-administrativo ha de mantenerse (aun en contra de la doctrina anterior del propio TS ya citada), con desestimación del recurso de casación "...***en aplicación de la doctrina sobre el principio de efecto útil del recurso de casación, que, en síntesis, impide que prospere éste cuando, pese a no ser conformes a Derecho los argumentos y razonamientos de la sentencia recurrida, bien en todo o en parte, ello no deba traducirse en el éxito de la pretensión estimatoria en casación, por ser ajustada a Derecho la decisión final*** *[SSTS de 1 de diciembre de 2020 (rec. cas. 3857/2019); de 21 de febrero de 2019 (rec. cas. 577/2016); y de 16 de enero de 2005 (rec. cas. 1721/2000)]".* (Fundamento de Derecho Sexto).

Finalmente, el Alto Tribunal considera que la decisión de anulación de la liquidación es ajustada a Derecho, *"...****pues la declarada inconstitucionalidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL impide, en palabras de la STC 182/2021 "[...] la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad [...]", lo que conlleva que deba ser mantenida la anulación de la liquidación tributaria impugnada, al resultar inaplicables, por ser nulos e inconstitucionales los referidos preceptos sobre determinación de la base imponible del IIVTNU***".** (Fundamento de Derecho Sexto).

Idéntica fundamentación se reproduce en la STS nº1103/2022 de fecha 27 de julio de 2022, Recurso nº3304/2019, (ECLI:ES:TS:2022:3188), en este caso con resultado inverso de estimación del recurso de casación interpuesto por un particular contra sentencia por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, recaída en el recurso de apelación la cual había confirmado una liquidación tributaria dentro de un expediente de derivación de responsabilidad tributaria. En un supuesto en el que además se deducía un incremento de valor del terreno absorbido totalmente por el importe de la deuda tributaria, el TS considera sin embargo que, al margen de cualquier otra consideración, *"...****la realidad es que esta cuestión ha quedado superada a día de hoy, como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 182/2021, de 26 de octubre, y carece de relevancia la doctrina jurisprudencial que pudiéramos fijar al respecto en el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Por consiguiente, la auténtica cuestión de interés casacional que debe ser examinada, es el alcance e incidencia en el caso sometido a enjuiciamiento de la STC 182/2021, de 26 de octubre...".*** (Fundamento de Derecho Cuarto).

Con la misma fundamentación del pronunciamiento antes analizado (y al que nos remitimos en su integridad para evitar reiteraciones innecesarias), el Alto Tribunal tras reconocer que estamos ante una situación no consolidada en los términos de la SCT 182/2021 por haberse mantenida viva la acción revisora con anterioridad a la misma, acaba considerando que "...*los efectos de la declaración de responsabilidad subsidiaria, ex art. 43.1.c LGT que impugna el recurrente, la liquidación tributaria por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza*

Urbana cuya deuda tributaria es objeto de la derivación de responsabilidad, es inválida y carente de eficacia por la inconstitucionalidad de las normas legales de cobertura para efectuar la liquidación, y no puede servir de fundamento y presupuesto para la declaración de responsabilidad subsidiaria".

En conclusión, el TS en ambas Sentencias considera no conforme a Derecho la deuda reclamada, en primer lugar y fundamental, por tratarse de una situación no consolidada a la que le es aplicable la STC, y en consecuencia ser inexigible el tributo en virtud de **la declaración de nulidad de la norma**, por considerar que no ha existido nunca.
Y como razón añadida a la anterior, se anula la deuda por considerar indiferente que el particular no hubiera alegado de forma expresa la inconstitucionalidad del método de cuantificación de la base imponible del IIVTNU y sólo la inexistencia de incremento del valor del terreno, ya que en realidad se acaba imponiendo la inconstitucionalidad de las normas legales de cobertura para efectuar la liquidación.

En definitiva y aplicando dicha novedosa doctrina al caso concreto que nos ocupa concurren las circunstancias de hecho para aplicar la fundamentación jurídica de las SSTS citadas, ya que, no sólo se trata de una situación no consolidada ni firme, primer condicionante para aplicar la STC 182/2021, sino que, además se planteó por el reclamante de forma tempestiva la inexistencia de hecho imponible al cuestionar precisamente, tanto los elementos en que se basó la determinación de la base imponible, como la propia inexistencia de riqueza gravable

Hemos de recordar, que con anterioridad a estos pronunciamientos del TS, ya habían recaído diversos pronunciamientos jurisdiccionales, destacando en primer lugar la STSJ de Castilla la Mancha de 15 de noviembre de 2021, Recurso 442/2019, que aplica la STC de 26-10-2021 en un supuesto incluso en el que, *"...no es que no haya prueba **sobre** la inexistencia del **incremento** del **valor** de los **terrenos**. Es que la hay de su **incremento** atendiendo a la presunción que se deriva de las propias escrituras y de la pericial que nos ofrece la demandante".*

Pero a pesar de existir y reconocerlo así el juzgador hecho imponible del tributo por existencia de incremento de valor del terreno acreditado por el propio Ayuntamiento demandado, el Tribunal es categórico en el sentido de que, a la vista de la STC nº182/2021 de 26 de octubre,

"A*sí pues, declarada la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las **Haciendas Locales** (aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo), relativos al método de cuantificación de la base imponible de la plusvalía municipal, la consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1 (La Ley 362/2004). Segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL, es, como se ha dicho: "(...) 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."*

En el mismo sentido cabe destacar la STJ de Cataluña nº5107/2021, de 22 de diciembre de 2021, Recurso nº2328/2021.

Por su parte, la STJ de Castilla y León nº1395/2021, de 16 de diciembre de 2021, Recurso nº426/2021, considera que:

"Así las cosas, el recurso de apelación ha de correr suerte desestimatoria ya que, incluso aunque admitiéramos la tesis del Ayuntamiento apelante de existencia de incremento de valor del terreno urbano de los dos locales transmitidos por la recurrente en julio de 2018, y que la cuota tributaria no ha agotado o superado la riqueza imponible -presupuesto fáctico de manifestación de riqueza del que parte la STC 182/2021 -, en todo caso el vacío normativo que la expulsión del ordenamiento jurídico de dichos preceptos provoca sobre la determinación de la base imponible impide la liquidación, comprobación y recaudación de este tributo local respecto de obligaciones tributarias que, como la que aquí nos ocupa al haber solicitado la demandante la rectificación de sus autoliquidaciones los días 15 y 16 de noviembre de 2018, no han sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme".

Asimismo se pronuncia la Sentencia de 25-11-2021 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 1 de Pontevedra aplica el nuevo criterio del Tribunal Constitucional respecto al impuesto de plusvalía. En la resolución, el magistrado considera "claros e indubitados" los efectos del fallo del Tribunal Constitucional del 26 de octubre sobre el tributo. Así, destaca que todas las liquidaciones del impuesto recurridas en plazo y anteriores al 10 de noviembre de 2021 deben declararse nulas de pleno derecho.
Además, subraya que esa nulidad se produce "con independencia y al margen de que entre las dos transmisiones del inmueble se haya producido un aumento o una disminución de su valor".
El juez destaca que, tal como ha concluido el Tribunal Constitucional, el sistema de determinación de la base imponible del tributo, regulado en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL), era, en su origen, "incorrecto e inconstitucional".

De la misma forma, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº2 de Jaén de 28 de diciembre, citando a la repetida sentencia del Constitucional, señala que los efectos de la misma “son claros e indubitados”.

Es decir, en palabras del Juzgador, “todas las liquidaciones del tributo por devengos anteriores al 10 de noviembre de 2021, impugnadas en plazo, deben declararse nulas de pleno derecho”. Entrando en el fondo del asunto, en su opinión, resulta indiferente que entre las dos transmisiones del inmueble se haya producido un aumento o una disminución de su valor. Así, tal y como ha concluido el máximo tribunal de garantías de nuestro país, “el sistema de determinación de la base imponible del tributo regulado en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, era en todo caso incorrecto, e inconstitucional ab origine”.

En el mismo sentido cabe citar las Sentencias del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº11 de Madrid de 10 de noviembre de 2021, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº25 de Madrid de 3 de diciembre de 2021, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo l n.º 2 de A Coruña de 09 de diciembre de 2021, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 15 de Madrid de 3 de diciembre de 2021 y la Sentencia nº210/2021 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº1 de Ourense de 26 de noviembre de 2021.
Ya más recientemente, los Tribunales Superiores de Justicia unánimemente aplican los efectos anulatorios de la STC 182/2021 a toda situación no consolidada en los términos fijados por la misma (tal y como sucede en el supuesto ahora enjuiciado), y con independencia de cualquier otra consideración.

Y así, la Sentencia del TSJ Madrid (Contencioso), sec. 9ª, de fecha 30 de marzo de 2022, nº 212/2022, rec. 1068/2021, ante una situación no consolidada considera que el pronunciamiento por STC 182/2021 da lugar indefectiblemente a la nulidad de los actos administrativos que se han dictado al amparo de las normas nulas:

“Estos pronunciamientos dejan vacía de contenido la regulación del tributo y arrastran la nulidad de los actos administrativos que se han dictado al amparo de las normas nulas, como son las liquidaciones del IIVTNU objeto de este proceso judicial. A ellas alcanzan los efectos transitorios que estableció el Tribunal Constitucional por no haberse decidido definitivamente su impugnación mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme”.

En la misma línea, debemos citar la Sentencia del TSJ Madrid (Contencioso), sec. 9ª, de fecha 23 de mayo de 2022, nº 336/2022, rec. 560/2021, en la que ante una situación no consolidada **y en la que el Ayuntamiento apelado había solicitado la suspensión del recurso, a la espera de sentencia del Tribunal Supremo en los recursos de casación 1338/2021, 2402/2021 y 4254/2021, siendo denegada, considera que:**

“...En este caso la liquidación está fundada en preceptos nulos de pleno derecho al haber sido declarados inconstitucionales, por lo que resulta afectada por idéntico vicio de nulidad. Por otro lado, aquella no ha devenido firme y consentida por la contribuyente, como prueba la interposición del presente recurso contencioso.

Se cumplen, así pues, las condiciones para que surta efecto la nulidad radical del acto tributario, vicio que esta Sala tendría que aplicar de oficio aun cuando no hubiera sido alegado por las

partes. Por consiguiente, carece de sentido pronunciarnos sobre los concretos motivos en que se fundamenta la apelación.

En idénticos términos se reitera la Sentencia del TSJ de Madrid (Contencioso), sec. 9ª, de fecha 13 de julio de 2022, nº 495/2022, (rec. 41/2022), y la Sentencia del TSJ de Madrid (Contencioso), sec. 9ª, de fecha 13 de julio de 2022, nº 497/2022, (rec. 1021/2022).

Por otro lado, la Sentencia del TSJ Comunidad Valenciana (Contencioso), sec. 3ª, de fecha 04-de mayo de 2022, nº 433/2022, rec. 1/2022, considera irrelevante ante una situación no consolidada el resolver sobre cualquier otra cuestión planteada por el recurrente, siendo así de plena aplicación los efectos anulatorios de la STC182/2021:

"La parte apelante ha alegado la inconstitucionalidad de los citados arts. 107.1, 107.2 a) y 107.4, si bien interesa que nos pronunciemos también sobre sus otras alegaciones. Lo que carece de sentido alguno, y no sólo práctico, porque supondría la aplicación de una normativa que adolece de antijuridicidad máxima.
La parte apelante ha alegado la inconstitucionalidad de los citados arts. 107.1, 107.2 a) y 107.4, si bien interesa que nos pronunciemos también sobre sus otras alegaciones. ***Lo que carece de sentido alguno, y no sólo práctico, porque supondría la aplicación de una normativa que adolece de antijuridicidad máxima".***

Sin ánimo de exhaustividad y en el mismo sentido de confirmar la aplicación de la STC 182/2021 a toda situación no consolidada, aun con posterioridad a los Autos del Tribunal Supremo, debemos citar la Sentencia del TSJ Aragón (Contencioso), sec. 2ª, de fecha 01 de junio de 2022, nº 171/2022, (rec. 515/2020), y la TSJ Illes Balears (Contencioso), sec. 1ª, de fecha 06 de abril de 2022, nº 241/2022, (rec. 98/2021).

Por tanto, si la liquidación/autoliquidación ha sido recurrida antes de la sentencia y se encuentra pendiente de resolución después de la sentencia, dados los términos de la sentencia de nulidad del precepto y de expulsión del ordenamiento jurídico, aunque esta situación no sea alegada por el interesado, a nuestro juicio, tiene que ser aplicada de oficio por el Ayuntamiento y anularse la liquidación o rectificarse la autoliquidación, porque en el momento de resolver este recurso o reclamación, no existe precepto que ampare la liquidación practicada porque se ha expulsado del ordenamiento jurídico.

Asimismo, conviene señalar que el artículo 38.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional señala que, *"1. Las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado",* vinculación que afecta, no solamente a los órganos jurisdiccionales sino también a este Administración.

A este respecto cabe aludir a sucesivos pronunciamientos judiciales, (y en los que este Ayuntamiento fue parte demandada en dichos procedimientos), en los que, los órganos judiciales unánimemente consideran al margen de cualquier otra consideración aplicable la nulidad del método de cuantificación de la base imponible cuando estamos ante situaciones no firmes no consentidas que pudieran excluir la aplicación del contenido de la STC 182/2021.

Y así, la Sentencia nº545/2021 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº14 de Madrid de fecha 15 de diciembre de 2021, Procedimiento Abreviado nº39/2020, considera que *"...Pretender ignorar la Sentencia del tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021...incumpliría el principio constitucional de justicia como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico español".* En idéntico sentido, cabe mencionar la Sentencia nº160/2022 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº18 de Madrid de fecha 09 de mayo de 2022, Procedimiento Abreviado nº524/2021, así como la Sentencia nº430/2021 también del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº18 de Madrid de fecha 01 de diciembre de 2021, Procedimiento Abreviado nº103/2021.

Igualmente, la Sentencia nº146/2022 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº22 de Madrid de fecha 22 de marzo de 2022, Procedimiento Abreviado nº586/2021, también especifica que:

"La declaración del TC sobre el alcance de dicha sentencia, hace que su doctrina sea de aplicación al caso de autos, ya que la solicitud de rectificación y de devolución de ingresos indebidos deducida respecto de la autoliquidación originaria nunca fue denegada por resolución que quedase firme, lo que conduce a la estimación de presente recurso contencioso-administrativo".

En idéntico sentido se pronuncia la Sentencia nº18/2022 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº16 de Madrid de fecha 21 de enero de 2022, Procedimiento Abreviado nº70/2021.

Asimismo, en la Sentencia nº209/2022 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº27 de Madrid de fecha 23 de mayo de 2022, Procedimiento Abreviado nº162/2021, tras exponer el contenido de la STC 182/2021 concluye que:

"Trasladando lo anterior resulta que, en el presente caso, no procede analizar la existencia o inexistencia de incremento patrimonial, por lo que se anula el acto impugnado por no ser conforme a Derecho el acto recurrido....

Cabe reiterar que en todos los pronunciamientos citados este Ayuntamiento fue parte demandada en dichos procedimientos.

En conclusión, y al no estar ante una situación firme ni consentida por no estar resuelta de forma expresa en vía administrativa y económico-administrativa, y por tanto siendo susceptible de revisión con fundamento en dicha Sentencia, es por lo que procede la estimación de la presente reclamación al haberse practicado en base al método de cuantificación objetivo de la base imponible de los artículos que han sido declarados inconstitucionales, todo ello en los términos que figuran a continuación.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, reunido en Sala y en Única Instancia, ACUERDA:**

ESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa** en el sentido de:

1.-) ANULAR LA RESOLUCIÓN del Titular del Órgano de Gestión Tributaria desestimatoria presunta de la solicitud de rectificación de la autoliquidación en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

2.-) PROCEDER A LA DEVOLUCIÓN DE LA CANTIDAD DE 6.370,95 Euros, derivada de dicha autoliquidación en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por la transmisión del inmueble, junto con los intereses de demora que, en su caso, pudieren corresponder.

(...)

- **Resolución nºBI IIVTNU 2022 07.**

  Fecha: 07 de marzo de 2022.

  RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

(...)

I.-) Con fecha 6 de mayo de 2019, se procedió a abonar Autoliquidación del Impuesto Sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, (PLUSVALÍA MUNICIPAL), al Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón (Madrid), por un importe de 5.935,78 € (Cinco mil novecientos treinta y cinco euros con setenta y ocho céntimos de euros), correspondiente a la transmisión de la finca sita en el Término Municipal de Pozuelo de Alarcón (Madrid), formalizada en fecha 22 de marzo de 2019, y en la que figuraba como precio de transmisión la cantidad de 405.000 Euros.

Dicho inmueble fue adquirido, en fecha 3 de noviembre de 2015, como consecuencia del legado a su favor, mediante Escritura de Aceptación y Adjudicación de Herencia, con motivo del fallecimiento de Dña.------, siendo su valoración de 202.459,66€.

II. Con fecha 14 de enero de 2020, tiene entrada en el Registro General de este Ayuntamiento, escrito que se ha calificado de solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos (reiterada en fecha 3 de febrero de 2021), de la autoliquidación practicada, en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, con motivo de la transmisión a título gratuito.

III.- Con fecha de 26 de marzo de 2021 la reclamante interpuso Recurso de Reposición contra la también desestimación presunta de la solicitud de Devolución a la firmante del importe correspondiente a la Autoliquidación abonada correspondiente al impuesto del Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (Plusvalía), abonado de forma indebida en fecha 6 de mayo de 2019, más los intereses de demora correspondientes.

IV.-) Por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria se dicta con fecha de 27 de julio de 2021 resolución expresa de desestimación de la referida solicitud de devolución de ingresos indebidos, **siendo notificada en fecha de 20 de septiembre de 2021, siendo recogida por persona debidamente identificada con nombre, apellidos, DNI y condición de permanencia en dicho lugar a efectos de notificaciones,** y que coincide con el declarado por la reclamante en sus sucesivos escritos dirigidos al Ayuntamiento a lo largo del procedimiento de revisión del tributo referido, incluida la presente reclamación.

V.-) Con fecha de 20 de diciembre de 2021, consta la presentación de nuevo escrito solicitando que la Administración proceda a resolver de forma expresa sobre la Devolución del Impuesto de Plusvalía anteriormente citado y abonado, especialmente en atención al nuevo panorama que se abre con la aplicación de la Sentencia del TC nº182/2021 de 26 de octubre de 2021.
.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) El artículo 40.1 ROTEAPA, que reproduce el artículo 235.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que

(…) 1. La reclamación se interpondrá dentro del plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación expresa del acto impugnado…(…)

Asimismo, el artículo 48.4, letra b) del texto reglamentario citado dispone que se declarará la inadmisibilidad de la Reclamación en los siguientes supuestos:

(…) b) Cuando la reclamación se haya presentado fuera de plazo (…).

Por último, el artículo 239.4, letra b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone que:

"*Se declarará la inadmisibilidad en los siguientes supuestos:*

***b)** Cuando la reclamación se haya presentado fuera de plazo".*

SEXTO.-) En virtud de la normativa antes citada y de los antecedentes anteriormente expuestos se pone de manifiesto que se trata de una Reclamación Económica-administrativa presentada de forma extemporánea ya que ha transcurrido el plazo previsto de un mes desde que se notificó la resolución desestimatoria de la solicitud de devolución de ingresos indebidos como consecuencia de la autoliquidación por importe de 5.935,78 Euros, presentada e ingresada en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por **la transmisión, por compraventa, del inmueble, sito en formalizada en fecha 22 de marzo de 2019, mediante escritura pública.**

La fecha de notificación de la resolución expresa desestimatoria de las pretensiones de la reclamante es de 20-09-2021 y la de presentación de la presente reclamación es de 22 de febrero de 2022. Hemos de añadir que en dicha resolución se ofreció debidamente el pie de recurso de reposición y/o alternativamente reclamación económico-administrativa en el plazo de un mes desde la fecha de la notificación de la resolución citada. Respecto a esta última, como hemos indicado es presentada el 22-02-2022, es decir, transcurrido el plazo del mes de interposición de la reclamación desde la notificación de la resolución expresa citada.

Por otro lado, si aun se considerase como recurso de reposición el escrito presentado en fecha de 20 de diciembre de 2021, solicitando que la Administración procediera a resolver de forma expresa sobre la Devolución del Impuesto de Plusvalía anteriormente citado y abonado, especialmente en atención al nuevo panorama que se abre con la aplicación de la Sentencia del TC nº182/2021 de 26 de octubre de 2021, se consideraría presentado fuera de plazo del mes desde que fue notificada la resolución expresa que desestimaba las pretensiones de la reclamante.

Dicho lo anterior, debemos reconducir los términos del debate en el sentido de que se pretende abrir de nuevo un procedimiento de solicitud de anulación de liquidación y devolución de ingresos indebidos que fue resuelto de forma desestimatoria debidamente notificada y contra la cual no consta haberse interpuesto recurso de reposición y/o reclamación económico-administrativa en tiempo y forma.

Es por ello que nos encontramos ante un acto tributario firme y consentido, ya que no ha sido objeto de recurso en plazo. Se trata de plantear las posibilidades de reacción del interesado ante un acto inmodificable tras la aparición de la Sentencia nº182/2021 del TC de 26 de octubre de 2021.

Si atendemos a lo dispuesto en dicha Sentencia en el Fundamento Jurídico 6 se analiza lo que ahora interesa como es el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL. Y así:

-Dichos preceptos quedan definitivamente expulsados del ordenamiento jurídico, produciendo 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",*** correspondiendo al legislador la modificación o adaptación de la norma legal a las exigencias del artículo 31.1 de la CE, y que se encuentra pendiente ya desde la publicación de la STC 49/2017.

-No es posible revisar con fundamento en dicha Sentencia, las obligaciones tributarias devengadas que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme.

En concreto, se consideran consolidadas, y, por tanto, no susceptibles de revisión y anulación: - 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.

En cualquier caso, hay varias limitaciones: que hubiera cosa juzgada o se tratara de actos administrativos firmes y consentidos, en esa misma línea, que hubiera prescrito el derecho a la devolución y/o se exigiera la responsabilidad patrimonial al legislador.

En este sentido, el artículo 40.1 de la LO 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional -LOTC- dispone que:

"Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales".

En cuanto a la cosa juzgada, no sólo existe en vía judicial, sino que la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU tampoco afectaría a actos administrativos firmes conforme señala, entre otras, la Sentencia del TS de 20 de febrero de 1989, y ello en aplicación de lo dispuesto en el art. 73 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa -LJCA-. Esto tendrá mucha importancia a los efectos de resolver todas aquéllas reclamaciones que invocan la Sentencia del TC pero que se refieren a liquidaciones firmes y consentidas por no haberse recurrido en tiempo y forma.

No obstante, existen diversos mecanismos en la normativa tributaria para revisar los actos firmes además de la declaración de nulidad de pleno derecho prevista en el art. 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -LGT-. Así, el art. 221.3 LGT, al hablar de la posibilidad de solicitar la devolución de ingresos indebidos cuando concurra la firmeza de los actos de aplicación de los tributos, remite a los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del art. 216 LGT, y al recurso extraordinario de revisión regulado en el art. 244 del mismo texto legal.

Asimismo, el art. 220 LGT prevé la posibilidad de recurrir actos firmes a través de la rectificación de errores materiales de hecho o aritméticos, que es la que se plantea en la consulta. A nuestro juicio, la firmeza del acto, conllevaría la utilización de otro tipo de recurso especial de revisión.

En cuanto si cabe plantearse el recurso extraordinario de revisión, regulado en el art. 244 LGT. se permite su interposición cuando concurran circunstancias especiales, como la aparición de documentos de los que no se tenía constancia antes de declararse la firmeza del acto, o si este se hubiera dictado como consecuencia de conductas punibles penalmente. A la vista de las características de este procedimiento, a priori, no parece encajar en la reclamación de la autoliquidación del IIVTNU que haya adquirido firmeza.

En la línea anteriormente marcada, e*l Tribunal Supremo, en un relevante pronunciamiento afectante a expedientes tramitados por este órgano en concepto del IIVTNU, niega la posibilidad de revisar mediante el procedimiento de nulidad de pleno derecho las liquidaciones firmes y consentidas del impuesto municipal sobre plusvalías (IIVTNU).*

De esta forma, el Tribunal Supremo en Sentencia de 6 de marzo de 2020, fija la doctrina de interés casacional y afirma que el recurrente podía haber interesado la revisión de los actos liquidatorios litigiosos por causa de nulidad para, en su caso, obtener el efecto devolutorio, pero no instar directamente la acción de devolución, haciendo de peor condición a aquellos contribuyentes que cuestionaron las liquidaciones en tiempo y forma. Procederá, pues, calificar de incorrecta la vía procedimental que ha acogido la sentencia recurrida para revisar la liquidación firme y declarar el derecho a la devolución de unos pagos que considera indebidos, en tanto que ha obviado la firmeza de las liquidaciones tributarias.

Aunque existen posturas doctrinales e incluso jurisprudenciales contrarias a estos efectos prospectivos de la declaración de inconstitucionalidad de las SSTC de 21-05-2017 y de 31-10-2019, lo cierto es que este nuevo pronunciamiento del TS en 2020 no hace sino avalar la postura sobre la improcedencia de estimar reclamaciones ya firmes y consentidas en base a las declaraciones de inconstitucionalidad, sobre todo de la primera Sentencia del TC.

En conclusión, los efectos desde el origen de la declaración de inconstitucionalidad no operan del todo cuando estamos ante actuaciones firmes en los que la acción de nulidad de pleno derecho encuentra las limitaciones que hemos visto**.**

Trasladado lo anterior al caso concreto que nos ocupa, resulta que por resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de 27/07/2021, notificada el 20/09/2021, dictada en el expediente, se resolvió desestimar la solicitud de rectificación de la autoliquidación por importe de 5.935,78 Euros. Contra dicha resolución no consta presentado recurso de reposición ni reclamación económica administrativa en plazo contra la referida resolución**.** Por tanto, cuando en fecha de 22 de febrero de 2022 se presenta reclamación económico-administrativa alegando la no conformidad a derecho del impuesto abonado en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, la resolución del Organo de Gestión Tributaria de fecha 27 de julio de 2021, notificada el 20 de septiembre de 2021 era ya firme y consentida.

Por tanto, siendo firme e inatacable la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria, resulta pues procedente el resultado de inadmisión del contenido de la resolución ahora impugnada que queda confirmada en los términos que figuran a continuación.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando de forma unipersonal, RESUELVE:**

INADMITIR la presente **Reclamación Económico-Administrativa** en base a los motivos ya expuestos.

- **Resolución nºBI IIVTNU 2022 06.**

  Fecha: 09 de marzo de 2022.

RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

(...)

I.-) La sociedad construyó entre otras la vivienda situada en Pozuelo de Alarcón, y este ayuntamiento concedió la licencia de Primera ocupación de la vivienda en fecha 30 de octubre de 2.019, para lo cual tramitó en la Gerencia Regional de Catastro las correspondiente Alteración de la descripción catastral, la cual fue notificada con fecha 6 de noviembre de 2.019, acuerdo por el que se fija un valor catastral del inmueble por importe 33.979,56.

II.-) Con fecha 30 de enero de 2.020 procede a la venta mediante escritura pública de la vivienda a favor de doña-----, y antes de cumplirse los 30 días hábiles desde la escritura de compraventa, en fecha de 06-03-2020 procede a declarar la plusvalía municipal, procediendo a la autoliquidación del impuesto, abonando el importe de 1.130,68 euros, y realizando el cálculo de

la misma de acuerdo al valor catastral vigente en ese momento ya que era el que se le había notificado desde la Gerencia Regional de Catastro.

III.-) Con fecha de 25-5-2021 se dicta por titular del órgano de gestión tributaria resolución por la que, tras actuaciones de regularización tributaria practicadas por la Unidad Administrativa de Hacienda se procedía a aprobar la liquidación complementaria por importe de principal de 373,12 Euros en relación con la transmisión antes citada, una vez descontado el importe primeramente autoliquidado al que nos hemos referido anteriormente.

Tras intentos personales de notificación, dicha liquidación fue finalmente notificada por publicación edictal en el BOE nº257 de fecha 27 de octubre de 2021 con la advertencia de que la notificación se entendería efectuada a todos los efectos en fecha de 12 de noviembre de 2021.

IV.-) No estando de acuerdo con la liquidación-complementaria notificada y dentro del plazo de UN MES desde la comunicación de la citada Liquidación Complementaria, se interpone contra la misma RECURSO DE REPOSICION, en fecha de 19 de noviembre de 2021 alegando, que la Autoliquidación practicada lo fue con el valor catastral vigente en el momento de la liquidación; -caducidad del expediente e inconstitucionalidad y nulidad del sistema de cálculo de la base imponible del impuesto de plusvalía. Por todo ello solicitaba la anulación de la liquidación complementaria y SUBSIDIARIAMENTE, se solicitaba, que previos los trámites oportunos, dictara resolución por la que acordara devolver el importe ingresado indebidamente, a la sociedad correspondiente a la autoliquidación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana abonado de forma indebida.

Dicha solicitud es desestimada de forma presunta por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria. Transcurrido el plazo voluntario de pago de la deuda se dicta Providencia de Apremio.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)
QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la Providencia de Apremio practicada por impago de liquidación complementaria contra la que se interpuso recurso de reposición no contestado derivada de la liquidación complementaria practicada en concepto del Impuestos sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana a consecuencia de la transmisión por la reclamante del inmueble sito------, en Pozuelo de Alarcón

El reclamante alega en síntesis la improcedencia de la Providencia de Apremio por improcedente liquidación complementaria impugnada en base a que la Autoliquidación practicada lo fue con el valor catastral vigente en el momento de la liquidación; caducidad del expediente; inconstitucionalidad y nulidad del sistema de cálculo de la base imponible del impuesto de plusvalía. Por todo ello solicitaba la anulación de la Providencia de Apremio y subsidiariamente la devolución de la cantidad ingresada por el importe autoliquidado y abonado.

SEXTO.) Con carácter previo, a la vista de los términos de la controversia y de las alegaciones formuladas, resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 237.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sobre le extensión de la revisión en la vía económico-administrativa, según el cual:

"1. *Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante".*

SÉPTIMO.-) En primer lugar e invirtiendo los términos de las cuestiones planteadas por razones de sistemática jurídica, debemos comenzar por la solicitud subsidiaria de la devolución de la

cantidad ingresada por el importe autoliquidado y abonado por la inconstitucionalidad y nulidad del sistema de cálculo de la base imponible del impuesto de plusvalía.

Teniendo en cuenta lo anterior, la controversia planteada ha de partir de una contextualización de la controversia en torno a la constitucionalidad este impuesto cuyo origen se sitúa en **el contenido del fallo de la STC 59/2017 de 11-05-2017 recaída en cuestión de inconstitucionalidad nº4864-2016** que **declaró la inconstitucional parcial de los artículos 107.1, 107.2 letra a) y 110.4 del TRLRHL,** por someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia de inexistencia de incremento o existencia de decremento.

Posteriormente, **con fecha de 31 de octubre de 2019, el Tribunal Constitucional dictó Sentencia recaída en la cuestión de inconstitucionalidad nº1020/2019**, en la cual acabó considerando que:

"***En aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el art. 107.4 TRLHL (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE)"*** (Fundamento de Derecho Cuarto).

Dicho *iter* jurisprudencial tuvo su culmen en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021, cuya repercusión en este expediente condiciona y resulta determinante para el sentido de la presente resolución, y ello con independencia o al margen de las alegaciones concretas formuladas y de su procedencia o no conforme a la normativa o doctrina jurisprudencial hasta entonces vigente.

En este sentido, con fecha de 25 de noviembre 2021 se publicó la STC nº182-2021 (BOE nº282) recaída en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla -sede en Málaga-, respecto de los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 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, por posible vulneración del art. 31.1 CE. Entendió el órgano judicial que la aplicación de los preceptos legales impugnados, al establecer un sistema objetivo de cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) que no tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente, puede suponer una "carga fiscal excesiva" o "exagerada" que infrinja el principio constitucional de no confiscatoriedad en los supuestos en los que el importe de la cuota tributaria resultante, aun cuando no supera la plusvalía efectivamente obtenida con la transmisión del terreno urbano, sí representa una parte muy significativa de la misma.

Por tanto, se plantea ante el TC la consideración de la posible vulneración del artículo 31.1 de la C.E del método de cuantificación de la base imponible del IIVTNU en sí mismo y no solo alguno de sus elementos. Y en este sentido,

"...si bien el art. 107.4 TRLHL determina la regla de cálculo de la base imponible al expresar que "(s)obre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes", esta regla también se encuentra establecida con carácter general en el art. 107.1, segundo párrafo, TRLHL ("A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4"); siendo, por un lado, ese valor en caso de transmisión de terrenos el catastral del mismo en el momento del devengo [art. 107.2.a) TRLHL] y, por otro, esos porcentajes de incremento del valor en función de los años de tenencia del terreno los fijados por el Ayuntamiento con los límites máximos y las reglas para su determinación previstos en el art. 107.4 TRLHL. En suma, todos los apartados del art. 107

TRLHL aquí cuestionados, excepto el primer párrafo del art. 107.1 TRLHL que define la base imponible y no su forma de cálculo, deben ser enjuiciados en la medida en que todos ellos contribuyen a la determinación de la base imponible de este impuesto, cuya duda de constitucionalidad ha sido planteada en esta cuestión (Fundamento Jurídico 2 apartado B)

Fijados los términos sobre los que se pronunciará el TC respecto a la constitucionalidad de dichos preceptos, y tras un análisis retrospectivo de los anteriores pronunciamientos, en concreto de la STC nº59/2017 de 11 de mayo y STC nº126/2019 de 31 de octubre, delimita el objeto enjuiciado a "...*supuestos en los que el incremento de valor, que existe, es inferior al calculado ope legis como base imponible, y la cuota tributaria consume, sin agotar, una parte significativa de ese incremento real, por lo que la duda de constitucionalidad que suscita el auto de planteamiento en relación con estos artículos sigue vigente"* (Fundamento jurídico 2 apartado B).

Dicho lo anterior, en el Fundamento Jurídico 3 se analiza el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana regulado en el TRLHL tras las SSTC 59/2017 y 126/2019, y el encuadramiento de la duda de constitucionalidad de las normas reguladoras de su base imponible en el principio de capacidad económica como criterio de imposición.

Y en este sentido se examina primero el principio de no confiscatoriedad, "...*entendido en su sentido tradicional, "obliga a no agotar la riqueza imponible —sustrato, base o exigencia de toda imposición— so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades*" (Fundamento Jurídico 3 apartado C).

Por tanto, y delimitado el ámbito actual de aplicación de la regla de cálculo de la base imponible del IIVTNU regulada en los preceptos aquí cuestionados [arts. 107.1, segundo párrafo; 107.2.a) y 107.4 TRLHL] a los supuestos en que el gravamen no agote el incremento de valor experimentado en el suelo urbano transmitido, "... *la duda de constitucionalidad que ahora se plantea es si es constitucionalmente legítimo que, incontrovertida la existencia de un incremento del valor del terreno urbano objeto de transmisión, este sea inferior al legalmente calculado debido a la aplicación obligatoria de la fórmula estimativa de cuantificación de la base imponible –que prescinde de la capacidad económica manifestada por el contribuyente- y, en consecuencia, que la cuota a pagar sea desproporcionada o excesiva aunque no absorba por completo el aumento de valor existente al momento de la transmisión.* " (Fundamento Jurídico 3 apartado D).

Ello lleva al TC a cuestionar no la capacidad económica en sí como fundamento del tributo (no se cuestiona el hecho imponible ni el tipo de gravamen ni la cuota) sino "...*el propio método de cuantificación de la base imponible del tributo en tanto que no calcula el incremento de valor del terreno urbano gravado en función de la capacidad económica efectiva y cierta manifestada por el contribuyente con ocasión de su transmisión* (Fundamento Jurídico 3 apartado D). Esto es, se vulnera la capacidad económica ante la inexistencia de una justificación objetiva y razonable, es decir, arbitraria para su materialización.

Es por lo que, para hacer efectivo el mandato del artículo 31.1 CE de la contribución de cada cual al sostenimiento de los gastos públicos no basta que se haga de cualquier manera, sino "de acuerdo con su capacidad económica" como cualidad subjetiva del obligado. No basta con que contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas, "... *únicamente quienes tengan capacidad económica para ello, sino que es necesario que la proporción de la contribución que cada individuo deba realizar al sostenimiento de los gastos públicos se determine también en atención a su capacidad económica" (*(Fundamento Jurídico 4 apartado B).

Situado el debate con estas premisas nucleares, finalmente el TC analiza ya en concreto en el Fundamento Jurídico 5 la aplicación del principio de capacidad económica como criterio o parámetro de imposición a la regla de cuantificación de la base imponible del IIVTNU. Y en esta línea el TC considera que el método de determinación lo es de toda la base imponible del IIVTNU, y no de parte de ella, y además es de carácter objetivo y de obligada aplicación.
En cuanto a su carácter objetivo, dicho método no tiene en cuenta las alteraciones reales y efectivas del valor del terreno por el paso del tiempo tomando de referencia los valores de

adquisición y transmisión, sino que el incremento resulta de un porcentaje del valor catastral del terreno urbano en el momento de la transmisión y calculado en función de los años transcurridos desde su adquisición. Y dicha estimación objetiva o presuntiva, frente a la directa, según el TC no mide la capacidad económica real del contribuyente.

Respecto a lo imperativo de la aplicación de dicho método de cuantificación, la STC 59/2017 de 11 de mayo abrió la puerta a considerar que la transmisión del inmueble era condición necesaria pero no suficiente para el nacimiento de la obligación tributaria. Pero, además, a lo anterior se unía el hecho constatable de que el artículo 107 TRLRHL no admitía prueba en contrario que demostrara otros incrementos distintos al resultante de su aplicación, o simplemente su inexistencia. Y ello *porque "... la presunción de que el suelo urbano se revaloriza anualmente (y aumenta en función de los años de tenencia) es únicamente la ratio legis de la regla de valoración ahora enjuiciada y no la regla de valoración en sí; presunción vulgar (que no jurídica)* ***que venía respaldada por la realidad económica del tiempo que en que se promulgó este sistema objetivo de medición****..."* (Fundamento Jurídico 5 apartado A).

Digamos que la estimación objetiva no es capaz de recoger la realidad económica del tiempo en que se aplica, distinto que cuando se promulgó, por lo que el propio TC matiza su afirmación de la Sentencia 59/2017 sobre la admisión de la cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en el sentido de que, "...***la renuncia a gravar según la capacidad económica (real) manifestada en el hecho imponible estableciendo bases objetivas o estimativas no puede ser arbitraria, sino que exige justificación objetiva y razonable; justificación que debe ser más sólida cuanto más se aleje de la realidad el método objetivo elegido normativamente. En suma, la falta de conexión entre el hecho imponible y la base imponible no sería inconstitucional per se, salvo que carezca de justificación objetiva y razonable"*** (Fundamento Jurídico 5 apartado A)***.***

Es decir, la desconexión entre hecho imponible y base imponible se produce pues por la falta de justificación objetiva y razonable del método de cuantificación objetivo motivada a su vez porque la caída del mercado inmobiliario y la crisis económica consiguiente dio lugar a que "...*tampoco sean excepcionales los supuestos en los que el efectivo incremento de valor sea de importe inferior -con frecuencia, incluso, notablemente inferior, como en el supuesto aquí enjuiciado- al incremento calculado ex art. 107 TRLHL.* ***Siendo, pues, que la realidad económica ha destruido la antes referida presunción de revalorización anual de los terrenos urbanos que operó en la mente del legislador para crear la norma objetiva de valoración ahora cuestionada"*** (Fundamento Jurídico 5 apartado D)***.***

En consecuencia, **el método objetivo y obligatorio de cuantificación de la base imponible, resulta ajeno y desconectado de la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica que trajo consigo, 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).***

OCTAVO.-) A la vista de la exposición razonada del pronunciamiento citado y en cuanto a la afectación concreta del mismo a cada caso concreto, como es el que es objeto de resolución por este tribunal, en el Fundamento Jurídico 6 se analiza lo que ahora interesa como es el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL. Y así:

-Dichos preceptos quedan definitivamente expulsados del ordenamiento jurídico, produciendo 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",*** correspondiendo al legislador la modificación o adaptación de la norma legal a las exigencias del artículo 31.1 de la CE, y que se encuentra pendiente ya desde la publicación de la STC 49/2017.

-No es posible revisar con fundamento en dicha Sentencia, las obligaciones tributarias devengadas que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme.
En concreto, se consideran consolidadas, y, por tanto, no susceptibles de revisión y

anulación: - 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.

Por tanto, y aplicados dichas previsiones respecto al expediente que es ahora objeto de resolución resulta que:

- El devengo del impuesto se produjo con fecha de 30/01/2020, cuando la reclamante vende y transmite el inmueble antes citado, en virtud de escritura pública de compraventa.
- La reclamante practicó y abonó en fecha de 06-03-2020 la autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, por la transmisión del inmueble citado, y se practicó, en base al método de cuantificación objetivo de la base imponible de los artículos vigente ese momento aun cuando posteriormente hubieran sido declarados inconstitucionales (artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL)
- Sin embargo, no es sino a consecuencia de la liquidación complementaria del IIVTNU, cuando con fecha de 19 de noviembre de 2021 se solicita por la reclamante la solicitud de rectificación de la autoliquidación antes citada relativa a la transmisión del inmueble, en el mismo recurso de reposición en el que se impugnada con carácter principal dicha liquidación complementaria.

Por tanto, de todo lo anterior se deduce que la acción de rectificación de la autoliquidación no se encuentra viva y pendiente de resolución a la fecha de la citada STC 182/2021 de 26 de octubre, ya que no consta presentación de solicitud de rectificación de la misma antes de dicha fecha, por lo que se considera situación consolidada a la fecha de la STC en los términos antes citados, sin que procede entonces acceder a la devolución del importe en su momento autoliquidado e ingresado.

NOVENO.-) Sin embargo y en cuanto a la impugnación principal contra la liquidación complementaria, por el mismo motivo basado en la aplicación de la STC 182/2021 de 26 de octubre ha de ser estimado, ya que se ha podido constatar que la notificación efectiva de dicho acto no se produce sino por publicación edictal en el BOE nº257 de fecha 27 de octubre de 2021 con la advertencia de que la notificación se entendería efectuada a todos los efectos en fecha de 12 de noviembre de 2021.
Habida cuenta de que y dichos preceptos quedan definitivamente expulsados del ordenamiento jurídico, produciendo 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***", es por lo que con posterioridad a dicha Sentencia no cabría liquidar, o notificar cualquier liquidación practicada en base al método de cuantificación objetivo de la base imponible de los artículos declarado inconstitucional por la citada STC (artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL).3

A este respecto conviene recordar, respecto de las plusvalías cuyo hecho imponible es anterior al 26 de octubre pero que el ayuntamiento todavía no ha aprobado y notificado, nuestra opinión es que ya no puede practicar la liquidación, porque cuando el ayuntamiento pretende aprobar la liquidación ya se ha dictado la sentencia del TC y, como indica la misma, se ha producido la expulsión del ordenamiento jurídico de la fórmula establecida en la Ley para liquidar el impuesto, de tal manera que existe un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación y recaudación del tributo y, por tanto, su exigibilidad, porque la liquidación produce efecto cuando se notifica, pues que el art. 39.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas -LPACAP-, dispone que:

"La eficacia (de los actos administrativos) quedará demorada cuando así lo exija el contenido del acto o esté supeditada a su notificación, publicación o aprobación superior."

De tal manera que, si a la fecha de la sentencia no se ha notificado la liquidación del IIVTNU, ya no puede notificarse basada en el cálculo de un precepto que ha sido expulsado del ordenamiento jurídico.

Por lo anterior, procede estimar la reclamación en cuanto a la anulación de la liquidación complementaria que no puede considerarse firme y consentida ya que consta la presentación en

tiempo y forma de recurso de reposición contra la misma y que no consta que fuera resuelto de forma expresa por el Ayuntamiento.

DÉCIMO.-) En cuanto a la providencia de apremio objeto de la presente reclamación el artículo 167 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria establece que:

"1. El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos a los que se refiere el artículo 28 de esta ley y se le requerirá para que efectúe el pago.

2. La providencia de apremio será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios.

3. Contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago

b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.

c) Falta de notificación de la liquidación.

d) Anulación de la liquidación.

e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

Por otro lado, el artículo 25 de la LGT dispone que:

***"1.** Son obligaciones tributarias accesorias aquellas distintas de las demás comprendidas en esta sección que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.*

Tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, así como aquellas otras que imponga la ley".

Las obligaciones tributarias accesorias traen causa de una obligación principal, en este caso la liquidación en concepto de IIVTNU, si la liquidación que da cobertura al recargo de apremio y los intereses de demora ha sido anulada en virtud de una sentencia, la misma suerte habrán de correr tanto el recargo como los intereses de demora. En este sentido, se manifiesta el TS en su Sentencia de 25 de junio de 2008.

A la vista del citado precepto, cabría admitir como motivo de oposición contra la actuación de recaudación ejecutiva la anulación de la liquidación. Así pues, la anulación de la liquidación (en nuestro caso, del acto administrativo por el que se exige el pago en voluntaria) determina también, la anulación de la providencia de apremio.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando de forma unipersonal, RESUELVE:**

ESTIMAR PARCIALMENTE la presente **Reclamación Económico-Administrativa** interpuesta **por la entidad -------,** en el sentido de:

1.-) ANULAR la liquidación complementaria por importe de principal de 373,12 Euros**,** en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por la transmisión del inmueble sito en la ------y por consiguiente del acto de apremio que trae causa de la anterior, en Pozuelo de Alarcón en base a los motivos ya expuestos.

2.-) DESESTIMAR la solicitud de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos por importe de 1.130,68 euros, en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza

(…)

- **Resolución nºBI IIVTNU 2022 05.**

  Fecha: 14 de junio de 2022.

  RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha de 28 de julio de 2006 se otorga escritura pública de compraventa, por la que la reclamante adquiere el inmueble sito en -----

El precio final de la adquisición del inmueble por la ahora reclamante ascendía a 720.000,00 Euros.

II.-) Asimismo, con fecha de 14/12/2020, la ahora reclamante vende y transmite el inmueble ante citado, en virtud de escritura pública de compraventa.

El precio total de la compraventa del inmueble ascendió a 640.000,00 Euros.

La reclamante, presentó e ingresó la siguiente autoliquidación en fecha de 20 de enero de 2021:

- Autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, por la transmisión por compraventa del inmueble citado por importe de 5.269,03 Euros.

III.-) Con fecha 02 de junio de 2021, se presentó por la reclamante, solicitud de rectificación de la autoliquidación relativa a la transmisión del inmueble citado, por considerar que no existe concurrencia del hecho imponible que grava el impuesto. Y ello, toda vez que la transmisión efectuada no supuso un incremento de valor, sino que, al contrario, se produjo una disminución de valor resultante de la diferencia entre el precio de compra y el de venta, que provoca que la base imponible tenida en cuenta en la autoliquidación presentada fuera incorrectamente determinada. En consecuencia, solicita la devolución de la cantidad ingresada por el importe autoliquidado y abonado.

IV.-) Con fecha de entrada en el Registro del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón de 02 de junio de 2022 se presenta escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa contra la desestimación presunta de la solicitud de rectificación de la autoliquidación relativa a la transmisión del inmueble citado, por considerar que no existe concurrencia del hecho imponible que grava el impuesto, e incluyendo las alegaciones y documentos a efectos probatorios en defensa de su pretensión.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la Desestimación presunta de la solicitud de rectificación y consiguiente devolución de la cantidad abonada por la Autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, por la transmisión por compraventa del inmueble citado por importe de 5.269,03 Euros.

La reclamante alega en síntesis la improcedencia de la autoliquidación impugnada en base a la falta de realización del hecho imponible del IVTNU por existencia de decremento de valor de los terrenos, habida cuenta de que hubo una diferencia entre el precio de adquisición del inmueble y el precio de la transmisión final por escritura de venta. Alega, además, que en el caso que nos ocupa la aplicación de la STC nº182/2021 de 26 de octubre

SEXTO.) Con carácter previo, a la vista de los términos de la controversia y de las alegaciones formuladas, resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 237.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sobre le extensión de la revisión en la vía económico-administrativa, según el cual:

"1. *Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante".*

SÉPTIMO.-) Teniendo en cuenta lo anterior, la controversia planteada ha de partir ha de partir de una contextualización de la controversia en torno a la constitucionalidad este impuesto cuyo origen se sitúa en **el contenido del fallo de la STC 59/2017 de 11-05-2017 recaída en cuestión de inconstitucionalidad nº4864-2016** que **declaró la inconstitucional parcial de los artículos 107.1, 107.2 letra a) y 110.4 del TRLRHL,** por someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia de inexistencia de incremento o existencia de decremento, antes debemos examinar dicho pronunciamiento del TC.

Asimismo, dicha declaración de inconstitucionalidad y nulidad se extendía al artículo 110.4 TRLHL, el *cual «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene» [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".*

En interpretación de dicho pronunciamiento el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en Sentencia 1163/2018 de 9 Jul. 2018, que resuelve el Recurso de casación 6226/2017, y como consecuencia práctica de la posibilidad de probar la falta de incremento de valor por el particular, el TS consideró que, una vez, *"…aportada 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*

Posteriormente, **con fecha de 31 de octubre de 2019, el Tribunal Constitucional dictó Sentencia recaída en la cuestión de inconstitucionalidad nº1020/2019**, en la cual acabó considerando que:

"***En aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el art. 107.4 TRLHL (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE)"*** (Fundamento de Derecho Cuarto).

Dicho *iter* jurisprudencial tuvo su culmen en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021, cuya repercusión en este expediente condiciona y resulta determinante para el sentido de la presente resolución, y ello con independencia o al margen de las alegaciones concretas formuladas y de su procedencia o no conforme a la normativa o doctrina jurisprudencial hasta entonces vigente.

En este sentido, con fecha de 25 de noviembre 2021 se publicó la STC nº182-2021 (BOE nº282) recaída en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla -sede en Málaga-, respecto de los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 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, por posible vulneración del art. 31.1 CE. Entendió el órgano judicial que la aplicación de los preceptos legales impugnados, al establecer un sistema objetivo de cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) que no tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente, puede suponer una "carga fiscal excesiva" o "exagerada" que infrinja el principio constitucional de no confiscatoriedad en los supuestos en los que el importe de la cuota tributaria resultante, aun cuando no supera la plusvalía efectivamente obtenida con la transmisión del terreno urbano, sí representa una parte muy significativa de la misma.

Por tanto, se plantea ante el TC la consideración de la posible vulneración del artículo 31.1 de la C.E del método de cuantificación de la base imponible del IIVTNU en sí mismo y no solo alguno de sus elementos. Y en este sentido,

"...si bien el art. 107.4 TRLHL determina la regla de cálculo de la base imponible al expresar que "(s)obre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes", esta regla también se encuentra establecida con carácter general en el art. 107.1, segundo párrafo, TRLHL ("A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4"); siendo, por un lado, ese valor en caso de transmisión de terrenos el catastral del mismo en el momento del devengo [art. 107.2.a) TRLHL] y, por otro, esos porcentajes de incremento del valor en función de los años de tenencia del terreno los fijados por el Ayuntamiento con los límites máximos y las reglas para su determinación previstos en el art. 107.4 TRLHL. En suma, todos los apartados del art. 107 TRLHL aquí cuestionados, excepto el primer párrafo del art. 107.1 TRLHL que define la base imponible y no su forma de cálculo, deben ser enjuiciados en la medida en que todos ellos contribuyen a la determinación de la base imponible de este impuesto, cuya duda de constitucionalidad ha sido planteada en esta cuestión (Fundamento Jurídico 2 apartado B)

Fijados los términos sobre los que se pronunciará el TC respecto a la constitucionalidad de dichos preceptos, y tras un análisis retrospectivo de los anteriores pronunciamientos, en concreto de la STC nº59/2017 de 11 de mayo y STC nº126/2019 de 31 de octubre, delimita el objeto enjuiciado a "...*supuestos en los que el incremento de valor, que existe, es inferior al calculado ope legis como base imponible, y la cuota tributaria consume, sin agotar, una parte significativa de ese incremento real, por lo que la duda de constitucionalidad que suscita el auto de planteamiento en relación con estos artículos sigue vigente"* (Fundamento jurídico 2 apartado B).

Dicho lo anterior, en el Fundamento Jurídico 3 se analiza el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana regulado en el TRLHL tras las SSTC 59/2017 y 126/2019, y el encuadramiento de la duda de constitucionalidad de las normas reguladoras de su base imponible en el principio de capacidad económica como criterio de imposición.

Y en este sentido se examina primero el principio de no confiscatoriedad, "...*entendido en su sentido tradicional, "obliga a no agotar la riqueza imponible —sustrato, base o exigencia de toda imposición— so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades*" (Fundamento Jurídico 3 apartado C).

Por tanto, y delimitado el ámbito actual de aplicación de la regla de cálculo de la base imponible del IIVTNU regulada en los preceptos aquí cuestionados [arts. 107.1, segundo párrafo; 107.2.a) y 107.4 TRLHL] a los supuestos en que el gravamen no agote el incremento de valor experimentado en el suelo urbano transmitido, "... *la duda de constitucionalidad que ahora se plantea es si es constitucionalmente legítimo que, incontrovertida la existencia de un incremento del valor del terreno urbano objeto de transmisión, este sea inferior al legalmente calculado debido a la aplicación obligatoria de la fórmula estimativa de cuantificación de la base imponible –que prescinde de la capacidad económica manifestada por el contribuyente- y, en consecuencia, que la cuota a pagar sea desproporcionada o excesiva aunque no absorba por completo el aumento de valor existente al momento de la transmisión.* " (Fundamento Jurídico 3 apartado D).

Ello lleva al TC a cuestionar no la capacidad económica en sí como fundamento del tributo (no se cuestiona el hecho imponible ni el tipo de gravamen ni la cuota) sino "...*el propio método de cuantificación de la base imponible del tributo en tanto que no calcula el incremento de valor del terreno urbano gravado en función de la capacidad económica efectiva y cierta manifestada por el contribuyente con ocasión de su transmisión* (Fundamento Jurídico 3 apartado D). Esto es, se vulnera la capacidad económica ante la inexistencia de una justificación objetiva y razonable, es decir, arbitraria para su materialización.

Es por lo que, para hacer efectivo el mandato del artículo 31.1 CE de la contribución de cada cual al sostenimiento de los gastos públicos no basta que se haga de cualquier manera, sino "de acuerdo con su capacidad económica" como cualidad subjetiva del obligado. No basta con que contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas, "... *únicamente quienes tengan capacidad económica para ello, sino que es necesario que la proporción de la contribución que cada individuo deba realizar al sostenimiento de los gastos públicos se determine también en atención a su capacidad económica" (*(Fundamento Jurídico 4 apartado B).

Situado el debate con estas premisas nucleares, finalmente el TC analiza ya en concreto en el Fundamento Jurídico 5 la aplicación del principio de capacidad económica como criterio o parámetro de imposición a la regla de cuantificación de la base imponible del IIVTNU. Y en esta línea el TC considera que el método de determinación lo es de toda la base imponible del IIVTNU, y no de parte de ella, y además es de carácter objetivo y de obligada aplicación.
En cuanto a su carácter objetivo, dicho método no tiene en cuenta las alteraciones reales y efectivas del valor del terreno por el paso del tiempo tomando de referencia los valores de adquisición y transmisión, sino que el incremento resulta de un porcentaje del valor catastral del terreno urbano en el momento de la transmisión y calculado en función de los años transcurridos desde su adquisición. Y dicha estimación objetiva o presuntiva, frente a la directa, según el TC no mide la capacidad económica real del contribuyente.

Respecto a lo imperativo de la aplicación de dicho método de cuantificación, la STC 59/2017 de 11 de mayo abrió la puerta a considerar que la transmisión del inmueble era condición necesaria pero no suficiente para el nacimiento de la obligación tributaria. Pero, además, a lo anterior se unía el hecho constatable de que el artículo 107 TRLRHL no admitía prueba en contrario que demostrara otros incrementos distintos al resultante de su aplicación, o simplemente su inexistencia. Y ello *porque "... la presunción de que el suelo urbano se revaloriza anualmente (y aumenta en función de los años de tenencia) es únicamente la ratio legis de la regla de valoración ahora enjuiciada y no la regla de valoración en sí; presunción vulgar (que no jurídica)* ***que venía respaldada por la realidad económica del tiempo que en que se promulgó este sistema objetivo de medición****..."* (Fundamento Jurídico 5 apartado A).

Digamos que la estimación objetiva no es capaz de recoger la realidad económica del tiempo en que se aplica, distinto que cuando se promulgó, por lo que el propio TC matiza su afirmación de la Sentencia 59/2017 sobre la admisión de la cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en el sentido de que, "...***la renuncia a gravar según la capacidad económica (real) manifestada en el hecho imponible estableciendo bases objetivas o estimativas no puede ser arbitraria, sino que exige justificación objetiva y razonable; justificación que debe ser más sólida cuanto más se aleje de la realidad el método objetivo elegido normativamente. En suma, la falta de conexión entre el hecho imponible y la base imponible no sería inconstitucional per se, salvo que carezca de***

justificación objetiva y razonable" (Fundamento Jurídico 5 apartado A)***.***

Es decir, la desconexión entre hecho imponible y base imponible se produce pues por la falta de justificación objetiva y razonable del método de cuantificación objetivo motivada a su vez porque la caída del mercado inmobiliario y la crisis económica consiguiente dio lugar a que "*...tampoco sean excepcionales los supuestos en los que el efectivo incremento de valor sea de importe inferior -con frecuencia, incluso, notablemente inferior, como en el supuesto aquí enjuiciado- al incremento calculado ex art. 107 TRLHL.* ***Siendo, pues, que la realidad económica ha destruido la antes referida presunción de revalorización anual de los terrenos urbanos que operó en la mente del legislador para crear la norma objetiva de valoración ahora cuestionada"*** (Fundamento Jurídico 5 apartado D)***.***

En consecuencia, **el método objetivo y obligatorio de cuantificación de la base imponible, resulta ajeno y desconectado de la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica que trajo consigo, 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).***

A la vista de la exposición razonada del pronunciamiento citado y en cuanto a la afectación concreta del mismo a cada caso concreto, como es el que es objeto de resolución por este tribunal, en el Fundamento Jurídico 6 se analiza lo que ahora interesa como es el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL. Y así:

-Dichos preceptos quedan definitivamente expulsados del ordenamiento jurídico, produciendo 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",*** correspondiendo al legislador la modificación o adaptación de la norma legal a las exigencias del artículo 31.1 de la CE, y que se encuentra pendiente ya desde la publicación de la STC 49/2017.

-No es posible revisar con fundamento en dicha Sentencia, las obligaciones tributarias devengadas que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme.
En concreto, se consideran consolidadas, y, por tanto, no susceptibles de revisión y anulación: - 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.

OCTAVO.-) Por tanto, y aplicadas dichas previsiones respecto al expediente que es ahora objeto de resolución resulta que:

- El devengo del impuesto se produjo en fecha de 14-12-2020 cuando la ahora reclamante otorga escritura pública de compraventa del inmueble antes citado.
- La reclamante presentó e ingresó el 20-01-2021 la correspondiente Autoliquidacion en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), por la transmisión del inmueble citado, en base al método de cuantificación objetivo de la base imponible de los artículos que han sido declarados inconstitucionales (artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL)
- Con fecha 02 de junio de 2020, se presentó por la reclamante la solicitud de rectificación de la autoliquidacion antes citada relativa a la transmisión de los inmuebles, por considerar que no existe concurrencia del hecho imponible que grava el impuesto.
- Contra la desestimación presunta de la solicitud se interpuso escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa con fecha de entrada en el Registro del Ministerio de Política Territorial de 2 de junio de 2022, **sin que haya recaído resolución expresa hasta la fecha.**
- Sin embargo, y en aplicación de la doctrina antes expuesta del TS sobre la comprobación administrativa, no consta en el expediente Informe municipal de comprobación de los valores que desvirtúe el decremento del valor del suelo, entre el año de adquisición y el año de la transmisión.

Cabe en primer lugar constatar que, a la vista de los elementos probatorios aportados a instancia del interesado, la Administración no ha podido proceder a comprobar dichos valores y datos aportados como indicio probatorio mediante el oportuno Informe.

Por tanto, en aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo por Sentencia de 09 julio de 2018 y subsiguientes, al faltar en el expediente la necesaria comprobación de los valores aportados instada por la Administración Tributaria, a quien corresponde la gestión de los impuestos que gravan la transmisión del inmueble, hay que entender que no se ha producido el hecho imponible al tratarse de un supuesto de no sujeción al IIVTNU, procediendo pues a estimar la presente reclamación en los términos que figuran a continuación.

NOVENO.-) Al margen de lo anterior, no obstante, entendemos que resulta de aplicación lo dispuesto en el Fundamento Jurídico 6 de la STC nº182/2021 de 26 de octubre sobre el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL.

En su virtud, cabe constatar desde este momento una cuestión esencial para la resolución de este procedimiento, y es que **la acción de revisión contra la desestimación de la rectificación de la autoliquidación se encuentra viva y pendiente de resolución, por lo que no se considera situación consolidada a la fecha de la STC de 26-10-2021 tal y como resulta de la exposición de los antecedentes de hecho.**

Por otro lado, tras la publicación de la precitada STC, dada la expulsión del ordenamiento jurídico que efectúa y su afección a las situaciones que no han adquirido firmeza en vía administrativa o judicial, tanto de las liquidaciones como de las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones, la autoliquidación concernida en este proceso de revisión se ha extendido en atención a dichas reglas de cálculo de la base imponible dispuestas en el artículo 107 del TRLRHL y declaradas inconstitucionales.

En esta línea cabe destacar las SSTS de 05 de marzo de 2019 (recursos nº1431/2017 y nº 4520/2017), que, en un litigio sobre impugnación de valores catastrales al impugnar la liquidación a efectos del IBI, consideró que había que estimar dicha pretensión anulatoria contra los actos liquidatorios giradas por el Ente Local, **no tanto por inexistencia del hecho imponible, (que sí existía), sino por inexistencia de base imponible sobre la que liquidar el impuesto.** Cabe extraer una conclusión de la meritada sentencia, aplicable *mutatis mutandis* al cado que nos ocupa del IIVTNU, en el sentido de que, con independencia de la existencia o no de la realización del hecho imponible (que, en el caso concreto objeto de controversia, debería ser además en todo caso objeto de comprobación administrativa por el Ayuntamiento, a quien le correspondería la carga de la prueba de la existencia de incremento de valor del terreno ante la presentación de indicios probatorios de lo contrario por el particular a través de las escrituras), lo cierto es que la anulación de la liquidación, o en este caso, la rectificación de la autoliquidación, estaría amparada por la **inexistencia de base imponible sobre la que liquidar el impuesto, cuyos preceptos de determinación habrían sido expulsados del ordenamiento jurídico con efectos "ex tunc".**

Por tanto, la inconstitucionalidad de los preceptos de cuantificación de la base imponible, en base a los que se autoliquidó el tributo, y por su consideración de un elemento esencial del tributo, determinante directo de la cuantía de la deuda tributaria (artículo 8 de la LGT), amparan la nulidad de la deuda en concepto de IIVTNU objeto de ahora de controversia.

Así lo han entendido diversos pronunciamientos jurisdiccionales, destacando en primer lugar la reciente STSJ de Castilla la Mancha de 15 de noviembre de 2021, Recurso 442/2019, que aplica la STC de 26-10-2021 en un supuesto incluso en el que,

*"...no es que no haya prueba **sobre** la inexistencia del **incremento** del **valor** de los **terrenos**. Es que la hay de su **incremento** atendiendo a la presunción que se deriva de las propias escrituras y de la pericial que nos ofrece la demandante.*

Pero a pesar de existir y reconocerlo así el juzgador hecho imponible del tributo por existencia de incremento de valor del terreno acreditado por el propio Ayuntamiento demandado, el Tribunal es categórico en el sentido de que, a la vista de la STC nº182/2021 de 26 de octubre,

"A*sí pues, declarada la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las* ***Haciendas Locales*** *(aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo), relativos al método de cuantificación de la base imponible de la plusvalía municipal, la consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1 (La Ley 362/2004). Segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL, es, como se ha dicho: "(...) 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."*

Por consiguiente, en atención a los razonamientos expuestos, y dado que en el supuesto aquí analizado concurren las circunstancias previstas en el fundamento de derecho sexto de la meritada Sentencia del Constitucional referido al alcance y a los efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los aludidos preceptos del TRLHL, esta Sala estima el Recurso de Apelación revoca la de instancia y en su lugar estima íntegramente el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto".

En el mismo sentido cabe destacar la STJ de Cataluña nº5107/2021, de 22 de diciembre de 2021, Recurso nº2328/2021.

Por su parte, la STJ de Castilla y León nº1395/2021, de 16 de diciembre de 2021, Recurso nº426/2021, considera que:

"Así las cosas, el recurso de apelación ha de correr suerte desestimatoria ya que, incluso aunque admitiéramos la tesis del Ayuntamiento apelante de existencia de incremento de valor del terreno urbano de los dos locales transmitidos por la recurrente en julio de 2018, y que la cuota tributaria no ha agotado o superado la riqueza imponible -presupuesto fáctico de manifestación de riqueza del que parte la STC 182/2021 -, en todo caso el vacío normativo que la expulsión del ordenamiento jurídico de dichos preceptos provoca sobre la determinación de la base imponible impide la liquidación, comprobación y recaudación de este tributo local respecto de obligaciones tributarias que, como la que aquí nos ocupa al haber solicitado la demandante la rectificación de sus autoliquidaciones los días 15 y 16 de noviembre de 2018, no han sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. Por otro lado, en el presente caso es irrelevante la cuestión sugerida por el Ayuntamiento de Valladolid acerca de la discordancia entre la fecha de efectos que el Tribunal Constitucional predica de su pronunciamiento anulatorio como límite máximo de impugnación de liquidaciones o de rectificación de autoliquidaciones -la de la propia sentencia, 26 de octubre de 2011 -, y la fecha -con plazo incluso más amplio- prevista en la CE y LOTC -la de su publicación, 25 de noviembre de 2011- dado que la rectificación de las autoliquidaciones litigiosas fueron solicitadas con anterioridad a ambas fechas ".

Asimismo se pronuncia la Sentencia de 25-11-2021 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 1 de Pontevedra aplica el nuevo criterio del Tribunal Constitucional respecto al impuesto de plusvalía. En la resolución, el magistrado considera "claros e indubitados" los efectos del fallo del Tribunal Constitucional del 26 de octubre sobre el tributo. Así, destaca que todas las liquidaciones del impuesto recurridas en plazo y anteriores al 10 de noviembre de 2021 deben declararse nulas de pleno derecho.
Además, subraya que esa nulidad se produce "con independencia y al margen de que entre las dos transmisiones del inmueble se haya producido un aumento o una disminución de su valor".
El juez destaca que, tal como ha concluido el Tribunal Constitucional, el sistema de determinación de la base imponible del tributo, regulado en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL), era, en su origen, "incorrecto e inconstitucional".

De la misma forma, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº2 de Jaén de 28 de diciembre, citando a la repetida sentencia del Constitucional, señala que los efectos de la misma "son claros e indubitados".

Es decir, en palabras del Juzgador, “todas las liquidaciones del tributo por devengos anteriores al 10 de noviembre de 2021, impugnadas en plazo, deben declararse nulas de pleno derecho”. Entrando en el fondo del asunto, en su opinión, resulta indiferente que entre las dos transmisiones del inmueble se haya producido un aumento o una disminución de su valor. Así, tal y como ha concluido el máximo tribunal de garantías de nuestro país, “el sistema de determinación de la base imponible del tributo regulado en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, era en todo caso incorrecto, e inconstitucional ab origine”.

En el mismo sentido cabe citar las Sentencias del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº11 de Madrid de 10 de noviembre de 2021, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº25 de Madrid de 3 de diciembre de 2021, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo l n.º 2 de A Coruña de 09 de diciembre de 2021, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 15 de Madrid de 3 de diciembre de 2021 y la Sentencia nº210/2021 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº1 de Ourense de 26 de noviembre de 2021.

Por tanto, si la liquidación/autoliquidación ha sido recurrida antes de la sentencia y se encuentra pendiente de resolución después de la sentencia, dados los términos de la sentencia de nulidad del precepto y de expulsión del ordenamiento jurídico, aunque esta situación no sea alegada por el interesado, a nuestro juicio, tiene que ser aplicada de oficio por el Ayuntamiento y anularse la liquidación o rectificarse la autoliquidación, porque en el momento de resolver este recurso o reclamación, no existe precepto que ampare la liquidación practicada porque se ha expulsado del ordenamiento jurídico.

Asimismo, conviene señalar que el artículo 38.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional señala que, *“1. Las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado”,* vinculación que afecta, no solamente a los órganos jurisdiccionales sino también a este Administración.

En conclusión, habida cuenta de la ausencia probatoria sobre el incremento del valor del suelo del inmueble transmitido, y al no estar ante una situación firme ni consentida por no estar resuelta de forma expresa en vía administrativa y económico-administrativa, y por tanto siendo susceptible de revisión con fundamento en dicha Sentencia, es por lo que procede la estimación de la presente reclamación al haberse practicado en base al método de cuantificación objetivo de la base imponible de los artículos que han sido declarados inconstitucionales, todo ello en los términos que figuran a continuación.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando de forma unipersonal, RESUELVE:**

ESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa en** el sentido de:

1.-) ANULAR LA RESOLUCIÓN del Titular del Órgano de Gestión Tributaria desestimatoria presunta de la solicitud de rectificación de la autoliquidación en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por la transmisión del inmueble sito en---, en base a los motivos ya expuestos.

2.-) PROCEDER A LA DEVOLUCIÓN DE LA CANTIDAD DE 5.269,03 Euros, derivada de dicha autoliquidación en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por la transmisión del inmueble, junto con los intereses de demora que, en su caso, pudieren corresponder.

(...)

- **Resolución nºINSP SANC IIVTNU 2021 01.**

Fecha: 04 de noviembre de 2021

RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

(...)

I.-) Mediante escritura de compraventa elevada a pública ante el notario D.-----, el día 7 de abril de 2017, para el nº ----- de su protocolo se puso de manifiesto la realización del Hecho Imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, como consecuencia de la transmisión del inmueble sito en la----.-, así como las plazas de aparcamiento señaladas con los números **----**y el trastero----.

II.-) Tras la finalización del plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración e ingreso de la deuda devengada, con fecha 5 de diciembre de 2017 se iniciaron actuaciones de comprobación limitada por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, como consecuencia de la transmisión del terreno sito en la C/ Norte nº 24 de Pozuelo de Alarcón, efectuada mediante escritura de compraventa elevada a pública ante el notario D.-----, el día 26 de mayo de 2017, para el nº -----de su protocolo, bajo el expediente -----

Tras la notificación de la propuesta de liquidación derivada de dicha operación la entidad-----, presentó escrito de alegaciones a dicha propuesta de regularización.

III.-) Mediante Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 10 de enero de 2018 se dio por finalizado el procedimiento de comprobación limitada incoado mediante el inicio de un procedimiento de inspección, y se notificó a la interesada un requerimiento de documentación con citación expresa para que acudiera a las oficinas de la inspección de tributos, el 15 de febrero de 2018, a los efectos de aportar documentación contable necesaria para la comprobación de la Base Imponible de la transmisión referida.

IV.-) La interesada remitió escrito (Nº R.E.:-----) comunicando su oposición a la comprobación tributaria y manifestando que la Resolución recibida debía considerarse nula en base a la Sentencia 59/2017 de 11 de mayo, por la que el Tribunal Constitucional declaraba nulos los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

Una vez desestimadas las pretensiones planteadas, las actuaciones inspectoras continuaron con la notificación de un segundo requerimiento (efectuado el 6 de marzo de 2018), en el que se volvía a requerir al obligado tributario la aportación de la documentación solicitada el 10 de enero anterior, mediante personación en dependencias municipales el 26 de marzo de 2018, a las 10:00 horas y se le advertía de la responsabilidad infractora en que podía incurrir en caso de incumplimiento.

V.-) Personado en la fecha indicada, se extendió Diligencia haciendo constar la negativa del Obligado Tributario a aportar la documentación al considerar que no se encontraba ante un procedimiento inspector del Impuesto sobre Sociedades.

VI.-) Tras los hechos anteriores, el 12 de abril de 2018 se acordó iniciar expediente sancionador, por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria,

proponiendo imponer una sanción tributaria de **1.500,00 €** por la comisión de infracción tributaria grave en relación con el artículo 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria**.**

VII.-) Tras la notificación efectiva de dicha propuesta (17 de abril de 2018), el obligado tributario ni presentó escrito de alegaciones en el plazo concedido al efecto ni manifestó expresamente su conformidad o disconformidad con la citada propuesta de imposición de sanción.

VIII.-) Con fecha 5 de julio de 2018 se procede a emitir el correspondiente Informe-Propuesta, relativo a los hechos puestos de manifiesto, y habiéndose comunicado la posibilidad de que el interesado pudiese alegar y, en su caso, presentar las pruebas, documentos y justificantes que estimase oportuno, previa puesta de manifiesto del expediente al mismo, en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente a dicha comunicación, no se presentaron alegaciones o cualquier otro documento contra la propuesta de liquidación provisional notificada

IX.-) Con fecha 13-07-2018 se dicta por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria, Resolución aprobando la sanción tributaria grave del artículo 203 de la Ley General Tributaria correspondiente al Expediente de Inspección -----, Liquidación nº---- por importe de 1.125,00 Euros

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 13 de julio de 2018 de imposición de sanción tributarias grave, Expte.-------.

A tal fin, el reclamante alega en síntesis nulidad de pleno derecho de la liquidación de la sanción ya que a su juicio se ha vulnerado el principio de tipicidad, habida cuenta que la documentación contable requerida y no facilitada no tiene trascendencia tributaria a efectos de comprobar la realización del hecho imponible del IIVTNU. Como ahora veremos la reclamante incide en que los documentos que hacen prueba de dicha circunstancia, al menos de forma indiciaria son los títulos ya aportados de adquisición y transmisión del inmueble.
Para ello, la reclamante se remite en primer lugar a la STC de 11-5-2017 que declara la inconstitucionalidad del impuesto de los artículos 107.1, 107.2, letra a) y 110.4 del TRLRHL en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. Pero además, se invoca la doctrina jurisprudencial hoy día ya consolidada del Tribunal Supremo emanada de la Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en Sentencia 1163/2018 de 9 Jul. 2018, que resuelve el Recurso de casación 6226/2017, por la que se considera como indicio suficiente de la minusvalía con plena validez y eficacia las escrituras y títulos de adquisición y transmisión del inmueble.
Se alega que a la vista de dichos pronunciamientos, la Inspección tributaria no puede irrogarse facultades reservadas al legislador para considera exigible los documentos que debe aportar el obligado tributario para determinar si existe o no incremento de valor de los terrenos, sin que exista base legal para ello.

Es por ello que no procede el requerimiento de documentación adicional al trasladarse la carga de la prueba a la Administración de la existencia de incremento de valor de los terrenos, y, por ende, de la realización del hecho imponible del tributo.

La Administración tributaria a través de la Inspección fundamenta la procedencia de la sanción grave en el tipo de injusto del artículo 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, según el cual constituye infracción tributaria, la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

A juicio de la Inspección Tributaria la documentación solicitada está plenamente justificada con el objetivo de comprobar si se ha cumplido el hecho imponible del IIVTNU a la vista de sus alegaciones y escritos que manifestaban su "no sujeción" al mismo. No existe ninguna norma que exprese la documentación que se puede o no solicitar respecto a uno u otro tributo; tan sólo deben tratarse de documentos que sean necesarios para comprobar cualquiera de los elementos de la relación tributaria, y en este caso se refieren a las valoraciones contables de los inmuebles transmitidos que el propio empresario tiene contabilizados en sus libros. La obligada tributaria no tiene justificación en su actuación al decir que con la documentación voluntariamente aportada era suficiente para la comprobación de este impuesto.
Continúa fundamentándose en la resolución impugnada que, en función de lo expresado por la Sentencia del TC, debe comprobarse si, tal como alega en sus escritos la reclamante, no ha existido incremento de valor, motivo que llevaría a la no sujeción al impuesto. Por lo tanto, la interesada no tiene excusa alguna para no haber atendido los dos requerimientos de documentación, y fue previamente advertida de las consecuencias de estos incumplimientos legales.
En definitiva, examinados los documentos obrantes en el expediente se considera según la Inspección que la forma de actuar del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que le era exigible una conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo, culpa, o cuando menos negligencia,

SEXTO.-) Planteada en dichos términos la controversia**,** con carácter preliminar y sobre la procedencia de la sanción impugnada, procede examinar la tipicidad y posteriormente la concurrencia del elemento subjetivo del tipo de injusto tributario que se centra en lo dispuesto en el artículo 203 de la LGT.

Hemos de partir de la tipicidad y de lo dispuesto en el artículo 203 de la LGT, sobre la infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, según el cual:

"1. Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.
Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.
Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:

a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.

b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.

c) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.

d) Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.

e) Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria.
*2. La infracción prevista en este artículo será grave***.**

Por otra parte, el artículo 183 de la Ley General Tributaria que *"son infracciones tributarias las acciones u omisiones, dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley".*

Por su parte la alegación fundamental esgrimida en la Resolución ahora impugnada se basa en primer lugar en la vulneración del principio de tipicidad, habida cuenta que la documentación contable requerida y no facilitada, tras los pronunciamientos ya citados del TC y del TS, no tiene trascendencia tributaria a efectos de comprobar la realización del hecho imponible del IIVTNU.

Es por ello que primero, debemos despejar el tipo de injusto concretamente sancionado y su justificación, que ha de ser necesariamente suficiente, en la resolución sancionadora y lejos de fórmulas apodícticas, con la conducta de la reclamante desplegada a lo largo de las actuaciones debidamente acreditadas en el expediente. Es decir, cabe examinar a la vista del tipo infractor cuál ha sido la conducta del particular y su debido razonamiento en la resolución impugnada para admitir la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad, imprescindible según la doctrina consolidad en materia de sanciones tributarias.

Siendo esa la tipicidad que caracteriza a la sanción reclamada hemos de examinar ahora las actuaciones que constan en el expediente, y que a juicio de la Inspección fundaban suficientemente la imposición de la sanción tributaria.

Y así, de los antecedentes de hecho se deduce que:

-La entidad reclamante declaró en tiempo y forma la transmisión con aportación de las escrituras y solicitó la correspondiente autoliquidación no abonada finalmente.
-tras el traslado del expediente a la Unidad de Inspección, aun cuando se iniciaron actuaciones de comprobación limitada para regularizar el hecho imponible, tras la presentación de alegaciones, dicha actuación administrativa finalizó mediante inicio de un procedimiento inspector en el que se emplazó a la entidad a aportar documentación contable el 15 de febrero de 2018.
-Tras la comparecencia en dicha fecha, de la que tuvo conocimiento el 18 de enero de 2018, se requirió nuevamente a la entidad para su personación en dependencias municipales el 26 de marzo de 2018. En este sentido, atendieron el requerimiento a los solos efectos de reiterar la negativa a aportar la documentación solicitada.
-Una vez cursado el tercer requerimiento emplazando a la entidad el día 21 de mayo de 2018, el obligado tributario redunda en la negativa anterior y solicita la suspensión del procedimiento en aplicación de la STC de 11 de mayo de 2017.
-En cuanto al procedimiento sancionador no consta la presentación de alegaciones durante el trámite de audiencia ni en el de la interposición del recurso de reposición.
-Con la documentación contable se pretendía comprobar el valor contable del inmueble durante el período de tenencia (2015-2017), cuyo precio de adquisición mediante la adjudicación judicial ascendió a 4.641,97 Euros (50% del valor de tasación) y de transmisión por compraventa a 1.900.000 Euros.

De lo anterior, a primera vista se deduciría una conducta infractora basada en la negativa a facilitar la información requerida por la Inspección Tributaria en ejercicio legítimo de sus funciones. No obstante, y aquí estaría la clave para discernir la procedencia de la sanción, no podemos obviar en este caso concreto las peculiaridades del ámbito tributario local en que nos movemos ni las circunstancias que rodean la exigencia del IIVTNU, sometida a interpretación jurisprudencial a raiz de la STC 59/2017 de 11 de mayo y de la interpretación que de la misma hizo el TS en Sentencia de 9-7-2018 invocadas ambas por el reclamante, y todo ello, única y exclusivamente a fin de dilucidar si concurre la culpabilidad en la conducta merecedora de sanción, sin valorar en este expediente en ningún momento la procedencia o no de la deuda principal, cuestión ajena a este debate.

SÉPTIMO.-) En función de lo expuesto analizaremos dicha conducta en función de la necesariedad o no de la aportación de dicha documentación a la vista de la STC y de la STS que se alegan como eximentes de la obligación de atender a los requerimientos de la Inspección tributaria.

En este sentido, la reclamante apoya su negativa a atender los requerimientos de la Inspección en la doctrina legal fijada por el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en Sentencia 1163/2018 de 9 Jul. 2018, que resuelve el Recurso de casación 6226/2017, y que fue publicada tiempo después de la tramitación del procedimiento sancionador, pero que es invocada de forma expresa por la reclamante en su impugnación ante este Tribunal.

En dicho pronunciamiento el Alto Tribunal resuelve la procedencia de la interpretación del fallo de la STC 59/2017 efectuada por algunos Tribunales Superiores de Justicia, entre los que

destaca la postura del TSJ de Madrid por Sentencia de 19 de julio de 2017 (Rec. apelación 783/2016), y que es la justamente la esgrimida como fundamento de la reclamación ahora presentada.

Pues bien, la doctrina legal fijada por el Alto Tribunal en cuanto a lo que interesa para la resolución de la presente reclamación se sintetiza en lo siguiente:

1.-) En la STC 59/2017 se declara sólo la inconstitucionalidad parcial del artículo 107.1 y 2 a) del TRLHL. Y ello porque los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor.

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 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.

Razona el TS que, siendo pues la vulneración del principio de capacidad económica la esencia de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017, carecería de sentido *que, "la nulidad de los preceptos cuya contradicción con la Constitución se denuncia se extienda también a supuestos en los que existe un incremento de valor del terreno y, en consecuencia, un manifestación de riqueza real o potencial cuyo gravamen resulta plenamente compatible con* artículo 31.1 CE. ".

2.-) En segundo lugar, 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 «imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica* ».

Por tanto, el TS extrae las siguientes conclusiones de aplicación en la gestión tributaria del impuesto, y que desvirtúan la tesis mantenida por los TSJ, entre ellos el TSJ de Madrid con la Sentencia de 19-07-2017 invocada en la reclamación, partidaria de anular toda liquidación basada en una interpretación radical de la inconstitucionalidad de esos preceptos expulsado *ex origene* del ordenamiento jurídico por falta de cobertura legal:

- De esta forma, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que hasta la fecha de dictarse la Sentencia tenían los sujetos pasivos del impuesto de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana, prohibición de la que indirectamente derivaba la quiebra del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE, queda expedita la vía para llevar a cabo esta prueba.

- Una vez 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 sensu contrario, si no se demuestra la inexistencia de plusvalía, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 2 a) del TRLHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor).

Tras justificarse la constitucionalidad de la fórmula de cuantificación de la base imponible en las condiciones expuestas, se deduce la necesidad de que se pruebe el decremento de valor de del suelo o inexistencia de incremento, y a este respecto el TS determina a quién corresponde la carga de la misma, qué medios probatorios sean idóneos para llevarla a efecto o, en fin, si estos aspectos cuentan en la actualidad con la debida cobertura legal.

En este sentido, corresponde al obligado tributario, en nuestro caso al reclamante, probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido.

Y ello no sólo por disponerlo el artículo 105.1 de la LGT, sino porque así se deduce del FJ5º de la STC 59/2017 al decir 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*". De esto último cabe inferir inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía.

Sobre los medios probatorios sean idóneos para llevar a efecto la comprobación de la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido, el TS apunta estas opciones:

- 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.
- Una prueba pericial que confirme tales indicios
- 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.

De esta forma se otorga al contribuyente la facultad de probar la inexistencia de plusvalía, reconociendo una distribución de la carga de la prueba, que en un primer momento debe correr a cargo del particular.

Y así lo justifica la Inspección Tributaria al decir que:

"La documentación solicitada está plenamente justificada con el objetivo de comprobar si se ha cumplido el hecho imponible del IIVTNU a la vista de sus alegaciones y escritos que manifestaban su "no sujeción" al mismo. No existe ninguna norma que exprese la documentación que se puede o no solicitar respecto a uno u otro tributo; tan sólo deben tratarse de documentos que sean necesarios para comprobar cualquiera de los elementos de la relación tributaria, y en este caso se refieren a las valoraciones contables de los inmuebles transmitidos que el propio empresario tiene contabilizados en sus libros. La obligada tributaria no tiene justificación en su actuación al decir que con la documentación voluntariamente aportada era suficiente para la comprobación de este impuesto".

No obstante, y de ahí la peculiaridad que concurre en este expediente, lo anterior sería correcto como hemos expuesto anteriormente, a no ser por la STS de 9-7-2018, la cual como se ha visto, tras tales indicios aportados por la reclamante de ausencia de incremento del valor del suelo mediante las escrituras, hace trasladar la carga de la prueba a la Administración para la comprobación administrativa de los mismos.

En la resolución impugnada, se justifica precisamente en función de lo expresado por la Sentencia del TC, debe comprobarse si, tal como alega en sus escritos, no ha existido incremento de valor, motivo que llevaría a la no sujeción al impuesto. Pero ello no implica desplazar de nuevo la carga de la prueba al particular que ha cumplido con la obligación de declarar y presentar ante la Administración los indicios probatorios del decremento a través de las escrituras, tal y como prescribió el TS en la STS de 9-7-2018.

En concreto, la documentación solicitada consideramos que no estaba justificada a fin de comprobar si se había cumplido el hecho imponible del IIVTNU a la vista de sus alegaciones y escritos que manifestaban su "no sujeción" al mismo.
Es cierto que, en circunstancias normales, en el ejercicio pleno de las facultades de la Inspección Tributaria no existe ninguna norma que exprese la documentación que se puede o no solicitar respecto a uno u otro tributo; tan sólo deben tratarse de documentos que sean necesarios para comprobar cualquiera de los elementos de la relación tributaria, y en este caso se refieren a las valoraciones contables de los inmuebles transmitidos que el propio empresario tiene contabilizados en sus libros. A ello se uniría el hecho de los requerimientos sucesivos no atendidos por la reclamante de la aportación de documentación por la Inspección Tributaria.

Sin embargo, insistimos que no podemos valorar la conducta culpable y el elemento subjetivo del tipo de injusto imputado haciendo abstracción del contexto que rodea la incoación de este expediente ni del concreto ámbito impositivo en el que nos movemos. Y en este sentido, la motivación de la concurrencia de la culpabilidad que hace la resolución impugnada decae ante la doctrina sentada por el TS, la cual no puede ser soslayada por su indudable influjo determinante para resolver este expediente.

Y así, la reclamante alega una supuesta falta de responsabilidad en la infracción tributaria imputada por el Ayuntamiento por una interpretación razonable de la norma, en base a la STC 59/2017 de 11 de mayo, y posteriormente la STS de 9 de julio de 2018, conviene traer a colación la postura jurisprudencial sobre la interpretación razonable de las normas como elemento exonerador de la culpabilidad en el ámbito sancionador tributario. Y así, la TSJ Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, S de 18 Jun. 2008 dispone que:

- *"…En el ámbito del Derecho tributario sancionador, el Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria (Sentencias, entre otras muchas, de 29 de enero, 5 de marzo, 7 de mayo y 9 de junio de 1993; y, 24 de enero y 28 de febrero de 1994 y 6 de julio de 1995). Por ello "cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ellos se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios" (Sentencias de 5 de septiembre de 1991 y 8 de mayo de 1997 EDJ 1997/3447 , entre otras muchas).*

  En consecuencia, la culpabilidad debe ser apreciada, en principio, en las infracciones administrativas en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica. Y, en tal sentido el Tribunal Supremo ha establecido el criterio (Sentencias, ente otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable…".

  (…)

  La Jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha sostenido desde antiguo que la comisión de errores de derecho en las liquidaciones tributarias no debe ser objeto de sanción en la medida en que el error sea razonable y la norma ofrezca dificultades de interpretación, siempre, claro está, que el sujeto pasivo hubiere declarado o manifestado la totalidad de las bases o elementos integrantes del hecho imponible (Sentencias de 7 de mayo de 1993 EDJ 1993/4287 y 8 de mayo de 1997 , entre otras (…).

Pues bien, trasladando dicha doctrina al supuesto de hecho concreto resulta que los requisitos jurisprudenciales para excluir la culpabilidad por una interpretación razonable de las normas concurren en este caso ya que: se declaró correctamente y se manifestaron los elementos del hecho imponible mediante la aportación de las escrituras, poniendo de manifiesto

la no sujeción al impuesto por aplicación de la STC, lo cual puede constituir, como ya se ha argumentado, un *criterio jurídico razonable y razonado.* Es decir, existe apoyo razonable, y declaración correcta presentada para que, según la doctrina citada, el reclamante excluya la culpabilidad en la comisión de la sanción en base a la oscuridad de la norma. Ello se pone de manifiesto cuando, apenas días en muy breve plazo el TS crea doctrina con la Sentencia de 9-de julio de 2018 que avala precisamente

Y ahí está la clave de las alegaciones de la reclamante sobre la interpretación razonable de la norma frente al procedimiento sancionador.

Dicha conflictividad que justificaría una interpretación razonable de la norma para evitar la imposición de las sanciones tributarias, tiene la premisa esencial que exige que en la transmisión no se realice el hecho imponible del tributo, o por no existir incremento alguno de valor de los terrenos o porque éste sea inferior al liquidado. Sólo entonces, y en todo caso, previa acreditación con pruebas fehacientes mediante los oportunos informes técnicos periciales de la inexistencia de incremento de valor de los inmuebles, sería posible revisar dichas liquidaciones. En el caso que ahora nos ocupa, la STS de 9-7-2018 avala el proceder de la reclamante al aportar las escrituras de las que se deduce de forma indiciaria el decremento del valor del suelo, lo cual puede incluirse en el criterio de interpretación razonable de la norma, que se pone en cuestión en determinadas circunstancias en las que se acredite de forma fehaciente un decremento de valor real de los terrenos o incremento inexistencia de incremento alguno, o existencia de incremento pero inferior al liquidado.

No dudamos de las facultades legítimas de la Inspección Tributaria de ejercer sus competencias para investigar la realización de hechos imponibles. Y como ya hemos apuntado en otras circunstancias la desatención de los requerimientos de aportación de documentación contable, por su reiteración, constituiría de por si el tipo de injusto sancionado del artículo 203 de la LGT.
No obstante, reiteramos que debemos contextualizar los hechos dentro del marco jurisprudencial específico del IIVTNU en el que se mueven las actuaciones de este expediente y que viene, a nuestro juicio totalmente condicionadas por la incertidumbre que rodeó este impuesto tras la STC y que vino precisamente a aclarar el TS con su Sentencia de 9 de julio de 2018, contemporánea precisamente de las actuaciones atinentes a este procedimiento.

Por tanto, queda probado que a la reclamante no le era exigible una actuación diferente respecto a dichas obligaciones, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que no se aprecia el concurso de dolo, culpa **o, cuando menos, negligencia**, a efectos del artículo 183.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Además la reclamante en sus contestaciones a los requerimientos comunicó y alegó a esta Administración las razones de la no sujeción al impuesto, en base en dicho momento a la STC, razones que fueron confirmadas muy poco después mediante la STS de 9 de julio de 2018 que avalaba los precios escriturados aportados por la reclamante en tiempo y forma, como indicio probatorio suficiente de la ausencia de incremento de valor, al menos como tal indicio, para trasladar la carga de la prueba contraria a la Administración.

A tal efecto, procede recordar la que es doctrina jurisprudencial asentada y reiterada por el Tribunal Supremo, entre otras **STS 15 de diciembre de 2003 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Secc. 2ª, rec. núm. 6194/1998),** según la cual, *"existirá infracción tributaria grave, según el artículo 79.1 de la Ley General Tributaria (en la redacción dada por la Ley 25/1995) cuando el sujeto pasivo deje de ingresar por falta de presentación de la declaración-autoliquidación, sin que la Administración Tributaria conozca la realización del hecho imponible o sus principales elementos y necesite de dicha declaración para conocerlos y para el ingreso de la obligación tributaria correspondiente, por lo que, si no se presentan sólo puede conocer estos hechos y cobrar el tributo mediante la función investigadora, y de igual modo cuando la declaración-autoliquidación se ha presentado pero no lo ha sido de modo no veraz o incompleto".*

Hay que tener en cuenta la doctrina jurisprudencial al respecto (véase, a título de ejemplo, la STS 6.6.2008), la que, entre otras cosas, establece que "... es al órgano sancionador a quién corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad, de manera que no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las

cuáles la tesis del infractor es claramente rechazable...Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad.

Asimismo, conviene traer a colación la postura de los Tribunales sobre la interpretación razonable de las normas como elemento exonerador de la culpabilidad en el ámbito sancionador tributario. Y así, la TSJ Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, S de 18 Jun. 2008 dispone que:

"…En el ámbito del Derecho tributario sancionador, el Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. ***Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria,*** *aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria (Sentencias, entre otras muchas, de 29 de enero, 5 de marzo, 7 de mayo y 9 de junio de 1993; y, 24 de enero y 28 de febrero de 1994 y 6 de julio de 1995).* ***Por ello "cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva,*** *sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ellos se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios" (Sentencias de 5 de septiembre de 1991 y 8 de mayo de 1997 EDJ 1997/3447 , entre otras muchas).*

En consecuencia, la culpabilidad debe ser apreciada, en principio, en las infracciones administrativas en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica. Y, ***en tal sentido el Tribunal Supremo ha establecido el criterio (Sentencias, ente otras, de 28 de febrero de 1996, 6 de julio de 1995 y de 10 de Septiembre 2009) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable…".***

(…)

La Jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha sostenido desde antiguo que la comisión de errores de derecho en las liquidaciones tributarias no debe ser objeto de sanción en la medida en que el error sea razonable y la norma ofrezca dificultades de interpretación, siempre, claro está, que el sujeto pasivo hubiere declarado o manifestado la totalidad de las bases o elementos integrantes del hecho imponible (Sentencias de 7 de mayo de 1993 EDJ 1993/4287 y 8 de mayo de 1997 , entre otras (…).

Lo anterior nos debe llevar al análisis de la motivación de las sanciones tributarias, debiendo estar a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, recogida en dos Sentencias de 10 de julio de 2007 (rec. de casación para la unificación de doctrina nº 216/2002) y (rec. de casación para la unificación de doctrina nº 306/2002), pero, sobre todo, en la trascendental Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. casación para unificación de doctrina nº 146/2006) y, en su aplicación, las posteriores Sentencias de 27 de junio de 2008 (rec. de casación para la unificación de doctrina nº 324/2004) y de 29 de septiembre de 2008 (rec. de casación para la unificación de doctrina nº 264/2004).

La motivación de la sanción es la que "permite al destinatario -en este caso, al sancionado- conocer los motivos de la imposición de la sanción, en definitiva de la privación o restricción del derecho que la resolución sancionadora comporta, permitiendo, a su vez, el eventual control jurisdiccional de la decisión administrativa» [STS de 17 de marzo de 2008).
Debemos recordar que el principio de culpabilidad, derivado del art. 25 CE , rige también en materia de infracciones administrativas (SSTC 246/1991), de 19 de diciembre y 291/2000, de 30 de noviembre , y «excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente»(STC 76/1990, de 26 de abril; en el mismo sentido, STC 164/2005, de 20 de junio .

La STC 164/2005, de 20 de junio, citada en último término por el Tribunal Supremo , estableció en su fundamento jurídico 6º: "(...) como hemos señalado en la STC 76/1990, de 26 de abril , «no existe... un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias» y «sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente» (FJ 4), por lo que en este concreto punto cabe apreciar la vulneración constitucional alegada en la demanda de amparo cuando, como aquí ocurre, se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse pese a tratarse de un supuesto razonablemente problemático en su interpretación. En efecto, no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere".

La citada sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. casación para unificación de doctrina nº 146/2006), dice:

"*En el ámbito tributario, dicho principio de culpabilidad se recogía en el art. 77.1 LGT (1963) -aplicable al supuesto que enjuiciamos-, en virtud del cual «[l]as infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia»; precepto que, como subrayó el Tribunal Constitucional, sólo permitía sancionar cuando se había actuado por «dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia» [SSTC 76/1990 , F. 4 A); y 164/2005, F. 6], de manera que más allá de la "simple negligencia", de la "culpa leve", los hechos no podían ser castigados, simplemente [en este sentido, Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 2008 . En la actualidad, aunque con una fórmula diferente, la misma exigencia debe entenderse que se contiene en el art. 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre , General Tributaria, al establecer, que «[s]on infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley*».

Pues bien, como ha señalado el propio Tribunal Constitucional, el principio de presunción de inocencia, aplicable también en el ejercicio de la potestad administrativa (SSTC 120/1994, de 25 de abril y 45/1997 de 11 de marzo), garantiza «el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad» (STC 212/1990, de 20 de diciembre), y comporta, entre otras exigencias, **la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación del acusado en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de la sanción** [SSTC 76/1990, de 26 de abril, 14/1997, de 28 de enero y 33/2000 de 14 de febrero), ausencia de motivación específica de la culpabilidad que, en el concreto ámbito tributario, determinó que en la STC 164/2005, de 20 de junio, la Sala Segunda del Tribunal Constitucional llegara a la conclusión de que la imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria grave tipificada en el art. 79 a) LGT , vulneró el derecho de los recurrentes a la presunción de inocencia.

Sentado lo anterior, el FJ 5º de la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. casación para unificación de doctrina nº 146/2006) afirma:

"*A este respecto, conviene subrayar que, como venimos señalando, en el ámbito administrativo sancionador, «la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede*

comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la Ley, debe estar soportada no por juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada, incluso, de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción», de manera que las sanciones tributarias no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» [Sentencia de 16 de marzo de 2002 . En efecto, «no basta con que la Inspección alegue genéricamente las incorrecciones cometidas por el contribuyente para que, sin más, resulte procedente la sanción. Es preciso que, además, se especifiquen los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada de infractora...".

Por tanto, para poder sancionar la conducta del obligado tributario como infracción no basta con que dicha conducta sea típica y antijurídica, sino que es necesaria la concurrencia del elemento subjetivo en forma de dolo, culpa o negligencia en cualquiera de sus grados. El Tribunal Supremo ha venido manteniendo la necesaria presencia del elemento intencional en las infracciones tributarias, S-29-10-1999, etc, así como la Audiencia Nacional en Sentencias 20-03-2000 , 22-06-2000 , etc, eliminando cualquier sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa.

En el ámbito tributario hace referencia a dicho elemento el mencionado artículo 183.1 de la LGT según el cual las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de negligencia, ya que menciona en "cualquiera de sus grados" (en igual sentido el art. 77 LGT 63). Así pues, según dicho artículo la falta de diligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias constituye elemento intencional suficiente para la existencia de la infracción tributaria. La negligencia equivale a imprudencia y a la culpa que son consideradas sinónimos por la generalidad de la doctrina penalista. RTEAC de 10-02-2000: Su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos como establece el art. 31 de la CE

La negligencia, por otra parte, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma. Actúa dolosamente el que sabe lo que hace y quiere hacerlo, se compone el dolo de dos elementos, el intelectual y el volitivo. El elemento intelectual implica que el autor debe percatarse de obra ilícitamente y el elemento volitivo implica que el agente quiere causar el resultado antijurídico previsto en el tipo. Dada la dificultad de prueba de los elementos intelectual y volitivo que convergen en el dolo, el Tribunal Supremo estima que su concurrencia debe inferirse racionalmente de las circunstancias presentes en el caso relativas a la exteriorización del propósito del agente.

De todo lo anterior se deducen varios requisitos exigidos unánimemente de la doctrina jurisprudencial citada para evitar la responsabilidad objetiva en la apreciación de la existencia de infracción tributaria susceptible de imposición de la correspondiente sanción. Y que nos lleva a trasladarlos al caso concreto, no para juzgar la procedencia o no de la deuda, cuestión ajena a este expediente, sino para valorar si la conducta de la reclamante es sancionable a la vista de la situación jurisprudencial creada por la doctrina del TS sobre el impuesto, que es prácticamente simultánea a la resolución impugnada (la STS es de 9 de julio de 2018 y la resolución de Inspección es de 13 de julio de ese mismo año):

- **Exclusión de la responsabilidad objetiva: que no sea mención solamente de normas jurídicas tipificadoras de la sanción (la resolución impugnada no se limita a citar las normas y a razonar con juicios esteriotipados).**
- **Que no haya interpretación razonable de las normas (la norma infringida es clara y no deja lugar a dudas: si creía que no debía tributar aun así debió presentar la declaración alegando dicha circunstancia). En nuestro caso, además de invocar la declaración de inconstitucionalidad de la STC, se invoca la aplicación de la doctrina, hoy ya consolidada derivada de la STS de 9-7-2018 que admite como indicio probatorio la aportación de los precios escriturados, al menos suficiente para trasladar la carga de la prueba a la Administración, quedando fuera del espíritu de esa doctrina la traslación a su vez al particular de esa prueba mediante**

la exigencia por la Inspección de nueva documentación para comprobar lo aportado ya en primera instancia por el particular.

- **Si no hubiera interpretación razonable de las normas debe concurrir el elemento subjetivo: Animo o intencionalidad de ocultar, culpabilidad (la doctrina no admite sancionar si se presenta declaración aun incorrecta pero aquí se presenta declaración en tiempo y forma de la transmisión solicitando la correspondiente autoliquidación, aun cuando no fuera abonada. Ello de por sí excluye en nuestro el ánimo de ocultación del hecho imponible por la reclamante.**
- **Demostración por la Administración a través del análisis en el caso concreto sobre la conducta seguida por el particular: Motivación en suma de la existencia de culpabilidad. En este caso en la resolución impugnada sí que hay un apartado dedicado al principio de responsabilidad y análisis de la conducta del obligado tributario. La Administración tributaria analiza las circunstancias y valora mínimamente la conducta de la actora, realizando un juicio concreto de culpabilidad de la contribuyente, y explicando su responsabilidad subjetiva en los hechos. En resumen, es posible discernir el juicio valorativo realizado para aplicar el elemento culpabilístico al sujeto**.

  Sin embargo, ya hemos dicho que dicha motivación, basada en la plena justificación de la documentación contable requerida con el objetivo de comprobar si ha habido hecho imponible del tributo que daría sin efecto, con la doctrina sentada (apenas días después también es cierto) por el TS que consideraba indicio suficiente la diferencia de precios en las escrituras aportadas en tiempo y forma por la reclamante, al menos para trasladar la carga de la prueba a la Administración, mediante una comprobación administrativa de esos valores, pero no a costa de requerir más documentación a la reclamante, ya que entonces, quedaría sin contenido dicha doctrina del Alto Tribunal.

La jurisprudencia de Tribunales sobre los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria de la LGT y, en su caso, de la existencia de pronunciamientos concreto sobre el IIVTNU.

El punto de partida debe ser que no hay infracción tributaria sin dolo, culpa o simple negligencia, pues como expone la Sentencia del Tribunal Supremo de 2-11-2017 (recurso de casación nº 3256/2016), en su FD Séptimo:

*"... No se puede inferir la **culpabilidad** del mero incumplimiento de la norma tributaria. En particular, hemos puesto de manifiesto que las **sanciones tributarias** no "pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes" [Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. 9139/1996), FD Tercero ; de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1002/2003), FD Quinto ; y de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5020/2006), FD Sexto]. En efecto, "no basta con que la Inspección alegue genéricamente las incorrecciones cometidas por el contribuyente para que, sin más, resulte procedente la sanción", sino que "[e]s preciso que, además, se especifiquen los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada de infractora" [Sentencia de 16 de julio de 2002 (rec. cas. núm. 5031/1997), FD Segundo; en el mismo sentido, Sentencias de 23 de septiembre de 2002 (rec. cas. núm. 6703/1997), FD Segundo ; de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto ; de 16 de septiembre de 2009 (rec. cas. núms. 4228/2003 y 5481/2003), FD Cuarto; y de 14 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5831/2005), FD Tercero].*

*En particular, hemos dejado muy claro que "no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la **existencia de culpabilidad** ". Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando "se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de **culpabilidad** y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse", y que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la **culpabilidad** o*

negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere" (FD 6)" [Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Sexto; la misma doctrina se encontrará, entre muchas otras, en la Sentencias de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FFDD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1002/2003), FD Quinto ; de 16 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 4228/2003 y 5481/2003), FD Quinto ; de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003), FD Cuarto, A); de 18 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 4212/2003), FD Octavo ; y de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4012/2005), FD Quinto].

(...)

Y es que, "no es factible, en ningún caso, presumir una conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo de la imposición (importancia económica, clase de asesoramiento que recibe, etc.), sino que, en cada supuesto y con independencia de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe o no a la diversa, razonable y, en cierto modo, justificada interpretación que uno y otra mantienen sobre las normas aplicables" [Sentencias de 29 de junio de 2002 (rec. cas. núm. 4138/1997), FD Segundo ; de 26 de septiembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 11/2004), FD Cuarto; de 18 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 1247/2004); y de 4 de noviembre de 2010 (rec. cas. núm. 4693/2007)].

*En definitiva, el **elemento subjetivo de la culpabilidad** debe estar suficientemente valorado, de manera que se infiera la existencia en la conducta del infractor de un dolo o **culpa** suficientemente explicado, correspondiendo la **prueba de la culpabilidad** a quien acusa, al Ayuntamiento de Alicante, pues no es el interesado quien ha de probar la falta de **culpabilidad** , o su inocencia, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia o la existencia de intención dolosa.*

*Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la **existencia de culpabilidad** , procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad, como es el caso de lo que establece el citado art. 179.2.d) de la Ley 58/2003 (EDL 2003/149899) ("cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma)".*

Por su parte, la STSJ de Murcia de 16 de septiembre de 2020 considera que:

> "*Sobre la insuficiencia de las fórmulas estereotipadas para satisfacer la necesidad de **motivación de la culpabilidad** existe una reiterada jurisprudencia que plasman, entre otras muchas, las sentencias del Tribunal Supremo 2305/2016, 26 de octubre (recurso 1437/2015), 1619/2016, de 4 julio (recurso 941/2015), 1473/2016, de 20 de junio (recurso 895/2015), 930/2016, 14 de abril (recurso 894/2015), que señalan que la mera constatación de los hechos imputados, falta de ingreso de la deuda tributaria o falta de declaración, no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes(...) siendo imprescindible una motivación específica en torno a la **culpabilidad** o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere (...). El principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE (EDL 1978/3879) no permite que la Administración tributaria razone la **existencia de culpabilidad por exclusión** o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es **culpable** porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable (...) la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una **sanción tributaria** porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente (...) Así pues, y como se desprende de la citada jurisprudencia, en relación con el **principio de culpabilidad** , no basta con explicar y acreditar que se ha cometido en este caso la conducta típica, tipicidad y prueba de la comisión del hecho infractor que no se cuestionan... Pero con ello no basta para entender que la conducta del sujeto pasivo ha sido **culpable** ya que ello significaría que cualquier incumplimiento de una norma tributaria se convertiría automáticamente en*

infracción sancionable, sin tener en cuenta el ánimo del sujeto pasivo al realizar la conducta típica, con olvido del ***principio de culpabilidad*** *".*

En la sentencia del TS de 22 de diciembre de 2016 (recurso 348/2016), se reitera que*: "...es adecuada la afirmación de que la normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del ius puniendi del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la* ***culpabilidad del infractor*** *en la comisión de las infracciones tributarias".*

Asimismo, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia 640/2020 de 15 oct. 2020, Rec. 828/2019.FD 8º y 9º, con apoyatura en jurisprudencia del TC y el TS, señala:

«[…] El principio de culpabilidad está recogido en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, al proclamar que "son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley", lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que el precepto da por supuesta la exigencia de responsabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta del contribuyente. Así se pronuncia el Tribunal Constitucional en sentencias 76/1990, de 26 de abril, y 164/2005, de 20 de junio.

La normativa tributaria presume que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias. Por ello, debe ser el pertinente acuerdo el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción. Así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencias de 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008, entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En ese mismo sentido se pronuncia también la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 6 de junio de 2008, que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes".

Además, en lo que aquí interesa, la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 afirma que "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

NOVENO. - La jurisprudencia que se acaba de transcribir pone de relieve que para justificar la existencia de culpabilidad en el sujeto pasivo hay que demostrar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente. […]»

Asimismo, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de Sevilla, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, en Sentencia 1238/2019 de 24 jul. 2019, Rec. 951/2018.FD 2º, específicamente relativa a sanción por no autoliquidar el IIVTNU considera que:

«[…] Aparte de la improcedencia de las sanciones como derivación de la nulidad de las liquidaciones, alegaba también la recurrente la infracción del principio de culpabilidad puesto que no liquidó el impuesto amparándose en una interpretación razonable de la norma. El principio de culpabilidad supone, según jurisprudencia reiterada, que la acción o la omisión enjuiciada debe ser en todo caso imputable a su autor, por dolo, imprudencia, negligencia o ignorancia inexcusable.

Según el artículo 191.1º de la Ley General Tributaria, que es el tipo infractor: "Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al art. 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del art. 161, ambos de esta ley".

En el acto recurrido se hace indicación de que "la sanción propuesta deviene de la falta de presentación de la correspondiente declaración-liquidación, y consiguientemente, de la falta del oportuno ingreso por la transmisión en concepto de este impuesto sobre el incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, relativo a la finca objeto de la inspección, comprobación y verificación". Se añade "que en este Ayuntamiento para declarar el hecho imponible que recoge el artículo 104 del nombrado Real Decreto Legislativo, se obliga al sujeto pasivo correspondiente conforme al artículo 106 del mismo, presente la correspondiente autoliquidación que regula el artículo 120 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaría, como así mismo se recoge en las Ordenanzas Fiscales reguladoras del tributo que abordamos en su artículo 19, de tal suerte que la falta de dicha declaración tributaria produciría ipso facto la aplicación del artículo 191 de la Ley General al dejar de ingresarse la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, como es el caso que se nos presenta".

Como vemos, en el acuerdo sancionador se hace una mera descripción de los hechos, del elemento objetivo -tipicidad-, sin que tales hechos se conecten con la intencionalidad de la recurrente; es decir, sin hacer valoración alguna de la voluntariedad del sujeto pasivo a efectos de establecer su culpabilidad. Es, por tanto, que esta alegación también debe ser estimada por la aludida falta de motivación, debiendo, en consecuencia, anularse las sanciones impuestas.

La culpabilidad debe aparecer suficientemente fundada y motivada en el propio acuerdo o resolución administrativa sancionadora, y no puede estar acreditada con una mera remisión a la conducta infractora tipificada en la norma tributaria aplicable o con la mera reproducción de fórmulas estereotipadas para justificar la culpabilidad del sujeto infractor, sin que su defecto pueda ser subsanado ni por la resolución del eventual recurso en vía administrativa ni tampoco por la resolución jurisdiccional, conforme a una ya reiterada y consolidada jurisprudencia contenciosa administrativa. En efecto, debe ser el pertinente acuerdo el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción. Así lo ha declarado la sentencia 164/2005, de 20 de junio, del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencias de 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008, entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En ese mismo sentido se pronuncia también la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 6 de junio de 2008, que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente

expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes".»

Por último, en el ámbito de los juzgados de lo contencioso de Instancia, de Madrid, y por ser antecedente de este Ayuntamiento, citamos la **Sentencia 04/2020 del Jdo. de lo Contencioso nº 1 de Madrid en el PO 239/2017, FD 2º, que señala:**

«SEGUNDO*. - El recurso ha de ser estimado. En primer lugar, se alega por el recurrente que se ha atentado a los principios constitucionales del Derecho tributario español, no siendo exigible la liquidación que sirve de base para la sanción, dándose una ausencia de dolo y ocultación, motivo de impugnación que debe de ser estimado.*

Así, en el artículo 179.2.d) de la citada Ley 58/2003, entre los supuestos que no dan lugar a responsabilidad por infracción tributarias, se recoge el siguiente: "d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados". En relación con lo dispuesto en el anterior precepto, en el artículo 191, apartados 1 y 2, de la misma Ley, se tipifica como infracción leve: "1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley. También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas. La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes. La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción. 2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación. La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos: a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento. b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por 100 de la base de la sanción. c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta. La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por 100".»

Puesta en relación la fundamentación de la resolución antes reseñada sobre la motivación de la sanción con lo deducido de contrario en vía administrativa, escrito de demanda, decremento de escrituras aportada de contrario, y a la luz de la jurisprudencia que citamos, entiende este Tribunal que concurre el supuesto del art. 179.2.d) LGT , y en consecuencia , no haber lugar a sanción tributaria pues, como señala : « ***[…]se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma»***, **lo que concurre en este caso a la vista de la prueba alegada de contrario sobre el decremento. Además, corresponde al Ayuntamiento, a la vista de lo alegado de contrario probar la no concurrencia de la culpabilidad, lo que no sucede, ni puede solventarse con la manifestación de que es el recurrente el que debe aportar más documentación, en este caso contable, para desvirtuar lo que ya en principio ha hecho con la aportación de las escrituras, y que equivaldría a que fuera él quien debiera probar la irregularidad del expediente sancionador.**

A estos efectos, como puede deducirse, es irrelevante que finalmente el Ayuntamiento como Administración demandada pueda efectuar prueba en contra del decremento manifestado de contrario pues, independientemente de la prueba aportada por el mismo (escrituras), estamos hablando que existe una apoyatura favorable a que, como hemos señalado, no se dan los requisitos para la imposición de la sanción.

Por todo lo anterior, este TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando de forma unipersonal, RESUELVE:

ESTIMAR, la Reclamación Económico-Administrativa nº ----interpuesta por Don----, actuando en nombre y representación de la entidad-----., **en el sentido de ANULAR el acto impugnado, esto es, la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 13 de julio de 2018 de imposición de sanción tributaria, Expediente-----, así como la liquidación nº----- por importe de 1.125,00 Euros de la que trae causa, por NO resultar conforme a Derecho.**

(...)

- **Resolución nºHI IIVTNU 2021 11..**

Fecha: 14 de abril de 2021.

RESOLUCION:

RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN

Este Tribunal, actuando de forma unipersonal ha dictado Resolución respecto a la Reclamación Económico-Administrativa nº36/2018 interpuesta por la representación voluntaria de **DON ....., y cuyo contenido es el siguiente:**

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha de 14 de septiembre de 2007 se otorga escritura pública de compraventa de los siguientes inmuebles formalizada ante el notario D...., nº... de su protocolo a favor del ahora reclamante:

- Inmueble sito en la c/....
-Inmueble sito en la c....
El precio total escriturado de los dos inmuebles ascendió a 795.679,00 Euros.

II.-) Asimismo, con fecha de 30 de julio de 2015, el reclamante vende y transmite los inmuebles citados, en virtud de escritura pública formalizada ante el notario D....., nº.... de su protocolo.

El precio conjunto de la transmisión correspondiente a los dos inmuebles fue de 660.000,00 Euros.

Con fechas de 7 y 31 de agosto de 2015 el reclamante, presentó e ingresó las siguientes autoliquidaciones en concepto del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana:

-Autoliquidación nº...., por importe de 2.900,58 Euros.
-Autoliquidación por importe de 2,492,47 Euros.

III.-) Con fecha 22 de junio de 2017, se presentó por la reclamante solicitud de rectificación de las autoliquidaciones citadas, por considerar que no existe concurrencia del hecho imponible que grava el impuesto. Y ello, toda vez que la transmisión efectuada no supuso un incremento de valor, sino que, al contrario, se produjo una disminución de valor resultante de la diferencia entre el precio de compra y el venta, que provoca que la base imponible tenida en cuenta en la autoliquidación presentada fuera incorrectamente determinada. En consecuencia, solicita la devolución de la cantidad ingresada por el importe autoliquidado y abonado de 2.855,65 Euros.

Dicha solicitud es desestimada mediante Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 27-12-2017.

IV.-) Con fecha de entrada en el Registro de este Tribunal de 23 de febrero de 2018 se presenta escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa contra el acto antes citado, incluyendo las alegaciones y documentos a efectos probatorios en defensa de su pretensión.

V.-) Admitida a trámite por el Procedimiento Abreviado con el número 36/2018 por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón se nombró Vocal Ponente. Una vez remitido el expediente administrativo por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria, se observado en la instrucción del procedimiento los preceptos legales y reglamentarios de obligado cumplimiento a fin de dictar la presente resolución

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-) Este Tribunal se declara competente para conocer de la presente Reclamación Económico-administrativa, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón, publicado en el BOCM nº214 de fecha 09/09/2009, (en adelante ROTEAPA).
Asimismo el acto impugnado es una materia o acto susceptible de reclamación en los términos del artículo 226 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), y artículo 20 del ROTEAPA.

SEGUNDO.-) Concurren los requisitos de legitimación y de la presentación en tiempo y forma para la admisión a trámite de la Reclamación Económico-Administrativa, dándose cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 232 y 235 de la Ley General Tributaria y artículos 24.1 y 3 y 40 del ROTEAPA.

TERCERO.-) La presente Resolución es dictada de forma unipersonal por el Tribunal en virtud de lo dispuesto en el artículo 9.3 y 13.2 del ROTEAPA, tramitándose la Reclamación conforme al **Procedimiento Abreviado** según disponen los artículo 245 y ss. de la Ley General Tributaria, artículos 64 y 65 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, y artículo 59 y ss. del ROTEAPA.

CUARTO.-) La cuantía fijada es inferior a 6.000 **€,** en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y artículo 22 del ROTEAPA.

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 27-12-2017 desestimatoria de la solicitud de rectificación y consiguiente devolución de la cantidades abonadas por la transmisión por el reclamante de los inmuebles sitos en la c/ ...y en la c/..... mediante escritura pública de 30-07-2015.

Entrando ya en el análisis concreto del fondo de la controversia, la reclamante alega en síntesis la improcedencia de la autoliquidación impugnada en base a la falta de realización del hecho imponible del IVTNU por existencia de decremento de valor de los terrenos, habida cuenta de que hubo una diferencia entre el precio de adquisición de los inmuebles derivado de la escritura originaria de fecha 14 de septiembre de 2007 por valor de 795.679,00 Euros, y el precio de la transmisión por escritura de compraventa de 30 de julio de 2015 por importe de 660.000,00 Euros.

A tal fin aporta en defensa de su pretensión copia de las escrituras de adquisición de las fincas, y de la escritura de adjudicación de la herencia.

Apoya su pretensión la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11-05-2017, que avalaría la improcedencia de la regla de cuantificación de la base imponible del artículo 107 del TRLRHL en caso de probarse el decremento de valor del terreno, ya que, en ausencia objetiva de incremento

de valor nunca se podrá gravar con dicho impuesto por falta de realización del hecho imponible y ello a pesar de las reglas de dicho precepto.

SEXTO.-) En primer lugar, resulta ineludible partir **del contenido del fallo de la STC 59/2017 de 11-05-2017 recaída en cuestión de inconstitucionalidad nº4864-2016** que **declara la inconstitucional parcial de los artículos 107.1, 107.2 letra a) y 110.4 del TRLRHL,** por someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia de inexistencia de incremento o existencia de decremento, antes debemos examinar dicho pronunciamiento del TC.

Como dice el propio TC:

- 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.
- En consecuencia, deben declararse inconstitucionales y nulos los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia".

- Asimismo, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad se extiende al artículo 110.4 TRLHL, el *cual «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene» [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".*

Respecto a dicho pronunciamiento existen dos aspectos a comentar:

- Deja a salvo el impuesto en su configuración actual con las consecuencias respecto a mantener el impuesto en su hecho imponible que grava incrementos de valor de los terrenos.

- Anula los preceptos 107.1 y 107.2 letra a) por someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, al basarse en un ficción jurídica que no permiten excluir del tributo, ni demostrarlo tampoco, situaciones de inexistencia de incremento de valor. Pero lo hace, y aquí está lo esencial, en la medida o únicamente en los supuestos que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, que impiden a los sujetos pasivos acreditar dicha circunstancia. Es decir, en la medida en que no han previsto excluir del tributo a dichas situaciones por inexistencia de incremento de valor.

SÉPTIMO.) Ya en relación al supuesto de hecho que ahora nos ocupa, el reclamante niega la realización del hecho imponible, por inexistencia de incremento y por tanto, la no sujeción al IVTNU de la concreta transmisión objeto de gravamen, al considerar que se ha conseguido probar el decremento del valor del suelo con la diferencia de precios de las escrituras de compra y venta, así como con el Informe de tasación pericial aportado con la reclamación.

Ante ello debemos acudir a la reciente doctrina legal fijada por el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en Sentencia 1163/2018 de 9 Jul. 2018, que resuelve el Recurso de casación 6226/2017.

En dicho pronunciamiento el Alto Tribunal resuelve la procedencia de la interpretación del fallo de la STC 59/2017 efectuada por algunos Tribunales Superiores de Justicia, entre los que destaca la postura del TSJ de Madrid por Sentencia de 19 de julio de 2017 (Rec. apelación 783/2016).

No obstante crear ya Jurisprudencia por ser un recurso de casación en interés de ley, la doctrina legal fijada en la materia ha sido reiterada en Sentencia nº1300/2018 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo, de fecha de 18 Jul. 2018, que resuelve el Recurso de casación 4777/2017.

Asimismo cabe referirnos a la Sentencia nº1248/2018 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo, de fecha de 17 Jul. 2018, que resuelve el Recurso de casación 5664/2017, que reitera la doctrina legal expuesta.

Pues bien, la doctrina legal fijada por el Alto Tribunal en cuanto a lo que interesa para la resolución de la presente reclamación se sintetiza en lo siguiente:

1.-) En la STC 59/2017 se declara sólo la inconstitucionalidad parcial del artículo 107.1 y 2 a) del TRLHL. Y ello porque los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor.
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 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.
Razona el TS que, siendo pues la vulneración del principio de capacidad económica la esencia de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017, carecería de sentido *que, "la nulidad de los preceptos cuya contradicción con la Constitución se denuncia se extienda también a supuestos en los que existe un incremento de valor del terreno y, en consecuencia, un manifestación de riqueza real o potencial cuyo gravamen resulta plenamente compatible con* artículo 31.1 CE. ".

2.-) En segundo lugar, 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 «imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica* ».

Por tanto, el TS extrae las siguientes conclusiones de aplicación en la gestión tributaria del impuesto:

- La declaración de inconstitucionalidad del artículo 110.4 es total, precisamente porque impide en toda circunstancia a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica.
  De esta forma, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que hasta la fecha de dictarse la Sentencia tenían los sujetos pasivos del impuesto de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana, prohibición de la que indirectamente derivaba la quiebra del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE, queda expedita la vía para llevar a cabo esta prueba.

- Una vez 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 sensu contrario, si no se demuestra la inexistencia de plusvalía, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 2 a) del TRLHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor).

En definitiva, hemos de decir que, según el TS la STC 59/2017 avala el método objetivo de valoración del impuesto y afirma que su constitucionalidad sólo queda negada cuando el tributo recaiga sobre plusvalías inexistentes o sobre minusvalías, pero no cuando se proyecte sobre plusvalías efectivas.

OCTAVO.) Tras justificarse la constitucionalidad de la fórmula de cuantificación de la base imponible en las condiciones expuestas, se deduce la necesidad de que se pruebe el decremento

de valor de del suelo o inexistencia de incremento, y a este respecto el TS determina a quién corresponde la carga de la misma, qué medios probatorios sean idóneos para llevarla a efecto o, en fin, si estos aspectos cuentan en la actualidad con la debida cobertura legal.

En este sentido, corresponde al obligado tributario, en nuestro caso al reclamante, probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido.
Y ello no sólo por disponerlo el artículo 105.1 de la LGT, sino porque así se deduce del FJ5º de la STC 59/2017 al decir 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*". De esto último cabe inferir inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía.

Sobre los medios probatorios sean idóneos para llevar a efecto la comprobación de la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido, el TS apunta estas opciones:

- 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.
- Una prueba pericial que confirme tales indicios.
- 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.

De esta forma se otorga al contribuyente la facultad de probar la inexistencia de plusvalía, reconociendo una distribución de la carga de la prueba, que en un primer momento debe correr a cargo del particular.

Como consecuencia práctica de la posibilidad de probar la falta de incremento de valor por el particular, el TS considera que, una vez, *"…aportada* 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".*

NOVENO.-) Llegados a este punto, y aplicada la doctrina expuesta al caso concreto que no ocupa resulta que el reclamante alega inexistencia de incremento del valor del terreno objeto de transmisión habida cuenta de que, de las escrituras aportadas obrantes en el expediente se deduce que el precio de adquisición originaria fue de 795.679,00 Euros, y el precio de la ulterior transmisión fue de 660.000 Euros.

A lo anterior, y en aplicación de la doctrina antes expuesta sobre la comprobación administrativa, consta incorporado al expediente Informe Técnico pericial según el cual hubo un decremento del valor del suelo referido a los inmueble sitos en C/.....y en la c/...entre el año de adquisición en 2007 y el año de la venta en 2014.

A la vista de dichos elementos probatorios aportados a instancia del interesado, la Administración procedió a comprobar dichos valores y datos aportados como indicio probatorio mediante Informe Técnico municipal cuyo resultado consta en el expediente administrativo, incorporado en virtud de lo establecido en el artículo 235.3 de la LGT, según el cual:

> "3. El escrito de interposición se dirigirá al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable, que lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente, en su caso electrónico, correspondiente al acto, al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente (...).

En primer lugar y tal y en cuanto al objeto del citado informe lo constituye:

"...determinar la evolución del precio de mercado del suelo correspondiente a los inmuebles de naturaleza urbana, en un triple ámbito:

- ***Ámbito poblacional:*** *la población objeto de análisis está constituida por todos aquellos inmuebles, que tienen características similares al que es objeto del recurso*
- ***Ámbito geográfico:*** *en el mismo ámbito geográfico del inmueble sometido a tributación, objeto del recurso.*
- ***Ámbito temporal:*** *el análisis se lleva a cabo sobre la población de inmuebles seleccionada, que han sido transmitidos en el año de inicio y de fin del período de devengo del impuesto objeto de la controversia.*

El resultado del informe será la determinación de un dato estadístico, el valor real, de mercado o comprobado por esta Administración, que permitirá determinar la bondad de los precios acordados en los momento de adquisición y enajenación y la evolución, positiva o negativa, del valor del suelo de los inmuebles seleccionados en el período temporal objeto del análisis. Este informe no es, por tanto, un informe de tasación o valoración del bien inmueble, ni de su suelo.

Si del informe resulta que la evolución ha sido negativa, por haberse producido un decremento en el valor del suelo, la transmisión objeto de controversia no estará sujeta al impuesto. Estando sujeta en caso contrario. Además, el informe nos permitirá comprobar la bondad de los precios figurados en las pruebas aportadas, al comprobar su adecuación a los valores de mercado.

Respecto al método de determinación del incremento o decremento del valor del suelo, continúa diciendo el Informe pericial que:

"*De acuerdo con lo expuesto, podemos concluir que el Tribunal Supremo está determinando unas reglas básicas para el cálculo del incremento o decremento del valor de los terrenos transmitidos, aplicables en tanto se aprueban por el legislador los cambios normativos exigidos por el TC:*

- ***Debe acudirse al valor real del terreno****. La necesidad de definir un valor real hizo que el 25 de Junio de 1998 la Sentencia Tribunal Supremo pusiera limites a este tema exponiendo que tanto el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados como las demás modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, ante la frecuente ocultación del importe real de los actos y contratos, y ante la dificultad para la Administración Tributaria de conseguir pruebas directas, la Ley optó por liberar a la Administración Tributaria de esta tarea, concibiendo una solución pragmática que consistió en sustituir el precio verdadero y su necesaria búsqueda, por un concepto distinto que fue el valor real o verdadero. El artículo 57.3 de la Ley General Tributaria dispone que "las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalado en el apartado 1". Así y de esta manera podemos encontrar el término valor rodeado de adjetivos diferentes tales como "real", "declarado", "comprobado", "fiscal" o de "mercado ", no siempre fáciles de concretar. Lo cierto es que la interpretación de la expresión "valor real" y su posterior comprobación debe implicar a la Administración la obligación de acreditar que dicho valor real se corresponde con el que finalmente ella considerará correcto.*

  Según la Sentencia Tribunal Supremo de 1 de Diciembre de 1993: "en las transmisiones patrimoniales onerosas donde exista precio, éste debe equivaler al valor real del bien transmitido, y el valor comprobado ha de referirse al precio de mercado que le corresponda" (es lo que se llama Teoría intermedia del valor). La determinación de lo que se entiende por valor real nos conduce a otro concepto: el "valor comprobado". La misma Sentencia TS lo define como "aquél asignado por la Administración a través de sus medios de conocimiento y experiencia".

- *La Administración tiene la obligación de establecer unos criterios de naturaleza técnica que garanticen la aplicación de una* ***técnica de comprobación objetiva y transparente****, que no dé lugar a resultados arbitrarios.*

 La comprobación de valores ***debe realizarse sobre cada caso concreto****, no aplicando unos valores o índices genéricos. Si la Administración no da por buenos los valores aportados por el contribuyente, a través de cualquier método de prueba indiciariamente válido, debe expresar motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real.*

 *Determinado el valor real o comprobado por la Administración en los momentos inicial de adquisición y final de transmisión, entre los que discurre el período de cálculo del impuesto****, la diferencia entre los valores determinará si ha existido un incremento o decremento "real"****.*

Partiendo de las premisas señaladas, esta Administración cuenta con las fuentes de datos idóneas para llegar a determinar el valor real de los terrenos en cada momento, al disponer de toda la documentación en la que se han instrumentado los diferentes tipos de transmisión de los inmuebles (compraventa, permuta, donación, adjudicación de herencia, aportaciones societarias, expropiación, etc…). Información aportada por los Notarios, a través de la Agencia Notarial de Certificación (ANCERT), en virtud de la obligación impuesta por el artículo 110.7 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. Títulos en los que consta el precio pactado en cada transmisión. El valor medio de las operaciones de compraventa determinará el valor real o valor de mercado existente en cada momento, permitiendo al mismo tiempo analizar la evolución del valor de mercado y la determinación de si ha existido o no incremento".

La conclusión en cuanto a la evolución de los precios de mercado de los inmuebles objeto de análisis (vivienda) que se encuentran localizados en el Polígono--, tramo de valoración ----L "Residencial unifamiliar en fila. Parcela > -- m2", resulta que:

> ***"...el valor comprobado total del inmueble en el año 2007 asciende a 915.200,59 €.Euros", y "...el valor comprobado total del inmueble en el año 2015 asciende a 611.615,14 Euros".***

En función de lo anterior, y respecto a la evolución del valor de mercado, se concluye con que:

> ***"De acuerdo con lo anteriormente expuesto y el valor real, de mercado o comprobado del inmueble objeto de análisis, se puede concluir que no se ha producido un incremento del valor del terreno de naturaleza urbana, entre los años de su adquisición y enajenación y, por tanto, no se genera el supuesto de hecho determinante del nacimiento de la obligación tributaria por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana".***

Por tanto, tras la comprobación de los valores aportados instada por la Administración Tributaria, a quien corresponde la gestión de los impuestos que gravan la transmisión del inmueble, y en aplicación de la doctrina actualmente vigente en la materia hay que entender que no se ha producido el hecho imponible al tratarse de un supuesto de no sujeción al IIVTNU, procediendo pues a estimar la presente reclamación en los términos que figuran a continuación.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando de forma unipersonal, RESUELVE:**

ESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa nº36/2018** interpuesta por la representación voluntaria de **DON.....,** en el sentido de:

1.-) ANULAR LA RESOLUCIÓN del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 27-12-2017 desestimatoria de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, correspondiente a la transmisión de los inmuebles sitos en la c/ ....y en la c/.....

2.-) PROCEDER A LA DEVOLUCIÓN DE LA CANTIDAD de 2.900,58 Euros correspondiente a la Autoliquidación nº....., por la transmisión por compraventa del inmueble sito en la c/....., y a la cantidad de 2,492,47 Euros, correspondiente a la Autoliquidación nº....por la transmisión por compraventa del inmueble sito en la c/....., junto con los intereses que, en su caso, pudieran corresponder:

- **Resolución nºBF IIVTNU 2021 06.**
-

Fecha: 12 de febrero de 2021.

RESOLUCION:

RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN (P. GENERAL)

Este Tribunal, reunido en sesión plenaria de carácter ordinaria de fecha 12 de febrero de 2021, con asistencia de los miembros que figuran en la correspondiente acta, para deliberar y fallar sobre la Reclamación Económico-Administrativa nº11/2021, interpuesta por ...., en su propio nombre, y en nombre y representación de HEREDEROS DE ....., **ha dictado RESOLUCIÓN, cuyo contenido es el siguiente:**

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con motivo del fallecimiento en fecha 08 de noviembre de 2012 de Doña María ....propietaria de la casa sita en LA C/....., como heredera del referido lnmueble, la reclamante presentó la correspondiente autoliquidación del IIVTNU derivada de la citada transmisión mortis causa. En dicha autoliquidación se aplicó la bonificación del 60% prevista en el apartado 5.3.1 de la Ordenanza reguladora de dicho tributo vigente y aplicable en el año 2012, condicionada en ese momento a la permanencia del inmueble en propiedad de la adquirente durante cinco años desde el devengo del impuesto.

II.-) Con motivo de la transmisión intervivos de la finca antes citada por parte de la reclamante en fecha de 12 de enero de 2017, constan practicadas y abonadas en fecha 25/01/2017 las siguientes autoliquidaciones por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos con motivo de la transmisión de la finca adquirida por herencia al fallecimiento de la madre de la recurrente:

- Autoliquidación nº..... por importe de 7.718,10 Euros correspondiente a la venta de la finca antes citada.
- Autoliquidación nº .....por importe de 17.704, 34 Euros, complementaria de la autoliquidación practicada en su momento ***por el devengo del impuesto derivado de la adquisición mortis causa citada en el anterior antecedente de hecho,*** al incumplirse el requisito exigido en el artículo 5.3.3 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto del año 2012 relativo al plazo de permanencia del inmueble en poder del sucesor

III.-) Tiene entrada en el Registro General del Ayuntamiento el 17/11/2020 escrito en el que solicita la devolución del importe ingresado en concepto de autoliquidación complementaria alegando a tal efecto que por el Ayuntamiento se le comunicó que se realizaría un prorrateo en función de los años de permanencia (4 años y 2 meses y la Ordenanza exigía 5) y, asimismo, por entender que la liquidación ha sido emitida a pesar de haber sido declarado inconstitucional el impuesto.

IV.-) ***La mencionada solicitud es desestimada por Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, de fecha 28 de***

diciembre de 2020 y notificada el 21 de enero de 2021.

V.-) ***C***on fecha 29 de enero de 2021, tiene entrada en el Registro de este Tribunal escrito de interposición de reclamación económico-administrativa contra la citada resolución desestimatoria. Asimismo se incluían alegaciones, adjuntando los documentos de los que, a modo prueba se intenta valer en defensa de su derecho.

VI.-) Admitida a trámite la citada Reclamación Económico-Administrativa por el Procedimiento general con el número 11/2021, y remitido el correspondiente expediente por el Órgano de Gestión Tributaria, el Presidente del Tribunal procedió a nombrar Vocal Ponente encargado de la resolución del asunto.
Tras la instrucción del procedimiento en la forma prevenida reglamentariamente, se redactó la correspondiente Ponencia de Resolución que fue objeto de debate y votación en sesión plenaria del Tribunal, habiéndose observado en su tramitación los demás preceptos legales y reglamentarios de obligado cumplimiento a fin de dictar la presente Resolución.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-) Este Tribunal se declara competente para conocer de la presente Reclamación Económico-administrativa, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón, publicado en el BOCM nº 214 de fecha 09/09/2009, (en adelante ROTEAPA).
Asimismo el acto impugnado es una materia o acto susceptible de reclamación en los términos del artículo 226 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 20 del ROTEAPA.

SEGUNDO.-) Concurren los requisitos de legitimación y de la presentación en tiempo y forma para la admisión a trámite de la Reclamación Económico-Administrativa, dándose cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 232 y 235 de la Ley General Tributaria y artículos 24.1 y 3 y 40 del ROTEAPA.

TERCERO.-) La presente resolución es dictada por este Tribunal previa Ponencia con Propuesta motivada del Vocal asignado en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.1, en relación con el artículo 50.1 del ROTEAPA, tramitándose conforme **al Procedimiento General**, según dispone el artículo 236 y ss. de la Ley General Tributaria, artículos 52 y ss. del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa y artículos 39 y ss. del ROTEAPA.

CUARTO.-) La cuantía de la reclamación es superior a 6.000 Euros, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y artículo 22 del ROTEAPA.

QUINTO.-) Se impugna en el presente procedimiento económico-administrativo la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria por la que se desestima la solicitud de ingresos indebidos y concesión de bonificación a efectos del IVTNU.

A tal fin, el reclamante alega, en síntesis:

- La reclamante alega la debida aplicación de la ***bonificación en la cuota del Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por transmisión de vivienda habitual del causante*** establecida en la Ordenanza Fiscal a raíz del fallecimiento de Doña ***María……, habida cuenta de que si bien dicho beneficio fiscal exigía en la Ordenanza del impuesto del año 2013 la permanencia o mantenimiento de la propiedad por los beneficiarios de la herencia, dicha previsión es eliminada en la Ordenanza de 2015.***
  Dicha eliminación implica que los descendientes adquirentes de la herencia de la vivienda habitual del causante pasan a disfrutar de la bonificación de dicho apartado sin sujeción a la condición de preservar la propiedad de la misma, menos aun de hacerla su vivienda habitual, por lo que sería de aplicación al caso concreto que nos ocupa, en el

que las circunstancias personales y económicas de la reclamante obligaron a la venta del inmueble adquirido en enero de 2017.

Por tanto, entiende que a partir del 1 de enero de 2015 ya no era aplicable requisito alguno de mantenimiento de la vivienda heredada habitual o como propiedad no utilizada como tal, y que esta ausencia de requisitos debía aplicarse a aquellas situaciones nacidas en años anteriores que, en principio, quedaban aún sometidas a dichos requisitos.

- Además, y en cuanto a la competencia municipal para regular la bonificación prevista en la Ley Reguladora de Haciendas Locales, el Tribunal Supremo exige un filtro de razonabilidad y racionalidad en el establecimiento por los Ayuntamientos de requisitos para el disfrute de beneficios fiscales en tributos locales, lo cual no concurre en el presente supuesto habida cuenta de que la eliminación de la exigencia de permanencia en la Ordenanza Fiscal de 2015 implica que dicho requisito no gozaba de dicha razonabilidad y racionalidad.

  Lo anterior lleva a suponer que existe un régimen transitorio implícito en la nueva regulación, que es la eliminación simultánea del requisito de permanencia para las adquisiciones hereditarias de vivienda que tuvieren lugar en los años anteriores y que aún no se había cumplido el 1 de enero de 2015.

  Se apoya en el principio de igualdad y en el efecto regresivo de gravar a quien, por ausencia de otros recursos se ve obligado a vender la vivienda.

Por ello, el Ayuntamiento debería liquidar el impuesto aplicando la bonificación prevista para los supuestos en los que la finca constituía la vivienda habitual del causante, solicitando así el reconocimiento del beneficio fiscal con la correspondiente devolución de ingresos indebidos por la cantidad ingresada en exceso en tal concepto, u ofreciendo un cálculo alternativo consistente en reducir la bonificación en proporción a la parte del período de cinco años de mantenimiento que se incumplió..

SEXTO.-) En cuanto a la alegación sobre la inaplicación de la bonificación en la cuota del tributo por transmisión de la propiedad de la vivienda habitual, con carácter preliminar hay que dejar sentados la cuestión nuclear de la controversia que **gira en torno a la aplicación de la normativa de la Ordenanza Fiscal del IIVTNU vigente a partir del 1 de enero de 2015**, a un hecho imponible realizado y devengado en 2012 a raiz del fallecimiento del causante del que la reclamante heredó en dicho momento el inmueble cuya adquisición mortis causa fue objeto de la exacción. En definitiva, **si cabe la aplicación retroactiva** de las condiciones de disfrute de una bonificación potestativa fijadas vía Ordenanza Fiscal en un tributo cuyo devengo por realización del hecho imponible se produjo años antes estando vigente otra Ordenanza Fiscal con distintos condicionamientos.

Y a este respecto debemos anticipar nuestra postura contraria a la aplicación retroactiva de una Ordenanza Fiscal y sobre todo para reconocer una bonificación fiscal cuyos requisitos no existían en la normativa tributaria local aplicable en el momento del devengo del impuesto, por mucho que se eliminaran en Ordenanzas posteriores.

De esta forma, el artículo 5.3.3 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de Pozuelo de Alarcón del ejercicio 2013, establecía una bonificación en la cuota del tributo cuando el incremento de valor se manifieste, por causa de muerte, respecto de la transmisión de la propiedad de la vivienda habitual del causante, y anejos inseparables de dicha vivienda, siempre cumpliendo entre otros los siguientes requisitos:

*“"3.3.1. Cuando el incremento de valor se manifieste, por causa de muerte, respecto de la transmisión de la propiedad de la **vivienda habitual del causante**, y anejos inseparables de dicha vivienda, así como de los locales afectos a la actividad económica ejercida por este, o de la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio sobre los referidos bienes a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes, la cuota del impuesto se verá bonificada de acuerdo con los siguientes porcentajes:*
a) El 90 por 100 las realizadas a favor de descendientes en línea directa y adoptados menores de 21 años.

b) El 60 por 100 las realizadas a favor de descendientes o ascendientes, por naturaleza o adopción, siempre
que sean mayores de 21 años; c) del 75 por 100 en la constitución de usufructo vitalicio o transmisión de la nuda propiedad o el pleno dominio a favor del cónyuge supérstite.

(...) 3.3.3 En todo caso, para tener derecho a la bonificación, tratándose de locales afectos al ejercicio de la actividad de la empresa familiar o individual o negocio profesional de la persona fallecida, será preciso que el sucesor mantenga la adquisición y el ejercicio de la actividad económica durante los cinco años siguientes, salvo que falleciese dentro de ese plazo. La misma condición será exigible respecto a las transmisiones de la propiedad de la vivienda habitual en los casos contemplados en las letras a), b) y c) anteriores, salvo que el sucesor falleciese dentro de ese plazo...".

Por su parte, la redacción actual del citado precepto proveniente de la modificación introducida en la Ordenanza Fiscal para el año 2015 dice lo siguiente en su artículo 5.3.1 y 5.3.3 letra b):

".1. Cuando el incremento de valor se manifieste, por causa de muerte, respecto dela transmisión de la propiedad de la vivienda habitual del causante, y anejos inseparables de dicha vivienda, así como de los locales afectos a la actividad económica ejercida por este, o de la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio sobre los referidos bienes a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes, la cuota del impuesto se verá bonificada...(...)
3.3 b) Tratándose de la transmisión de la propiedad de la vivienda habitual, tendrá este carácter aquella en la que haya figurado empadronado el causante de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión o desde el momento de la adquisición si dicho plazo fuese inferior a los dos años".

Es cierto, y así lo dictaminó este mismo Tribunal en la correspondiente modificación que la propuesta de la supresión del requisito temporal (5 años) de mantenimiento de la adquisición de la propiedad de la vivienda habitual**,** resultaba loable en opinión de este mismo órgano.

Cómo ya se manifestó en nuestro Dictamen de las Ordenanzas vigentes, las dificultades por las que atraviesan las familias españolas, obligadas en muchas ocasiones a desprenderse de su patrimonio para hacer frente a sus obligaciones, justifican el aligeramiento de los requisitos sustantivos exigidos para la aplicación de la presente bonificación, máxime teniendo en cuenta la función social que cumple la vivienda. En este sentido, es cierto que la modificación del artículo 5.3.3 sobre eliminar la exigencia en los casos de transmisión mortis causa de la vivienda habitual, de que cada beneficiario de la bonificación mantenga la adquisición durante los cinco años siguientes parece más acorde con la naturaleza, sentido y aplicabilidad de un beneficio fiscal que alejaba el espíritu de la bonificación con un requisito temporal desproporcionado. Todo ello dentro de las facultades de ejercicio de la potestad tributaria municipal atribuidas legalmente para fijar los aspectos formales y sustantivos del beneficio fiscal vía Ordenanza.

No obstante lo anterior, y a pesar de lo anterior y de la doctrina del Tribunal Supremo alegada por la reclamante sobre los requisitos de razonabilidad y racionalidad del contenido de una Ordenanza Fiscal Municipal en el establecimiento por los Ayuntamientos de requisitos para el disfrute de beneficios fiscales en tributos locales, ya que nada de ello avala la aplicación retroactiva de requisitos de beneficios fiscales en los tributos locales (o mejor de dicho la ausencia de ellos) a hechos imponibles realizados y tributos devengados con anterioridad a la vigencia de la normativa que la reclamante pretende aplicar.

En consolidada y pacífica la doctrina jurisprudencial que rechaza la aplicación retroactiva de las Ordenanzas Fiscales, salvo disposición expresa en la propia normativa legal o reglamentaria, lo cual no es el caso, ya que en la Ordenanza Fiscal para el año 2015 que introdujo dicha modificación no se prevee ningún régimen transitorio que pretende la reclamante que emitiera su aplicación a situaciones devengadas y consolidadas ya en ejercicio anteriores que correspondían a la efectiva realización del hecho imponible del tributo exigido.

Y así, en la Sentencia de la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo, sección 2ª, del Tribunal Supremo, de 27 de junio de 2016, recurso 2232/2015m se planteaba el examen de la doctrina jurisprudencial sobre la posible aplicación retroactiva de las Ordenanzas Fiscales. Y aunque la retroactividad de la modificación de la Ordenanza estaba específicamente prevista y habilitada por una norma de rango de ley en el supuesto específico afectado del IBI y de la aplLiación de tipos de gravamen, aun con ello, era necesario que tuviera lugar en las condiciones que se señalan en la misma. El Salto Tribunal considera que:

> *"En definitiva, ha de entenderse que el devengo del IBI y el inicio del periodo impositivo correspondiente a 2008 se produjo y era el 1 de enero del mismo año, y que, por tanto el nacimiento de las correspondientes obligaciones tributarias y el momento para la determinación de la normativa aplicable se produjo en dicha fecha, con anterioridad a la publicación de la modificación de la Ordenanza Fiscal del Impuesto, que era requisito ineludible para la entrada en vigor de la nueva normativa, que incorporaba.*
>
> *La Corporación recurrente parece propugnar la aplicación al IBI del criterio mantenido por el Tribunal Constitucional para el IRPF, puesto que ambos son tributos periódicos. Para dicha Administración, la doctrina del TC niega que suponga retroactividad "plena" o "auténtica" la modificación de la norma aplicable (en concreto de la tarifa del impuesto) una vez iniciado el periodo impositivo. Ahora bien, no se da la propugnada identidad precisamente por el momento del devengo fijado en la ley para uno y otro impuesto. En efecto, en el IRPF el devengo del impuesto se produce al final de cada periodo impositivo y por eso pudo decir el Tribunal Constitucional que la modificación se produjo en un momento en el que, aunque el periodo impositivo del Impuesto estaba muy avanzado (el cambio se produjo el 25 de noviembre), aun no había llegado a concluir y se aplicaba a deudas impositivas que aun no se habían devengado (STC 182/1997, 28 de octubre (RTC 1997, 182) . Pero si se aplica el este mismo criterio al IBI la conclusión ha de ser la contraria, pues habiéndose devengado el impuesto el primer día del periodo impositivo, la aplicación de la modificación, cuya entrada en vigor se produce inmediatamente después, supondría afectar y alterar deudas tributarias ya surgidas y existentes al amparo de la norma anterior, esto es, a situaciones jurídicas consolidadas. El motivo no puede prosperar".*

Conviene señalar en este punto que en la Sentencia de esa Sala de 19 de diciembre de 2011 – recurso de casación 2884/2011 - que contempló un supuesto de modificación de Ordenanza de IBI y a partir de entenderse publicado en 2 y 3 de enero de 2008, estimó, frente a la posición del Ayuntamiento que la pretensión de aplicar aquella en el referido ejercicio suponía un caso de retroactividad de grado máximo, en el caso específico del IBI, a diferencia de lo que puede ocurrir en el IRPF.

En efecto, en la referida sentencia se dijo:

> *"...**la Sala considera que no puede ser acogida la tesis de la Corporación recurrente porque ello supondría admitir una retroactividad de grado máximo, en cuanto afectaría no solo un periodo impositivo ya iniciado sino también a obligaciones surgidas como consecuencia de los devengos ya producidos**. Pues no es posible ignorar ni el significado y alcance del devengo y del periodo impositivo en los impuestos en general, por una parte, ni, en concreto, el de dicho momento y periodo en el IBI, por otra. **El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria, y es la fecha del devengo la que determina las circunstancias relevantes para la configuración de los elementos de dicha obligación, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa (LGT). Y, conforme al artículo 10.2 LGT , las normas tributarias, que no tienen efecto retroactivo, salvo que dispongan lo contrario, se aplican a los tributos devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento*.*
> ***Así pues, es necesario distinguir -con respecto a su devengo, normativa aplicable y retroactividad- entre tributos instantáneos y tributos de naturaleza periódica.***
> ***En los primeros el presupuesto de hecho se agota en un solo acto u operación, no surgiendo especiales dificultades para la determinación del momento en que se***

realiza el hecho imponible, nace la obligación principal y se concreta la normativa aplicable*".*

Y en concreto, tratándose como es el ámbito que nos ocupa de una aplicación retroactiva de las Ordenanzas Municipales cuando éstas pudieran resultar más beneficiosas para el obligado tributario, hemos de afirmar que la controversia principal gira sobre la cuestión de si los beneficios fiscales recogidos por una Ordenanza Municipal pueden surtir efectos retroactivos sobre hechos imponibles nacidos con anterioridad, más aún cuando la regulación posterior deviene claramente menos gravosa para el contribuyente.

Frente a esta cuestión en un principio habrá que acudir a legislación básica que establece la estructura fundamental de la actividad de la Administración Local y que viene a recoger los principios mínimos por los que se ha de regir su potestad reglamentaria o normativa. Siendo así que la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local zanja de manera explícita en su artículo 107.1 el punto de partida de la virtualidad jurídica de las Ordenanzas Fiscales de carácter municipal, las Ordenanzas fiscales reguladoras de los tributos locales comenzarán a aplicarse en el momento de su publicación definitiva en el Boletín Oficial de la Provincia o en su caso, de la Comunidad Autónoma uniprovincial, salvo que en las mismas se señale otra fecha. Es por ello que la Ordenanza desplegará sus efectos una vez publicada en el Boletín Oficial de la Administración Local correspondiente, por lo que de este modo cualquier imposición previa vendrá regida por la Ordenanza preexistente. Además en apoyatura de esta tesis aparece una pacífica doctrina jurisprudencial que en Sentencias como la del TS de 2 de octubre de 1999, establece un principio de interdicción de retroactividad absoluta para los actos reglamentarios:

> *"Como afirma la constante doctrina de esta Sala, aunque es cierto que no existe prohibición constitucional para la existencia de legislación tributaria retroactiva, puesto que el principio de irretroactividad viene referido por la Constitución a las disposiciones sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, art. 9.3 de aquélla y Sentencia del TC de 16 de julio de 1987, no lo es menos que, en el supuesto de autos, de admitirse hipotéticamente, que no se admite, Sentencias de 13 de febrero de 1984, 1 de septiembre de 1988 y 24 de julio de 1989, entre otras, que una norma de rango reglamentario, como es una ordenanza, pudiera determinar per se su aplicación retroactiva , se estaría ante una retroactividad absoluta o, como reiteradamente se la ha llamado, auténtica o propia, porque afectaría a hechos imponibles o situaciones producidos o realizados con anterioridad a su vigencia.*
>
> *En efecto; es tajante, en materia de entrada en vigor de Ordenanzas, cuanto se dispone en el art. 17.4 de la Ley de Haciendas Locales, en el sentido de que "los acuerdos definitivos a que se refiere el apartado anterior -se refiere el precepto a los de aprobación, derogación o modificación de Ordenanzas, incluyendo los provisionales elevados automáticamente a tal categoría, como aquí sucede, y el texto integrado de las Ordenanzas o de sus modificaciones, habrán de ser publicados en el Boletín Oficial de la Provincia, o, en su caso, de la Comunidad Autónoma Uniprovincial, sin que entren en vigor hasta que se haya llevado a cabo dicha publicación". Por consiguiente, las modificaciones fiscales aquí enjuiciadas sólo a partir del 23 de enero de 1992 pudieron tener eficacia. Si se pretende su aplicación a obligaciones tributarias surgidas con anterioridad se estaría ante un supuesto de aplicación retroactiva absoluta que estaría proscrito, según la sentencia constitucional antes invocada y reiterada jurisprudencia de esta Sala, por contrariar otros principios constitucionales como los de seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos o, incluso, capacidad económica del contribuyente."*

Por otro lado, en principio, la irretroactividad de las normas sólo se predica de aquellas que son desfavorables, porque el art. 9.3 de la Constitución -CE-, prohíbe la *"irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales"*.

La irretroactividad debe mantenerse aun en el caso de que la nueva Ordenanza sea más favorable, al no ser posible la aplicación analógica del art. 9 CE, pues si bien es cierto que este

precepto establece la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales -lo que podría hacer pensar en la retroactividad de las normas favorables- ello sólo puede darse con los requisitos del art. 2.3 del Código Civil, publicado por RD de 24 de julio de 1889 -CC-, esto es, las leyes; es decir, las normas de dicho rango son las únicas que pueden prever la retroactividad de sus efectos. En tal sentido, recomendamos la lectura de la Consulta *"Irretroactividad de las ordenanzas fiscales aun en el caso de que ser más favorables"*. Irretroactividad de las ordenanzas fiscales aun en el caso de que ser más favorables

El TS es contundente respecto a la irretroactividad de las Ordenanzas fiscales en Sentencia de 16 de julio de 1993, entre otras, en la que determina que:

> *"A efectos decisorios del problema planteado, es de significar, que la Ley de Bases 7/85, de 2 de abril, en su artículo 70.2, subordina la entrada en vigor de la ordenanza a la publicación de la misma en el Boletín Oficial de la Provincia, al decir que: « no entrará en vigor hasta que se haya publicado íntegramente su texto, y haya, además transcurrido el plazo previsto en el artículo 65.2 de tal Ley » , pronunciándose en el mismo sentido el artículo 190.1 y 2 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, al preceptuar, que: « 1)Los acuerdos definitivos de imposición de tributos y las correspondientes ordenanzas reguladoras, así como sus modificaciones, se publicarán íntegramente en el Boletín Oficial de la Provincia » , y 2) « De los expresados acuerdos y ordenanzas se remitirá copia a la Administración del Estado y de la Comunidad Autónoma, dentro de los treinta días siguientes a su aprobación, y no entrarán en vigor hasta que se haya publicado íntegramente su texto conforme a lo previsto en el apartado anterior y haya transcurrido el plazo previsto en el artículo 65.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril » , preceptos que no solamente no establecen la posibilidad de retroactividad de las Ordenanzas Fiscales que se dicten a su amparo, sino que más bien se pronuncian del modo más terminante por la no retroactividad, al establecer que « no entrarán en vigor hasta que se haya publicado íntegramente su texto y haya además transcurrido el plazo… » , por lo que entender que una ordenanza fiscal sometida a esta normativa, puede tener efectos retroactivos, es como manifiesta la parte apelante, establecer retroacción no solamente sin una norma legal que expresamente la establezca, sino presumiéndola en contra de una norma de tal rango que, en definitiva, establece la no retroactividad, no pudiéndose olvidar tampoco que como se señala en la sentencia de 23 de mayo de 1989, la absoluta retroactividad seria un ataque al principio constitucional de seguridad jurídica…la que implica que el Juzgador en caso de duda « haya de decidirse por la no retroactividad siempre que de la norma no se infiera claramente lo contrario » .*
>
> *(…) Por otra parte, la naturaleza jurídica de la ordenanza, no es sino la propia de un acto normativo como la califica este Alto Tribunal en su sentencia de 25 de abril de 1986, cuando habla de actos administrativos generales o normativos, o el mismo artículo 106.2 de la Ley de Bases 7/85, de 2 de abril, al establecer que « la potestad reglamentaria de las entidades locales en materia tributaria, se ejercerá a través de las ordenanzas fiscales reguladoras de los Tributos » , y a estos actos normativos o reglamentarios, no le son aplicables las posibilidades de retroactividad que establece el artículo 45.3 de la Ley de Procedimiento Administrativo que solo se refiere a los actos administrativos estricto sensu o propiamente dichos y no a los demás aspectos del actuar de la Administración, y así esta Sala en su sentencia de 13 de febrero de 1989, ha establecido, que « si bien la retroactividad puede ser establecida por una Ley, es más que dudoso que pueda hacerlo un reglamento … lo que obliga a concluir que la retroactividad queda excluida de la potestad reglamentaria de la Administración » .*
>
> *(…) Tampoco cabe la aplicación analógica del artículo 9 de nuestra Constitución, pues si bien es cierto, que este precepto establece la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, lo que hace pensar en la retroactividad de las normas favorables, ello es con los requisitos del artículo 2.3 del Código Civil, aparte que las normas fiscales no son sancionadoras como evidencia que si el anteproyecto de la Constitución Española, se refería a ellas, en su artículo 9.3 las distinguía de dichas normas sancionadoras y de las restrictivas, y al darse redacción*

definitiva en el texto constitucional, a dicho artículo, excluye expresamente aquella referencia que se hacía en el texto primitivo, por lo que es evidente que ni directamente, ni por aplicación a contrario sensu o por analogía, quepa que sin un texto legal que implícitamente al menos establezca la retroactividad, pueda aplicarse ésta."

Por tanto, consideramos que no es posible la derogación de la Ordenanza fiscal con efectos retroactivos, aplicándose la derogación a partir de la fecha correspondiente y sin que pueda afectar a hechos imponibles ya devengados, que deberán exigirse en todo caso.

Incluso, y sobre la posibilidad de que la propia Ordenanza establezca efectos retroactivos, la mayoría de los tribunales al enjuiciar los supuestos de ordenanzas fiscales con cláusulas de retroactividad, manifiestan que las ordenanzas no pueden tener carácter retroactivo en ningún caso, ni aún en el supuesto de que la retroactividad suponga efectos favorables a los interesados. Como ejemplo, la Sentencia del TS de 13 de febrero de 1989 que estableció que:

"...si bien la retroactividad puede ser establecida por una ley, es más que dudoso que pueda hacerlo un reglamento (...) lo que obliga a concluir que la retroactividad queda excluida de la potestad reglamentaria de la Administración".

En definitiva, esa irretroactividad debe mantenerse aun en el caso de que la nueva ordenanza sea más favorable, al no ser posible la aplicación analógica del art. 9 CE, pues, si bien es cierto que este precepto establece la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales -lo que podría hacer pensar en la retroactividad de las normas favorables- ello sólo puede darse con los requisitos del art. 2.3 CC: las leyes, es decir, sólo las normas de dicho rango, son las únicas que pueden prever la retroactividad de sus efectos.

A lo anterior, finalmente debemos añadir la prohibición de analogía o aplicación extensiva de las normas materia tributaria dentro del ámbito de los beneficios fiscales por aplicación de lo previsto en el artículo de la Ley General Tributaria, según el cual:

"No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

Por tanto no procede la interpretación de la reclamante que entiende que a partir del 1 de enero de 2015 ya no era aplicable requisito alguno de mantenimiento de la vivienda heredada habitual o como propiedad no utilizada como tal, y que esta ausencia de requisitos debía aplicarse a aquellas situaciones nacidas en años anteriores que, en principio, quedaban aún sometidas a dichos requisitos.
En este sentido, no existe previsión legal o reglamentaria alguna de aplicación de un régimen transitorio implícito en un nueva regulación por modificación de la anterior, en este caso la eliminación simultánea del requisito de permanencia para las adquisiciones hereditarias de vivienda que tuvieren lugar en los años anteriores y que aún no se había cumplido el 1 de enero de 2015. Ello seguiría implicando una aplicación retroactiva de la Ordenanza que hemos visto que es improcedente, salvo que la propia Ordenanza así lo estableciera, que no es el caso.

SÉPTIMO.-) Por otro lado, en relación con la habilitación para condicionar el derecho a disfrutar de determinadas bonificaciones al cumplimiento de ciertos requisitos, hemos de acudir a lo dispuesto, entre otros, en los artículos 73.4 y 74. 4 y 5 del TRLRHL que autorizan a los Ayuntamientos para especificar, a través de la correspondiente Ordenanza Fiscal, los demás aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones reguladas en dichos preceptos, así como las condiciones de compatibilidad con otros beneficios fiscales.

Por lo tanto, la exigencia de un requisito tal como estar al corriente en el pago de cualquier deuda, independientemente de su naturaleza, con el Ayuntamiento exactor para poder disfrutar de la bonificación pertinente, podría quedar cubierta por dicha habilitación legal.

Esta tesis ha sido avalada por el **Tribunal Supremo que en su Sentencia de 29 de mayo de 2008 (RJ 2008/5442)** y en consonancia con la doctrina del **Tribunal Constitucional,**

manifestada entre otras, en su **Sentencia de 16 de diciembre de 1999 (RTC 1999/233)** por la que se delimita el principio de reserva de ley en el ámbito del poder tributario de las Corporaciones Locales, afirma lo siguiente:

> *"(…) la parte recurrente soslaya que el art. 109.4 de la Ley de Haciendas Locales, en su párrafo segundo, defiere a la Ordenanza Fiscal la regulación de cualquier aspecto sustantivo o formal de la bonificación, siempre que guarde el límite de bonificación que establece la Ley estatal, otorgando así a los Ayuntamientos una amplia potestad para regular o no en sus Ordenanzas fiscales esa bonificación y las condiciones de la misma. Un Ayuntamiento puede o no establecer esa bonificación, que es de carácter potestativo; para su concesión se requiere el acuerdo previo del Ayuntamiento, en cuyo caso la LHL establece en qué supuestos se puede establecer (sólo puede operar en las transmisiones a título lucrativo por causa de muerte a favor de cónyuge, descendientes y ascendientes), dejando un amplio margen a los Ayuntamientos para regular tanto la cuantía (con el límite del 95 por 100) como las condiciones sustantivas y formales de la bonificación. La Ordenanza Municipal de (…) al regular las condiciones de la bonificación con arreglo a la Ley, no viene sino a ejercer y desarrollar una potestad que deriva de la LHL, que reconoce una amplia autonomía municipal, constitucionalmente reconocida (arts. 137 y 140 de la CE) de manera tal que la Ordenanza fiscal puede conceder la bonificación o no concederla y puede regular las condiciones de esa bonificación en el marco que establece la Ley. La LHL ha permitido en esta materia un amplio margen de maniobra a los Ayuntamientos a la hora de regular todos los aspectos, formales y materiales, de la bonificación. Es la LHL la que expresamente delega en la Ordenanza fiscal para que regule los aspectos formales y sustantivos de la bonificación".*

Igualmente clarificadora resulta la **STSJ de Castilla y León, Valladolid, (JT 2009/188)** en la que se dispone que,

> *"...el ámbito que la Ley Estatal atribuye a la potestad de ordenanza es desde luego mayor que el que pudiera relegarse a la normativa reglamentaria estatal. Y que los límites de los tributos propios de los municipios derivados de la reserva de ley suponen que no puede extenderse hasta un punto tal en que se prive a los mismos de cualquier intervención en la ordenación del tributo o en su exigencia para el propio ámbito territorial ni tampoco podrá el legislador abdicar de toda regulación directa en el ámbito parcial que así le reserva la Constitución (art. 133), pero que si la propia norma habilita para establecer o no una bonificación, con mayor razón podrán establecerla pero reduciendo su ámbito, sea subjetivo u objetivo. Piénsese que incluso se les ha reconocido la potestad de establecimiento de tasas, con mayor razón podrían modificar bonificaciones cuya existencia está habilitada potestativamente por Ley".*

En el mismo sentido, destaca la STS de 29 de mayo de 2008 (recurso de casación núm. 6500/2002):

- que cuanto la Ley de Haciendas Locales defiere a la Ordenanza Fiscal la regulación de cualquier aspecto sustantivo o formal de la bonificación, siempre que guarde el límite de bonificación que establece la Ley estatal, está otorgando a los Ayuntamientos una amplia potestad para regular o no en sus Ordenanzas fiscales esa bonificación y las condiciones de la misma.
- que un Ayuntamiento puede o no establecer la bonificación que sea de carácter potestativo y para su concesión se requiere el acuerdo previo del Ayuntamiento, en cuyo caso la LHL establece en qué supuestos se puede establecer, dejando un amplio margen a los Ayuntamientos para regular tanto la cuantía como las condiciones sustantivas y formales de la bonificación.
- que por eso la Ordenanza Municipal, al regular las condiciones de la bonificación con arreglo a la Ley, no viene sino a ejercer y desarrollar una potestad que deriva de la LHL, que reconoce una amplia autonomía municipal, constitucionalmente reconocida (arts. 137 y 140 de la Constitución), de manera tal que la Ordenanza fiscal puede conceder la bonificación o no concederla y puede regular las condiciones de esa bonificación en el marco que establece la Ley, permitiendo en esta materia un amplio margen de maniobra a los Ayuntamientos a la hora de regular todos los aspectos, formales y materiales, de la bonificación, siendo la LHL la que expresamente delega en la Ordenanza fiscal para que regule los aspectos formales y sustantivos

de la bonificación y el Ayuntamiento puede exigir determinadas condiciones para conceder la bonificación.

En conclusión, no parece ofrecer dudas la posibilidad de que el Ayuntamiento condicione la concesión de una bonificación al cumplimiento de cualquier requisito sustantivo o formal, siempre que aquélla tenga el carácter de potestativa; aunque la mejor técnica normativa aconsejaría que dichas condiciones no sean ajenas a la propia naturaleza o procedimiento de reconocimiento del beneficio fiscal.

OCTAVO.-) Una vez excluida la aplicación retroactiva en el presente supuesto, se comprueba que la sucesora transmite la vivienda habitual de la causante antes de los cinco años exigidos en la Ordenanza Fiscal, tal y como ella reconoce en su escrito, constatándose el incumplimiento del requisito exigido, por lo que al estar concedida la bonificación provisionalmente, por el Ayuntamiento se procedió a la regularización correspondiente en virtud de la habilitación recogida en el artículo 137.3 del citado Real Decreto 1065/2007:

"*3. El incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación del beneficio fiscal determinará la pérdida del derecho a su aplicación desde el momento que establezca la normativa específica o, en su defecto, desde que dicho incumplimiento se produzca, sin necesidad de declaración administrativa previa.*

Tratándose de beneficios fiscales cuya aplicación dependa de condiciones futuras, ***el incumplimiento de estas obligará a la regularización del beneficio fiscal indebidamente*** *aplicado conforme a lo dispuesto en el artículo 122.2, párrafo segundo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A estos efectos, cuando se trate de tributos sin periodo impositivo o de liquidación,* ***el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación en el plazo de un mes desde la pérdida del derecho a la aplicación de la exención, deducción o incentivo fiscal y deberá ingresar, junto con la cuota resultante o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal, los intereses de demora correspondientes*****".**

Lo anterior viene corroborado por lo dispuesto en el artículo 5.3.3.3 de la Ordenanza Fiscal del IIVTNU del año 2013 vigente y aplicable en el momento del devengo del tributo que nos ocupa, según el cual:

"De no cumplirse el requisito de permanencia, el sujeto pasivos deberá satisfacer la parte del impuesto que dejare de ingresar como consecuencia de la bonificación practicada y los intereses de demora, en el plazo de un mes a partir de la transmisión de la vivienda habitual o el local o del cese de la actividad, presentando a dicho efecto la oportuna autoliquidación".

Es por lo que, en definitiva, la solicitud de la inaplicación del requisito de los cinco años de permanencia en propiedad del inmueble adquirido *mortis causa* vigente en la Ordenanza aplicable en el momento del devengo y de realización del hecho imponible a causa de su eliminación en Ordenanza de un ejercicio posterior no puede prosperar porque significaría la aplicación retroactiva de la normativa tributaria y además en materia de beneficios fiscales que no está amparada ni por el ordenamiento jurídico ni por la doctrina jurisprudencial. Todo lo cual implica la conformidad a derecho de la autoliquidación presentada e ingresada en enero de 2017 como consecuencia del incumplimiento del requisito exigido en la normativa tributaria local que era de aplicación al momento del devengo del impuesto.
Y ello sin que quepa igualmente acceder tampoco al ofrecimiento de la reclamante de un cálculo alternativo consistente en reducir la bonificación en proporción a la parte del período de cinco años de mantenimiento que se incumplió, simplemente por no estar previsto dicho prorrateo, ni en la Ordenanza vigente en el momento de realización del hecho imponible ni en la Ordenanza que suprimió dicho requisito y vigente a partir del 1 de enero de 2015.

Por todo lo anterior, este TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, reunido en Sala y en Primera Instancia, ACUERDA:

DESESTIMAR la presente Reclamación Económico-Administrativa nº11/2021, tramitada por el Procedimiento General, e interpuesta por interpuesta por DOÑA -----, en su propio nombre,

y en nombre y representación de HEREDEROS DE .....en el sentido de CONFIRMAR el acto impugnado, esto es, la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria *de fecha 28 de diciembre de 2020 , Expediente de gestión nº*....., y *desestimatoria* de la solicitud de rectificación de *autoliquidaciones correspondiente a* la adquisición mortis causa de la finca sita en la en la c/ ....en Pozuelo de Alarcón, *en concepto del Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin que proceda* la solicitud de devolución de ingresos indebidos por dicho concepto.

- **Resolución nºHI IIVTNU 2020 10.**

  Fecha: 26 de febrero de 2020.

  RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.) Con fecha 28 de mayo de 2004, Don -- y Doña --- en régimen de gananciales adquirieron la finca sita en la C/------ en Pozuelo de Alarcón en virtud de escritura pública de compraventa formalizada ante la notario D., nº---- de su protocolo.
El precio de la adquisición por compraventa referida a la finca citada ascendió a 817.376,00 Euros.

II.-) Asimismo, con fecha de 31/05/2018, los reclamantes venden y transmiten la finca citada, en virtud de escritura pública formalizada ante el notario D.------, nº---- de su protocolo.
El precio de la transmisión referida al inmueble citado ascendió a 750.000,00 Euros.

III.-) Con fecha 25 de junio de 2018 se presenta escrito en el que se señala que conforme a la STC de 11 de mayo de 2017 no procede el pago del Impuesto por la venta efectuada, pues se ha producido una pérdida patrimonial en su transmisión. Para acreditar lo anterior presenta los títulos de transmisión y de la anterior adquisición.

IV.-) Por Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 23 de mayo de 2019 se desestima la anterior solicitud y se resuelve aprobar la propuesta de liquidación provisional en concepto de IIVTNU.
Tiene entrada en el Registro General, con fecha 11 de julio de 2019, escrito contra la Resolución mencionada, en el que se alega:
-La Resolución recurrida señala que la prueba aportada no es plena y concluyente, cuando las escrituras públicas aportadas constituyen un principio de prueba absolutamente válido para acreditar la minusvalía de la transmisión compra. Presenta varios documentos privados que ponen de manifiesto la realidad de precio pactado.
-Para desvirtuar el valor probatorio de los precios consignados en las escrituras la Administración utiliza unos parámetros genéricos, unos valores medios y unas referencias generales, sin atender a las características concretas e individualizadoras del inmueble en cuestión.
Además, aplica un promedio de los inmuebles vendidos a lo largo de los años transcurridos entre la fecha de compra y la de venta, cuando lo correcto sería comparar el valor de los inmuebles vendidos en el año 2004 con el valor de los vendidos en el año 2018.
Aporta cuadro emitido por el Ministerio de Defensa del precio medio por metro cuadrado de suelo urbano

V.-) A la vista de las alegaciones formuladas, se incorporó al expediente Informe del titular del órgano de gestión del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón sobre valoración de los precios de las escrituras de compra y venta a efectos de determinar la existencia o no de incremento de valor del terreno.

Finalmente dicho escrito fue objeto de resolución desestimatoria 11-12-2019 del Titular del Órgano de Gestión del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, y notificada en fecha de 08-01-2020.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

QUINTO.) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria desestimatoria de la solicitud de anulación de la liquidación practicada correspondiente al IVTNU devengado con ocasión de la transmisión del inmueble de este término municipal.

La reclamante alega en síntesis la improcedencia de las autoliquidaciones cuya rectificación se solicita en base a la falta de realización del hecho imponible del IVTNU por existencia de decremento de valor de los terrenos, habida cuenta de que hubo una diferencia entre el precio de adquisición, y el precio de la transmisión final.

A tal fin apoya su pretensión en los pronunciamientos judiciales del TC y del TS que avalan la improcedencia de la regla de cuantificación de la base imponible del artículo 107 del TRLRHL ya que, en ausencia objetiva de incremento de valor nunca se podrá gravar con dicho impuesto por falta de realización del hecho imponible y ello a pesar de las reglas de dicho precepto.

Asimismo aporta Informes de Tasación del valor de la finca acreditativo de un decremento del valor de terreno. Asimismo, se opone al Informe municipal alegando que la tabla utilizada no recoge el estado en que se encuentran los inmuebles tomados como testigos, ni sus instalaciones, ni si se transmitieron a título oneroso o lucrativo. Además aduce que los datos tomados de los Notarios son puramente estadísticos, tratándose de una generalización que parte de estimaciones y ponderaciones sin tener en cuenta las individualidades de cada vivienda.

SEXTO.) En primer lugar, resulta ineludible partir **del contenido del fallo de la STC 59/2017 de 11-05-2017 recaída en cuestión de inconstitucionalidad nº4864-2016** que **declara la inconstitucional parcial de los artículos 107.1, 107.2 letra a) y 110.4 del TRLRHL,** por someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia de inexistencia de incremento o existencia de decremento, antes debemos examinar dicho pronunciamiento del TC.

Como dice el propio TC:

- 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.
  En consecuencia, deben declararse inconstitucionales y nulos los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia".

- Asimismo, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad se extiende al artículo 110.4 TRLHL, el *cual «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene» [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".*

Respecto a dicho pronunciamiento existen dos aspectos a comentar:

- Deja a salvo el impuesto en su configuración actual con las consecuencias respecto a mantener el impuesto en su hecho imponible que grava incrementos de valor de los terrenos.

- Anula los preceptos 107.1 y 107.2 letra a) por someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, al basarse en un ficción jurídica que no permiten excluir del tributo, ni demostrarlo tampoco, situaciones de inexistencia de incremento de valor. Pero lo hace, y aquí está lo esencial, en la medida o únicamente en los supuestos que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, que impiden a los sujetos pasivos acreditar dicha circunstancia. Es decir, en la medida en que no han previsto excluir del tributo a dichas situaciones por inexistencia de incremento de valor.

SÉPTIMO.) Ya en relación al supuesto de hecho que ahora nos ocupa, el reclamante niega la realización del hecho imponible, por inexistencia de incremento y por tanto, la no sujeción al IVTNU de la concreta transmisión objeto de gravamen, al considerar que se ha conseguido probar el decremento del valor del suelo con la diferencia de precios de las escrituras de compra y venta más los gastos añadidos a los que nos hemos referido en el Fundamento de Derecho Quinto de esta resolución.

Ante ello debemos acudir a la reciente doctrina legal fijada por el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en Sentencia 1163/2018 de 9 Jul. 2018, que resuelve el Recurso de casación 6226/2017.

En dicho pronunciamiento el Alto Tribunal resuelve la procedencia de la interpretación del fallo de la STC 59/2017 efectuada por algunos Tribunales Superiores de Justicia, entre los que destaca la postura del TSJ de Madrid por Sentencia de 19 de julio de 2017 (Rec. apelación 783/2016).

No obstante crear ya Jurisprudencia por ser un recurso de casación en interés de ley, la doctrina legal fijada en la materia ha sido reiterada en Sentencia nº1300/2018 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo, de fecha de 18 Jul. 2018, que resuelve el Recurso de casación 4777/2017.

Asimismo cabe referirnos a la Sentencia nº1248/2018 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo, de fecha de 17 Jul. 2018, que resuelve el Recurso de casación 5664/2017, que reitera la doctrina legal expuesta.

Pues bien, la doctrina legal fijada por el Alto Tribunal en cuanto a lo que interesa para la resolución de la presente reclamación se sintetiza en lo siguiente:

1.-) En la STC 59/2017 se declara sólo la inconstitucionalidad parcial del artículo 107.1 y 2 a) del TRLHL. Y ello porque los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor.

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 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.

Razona el TS que, siendo pues la vulneración del principio de capacidad económica la esencia de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017, carecería de sentido *que, "la nulidad de los preceptos cuya contradicción con la Constitución se denuncia se extienda también a supuestos en los que existe un incremento de valor del terreno y, en consecuencia, un manifestación de riqueza real o potencial cuyo gravamen resulta plenamente compatible con* artículo 31.1 CE. ".

2.-) En segundo lugar, 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 «imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica* ».

Por tanto, el TS extrae las siguientes conclusiones de aplicación en la gestión tributaria del impuesto,

- La declaración de inconstitucionalidad del artículo 110.4 es total, precisamente porque impide en toda circunstancia a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica.
  De esta forma, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que hasta la fecha de dictarse la Sentencia tenían los sujetos pasivos del impuesto de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana, prohibición de la que indirectamente derivaba la quiebra del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE, queda expedita la vía para llevar a cabo esta prueba.
- Una vez 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 sensu contrario, si no se demuestra la inexistencia de plusvalía, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 2 a) del TRLHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor).

En definitiva, hemos de decir que, según el TS la STC 59/2017 avala el método objetivo de valoración del impuesto y afirma que su constitucionalidad sólo queda negada cuando el tributo recaiga sobre plusvalías inexistentes o sobre minusvalías, pero no cuando se proyecte sobre plusvalías efectivas.

OCTAVO.) Tras justificarse la constitucionalidad de la fórmula de cuantificación de la base imponible en las condiciones expuestas, se deduce la necesidad de que se pruebe el decremento de valor de del suelo o inexistencia de incremento, y a este respecto el TS determina a quién corresponde la carga de la misma, qué medios probatorios sean idóneos para llevarla a efecto o, en fin, si estos aspectos cuentan en la actualidad con la debida cobertura legal.

En este sentido, corresponde al obligado tributario, en nuestro caso al reclamante, probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido.

Y ello no sólo por disponerlo el artículo 105.1 de la LGT, sino porque así se deduce del FJ5º de la STC 59/2017 al decir 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*". De esto último cabe inferir inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía.

Sobre los medios probatorios sean idóneos para llevar a efecto la comprobación de la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido, el TS apunta estas opciones:

- 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.
- Una prueba pericial que confirme tales indicios.
- 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.

De esta forma se otorga al contribuyente la facultad de probar la inexistencia de plusvalía, reconociendo una distribución de la carga de la prueba, que en un primer momento debe correr a cargo del particular.

Como consecuencia práctica de la posibilidad de probar la falta de incremento de valor por el particular, el TS considera que, una vez, *"…aportada* 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".*

NOVENO.-) Llegados a este punto, el reclamante alega inexistencia de incremento del valor del terreno objeto de transmisión habida cuenta de que, de las escrituras aportadas obrantes en el expediente se deduce que el precio de adquisición superior al de transmisión.

En aplicación de la doctrina antes expuesta del Tribunal Supremo sobre la comprobación administrativa, consta incorporado al expediente Informe Técnico pericial del Arquitecto municipal de fecha 04-06-2019 según el cual hubo un incremento del valor del suelo referido al inmueble sito en la c/Sotavento nº1 TODOS (Referencia catastral nº2153013VK3725S0001MR) en Pozuelo de Alarcón, entre el año de adquisición en 2004 y el año de la venta en 2018.

En efecto, a la vista de dichos elementos probatorios aportados a instancia del interesado, la Administración procedió a comprobar dichos valores y datos aportados como indicio probatorio mediante Informe emitido por el Arquitecto Jefe del Catastro cuyo resultado consta en el expediente administrativo, incorporado en virtud de lo establecido en el artículo 235.3 de la LGT, según el cual

"3. *El escrito de interposición se dirigirá al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable, que lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente, en su caso electrónico, correspondiente al acto, al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente* (...).

En primer lugar y tal y en cuanto al objeto del citado informe lo constituye:

"...determinar la evolución del precio de mercado del suelo correspondiente a los inmuebles de naturaleza urbana, en un triple ámbito:

- ***Ámbito poblacional:*** *la población objeto de análisis está constituida por todos aquellos inmuebles, que tienen características similares al que es objeto del recurso*
- ***Ámbito geográfico:*** *en el mismo ámbito geográfico del inmueble sometido a tributación, objeto del recurso.*
- ***Ámbito temporal:*** *el análisis se lleva a cabo sobre la población de inmuebles seleccionada, que han sido transmitidos en el año de inicio y de fin del período de devengo del impuesto objeto de la controversia.*

El resultado del informe será la determinación de un dato estadístico, el valor real, de mercado o comprobado por esta Administración, que permitirá determinar la bondad de los precios acordados en los momento de adquisición y enajenación y la evolución, positiva o negativa, del valor del suelo de los inmuebles seleccionados en el período temporal objeto del análisis. Este informe no es, por tanto, un informe de tasación o valoración del bien inmueble, ni de su suelo. Si del informe resulta que la evolución ha sido negativa, por haberse producido un decremento en el valor del suelo, la transmisión objeto de controversia no estará sujeta al impuesto. Estando sujeta en caso contrario. Además, el informe nos permitirá comprobar la bondad de los precios figurados en las pruebas aportadas, al comprobar su adecuación a los valores de mercado".

Respecto al método de determinación del incremento o decremento del valor del suelo, continúa diciendo el Informe pericial que:

"*De acuerdo con lo expuesto, podemos concluir que el Tribunal Supremo está determinando unas reglas básicas para el cálculo del incremento o decremento del valor de los terrenos transmitidos, aplicables en tanto se aprueban por el legislador los cambios normativos exigidos por el TC:*

- ***Debe acudirse al valor real del terreno****. La necesidad de definir un valor real hizo que el 25 de Junio de 1998 la Sentencia Tribunal Supremo pusiera limites a este tema exponiendo que tanto el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados como las demás modalidades del Impuesto*

sobre Transmisiones Patrimoniales, ante la frecuente ocultación del importe real de los actos y contratos, y ante la dificultad para la Administración Tributaria de conseguir pruebas directas, la Ley optó por liberar a la Administración Tributaria de esta tarea, concibiendo una solución pragmática que consistió en sustituir el precio verdadero y su necesaria búsqueda, por un concepto distinto que fue el valor real o verdadero. El artículo 57.3 de la Ley General Tributaria dispone que "las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalado en el apartado 1". Así y de esta manera podemos encontrar el término valor rodeado de adjetivos diferentes tales como "real", "declarado", "comprobado", "fiscal" o de "mercado ", no siempre fáciles de concretar. Lo cierto es que la interpretación de la expresión "valor real" y su posterior comprobación debe implicar a la Administración la obligación de acreditar que dicho valor real se corresponde con el que finalmente ella considerará correcto.

Según la Sentencia Tribunal Supremo de 1 de Diciembre de 1993: "en las transmisiones patrimoniales onerosas donde exista precio, éste debe equivaler al valor real del bien transmitido, y el valor comprobado ha de referirse al precio de mercado que le corresponda" (es lo que se llama Teoría intermedia del valor). La determinación de lo que se entiende por valor real nos conduce a otro concepto: el "valor comprobado". La misma Sentencia TS lo define como "aquél asignado por la Administración a través de sus medios de conocimiento y experiencia".

 La Administración tiene la obligación de establecer unos criterios de naturaleza técnica que garanticen la aplicación de una ***técnica de comprobación objetiva y transparente****, que no dé lugar a resultados arbitrarios.*

 La comprobación de valores ***debe realizarse sobre cada caso concreto****, no aplicando unos valores o índices genéricos. Si la Administración no da por buenos los valores aportados por el contribuyente, a través de cualquier método de prueba indiciariamente válido, debe expresar motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real.*

 *Determinado el valor real o comprobado por la Administración en los momentos inicial de adquisición y final de transmisión, entre los que discurre el período de cálculo del impuesto****, la diferencia entre los valores determinará si ha existido un incremento o decremento "real"****.*

Partiendo de las premisas señaladas, esta Administración cuenta con las fuentes de datos idóneas para llegar a determinar el valor real de los terrenos en cada momento, al disponer de toda la documentación en la que se han instrumentado los diferentes tipos de transmisión de los inmuebles (compraventa, permuta, donación, adjudicación de herencia, aportaciones societarias, expropiación, etc…). Información aportada por los Notarios, a través de la Agencia Notarial de Certificación (ANCERT), en virtud de la obligación impuesta por el artículo 110.7 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. Títulos en los que consta el precio pactado en cada transmisión. El valor medio de las operaciones de compraventa determinará el valor real o valor de mercado existente en cada momento, permitiendo al mismo tiempo analizar la evolución del valor de mercado y la determinación de si ha existido o no incremento".

En cuanto a la evolución del valor de mercado del inmueble objeto de análisis (vivienda) en función de su localización Polígono 031, tramo de valoración 00 RU5*15 "Residencial Unifamiliar. P>500m2", de los datos del padrón catastral se obtiene un listado de 254 inmuebles ubicados en dicho Polígono y en el mismo tramo de valor que el inmueble transmitido. Y sobre dicha selección se comprueba sobre la Base de datos del IIVTNU, los inmuebles que han sido transmitidos en los mismos momentos de adquisición y enajenación que el inmueble analizado.

La conclusión final es, ***"...que el valor comprobado total del inmueble en el año 2004 asciende a 658.657 Euros",*** **y** ***"...el valor comprobado total del inmueble en el año 2018 asciende a 812.154 Euros".***

En función de lo anterior, y respecto a la evolución del valor de mercado, se concluye con que:

"De acuerdo con lo anteriormente expuesto y el valor real, de mercado o comprobado del inmueble objeto de análisis, se puede concluir que se ha producido un incremento del

valor del terreno de naturaleza urbana, entre los años de su adquisición y enajenación y, por tanto, se genera el supuesto de hecho determinante del nacimiento de la obligación tributaria por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana".

Por tanto, tras la comprobación de los valores aportados instada por la Administración Tributaria, a quien corresponde la gestión de los impuestos que gravan la transmisión del inmueble, y en aplicación de la doctrina actualmente vigente en la materia hay que entender que se ha producido el hecho imponible al tratarse de un supuesto de sujeción al IIVTNU, procediendo pues a desestimar la presente reclamación en los términos que figuran a continuación.

DÉCIMO.-) Frente a lo anterior, el reclamante opone Informes técnicos periciales de Tasación del inmueble. En el último de ellos, y tras valoración del inmueble se determina que la incidencia del valor suelo en el valor del inmueble es del 42%, y literalmente expresa que "Como puede observarse en las estadísticas obtenidas a través del Ministerio de Fomento, el valor del suelo en la provincia de Madrid sufrió un decremento entre los años 2004 y 2018, determinando un decremento en el inmueble concreto tomando como base las mismas estadísticas y el valor de tasación del inmueble a la fecha referida.

Al mismo tiempo, se opone al Informe municipal alegando que la tabla utilizada no recoge el estado en que se encuentran los inmuebles tomados como testigos, ni sus instalaciones, ni si se transmitieron a título oneroso o lucrativo. Además aduce que los datos tomados de los Notarios son puramente estadísticos, tratándose de una generalización que parte de estimaciones y ponderaciones sin tener en cuenta las individualidades de cada vivienda.

Pues bien del examen de ambos medios probatorios cabe decir que justamente las críticas vertidas sobre la prueba municipal son las predicables respecto a los Informes aportados a instancia de parte, basados en las estadísticas obtenidas a través del Ministerio de Fomento, frente a testigos de operaciones reales con precios ciertos y no ofertas inmobiliarias como las manejadas en los informes referidos del particular. En este sentido cabe deducir de los informes aportados que no se utilizan como testigos operaciones reales (a diferencia del informe municipal), sino de ofertas inmobiliarias; y que se utilizan coeficientes de homogeneización no oficiales, sino basados en la propia experiencia profesional de la empresa que hace la pericia.

En este punto hemos de remitirnos a la Sentencia nº262/19, de 19 de septiembre de 2019 dictada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº22 de Madrid en Procedimiento Abreviado 502/2018, en el que fue parte demandada este Ayuntamiento y en el que se planteaba en torno al IIVTNU la misma cuestión de prueba que es objeto del actual debate. La parte actora, además de las escrituras con pérdida entre el precio de adquisición y transmisión también aportó Informe técnico pericial de---- , utilizando los mismos parámetros y con la finalidad de cálculo del valor hipotecario de la finca que el aportado por la ahora reclamante en primera instancia.

Y así, en el Fundamento de Derecho tercero, el juzgador considera que "...frente a los medios de prueba presentados a instancia de parte como los Informes de tasación,

> *"...la administración también ha articulado prueba en contrario, consistente en informe pericial emitido por el Arquitecto jefe del Catastro del AYUNTAMIENTO DE POZUELO DE ALARCÓN. Debemos decir que no se trata de un informe jurídico, como alegó la parte actora en conclusiones, sino de una verdadera pericia técnica, ya que incorpora valoraciones de esta naturaleza y conclusiones eminentemente técnicas y no jurídicas. En dicho informe se explica que el cálculo que incorpora se basa en los datos de que dispone la administración para 2017, resultantes de "una nutrida base de información de las transmisiones de inmuebles homogéneos". Las fuentes de datos derivan del conocimiento de "… toda la documentación en la que se han instrumentado los diferentes tipos de transmisión de los inmuebles (compraventa, permuta, donación, adjudicación de herencia, aportaciones societarias, expropiación, etc...). Información aportada por los Notarios, a través de la Agencia Notarial de Certificación (ANCERT), en virtud de la obligación impuesta por el artículo 110.7 del Real Decreto Legislativo2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Títulos en los que consta el precio pactado en cada transmisión". Sobre esa*

base de operaciones reales consumadas, y no de ofertas, se reflejan los datos de 26 "inmuebles-testigo" transmitidos en los 6 meses anteriores y 6 meses posteriores a la fecha de enajenación del inmueble objeto de comprobación (10/01/2017). Con base en esos datos, el informe considera que "El valor medio de las operaciones de compraventa determinará el valor real o valor de mercado existente en cada momento, permitiendo al mismo tiempo analizar la evolución del valor de mercado y la determinación de si ha existido o no incremento". El informe también aclara, en cuanto a la metodología y criterios que ha seguido, que ha seleccionado inmuebles de una antigüedad (en función de su año de construcción) y una superficie similar al inmueble objeto de análisis, para obtener una "muestra de inmuebles homogéneos al analizado, de características similares (por año de construcción, tipología y superficie), ubicados en el mismo polígono de valoración y valorado en el mismo tramo de valor, y que han sido transmitidos en el mismo año o años de adquisición del inmueble analizado y en el mismo año de su enajenación". Por tanto, no se trata de una selección de operaciones hipotética, aleatoria o infundada. El informe técnico explica detalladamente la metodología seguida para efectuar su valoración (...)

(...) Y en esa valoración de las pericias, el resumen de cuanto decimos no es afirmar que el informe municipal prima sobre los de la parte actora. Basta con decir que siembra una duda bastante sobre lo que expresan las tasaciones aportadas por los recurrentes. Hay que concluir que la totalidad de los medios probatorios mencionados no permiten afirmar con suficiente claridad la existencia de una evidente pérdida de valor del inmueble gravado o, lo que es igual, una inexistencia capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE, en los términos que exige la jurisprudencia del TC y del TS que hemos glosado "supra". La administración ha desplegado una actividad de "contraprueba" de la suficiente entidad y fuerza de convicción como para desvirtuar la fuerza probatorio de los elementos de prueba de la parte demandante, de suerte que entendemos que no hay en estos autos una prueba que establezca más allá de una duda razonable ese extremo, por lo que no puede entrar en juego la inconstitucionalidad de los apartados 1 y 2 del artículo 107 de la CE que declara la STC nº 59/2017 para el caso de que se acredite esta circunstancia, tal como ha declarado la STS, Sala Tercera, en las sentencias que hemos citado anteriormente.".

De todo lo anterior este Tribunal considera, como así lo hizo el juzgador en su momento, que la administración ha desplegado una actividad de "contraprueba" de la suficiente entidad y fuerza de convicción como para desvirtuar la fuerza probatoria de los elementos de prueba de la parte demandante, procediendo pues a desestimar la presente reclamación en los términos que figuran a continuación.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando de forma unipersonal, RESUELVE:**

DESESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa nº------**

(...)

- **Resolución nºHI IIVTNU 2020 09.**

Fecha: 18 de febrero de 2020.

RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha de 01-04-2005 el reclamante adquirió por escritura pública ante el Notario autorizante Don ----, nº ---- de su protocolo el inmueble sito en la c/ ----- en Pozuelo de Alarcón:

El precio de la adquisición referida al inmueble citado ascendió a 890.000,00 Euros.

Con fecha de 28 de enero de 2019 el reclamante otorga escritura pública ante el Notario autorizante Doña -----, nº -------de su protocolo, y por la que transmiten por compraventa los inmuebles antes citados.

El precio de la transmisión ascendió a 1.030.000,00 Euros.

II.-) Como consecuencia de dicha transmisión se procede por los interesados a practicar la autoliquidación nº ------ por importe de 22.951,97 Euros en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, deudas que fue objeto de ingreso en período voluntario de pago.

III.-) El reclamante presentó escrito de fecha 11 de julio de 2019 de solicitud de rectificación de la mencionada autoliquidación del IIVTNU y la consiguiente devolución de ingresos indebidos junto con los intereses de demora correspondientes, por entender, en síntesis, que no se ajusta a Derecho, al haber sido calculada la cuota en base a una fórmula cálculo que no es acorde con el hecho imponible porque las reglas de determinación de la base imponible hacen someter a tributación manifestaciones de riqueza inexistentes o ficticias sin tener en cuenta el valor inicial del terreno en el momento de su adquisición. De forma subsidiaria, solicitaba que se aplique la fórmula alternativa de cálculo que propone, aportando informe pericial que avala la fórmula pretendida.
A tal fin se cita la Sentencia 366/2010, de 21 de septiembre del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº1 de Cuenca.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la resolución presunta del titular del órgano de gestión tributaria desestimatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación con solicitud de devolución de ingresos indebidos en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) correspondiente a la transmisión de los ***inmuebles citados.***

Se alega en primer lugar que no se ha realizado el hecho imponible del impuesto por la pérdida del valor del suelo a pesar de las ganancias obtenidas en la venta, y a tal fin se aporta como prueba de dicho decremento Informe de un arquitecto sobre cómo la evolución de precios del inmueble a través de los Índices o Estadística de precios del suelo urbano del Ministerio de Fomento, corregida por el IPC, acreditaría: - la pérdida sufrida entre el valor de adquisición y el valor de la transmisión de las escrituras en un 6,49%; -la caída en el valor del suelo en términos reales del 61,01% derivada de la actualización de los precios del suelo según datos del M- de Fomento a la inflación del IPC, a la variación de precios de mercado de la vivienda según revistas especializadas corregida por el IPC y variaciones de la repercusión del suelo en residencial según revistas especializadas corregidas por el IPC. Es por ello que solicita la devolución por valor total de la autoliquidación de 22.951,97 Euros al no haberse producido el hecho imponible del tributo.

(...)

En la primera pretensión se niega la realización del hecho imponible en virtud de la aplicación a los precios de adquisición y transmisión de los datos extraídos de las tablas del Ministerio de Fomento actualizadas con la evolución del IPC, y en las otras dos pretensiones, únicamente se cuestiona la fórmula aplicada por el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón para la cuantificación de la cuota de IVTNU.

Es más, del examen de las escrituras resulta que el precio conjunto de la adquisición por compraventa referida al inmueble citado ascendió a 890.000,00 Euros, y el precio de la transmisión ascendió a 1.030.000,00 Euros.

(...)

SEXTO.) En primer lugar, se niega la realización del hecho imponible aportando como prueba del decremento un Informe de un arquitecto que es paradigma de Informe inidóneo y genérico que carece de valor a efectos de acreditar, ya no el decremento del valor del suelo referido a ese concreto inmueble objeto de exacción, sino siquiera el por qué se mantiene dicha afirrnación, a pesar de la evidente ganancia obtenida entre la compra y la venta, muy superior incluso a la cuota satisfecha en concepto del IIVTNU (excluyendo así además la aplicación de la inconstitucionalidad parcial pro STC nº126/2019 de 31 de octubre de 2019).

Del Informe aportado se deduce lo siguiente:

---En primer lugar se alude que el citado Informe "ha sido requerido para verificar si la caída observada en los valores de escritura de adquisición (Abril de 2005) y transmisión (Enero de 2019) se puede verificar repetida en la parte correspondiente al valor suelo y si es acorde con la tendencia observada en los valores de mercado de suelo de dicho período.

Sin embargo dicho Informe parte de entrada del error de intentar trasladar al valor suelo el menor precio escriturado de transmisión frente al de adquisición, cuando el punto de partida es el contrario ya que, como hemos expuesto en los antecedentes de hecho, el precio de la adquisición referida al inmueble citado ascendió a 890.000,00 Euros, mientras que el precio de la transmisión ascendió a 1.030.000,00 Euros, es decir hubo un claro beneficio en la operación obtenido por la reclamante, muy superior incluso a la cuota tributaria satisfecha en concepto del IIVTNU.
Además continúa el Informe que ".. se considera que el medio más claro y objetivo para confirmar la tendencia en la variación de precios medios de suelo es la referencia a los precios medios de suelo que recoge, por municipios o grupo de municipios, el Ministerio de Fomento... la finalidad del presente Informe no es la determinación del valor individualizado del bien, sino la determinación y confirmación de si la tendencia de caída en el valor del suelo que se observa a partir de los precios de las escrituras se puede considerar de acorde con la realidad".
Como puede observarse, se vuelve a incurrir en el error de trasladar al valor suelo una caída que no es tal sino lo contrario desde los precios de escrituras.

Asimismo, en el informe se acaba reconociendo sobre el Análisis de la variación del suelo, que como "...las tendencias en las variaciones del valor suelo presentan un comportamiento homogéneo dentro de un mismo mercado local, no tiene ningún sentido realizar un análisis individualizado ya que las variaciones en la repercusión del suelo no tiene un comportamiento diferencial según el emplazamiento concreto dentro del inmueble o del entorno, sino que las tendencias se hacen extensivas a todo el área que pueden definirse como mercado local". Es decir, el informe no se basa en el análisis de operaciones en el mismo sector urbanístico ni sobre inmuebles de idéntico uso o tipología con un muestreo lo suficientemente amplio de testigos sobre precios reales y no ofertas inmobiliarias, que es a lo que se refieren los parámetros utilizados en el Informe como la variación de precios de mercado de la vivienda o la repercusión del valor del suelo en residencial según revistas especializadas.

En definitiva, con dichos parámetros tan genéricos y no individualizados, como son los datos del Ministerio de Fomento, se obtiene el decremento del valor del terreno de la siguiente manera:

- Se distinguen los valores de compra y venta en términos nominales (escrituras) y reales (evolucion del IPC) de lo que resulta un decremento del valor del suelo, y ello a pesar que de las escrituras resulta un incremento o beneficio notable para el transmitente
- Calculando el valor individualizado del suelo, acudiendo a quitar del valor catastral el margen del beneficio del promotor y los gastos y los costes de construcción. Sobre la improcedencia de operar con estas magnitudes que desgajan elementos inseparables del valor catastral de un inmueble, valoración fijada por norma legal, hablaremos en los siguientes fundamentos de derecho.

- Se calcula la variación del valor suelo acudiendo a la variación real, corregida con el IPC, de los precios de suelo urbano del Ministerio de Fomento avalada por los datos recogidos de revistas especializadas.

En definitiva, el Informe se basa esencialmente en el análisis de la variación del valor del suelo acudiendo a los datos del Ministerio de Fomento actualizados con el IPC, resultando improcedente acudir al IPC, ya que no se esta individualizando al inmueble sino por referencia únicamente a los precios de escritura actualizados al IPC.

Todo lo cual procede desestimar, ya que dicho documento no contiene estudio o valoración alguna que permita sustentar la afirmación de que esa disminución de valor ha afectado de forma concreta al terreno concreto en el que se sitúa el inmueble sito en el término municipal cuya transmisión es objeto del recurso, siendo igualmente discutible que los datos del Ministerio de Fomento se refieren además en general al valor suelo en municipios de más de 50.000 habitantes. Es el típico Informe genérico e inidóneo que parte de datos que no permiten individualizar la evolución de precios reales o de mercado del inmueble en concreto objeto de transmisión.

A este respecto cabe aludir a la Sentencia firme nº62/2018 de 01-03-2018 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº04 de Madrid del que fue parte este Ayuntamiento y de resultado favorable a las tesis municipales, según la cual:

"Tampoco puede aceptarse como prueba concluyente.....los datos estadísticos publicados en determinada página web ministerial, ya que tales datos, cuya autenticidad no se discute, arrojan una media aritmética ponderada como así se indica en las citada página, para cuya determinación, además, se toma el precio declarado en la compraventa del terreno, de modo que no sirven para acreditar la evolución del precio del suelo en la concreta urbanización residencial o sector donde se ubica la vivienda que le fue transmitida al demandante*".*

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, reunido en Sala y en Única Instancia, RESUELVE:**

DESESTIMAR la Reclamación Económico-Administrativa nº-----

(...)

- **Resolución nºHI IIVTNU 2019 08.**

Fecha: 11 de diciembre de 2019.

RESOLUCION

I.-) Con fecha de 22-09-2011 se otorga escritura pública ante el Notario autorizante y por la que la reclamante adquieren por compraventa diversos inmuebles.

El precio total de la compraventa ascendió a 360.880 63 Euros.

II.-) Asimismo, se otorga escritura pública de compraventa de fecha de 15-17-2016 formalizada ante el notario por la que la reclamante vende y transmite los inmuebles antes citados por un importe total de 413.138 11 Euros.

III.-) Como consecuencia de dicha transmisión se procede por la interesada a practicar las siguientes autoliquidaciones en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, deudas que fueron objeto de ingreso en período voluntario de pago en fecha de 29 de julio de 2016:

- Autoliquidación nº por importe de 3.818,79 Euros.

- Autoliquidación nº por importe de 275,65 Euros.
- Autoliquidación nº por importe de 34,68 Euros.

IV.-) Con fecha de 7 de diciembre de 2017 y 26 de junio de 2018 tiene entrada en el Registro General de este Ayuntamiento sendos escritos de solicitud de rectificación de la mencionada autoliquidación del IIVTNU y la consiguiente devolución de ingresos indebidos junto con los intereses de demora correspondientes, por entender, que con la STS de 11 de mayo de 2017 se declara inconstitucional el impuesto cuando se registren pérdidas entre la adquisición y transmisión del terreno. Asimismo alega que consta certificado de la entidad transmitente según el cual el precio de venta del inmueble estaba regulado de modo que los vendedores no pudieran obtener beneficio alguno con la misma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

SEXTO.) Para resolver la presente reclamación, resulta ineludible partir en primer lugar de la Sentencia nº59/2017 del Tribunal Constitucional (TC) de 11 de mayo de 2017 invocada por la reclamante.

Por la misma, se declara la inconstitucionalidad del artículo 107.1, 107.2 letra a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, por someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia de inexistencia de incremento o existencia de decremento

Como dice el propio TC en el fallo de la Sentencia citada:

- 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.
  En consecuencia, deben declararse inconstitucionales y nulos los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia".

- Asimismo, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad se extiende al artículo 110.4 TRLHL, el *cual «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene» [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".*

Respecto a dicho pronunciamiento existen dos aspectos a comentar:

- Deja a salvo el impuesto en su configuración actual con las consecuencias respecto a mantener el impuesto en su hecho imponible que grava incrementos de valor de los terrenos.

- Anula los preceptos 107.1 y 107.2 letra a) por someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, al basarse en un ficción jurídica que no permiten excluir del tributo, ni demostrarlo tampoco, situaciones de inexistencia de incremento de valor. Pero lo hace, y aquí está lo esencial, en la medida o únicamente en los supuestos que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, que impiden a los sujetos pasivos acreditar dicha circunstancia. Es decir, en la medida en que no han previsto excluir del tributo a dichas situaciones por inexistencia de incremento de valor.

SÉPTIMO.-) En interpretación de la STC citada, de lo anterior recayó el pronunciamiento del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en Sentencia 1163/2018 de 9 Jul. 2018, que resuelve el Recurso de casación 6226/2017, en donde el TS

procede a fijar la interpretación de los preceptos declarados inconstitucionales por STC 59/2017 y el alcance de dicha declaración, según el cual:

"*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 «imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica ». 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".

Aplicando esta doctrina al caso concreto que ahora nos ocupa, tal y como se incluye en el FD5º de la Sentencia de 09-07-2018 ampliamente examinada, el Tribunal Supremo acababa considerando que:

"*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."

OCTAVO.-) Ya en relación al supuesto de hecho que ahora nos ocupa, la reclamante niega la realización del hecho imponible, por inexistencia de incremento y por tanto, la no sujeción al IVTNU de la concreta transmisión objeto de gravamen, al considerar que con la STS de 11 de mayo de 2017 se declara inconstitucional el impuesto cuando se registren pérdidas entre la adquisición y transmisión del terreno.

Ante ello debemos acudir en primer lugar a la doctrina legal fijada por el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en Sentencia 1163/2018 de 9 Jul. 2018, que resuelve el Recurso de casación 6226/2017.

En dicho pronunciamiento el Alto Tribunal resuelve la procedencia de la interpretación del fallo de la STC 59/2017 efectuada por algunos Tribunales Superiores de Justicia, entre los que destaca la postura del TSJ de Madrid por Sentencia de 19 de julio de 2017 (Rec. apelación 783/2016).

No obstante crear ya Jurisprudencia por ser un recurso de casación en interés de ley, la doctrina legal fijada en la materia ha sido reiterada en Sentencia nº1300/2018 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo, de fecha de 18 Jul. 2018, que resuelve el Recurso de casación 4777/2017.

Asimismo cabe referirnos a la Sentencia nº1248/2018 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo, de fecha de 17 Jul. 2018, que resuelve el Recurso de casación 5664/2017, que reitera la doctrina legal expuesta.

Pues bien, la doctrina legal fijada por el Alto Tribunal en cuanto a lo que interesa para la resolución de la presente reclamación se sintetiza en lo siguiente:

1.-) En la STC 59/2017 se declara sólo la inconstitucionalidad parcial del artículo 107.1 y 2 a) del TRLHL. Y ello porque los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor.

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 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.

Razona el TS que, siendo pues la vulneración del principio de capacidad económica la esencia de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017, carecería de sentido *que, "la nulidad de los preceptos cuya contradicción con la Constitución se denuncia se extienda también a supuestos en los que existe un incremento de valor del terreno y, en consecuencia, un manifestación de riqueza real o potencial cuyo gravamen resulta plenamente compatible con* artículo 31.1 CE. ".

2.-) En segundo lugar, 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 «imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica* ».

Por tanto, el TS extrae las siguientes conclusiones de aplicación en la gestión tributaria del impuesto,

- La declaración de inconstitucionalidad del artículo 110.4 es total, precisamente porque impide en toda circunstancia a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica.
  De esta forma, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que hasta la fecha de dictarse la Sentencia tenían los sujetos pasivos del impuesto de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana, prohibición de la que indirectamente derivaba la quiebra del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE, queda expedita la vía para llevar a cabo esta prueba.

- Una vez 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 sensu contrario, si no se demuestra la inexistencia de plusvalía, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 2 a) del TRLHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor).

En definitiva, hemos de decir que, según el TS la STC 59/2017 avala el método objetivo de valoración del impuesto y afirma que su constitucionalidad sólo queda negada cuando el tributo recaiga sobre plusvalías inexistentes o sobre minusvalías, pero no cuando se proyecte sobre plusvalías efectivas.

NOVENO.) Tras justificarse la constitucionalidad de la fórmula de cuantificación de la base imponible en las condiciones expuestas, se deduce la necesidad de que se pruebe el decremento de valor de del suelo o inexistencia de incremento, y a este respecto el TS determina a quién corresponde la carga de la misma, qué medios probatorios sean idóneos para llevarla a efecto o, en fin, si estos aspectos cuentan en la actualidad con la debida cobertura legal.

En este sentido, corresponde al obligado tributario, en nuestro caso al reclamante, probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido.

Y ello no sólo por disponerlo el artículo 105.1 de la LGT, sino porque así se deduce del FJ5º de la STC 59/2017 al decir 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*". De esto último cabe inferir inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía.

Sobre los medios probatorios sean idóneos para llevar a efecto la comprobación de la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido, el TS apunta estas opciones:

- 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.
- Una prueba pericial que confirme tales indicios.
- 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.

De esta forma se otorga al contribuyente la facultad de probar la inexistencia de plusvalía, reconociendo una distribución de la carga de la prueba, que en un primer momento debe correr a cargo del particular.

Como consecuencia práctica de la posibilidad de probar la falta de incremento de valor por el particular, el TS considera que, una vez, *"…aportada* 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".*

DÉCIMO.-) Llegados a este punto, y aplicada la doctrina expuesta al caso concreto que no ocupa resulta que el reclamante alega inexistencia de incremento del valor del terreno objeto de transmisión habida cuenta de que con la STS de 11 de mayo de 2017 se declara inconstitucional el impuesto cuando se registren pérdidas entre la adquisición y transmisión del terreno.

Sin embargo, de las escrituras aportadas obrantes en el expediente se deduce que el precio de adquisición originaria fue de 360.880 63 Euros, y el precio de la transmisión final de 413.138,11 Euros. Y ello aun incluyendo los gastos que se originarían en la adquisición como un mayor precio de la misma En cualquier caso, lo cierto es que, **aun cuando se sumara al precio de adquisición de 360.880,63 Euros los gastos de derechos de registros, minuta de notaría, del Impuesto sobre el valor Añadido y/o Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados y otros no especificados, el precio final de transmisión o venta por importe de 413.138,11 euros, seguiría siendo superior, con un beneficio además superior también las propias cuotas satisfechas del impuesto. Por lo que, difícilmente puede hablarse de decremento de valor en virtud de la diferencia de precios fijados en las escrituras y según los datos aportados por el propio reclamante.**

Por tanto, en este supuesto concreto queda acreditada la falta de prueba del decremento alegado por el reclamante, tal y como exige la doctrina legal del Tribunal Supremo que acabamos de exponer. Aplicado lo anterior al caso que nos ocupa, ciertamente el interesado no aporta estudio o valoración alguna que permita sustentar que haya existido una minusvalía o disminución de valor que haya afectado de forma concreta y específica al terreno objeto de transmisión, entre la fecha de adquisición y la fecha de transmisión del mismo.

Por la misma causa que acabamos de expresar tampoco pueda prosperar la alegación de que consta certificado de la transmitente según el cual el precio de venta del inmueble estaba regulado de modo que los vendedores no pudieran obtener beneficio alguno con la misma. Al margen de la efectos jurídico-privados del contenido de dicho Certificado, lo cierto es que a los solos efectos de la exigencia del impuesto, dicho precio máximo autorizado, según se dice fijado para evitar ganancias en la transmisión del inmueble, sí ha permitido una diferencia positiva entre el precio de compra y el de venta que excluye toda pérdida en la operación en el patrimonio del ahora reclamante.

En definitiva, por los documentos aportados por la misma reclamante no consta prueba alguna que justifique dicha inexistencia de incremento o incremento inferior del valor de los terrenos que motiven la rectificación de las autoliquidaciones. Todo lo cual, unido a la doctrina legal del TS ya expuesta que rechaza la tesis mantenida por la reclamante, conduce a la desestimación de la presente reclamación en los términos que figuran a continuación.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando de forma unipersonal, RESUELVE:**

DESESTIMAR la Reclamación Económico-Administrativa nº148/2019 interpuesta por por **Doña---**, actuando en su propio nombre y representación

(...)

- **Resolución nºHI IIVTNU 2019 07.**

  Fecha: 10 de diciembre de 2019.

  RESOLUCIÓN:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 10 de septiembre de 2008 la reclamante adquirió el inmueble urbano sito en ---, en virtud de escritura pública formalizada ante el Notario ----
El precio de la compraventa correspondiente a la vivienda fue de 6.400.000,00 Euros.

II.-) Asimismo, con fecha de 20 de julio de 2016, la reclamante vende y transmite la finca citada, en virtud de escritura pública formalizada ante el Notario--------

El precio de la transmisión correspondiente al inmueble fue de 2.100.000,00 Euros.

Con fecha 31 de agosto de 2018, consta ingresada la autoliquidación nº------ del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de naturaleza urbana arriba identificada, por la transmisión por compraventa del inmueble referenciado en virtud de Escritura Pública antes citada e importe de 55.939,60 Euros.

III.-) Con fecha 25 de agosto de 2018, se presentó por la reclamante solicitud de rectificación de la autoliquidación antes citada, por considerar que no existe concurrencia del hecho imponible que grava el impuesto, toda vez que la transmisión efectuada no supuso un incremento de valor, sino que, al contrario, se produjo una disminución de valor resultante de la diferencia entre el precio de compra y el venta, que provoca que la base imponible tenida en cuenta en las autoliquidaciones presentadas fuera incorrectamente determinada y proceda, en consecuencia,

la devolución de las cantidades ingresadas. A tal fin presentaba Informe técnico pericial de Tasación de la finca acreditativo de la minusvalía de valor del inmueble objeto de transmisión.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

SEXTO.-) En primer lugar, resulta ineludible partir **del contenido del fallo de la STC 59/2017 de 11-05-2017 recaída en cuestión de inconstitucionalidad nº4864-2016** que **declara la inconstitucional parcial de los artículos 107.1, 107.2 letra a) y 110.4 del TRLRHL,** por someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia de inexistencia de incremento o existencia de decremento, antes debemos examinar dicho pronunciamiento del TC.

Como dice el propio TC:

- 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.
  En consecuencia, deben declararse inconstitucionales y nulos los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia".

- Asimismo, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad se extiende al artículo 110.4 TRLHL, el *cual «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene» [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".*

Respecto a dicho pronunciamiento existen dos aspectos a comentar:

- Deja a salvo el impuesto en su configuración actual con las consecuencias respecto a mantener el impuesto en su hecho imponible que grava incrementos de valor de los terrenos.

- Anula los preceptos 107.1 y 107.2 letra a) por someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, al basarse en un ficción jurídica que no permiten excluir del tributo, ni demostrarlo tampoco, situaciones de inexistencia de incremento de valor. Pero lo hace, y aquí está lo esencial, en la medida o únicamente en los supuestos que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, que impiden a los sujetos pasivos acreditar dicha circunstancia. Es decir, en la medida en que no han previsto excluir del tributo a dichas situaciones por inexistencia de incremento de valor.

SÉPTIMO.) Ya en relación al supuesto de hecho que ahora nos ocupa, el reclamante niega la realización del hecho imponible, por inexistencia de incremento y por tanto, la no sujeción al IVTNU de la concreta transmisión objeto de gravamen, al considerar que se ha conseguido probar el decremento del valor del suelo con la diferencia de precios de las escrituras de compra y venta, así como con el Informe de tasación pericial aportado con la reclamación.

Ante ello debemos acudir a la reciente doctrina legal fijada por el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en Sentencia 1163/2018 de 9 Jul. 2018, que resuelve el Recurso de casación 6226/2017.

En dicho pronunciamiento el Alto Tribunal resuelve la procedencia de la interpretación del fallo de la STC 59/2017 efectuada por algunos Tribunales Superiores de Justicia, entre los que destaca la postura del TSJ de Madrid por Sentencia de 19 de julio de 2017 (Rec. apelación 783/2016).

No obstante crear ya Jurisprudencia por ser un recurso de casación en interés de ley, la doctrina legal fijada en la materia ha sido reiterada en Sentencia nº1300/2018 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo, de fecha de 18 Jul. 2018, que resuelve el Recurso de casación 4777/2017.

Asimismo cabe referirnos a la Sentencia nº1248/2018 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo, de fecha de 17 Jul. 2018, que resuelve el Recurso de casación 5664/2017, que reitera la doctrina legal expuesta.

Pues bien, la doctrina legal fijada por el Alto Tribunal en cuanto a lo que interesa para la resolución de la presente reclamación se sintetiza en lo siguiente:

1.-) En la STC 59/2017 se declara sólo la inconstitucionalidad parcial del artículo 107.1 y 2 a) del TRLHL. Y ello porque los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor.

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 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.

Razona el TS que, siendo pues la vulneración del principio de capacidad económica la esencia de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017, carecería de sentido *que, "la nulidad de los preceptos cuya contradicción con la Constitución se denuncia se extienda también a supuestos en los que existe un incremento de valor del terreno y, en consecuencia, un manifestación de riqueza real o potencial cuyo gravamen resulta plenamente compatible con* artículo 31.1 CE. ".

2.-) En segundo lugar, 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 «imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica* ».

Por tanto, el TS extrae las siguientes conclusiones de aplicación en la gestión tributaria del impuesto,

- La declaración de inconstitucionalidad del artículo 110.4 es total, precisamente porque impide en toda circunstancia a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica.
  De esta forma, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que hasta la fecha de dictarse la Sentencia tenían los sujetos pasivos del impuesto de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana, prohibición de la que indirectamente derivaba la quiebra del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE, queda expedita la vía para llevar a cabo esta prueba.

- Una vez 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 sensu contrario, si no se demuestra la inexistencia de plusvalía, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 2 a) del TRLHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor).

En definitiva, hemos de decir que, según el TS la STC 59/2017 avala el método objetivo de valoración del impuesto y afirma que su constitucionalidad sólo queda negada cuando el tributo recaiga sobre plusvalías inexistentes o sobre minusvalías, pero no cuando se proyecte sobre plusvalías efectivas.

OCTAVO.) Tras justificarse la constitucionalidad de la fórmula de cuantificación de la base imponible en las condiciones expuestas, se deduce la necesidad de que se pruebe el decremento de valor de del suelo o inexistencia de incremento, y a este respecto el TS determina a quién corresponde la carga de la misma, qué medios probatorios sean idóneos para llevarla a efecto o, en fin, si estos aspectos cuentan en la actualidad con la debida cobertura legal.
En este sentido, corresponde al obligado tributario, en nuestro caso al reclamante, probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido.

Y ello no sólo por disponerlo el artículo 105.1 de la LGT, sino porque así se deduce del FJ5º de la STC 59/2017 al decir 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*". De esto último cabe inferir inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía.

Sobre los medios probatorios sean idóneos para llevar a efecto la comprobación de la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido, el TS apunta estas opciones:

- 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.
- Una prueba pericial que confirme tales indicios.
- 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.

De esta forma se otorga al contribuyente la facultad de probar la inexistencia de plusvalía, reconociendo una distribución de la carga de la prueba, que en un primer momento debe correr a cargo del particular.

Como consecuencia práctica de la posibilidad de probar la falta de incremento de valor por el particular, el TS considera que, una vez, *"…aportada* 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".*

Por otro lado, la Sentencia del Tribunal Supremo de 05 de marzo de 2019, Recurso de casación nº 2672/2017 confirma la idoneidad de la escrituras para la prueba del decremento del terreno y a falta de prueba alguna en contra por parte de la Administración:

> *"Consecuencia obligada de lo que acabamos de exponer es, en primer lugar, la estimación del recurso de casación y la revocación de la sentencia de instancia, porque, aunque declara que en los supuestos en los que no exista incremento del valor del inmueble puesto de manifiesto con la transmisión no es posible gravar con el IIVTNU, y "no pone en duda que la recurrente haya tenido pérdidas patrimoniales derivadas de la compra-venta del terreno" (FJ 3º), desestimó el recurso jurisdiccional con fundamento en que, para que el obligado tributario acredite la inexistencia de plusvalía no es suficiente, como ha sucedido en este caso, aportar como indicio las escrituras de compra y venta, sino que es preciso una tasación pericial contradictoria.*
> *Debe, pues, revocarse la sentencia en el particular expuesto en la medida en que, como hemos reflejado que declara nuestra sentencia de 9 de julio de 2018 , 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; (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, por último, (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".

NOVENO.-) Llegados a este punto, y aplicada la doctrina expuesta al caso concreto que no ocupa resulta que el reclamante alega inexistencia de incremento del valor del terreno objeto de transmisión habida cuenta de que, de las escrituras aportadas obrantes en el expediente se deduce que el precio de adquisición originaria fue de 6.400.000 Euros, y el precio de la ulterior transmisión fue de 2.100.000 Euros.

A lo anterior, y en aplicación de la doctrina antes expuesta sobre la comprobación administrativa, no consta incorporado al expediente Informe Técnico pericial que desvirtúe el decremento del valor del suelo referido al inmueble sito en la C/------, entre el año de adquisición en 2008 y el año de la venta en 2016.

A la vista de dichos elementos probatorios aportados a instancia del interesado, la Administración no ha podido proceder a comprobar dichos valores y datos aportados como indicio probatorio mediante el oportuno Informe

Por tanto, en aplicación de la doctrina actualmente vigente en la materia del Tribunal Supremo por Sentencia de 09 julio de 2018 y subsiguientes, al faltar en el expediente la necesaria comprobación de los valores aportados instada por la Administración Tributaria, a quien corresponde la gestión de los impuestos que gravan la transmisión del inmueble, hay que entender que no se ha producido el hecho imponible al tratarse de un supuesto de no sujeción al IIVTNU, procediendo pues a estimar la presente reclamación en los términos que figuran a continuación.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, reunido en Sala y en Única Instancia, RESUELVE:**

ESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa nº---** interpuesta por **la entidad mercantil ------**

(...)

- **Resolución nºBI IIVTNU 2020 04.**

  Fecha: 20 de enero de 2020.

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha de 04-04-2011 los reclamantes adquirieron por escritura pública ante el Notario autorizante Don ------, nº--- de su protocolo, los siguientes inmuebles sitos en Pozuelo de Alarcón:

-Vivienda sita en ----
--Plaza de garaje sita en------
--Plaza de garaje sita en ------

El precio conjunto de la adquisición referida a los inmuebles citados ascendió a 400.000,00 Euros.

Con fecha de 28 de febrero de 2019 los reclamantes otorgan escritura pública ante el Notario autorizante Don -----, nº de su protocolo, y por la que transmiten por compraventa los inmuebles antes citados.

El precio de la transmisión ascendió a 444.500,00 Euros.

II.-) Como consecuencia de dicha transmisión se procede por los interesados a practicar lasautoliquidaciones en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, deudas que fue objeto de ingreso en período voluntario de pago

III.-) Los reclamantes presentaron escrito de 01 de julio de 2019 de solicitud de rectificación de la mencionada autoliquidación del IIVTNU y la consiguiente devolución de ingresos indebidos junto con los intereses de demora correspondientes, por entender, en síntesis, que no se ajusta a Derecho, al haber sido calculada la cuota en base a una fórmula cálculo que no es acorde con el hecho imponible porque las reglas de determinación de la base imponible hacen someter a tributación manifestaciones de riqueza inexistentes o ficticias sin tener en cuenta el valor inicial del terreno en el momento de su adquisición. De forma subsidiaria, solicita que se aplique la fórmula alternativa de cálculo que propone, aportando informe pericial que avala la fórmula pretendida.
A tal fin se cita la Sentencia 366/2010, de 21 de septiembre del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº1 de Cuenca.

QUINTO.) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la resolución presunta del titular del órgano de gestión tributaria desestimatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación con solicitud de devolución de ingresos indebidos en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) correspondiente a la transmisión de los ***inmuebles citados.***
Los reclamantes proponen una fórmula matemática de cuantificación de la base imponible que parte de tener en cuenta el coeficiente de gastos y beneficios de la promoción para valorar el suelo, y, por tanto para la base de cálculo de la plusvalía que hace que incremente el importe a abonar en un 40% de exceso. Por ello proponía una fórmula alternativa de cálculo cuya aplicación excluía dicho coeficiente de gastos y beneficios de la promoción para valorar el suelo, y que permite el cálculo correcto de la autoliquidación del impuesto.
Por lo que teniendo en cuenta la cantidad abonada y la resultante de la fórmula de cálculo que propone solicita la devolución de lo que corresponda a la reducción de 2.236,49 Euros.

Y subsidiariamente, por si la anterior fórmula no fuera acogida la reclamante alega la improcedencia de la fórmula aplicada de la plusvalía del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón al partir del valor catastral considerado por el Ayuntamiento en el momento del devengo del impuesto, es decir en el momento de la transmisión, y aplicando unos porcentajes de incremento sobre dicho valor en función del número de años de tenencia. Por lo anterior considera que en ningún caso se está calculando el incremento de valor experimentado por el terreno desde su adquisición, sino una plusvalía futura no real que no se ha producido. Dicho de otro modo, se alega que el cálculo efectuado por el Ayuntamiento no es correcto al ignorar los efectos en el valor de los inmuebles y del suelo en especial de la crisis económica vivida en España, es decir, incurre en el error de no gravar la plusvalía generada en el momento de la transmisión sino una ficticia o futura por lo que se vulnera el principio de capacidad económica. Por ello proponen de una fórmula correcta de actualización aplicada al valor suelo.

A tal fin sin citarse de forma expresa se remiten a la aplicación de la fórmula matemática alternativa de actualización al método objetivo de cuantificación de la base imponible fijado por ley, consistente en la siguiente: Plusvalía 0 (valor catastral suelo x nº de años x incremento del valor): (1+ (nº de años x % de incremento de valor), tal y como propugna la Sentencia 366/2010, de 21 de septiembre del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº1 de Cuenca y la del Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha de 17 de abril de 2012. En apoyo de dicha fórmula de cuantificación se cita, entre otras, la Sentencia nº378/2016 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº15 de Madrid, las Sentencias del TSJ de Cataluña de 21 de marzo y 22 de mayo de 2012 o la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 06-05-2015. Por ello y en base a esa fórmula alternativa de cálculo de actualización, teniendo en cuenta la cantidad abonada y la resultante de la fórmula de cálculo que proponen, solicitan subsidiariamente la devolución de lo que corresponda a la reducción de 1.0321,46 Euros, resultante de la aplicación de la fórmula de cálculo de error por cálculo a futuro basado en el sistema de actualización sobre el valor catastral del suelo.

Por tanto, en el caso que nos ocupa, subsidiariamente se reclama un incremento inferior al finalmente exigido simplemente tomando como referencia el valor del suelo que da lugar a unas cuotas a ingresar inferiores, aportando a tal efecto Informe pericial matemático sobre el cálculo de la base imponible del IIVTNU, a modo de prueba que a su juicio justifica dicho incremento inferior autoliquidado del valor de los terrenos.

SÉPTIMO.-) Se alega con carácter subsidiario que la fórmula de cuantificación de la base imponible por la que se autoliquida el impuesto parte de tener en cuenta el coeficiente de gastos y beneficios de la promoción para valorar el suelo, y, por tanto para la base de cálculo de la plusvalía que hace que incremente el importe a abonar en un 40% de exceso. Por ello proponía una fórmula alternativa de cálculo cuya aplicación excluía dicho coeficiente de gastos y beneficios de la promoción para valorar el suelo. Y por si la anterior fórmula no fuera acogida, los reclamantes alegan la improcedencia de la fórmula aplicada de la plusvalía del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón al partir del valor catastral considerado por el Ayuntamiento en el momento del devengo del impuesto, es decir en el momento de la transmisión, y aplicando unos porcentajes de incremento sobre dicho valor en función del número de años de tenencia.

Cabe anticipar que en esta segunda pretensión, al contrario que en la anterior, no se niega la sujeción al impuesto por existencia de incremento de valor del terreno transmitido, y que ninguna de las fórmulas propuestas pueden tener acogida por este Tribunal.

Ni una ni otra proposición formulada por los reclamantes impedirían la necesidad de que se pruebe dicho menor incremento del valor del suelo del que resulta de la aplicación de la fórmula legal

En efecto, en cuanto a la supresión del valor catastral del coeficiente de gastos y beneficios de la promoción para valorar el suelo, se parte del hecho de que la autoliquidación impugnada ha tomado como base imponible del impuesto únicamente "...el valor de los terrenos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles...", tal y como prescribe el artículo 107.2, letra a) del TRLRHL. Y ese valor que es el valor catastral, es el que se fija en el artículo 23 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, y que a su vez se remite a las Ponencias de Valores.
De lo anterior, cabe deducir que el Ayuntamiento, y menos este Tribunal como órgano revisor en materia tributaria, pueden entrar a valorar la procedencia delos elementos que componen el valor catastral de un inmueble, tal y como viene fijado como base imponible del impuesto en una norma de rango legal afectada por una declaración de inconstitucionalidad, no por la propia composición de la base imponible, sino por su aplicación a supuestos en los que el particular demuestre el decremento de valor del terreno sin acudir a fórmulas alternativas a la fijada por el legislador.

OCTAVO.-) Subsidiariamente se alega la improcedencia de la fórmula aplicada de la plusvalía del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón al partir del valor catastral considerado por el Ayuntamiento en el momento del devengo del impuesto, es decir en el momento de la transmisión, y aplicando unos porcentajes de incremento sobre dicho valor en función del número de años de tenencia.

En este punto debemos partir del pronunciamiento del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en Sentencia 1163/2018 de 9 Jul. 2018, que resuelve el Recurso de casación 6226/2017, en donde el TS procede a fijar la interpretación de los preceptos declarados inconstitucionales por STC 59/2017 y el alcance de dicha declaración, según el cual:

"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 «imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica ». 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".

Lo anterior asimismo significaría implícitamente el cuestionamiento de la aplicación de métodos alternativos de cuantificación de la base imponible como el admitido por la Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha del 17 de abril de 2012. En todo caso, el cuestionamiento de un método de cuantificación legal mantenido en su constitucionalidad según la doctrina legal del TS, en tanto no se acredite por el particular la inexistencia de incremento, únicamente podría venir por la vía de una cuestión de inconstitucionalidad por vulnerar supuestamente el principio de capacidad económica. Pero en modo alguno podría ser objeto de enjuiciamiento en estas instancias.

Aplicando esta doctrina al caso concreto que ahora nos ocupa, tal y como se incluye en el FD5º de la Sentencia de 09-07-2018 ampliamente examinada, el Tribunal Supremo acababa considerando que:

"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*."

A este respecto, debemos referirnos en primer lugar a **la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 2018, Recurso 6148/2017**, que respalda la decisión del Juzgador de la instancia y se rechazan las alegaciones relacionadas con la fórmula de cálculo del impuesto ante la falta de toda prueba pericial técnica.

El Tribunal Supremo declara en este supuesto concreto que "Sin embargo, lo que propone la apelante es una alteración del procedimiento de cálculo que desconoce directamente el mandato legal del art. 107.4 TRLHL cuando dispone que, sobre el valor del terreno en el momento del devengo, se aplicará el porcentaje anual determinado por el Ayuntamiento respectivo, dentro de los límites que establece el precepto, en función del número de años transcurrido. La decisión del Juzgador de instancia de rechazar esta alegación, ante la falta de toda prueba pericial técnica, o de otro tipo, que correspondía aportar a la demandante, que evidenciase la inadecuación del método de cálculo al mandato legal del art. 107 TRLHL, resulta plenamente fundada y razonable, y hace inviable el planteamiento del recurso de apelación, que se limita a reiterar las mismas cuestiones suscitadas en su escrito de demanda, que fueron rechazadas por el Juzgador de instancia con argumentos que no se desvirtúan por la actora.

Dicha doctrina fue respaldada por la STS de 20-12-2018, Recurso de Casación, núm. 4980/2017 y por la Sentencia del Tribunal Supremo nº4307/2018 de 12-12-2018.

Asimismo, la STS de 06-03-2019 (Recurso de Casación nº2815/2017) resuelve de forma específica la cuestión relativa a la admisión de fórmulas alternativas de cuantificación de la base imponible del IIVTNU. Y en su fundamento nº4 considera que:

"CUARTO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

No se ha discutido, en la presente ocasión, la realización del hecho imponible; se admite que ha habido un incremento del valor de los terrenos transmitidos. El debate queda reducido a la determinación de la base imponible por considerar la parte actora que es inferior a la calculada

por el Ayuntamiento de -----, y, por tanto, resulta una cuota a ingresar sensiblemente inferior a 1.256.565,59 euros que, recuérdese, es la que resulta de la liquidación practicada. El Ayuntamiento, aplicando el mandato legal previsto en el artículo 107.4 TRLRHL, concluye que la base imponible asciende a 5.026.262.37 euros. En cambio, la parte actora opta por otro mecanismo diferente sin aportar una prueba pericial técnica o de otro tipo que evidencie la inadecuación del método de cálculo legalmente establecido con el principio de capacidad económica del artículo 31.1. No es nuevo este planteamiento; de hecho, este Tribunal ya ha abordado esta cuestión anteriormente (Cfr. S. 1845/2018, de 20 de diciembre de 2018 (ref . cas. núm. 4980/2017)".

En la Sentencia del Tribunal Supremo nº419/2019 de 27 de marzo de 2019, Recurso de casación nº4924/2017, resuelve que "La interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1 , 2 y 4, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, permite concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ha de ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual corresponda.

Finalmente, el Tribunal Supremo reitera su doctrina en contra de la llamada "fórmula de cálculo de IIVTNU de Cuenca". La base imponible del impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ha de ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual corresponda.

El Tribunal Supremo finalmente se ha pronunciado sobre la validez de la fórmula de cálculo del IIVTNU (Plusvalías) prevista en el TRLRHL, que había sido objeto de diversas controversias, especialmente, tras la Sentencia de 17 de abril de 2012 del STSJ de Castilla-La Mancha, (que ratifica SJCA Cuenca 21 de septiembre de 2010.) Sentencias ya conocidas porque el Juzgador aceptó la fórmula de cálculo aportada por el recurrente en detrimento de la fórmula legal.

El Tribunal Supremo, en su Sentencia ya citada nº419 de 27 de marzo de 2019, concluye que:

"**La interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1 , 2 y 4, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo , permite concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ha de ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual corresponda**.".

Por último, en Sentencia nº 793 de la Sala Contencioso Administrativo, Sección 2ª, del Tribunal Supremo de 10 de junio de 2019, recurso nº 2022/2017, se volvía a confirmar la doctrina de que la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ha de ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual corresponda.

El Tribunal Supremo resuelve las pretensiones deducidas en el proceso, concluyendo que:

"Como se ha expresado, en el presente recurso no se discute la realización del hecho imponible; se admite que ha habido un incremento del valor de los terrenos transmitidos. El debate queda reducido al método de cálculo para la determinación de la base imponible por considerar la parte actora que es inferior a la que defiende el Ayuntamiento de Zaragoza, y, por tanto, resulta una cuota a ingresar inferior. La pretensión de la recurrente de sustituir el cálculo establecido legalmente por la fórmula de descuento que plantea resulta contraria a nuestra jurisprudencia y, por tanto, compartimos el pronunciamiento de instancia en el sentido de esa fórmula de descuento que se apoya en el dictamen pericial que aportó- introduce unas operaciones o factores que resultan ajenos a la fórmula legal sin que, además, la prueba practicada evidencie la inadecuación del método cálculo legalmente establecido con el principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE , por todo lo cual procede la desestimación del recurso de casación."

Dicho lo anterior hemos de referirnos a los procedimientos judiciales terminados con sentencias firmes favorables a este Ayuntamiento con idénticos pedimentos a los que constituyen la pretensión del reclamante y que concluyeron con pronunciamientos adversos a la adopción de métodos alternativos de cuantificación de la base imponible.

Y así, la Sentencia 60/19 de 25 de febrero de 2019 dictada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº20 de Madrid, en Procedimiento Abreviado 92/2018 del que también fue parte este Ayuntamiento, en un supuesto con identidad sustancial al que ahora nos ocupa en el que el recurrente alegada error en la fórmula de cálculo con aportación de informe matemático, el juzgador considera lo siguiente:

*"...*Debe añadirse, finalmente, que la ya citada sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo 2017 que trata en concreto de la posible inconstitucionalidad del referido artículo 107 del Real Decreto Legislativo 2/2004, no considera inconstitucional la fórmula de cálculo del importe del impuesto contenida en dicho precepto, indicando en su Fundamento Jurídico 3 que:

"Por esta razón precisamos a renglón seguido que, aun cuando «es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto», sin embargo, «una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal» (STC 26/2017, FJ 3)*.".*
Fundamento que es reproducido en la Sentencia nº55/2019 de fecha 25-02-2019 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Madrid nº20, Sentencia nº144/2019 de 14 de mayo de 2019 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Madrid nº17, y Sentencia nº96/2019 de 24 de abril de 2019 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Madrid nº06 también favorables a las tesis del Ayuntamiento.

En esta última se considera en su Fundamento de Derecho Séptimo que:

"En consecuencia, conforme al criterio interpretativo realizado por el Tribunal Supremo del cálculo de la base imponible del IIVTNU a la vista de los artículos 104.1 y 107.1 2 y 4 del TRLRHL, el importe de la base imponible ha de ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el procentaje anual que corresponda".

Todo lo cual implica la improcedencia de proponer fórmulas matemáticas alternativas a la legal para la cuantificación de la base imponible del impuesto, siempre que no se demuestre por indicios probatorios indiciados por la doctrina del TS sobre el decremento real del valor del suelo.

NOVENO.-) Por tanto, y una vez rechazada la pretensión anterior, lo cierto es que debe analizarse si ha quedado acreditada objetivamente una minusvalía en el inmueble objeto del impuesto a cargo del contribuyente.

Pues bien, en este supuesto concreto queda acreditada la falta de prueba del decremento alegado por el reclamante, tal y como exige la doctrina legal del Tribunal Supremo que acabamos de exponer. Aplicado lo anterior al caso que nos ocupa, ciertamente el interesado no aporta estudio o valoración alguna que permita sustentar que haya existido una minusvalía o disminución de valor que haya afectado de forma concreta y específica al terreno objeto de transmisión, entre la fecha de adquisición y la fecha de transmisión del mismo.

En este sentido, hemos de referirnos al Informe pericial aportado a instancias de parte sobre el método de cálculo alternativo al legal propuesto a efecto de la cuantificación de la base imponible a efectos del IIVTNU. Como literalmente se expresa el citado informe supone una consulta,

"... acerca de la diferencia que existe entre el importe resultante de las liquidaciones o autoliquidaciones que se vienen realizando por el Impuesto de Plusvalía según las directrices recogidas en las distintas ordenanzas municipales y, el que resultaría calculando la base imponible tras una correcta aplicación e interpretación de las fórmulas matemáticas adecuadas a los fundamentos y definiciones técnico-jurídicas del impuesto de Plusvalía municipal y su base imponible".

Es decir, dicho Informe tiene como objeto analizar el error de la cuantificación de la base imponible que figura en la Ordenanza Municipal sobre el IIVTNU cuando en realidad dicha fórmula no se adapta, como no puede ser de otra forma a lo preceptuado en el TRLRHL.

A mayor abundamiento, de la lectura de las conclusiones del citado Informe se deduce claramente que el objeto del mismo no es demostrar la **inadecuación del método de cálculo derivado del mandato legal del art. 107 del TRLHL al principio de capacidad económica del art. 31.1 de la Constitución Española, tal y como considera las SSTS de 12-12-2018, 20-12-2018 y más específicamente la reciente STS de 06-03-2019 antes citadas.**
Más bien **intenta acreditar que la fórmula utilizada por los Ayuntamientos contradice a la norma legal ya que da lugar a una base imponible superior a la que se indica en la norma, al utilizar un porcentaje de incremento mayor al indicado en las Ordenanzas Fiscales. Lo cual desde luego no se ajusta a la realidad en el sentido de que precisamente no es la aplicación correcta de la norma legal por el Ayuntamiento lo que es debe ser objeto de controversia, sino si dicha fórmula de cuantificación puede ser sustituida por otra que se ajuste al principio de capacidad económica.**

Es evidente que no es labor de este Tribunal valorar la procedencia o no de su sustitución por un método alternativo puramente científico extra legal, a efectos de la inaplicación de una norma legal de carácter tributario, por muy fundamentado que pudiera estar desde el punto de vista matemático. Como establece el artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

"Se regularán en todo caso por ley:

a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario".

Por otra parte, y tal y como ya hemos explicado, la interpretación que de la Sentencia del TC nº59/2017 de 11 de mayo que hace el TS implica la procedencia de la fórmula legal contenida en la Ordenanza Fiscal Reguladora del impuesto en tanto no demuestre el particular la inexistencia de incremento de valor. Y en el caso concreto que nos ocupa, el Informe aportado no demuestra dicha circunstancia, y ni siquiera niega la existencia de ese incremento de valor, sino que se limita a conjeturar desde el punto de vista matemático, una fórmula alternativa más adecuada a la norma, lo cual además supone una valoración técnico-jurídica que el propio informe admite no pretender realizar. Es labor de los Tribunales, en este caso el TS, el determinar lo ajustado de la fórmula a la determinación de la realización del hecho imponible del tributo, lo cual ya hemos visto que es así en los casos en los que el particular no demuestre la inexistencia de incremento, lo que no es el caso ahora enjuiciado. Además, sustituir una fórmula legal por la pretendida por el particular debería basarse en la inconstitucionalidad de la primera por vulnerar el principio de capacidad económica, lo cual insistimos no sería ya cuestión de legalidad ordinaria sino de constitucionalidad de la norma, extremo en el que este Tribunal no puede evidentemente entrar a valorar.

En definitiva, por los documentos aportados por el mismo reclamante no consta prueba alguna que justifique dicha inexistencia de incremento o incremento inferior del valor de los terrenos que motiven la rectificación de la autoliquidación. Todo lo cual, unido a la doctrina legal del TS ya expuesta que rechaza la tesis mantenida por la reclamante, conduce a la desestimación de la presente reclamación en los términos que figuran a continuación.

Por todo lo anterior, este TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando de forma unipersonal **ACUERDA:**

DESESTIMAR la Reclamación Económico-Administrativa ---

(...)

- **Resolución nºDEV IIVTNU 2018 05.**

  Fecha: 11 de marzo de 2020.

ANTECEDENTES DE HECHO

I. El 20 de octubre de 2015, ante la Notario de Madrid D.ª------, D.ª --- y sus hijas transmitieron a terceros adquirentes sus respectivas participaciones proindivisas y en conjunto la totalidad de las fincas sitas en Pozuelo de Alarcón, c/ en la c/. El precio de la compraventa fijado en la escritura fue de 300.000,00 €, devengándose el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos (IIVTNU) por importes de 8.340,50 € y 216,14 €, respectivamente, cuyo pago de efectuó el 22 de octubre de 2015.

II. El 30 de enero de 2018 tuvo entrada en el Registro General del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón el escrito que habían presentado, el 18 de enero de 2018, en la Oficina de Registro del Ayuntamiento de Madrid, D. y D.ª, en su propio nombre y en representación de D.ª,....., en el cual solicitaban la devolución de ingresos indebidos del IIVTNU satisfecho en 2015, por importe total de 8.556,64 €.

III. El 17 de diciembre de 2019 tuvo lugar la presentación electrónica de la Reclamación Económico-Administrativa contra la desestimación presunta de la solicitud de devolución de ingresos indebidos.

IV. Constan asimismo en el expediente, aparte de la citada escritura de compraventa de 20 de octubre de 2015, otras dos más: una de compraventa, de fecha 5 de julio de 2001, ante el Notario de Madrid D., con n.º de su protocolo-----, entre "A ." a la sociedad " B ." y otras personas que integran, en parte, la comunidad de vienes denominada " C y otra de sustitución de garantía, distribución de responsabilidad hipotecaria y cesación de proindiviso, de fecha 20 de abril de 2010, ante el Notario de Madrid D. José Periel Martín, con n.º 953 de su protocolo, entre " B ." y otros que integran la comunidad de bienes denominada " C ".

FUNDAMENTOS DE DERECHO

QUINTO.—Se impugna en el presente procedimiento económico-administrativo la presunta desestimación por silencio administrativo del Órgano de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón de la solicitud de devolución de ingresos indebidos en concepto de IIVTNU por la transmisión de fincas sitas en la c/------) y en la c/ --------

En la Reclamación se alega, en síntesis, lo siguiente:

Que *«adquirieron en fecha 20 de abril de 2010 por causa de distribución de responsabilidad y cesación de proindiviso con un valor de TRESCIENTOS SESENTA Y NUEVE MIL DOSCIENTOS SETENTA Y SEIS EUROS CON CUARENTA Y OCHO CÉNTIMOS (369.276,48 €) y procedieron a su transmisión el 20 de octubre de 2015 mediante compraventa por un valor de TRESCIENTOS MIL EUROS (300.000,00 €) habiéndose, pese al decremento sufrido en su patrimonio con ocasión de dicha transmisión, tenido que tributar por un total de OCHO MIL QUINIENTOS CINCUENTA Y SEIS EUROS CON SESENTA Y CUATRO CÉNTIMOS (8.556,64 €)»*.

«Al no existir incremento en el valor de transmisión con respecto al de adquisición, se ha gravado (…) por un hecho ajeno al imponible (…) produciéndose una contravención de los

Principios que rigen el sistema tributario español (…) siendo estos entre otros, los de Capacidad Económica y No Confiscatoriedad…».

En apoyo de lo anterior se citan las Sentencias del Tribunal Constitucional 26/2017, de 16 de febrero; 37/2017, de 1 de marzo y 59/2017, de 11 de mayo, así como las Sentencias del Tribunal Supremo 1163/2018, de 9 de julio; 1248/2018, de 17 de julio y 1300/2018, de 18 de julio y se señala que *«esta parte viene a probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba incluidas en la Ley General Tributaria»*.

SEXTO.—La sencillez de los argumentos expresados por los reclamantes no admitirían de ninguna objeción si se hubiera dado la adquisición inicial del terreno mediante la escritura invocada de fecha 20 de abril de 2010, por un importe superior al de transmisión, el 20 de octubre de 2015, lo que unido a la ausencia de respuesta del Órgano de Gestión Tributaria, podría favorecer el entendimiento de que no se han aportado indicios contradictorios con la argumentación de los reclamantes y ello tuviera que resolverse con la estimación de su reclamación.

Sin embargo, y dejando aparte el hecho constatable de la inactividad del Órgano de Gestión Tributaria que este Tribunal no puede avalar, no se puede pasar por alto que el período de generación de la plusvalía en el caso que analizamos no se contrae a las fechas señaladas por los reclamantes y soportadas en las escrituras de 20 de abril de 2010 (adquisición) y 20 de octubre de 2015 (venta), sino que obliga a considerar como fecha inicial de esa generación la compraventa escriturada el 5 de julio de 2001 y el importe fijado entonces en relación con el reflejado después con la venta efectuada el 20 de octubre de 2015.

De esa determinación del período de generación de la plusvalía, unido a los precios reflejados en las correspondientes escrituras hace que la aplicación de la doctrina constitucional y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo que se cita en la reclamación conduzca a una resolución desestimatoria de la devolución que se pretende. Vayamos por partes.

SÉPTIMO.—La fijación del periodo de generación de la plusvalía que sostienen los reclamantes tiene como hito inicial la fecha de 20 de abril de 2010 que fue cuando se formalizó la escritura pública de sustitución de garantía, distribución de responsabilidad hipotecaria y cesación de proindiviso entre B y otras personas que integran la comunidad de bienes denominada C . Desconocemos cuál habría sido el criterio del Órgano de Gestión Tributaria, pero no podemos desentendernos del hecho de que previamente, el 5 de julio de 2001, se escrituró la compraventa entre “A a la sociedad B y otras personas que integran, en parte, la comunidad de bienes denominada C ”. En ambos instrumentos constan quienes han promovido la reclamación y ello nos obliga a determinar el momento en que adquirieron la propiedad de los terrenos que luego se transmitirían con el consiguiente devengo del IIVTNU.

Como hemos tenido ocasión de señalar en otra ocasión, en la que a este Tribunal sí se expresaron los argumentos contradictorios de los reclamantes y del Órgano de Gestión Tributaria (Resolución de 28 de mayo de 2019, sobre la reclamación 50/2019):

> «SEXTO.— (…) La cuestión del período de generación de la plusvalía, existiendo como hito intermedio entre la adquisición inicial y transmisión final del inmueble el de la cesación de un comunidad de bienes en pro indiviso sobre las fincas objeto de transmisión, creemos que se encuentra suficientemente dilucidada en la doctrina en el sentido de que:
>
> Por un lado, si la extinción de la comunidad de bienes se realiza mediante la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, sin que se produzca exceso de adjudicación, esta división tiene un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que no tuvieran antes los comuneros y no produce en éstos ningún beneficio patrimonial, al existir una distribución proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, respetando la cuota de participación que cada uno tenía. La división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha —ni a efectos civiles ni a efectos fiscales— sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.

Por tanto, no se produce la sujeción al IIVTNU, dado que no se realiza el hecho imponible del impuesto al no haber transmisión del derecho de propiedad.

No obstante, a efectos de futuras transmisiones de los inmuebles, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de puesta de manifiesto en esa transmisión, del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, será el comprendido entre la fecha del devengo del impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad de la vivienda que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en la que el reclamante adquirió el inmueble.

Así se deduce de las reiteradas consultas tributarias de la Dirección General de Tributos (DGT), de las que pasamos a transcribir las más relevantes.

Así, en la Consulta Vinculante V0983-18, de 17 de abril de 2018, se trata un supuesto de disolución del proindiviso adjudicándose el 100% de las fincas a la entidad consultante. El órgano consultivo consideraba que, como la única forma de disolver la comunidad y no perpetuar la indivisión es adjudicar las dos parcelas que son indivisibles por razones urbanísticas a uno de los copropietarios (la sociedad consultante), con compensación económica a los demás, no se produce el hecho imponible del impuesto.

Y así lo razona:

"El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula actualmente en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El apartado 1 del artículo 104 establece que:

"1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos."

Por tanto, para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:

— Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.

— Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

Del artículo transcrito se deduce que la realización del hecho imponible solo se producirá si se transmite por cualquier título (ya sea oneroso o lucrativo) la propiedad de terrenos que no tengan la naturaleza rústica o si se constituye o transmite cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos; de tal manera, que si no hay transmisión de la propiedad ni hay constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, no se devenga el IIVTNU.

En el caso objeto de consulta, si tal como manifiesta la consultante, la única forma de disolver la comunidad y no perpetuar la indivisión es adjudicar las dos parcelas que son indivisibles por razones urbanísticas a uno de los copropietarios (la sociedad consultante), con compensación económica a los demás, no siendo posible otra adjudicación distinta de los bienes, no se produce la sujeción al IIVTNU. Al no producirse en este supuesto la sujeción al IIVTNU con ocasión de la adjudicación de los terrenos de naturaleza urbana a la sociedad consultante, no se devenga del impuesto, lo que habrá que tener en cuenta en las futuras transmisiones de los terrenos adjudicados que estén sujetas a dicho impuesto, a los efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto, ya que dicho cómputo no se ve interrumpido por causa de aquellas transmisiones derivadas de operaciones que no originan el devengo del impuesto, por lo que se

entenderá que los distintos inmuebles ahora adjudicados fueron adquiridos en la fecha en que se produjo la anterior transmisión sujeta y no en la fecha en que se produce la adjudicación del pleno dominio por extinción del condominio".

Por tanto, la conclusión es que, "*Respecto al IIVTNU no se produce la sujeción a dicho impuesto, al no ser posible otra adjudicación distinta de los bienes para disolver la comunidad y no perpetuar la indivisión de dos parcelas indivisibles por razones urbanísticas. La falta de devengo del impuesto debe tenerse en cuenta en las futuras transmisiones de los terrenos adjudicados que estén sujetas al referido impuesto, a los efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto, que no se ve interrumpido por causa de aquellas transmisiones derivadas de operaciones que no originan el devengo del impuesto*".

Por su parte, en la Consulta Vinculante V0473-16, de 8 de febrero de 2016, de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, se planteaba la no sujeción de la extinción del condominio sin exceso de adjudicación:

"Si resulta aplicable la no sujeción al IIVTNU con ocasión de la adjudicación del terreno de naturaleza urbana al consultante, no se produce el devengo del impuesto, lo que habrá que tener en cuenta en la futura transmisión del terreno adjudicado que esté sujeta a dicho impuesto, a los efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto, ya que dicho cómputo no se ve interrumpido por causa de aquellas transmisiones derivadas de operaciones que no originan el devengo del impuesto.

En el caso de que no resulte de aplicación el anterior supuesto de no sujeción por no cumplirse los requisitos del artículo 104.3 del TRLRHL, se estará ante un caso general de extinción del condominio entre dos personas sobre uno o más bienes inmuebles.

Cuando la propiedad o el derecho real de goce limitativo del dominio, de un bien inmueble pertenezca pro indiviso a varias personas, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el Título III, "De la comunidad de bienes" (artículos 392 a 406), del Libro II, "De los bienes, de la propiedad y de sus modificaciones", del Código Civil.

El artículo 392 del Código Civil señala que "hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas."

Constante la comunidad de bienes, el artículo 399 prevé la posibilidad de que cada condueño pueda disponer de su cuota-parte en los siguientes términos:

"Todo condueño tendrá la plena propiedad de su parte y la de los frutos y utilidades que le corresponda, pudiendo en su consecuencia enajenarla, cederla o hipotecarla, y aún sustituir otro en su aprovechamiento, salvo si se tratare de derechos personales. Pero el efecto de la enajenación o de la hipoteca con relación a los condueño estará limitado a la porción que se le adjudique en la división al cesar la comunidad.".

En cuanto a la extinción de la comunidad de bienes hay que tener en cuenta los artículos 400 a 406 del Código Civil, que a continuación se transcriben:

"Artículo 400

Ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad. Cada uno de ellos podrá pedir en cualquier tiempo que se divida la cosa común.

Esto no obstante, será válido el pacto de conservar la cosa indivisa por tiempo determinado, que no exceda de 10 años. Este plazo podrá prorrogarse por nueva convención.

Artículo 401

Sin embargo de lo dispuesto en el artículo anterior, los copropietarios no podrán exigir la división de la cosa común, cuando de hacerla resulte inservible para el uso a que se destina.

Si se tratare de un edificio cuyas características lo permitan, a solicitud de cualquiera de los comuneros, la división podrá realizarse mediante la adjudicación de pisos o locales

independientes, con sus elementos comunes anejo, en la forma prevista por el artículo 396.

(…).

Artículo 404

Cuando la cosa fue de esencialmente indivisible, y los condueños no convinieren en que se adjudique a uno de ellos indemnizando a los demás, se venderá y repartirá su precio.

Artículo 405

La división de una cosa común no perjudicará a tercero, el cual conservará los derechos de hipoteca, servidumbre u otros derechos reales que le pertenecieran antes de hacer la partición. Conservarán igualmente su fuerza, no obstante la división, los derechos personales que pertenezcan a un tercero contra la comunidad.

Artículo 406

Serán aplicables a la división entre los partícipes en la comunidad las reglas concernientes a la división de la herencia.".

En cuanto a la división de la herencia, los artículos 1061 y 1062 del Código Civil establecen:

"Artículo 1061

En la partición de la herencia se ha de guardar la posible igualdad, haciendo lotes o adjudicando a cada uno de los coherederos cosas de la misma naturaleza, calidad o especie.

Artículo 1062

Cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero.

Pero bastará que uno sólo de los herederos pida su venta en pública subasta, y con admisión de licitadores extraños, para que así se haga.".

A su vez, la constitución de las comunidades de bienes puede tener lugar por actos "mortis causa" o por actos "inter vivos".

En cualquier caso, si la extinción de la comunidad de bienes se realiza mediante la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, sin que se produzca exceso de adjudicación, esta división tiene un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que no tuvieran antes los comuneros y no produce en éstos ningún beneficio patrimonial, al existir una distribución proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, respetando la cuota de participación que cada uno tenía.

La división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.

Por tanto, no se produce la sujeción al IIVTNU, dado que no se realiza el hecho imponible del impuesto al no haber transmisión del derecho de propiedad.

Trasladando lo anterior al caso planteado en la consulta:

Se trata de una comunidad de bienes formada por los dos ex cónyuges, en la que, los únicos bienes en común, de acuerdo con la información facilitada, son dos bienes inmuebles, uno de naturaleza rústica y otro de naturaleza urbana (gravado, a su vez, con una hipoteca), propiedad por mitad y proindiviso de los dos ex cónyuges. Se pretende extinguir el condominio mediante la adjudicación a cada uno de los ex cónyuges del pleno dominio de uno de los bienes inmuebles, siendo similar el valor económico de ambos, por lo que no se producirá ninguna compensación económica.

Dado que la extinción del condominio se produce con adjudicación a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, sin que se produzca exceso de adjudicación a ninguno de ellos, no se produce la sujeción al IIVTNU.

Al igual que lo indicado anteriormente, al no producirse la sujeción al IIVTNU con ocasión de la adjudicación del terreno de naturaleza urbana al consultante, no se devenga del impuesto, lo que habrá que tener en cuenta en las futuras transmisiones del terreno adjudicado que estén sujetas a dicho impuesto, a los efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto, ya que dicho cómputo no se ve interrumpido por causa de aquellas transmisiones derivadas de operaciones que no originan el devengo del impuesto.

Por último, hay que tener en cuenta que, en el caso de que no se produzca la sujeción al IIVTNU con ocasión de la disolución del condominio sobre el bien inmueble urbano por cualquiera de los supuestos anteriores, en la futura transmisión del terreno adjudicado al comunero que esté sujeta al impuesto, a los efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible, se entenderá que el inmueble fue adquirido en la fecha en que se produjo la anterior transmisión sujeta (cuando ambos cónyuges adquirieron el inmueble) y no en la fecha en que se produce la adjudicación por extinción de la comunidad de bienes".

SÉPTIMO.—De la fundamentación expuesta para el caso que nos tocó resolver en la Resolución de 28 de mayo de 2019 (Reclamación 50/2019), aplicada al supuesto que tratamos ahora, favorece desestimar que el período de generación de la plusvalía haya sido el que indican los reclamantes —desde 20 de abril de 2010 hasta el 20 de octubre de 2015—, debiendo considerarse que la fecha inicial estriba en la compraventa escriturada el 5 de julio de 2001 y el importe fijado entonces en relación con el reflejado después con la venta efectuada el 20 de octubre de 2015.

El hecho de que no se produzca la sujeción al impuesto en los supuestos de disolución de la comunidad de bienes en pro indiviso, implica que dicha operación no supone transmisión a efectos del impuesto. Por tanto, tampoco se produce el hecho imponible y, por consiguiente no se puede considerar interrumpido en momento alguno el período de generación de la plusvalía.

Ello significa la imposibilidad de considerar como momento inicial para calcular el incremento del valor el de la fecha de la cesación del pro indiviso mediante escritura de 20 de abril de 2010, ya que dicha operación no constituye transmisión sujeta al IIVTNU.

La adquisición originaria realizada a A por, entre otras personas y entidades que constan en la escritura pública de compraventa de 5 de julio de 2001, significó que D.ª -----D.ª -----, adquirían por terceras partes iguales, en pro indiviso, un 2,24% de las fincas y participaciones indivisas de fincas de la propiedad de la citada mercantil, ascendiendo el precio de la transmisión a diez millones novecientos treinta y tres mil novecientos cuarenta y ocho euros con setenta y siete céntimos de euro (10.933.948,77 €); lo cual significa un precio de adquisición inicial satisfecho por los ahora reclamantes de 244.920,45 €, que es lo que supone ese 2,24% de participación.

OCTAVO.—Teniendo en cuenta también la doctrina constitucional y la jurisprudencia del Tribunal Supremo alegada por los reclamantes, el resultado de su aplicación a este caso concreto conduce a la desestimación de la presente reclamación.

Con la doctrina legal fijada por el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en Sentencia 1163/2018 de 9 de julio de 2018, que resuelve el recurso de casación 6226/2017, y tras justificarse la constitucionalidad de la fórmula de cuantificación de la base imponible en las condiciones expuestas, se deduce la necesidad de que se pruebe el decremento de valor de del suelo o inexistencia de incremento, y el Tribunal Supremo determina a quién corresponde la carga de la misma, qué medios probatorios sean idóneos para llevarla a efecto o, en fin, si estos aspectos cuentan en la actualidad con la debida cobertura legal.

En este sentido, corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido.

Y ello no sólo por disponerlo el artículo 105.1 de la LGT, sino porque así se deduce del FJ 5 de la STC 59/2017 al decir 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*". De esto último cabe inferir inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía.

Sobre los medios probatorios sean idóneos para llevar a efecto la comprobación de la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido, el Tribunal Supremo apunta estas opciones:

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 atribuido a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Una prueba pericial que confirme tales indicios.

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.

De esta forma se otorga al contribuyente la facultad de probar la inexistencia de plusvalía, reconociendo una distribución de la carga de la prueba, que en un primer momento debe correr a cargo del particular.

En este sentido y tal y como hemos visto en el anterior fundamento de derecho de esta Resolución, del examen de las escrituras de compra y venta se deduce que el precio de adquisición inicial fue de 244.920,45 €, y el de transmisión final fue de 300.000 €, por lo que en aplicación de la doctrina del Tribunal Constitucional por Sentencia de 11 de mayo de 2017 y la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018, ha de considerarse realizado el hecho imponible del tributo y acreditado el incremento del valor de los terrenos, reputándose, pues, conforme a derecho las liquidaciones practicadas y exigidas por la totalidad de la deuda.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, reunido en Sala y en Única Instancia, RESUELVE:**

DESESTIMAR la presente Reclamación Económico-Administrativa n.º

(...)

- **Reclamación nºHI IIVTNU 2019 06.**

Fecha: 04 de abril de 2019.

RESOLUCIÓN:

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 13 de marzo de 2006 se otorga escritura pública de compraventa formalizada ante el notario D. ------- a favor de Don ------, ahora reclamante, sobre el inmueble sito en la c/ ------- El precio total de la compraventa que incluía una plaza de garaje ascendió a 400.000 Euros.

II.-) Asimismo, se otorga escritura pública de compraventa de fecha de 16-07-2012 formalizada ante el notario de Madrid Don -------- por la que el reclamante vende y transmite el inmueble antes citado por un importe total de 290.000 Euros.

Con fecha 08/08/2012, consta ingresada la Autoliquidación nº -------- del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, por la transmisión por compraventa de la vivienda por importe de ----Euros.

II.-) Con fecha 10 de junio de 2016, se presentó por el reclamante solicitud de rectificación de la autoliquidación antes citada, por considerar que no existe concurrencia del hecho imponible que grava el impuesto, toda vez que la transmisión efectuada no supuso un incremento de valor, sino que, al contrario, se produjo una disminución de valor resultante de la diferencia entre el precio de compra y el venta, que provoca que la base imponible tenida en cuenta en las autoliquidaciones presentadas fuera incorrectamente determinada y proceda, en consecuencia, la devolución de las cantidades ingresadas.

Dicha solicitud de rectificación fue desestimada mediante resolución del titular del órgano de gestión del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón de fecha 23 de octubre de 2016 y siendo notificada el 27-07-2016.

III-) Con fecha 12/08/2016 el reclamante presenta Recurso de reposición contra la resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana indicada junto con la devolución de ingresos indebidos.

Con fecha de 07-11-2016 se dicta Resolución por el titular del órgano de gestión del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón estimando parcialmente el Recurso de reposición concediendo plazo de alegaciones, y siendo objeto de notificación con acuse de recibo en fecha de 14-11-2016.

IV.-) Con fecha de 02-12-2016 se presenta Escrito de alegaciones del reclamante contra la resolución estimatoria parcial de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana indicada junto con la devolución de ingresos indebidos.

Con fecha de 30-01-2017 se dicta Resolución por el titular del órgano de gestión del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón desestimando la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana indicada.

(...)

VII.-) Consta incorporado al expediente Informe del titular del órgano de gestión del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón sobre valoración de los precios de las escrituras de compra y venta afectos de determinar la existencia o no de incremento de valor del terreno.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

CUARTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria desestimatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación nº ---- por importe de 3.856,50 Euros, correspondiente a la finca citada en el primer Antecedente de hecho de esta resolución.

En cuanto al fondo de la controversia, la reclamante alega en síntesis la improcedencia de las liquidaciones impugnadas en base a la falta de realización del hecho imponible del IVTNU por existencia de decremento de valor de los terrenos, habida cuenta de que hubo una diferencia entre el precio de adquisición del inmueble derivado de la escritura originaria de fecha 13-03-2006 por valor de 400.000,00 euros, y el precio de la transmisión final por escritura de venta de fecha 16-07-2012 por importe de 290.000,00 Euros.

A tal fin aporta en defensa de su pretensión copia de la escritura de adquisición de la finca, de la escritura de escisión y la escritura transmisión final.

Apoya su pretensión en diferentes pronunciamientos judiciales que avalarían la improcedencia de la regla de cuantificación de la base imponible del artículo 107 del TRLRHL en caso de probarse el decremento de valor del terreno, ya que, en ausencia objetiva de incremento de valor nunca se podrá gravar con dicho impuesto por falta de realización del hecho imponible y ello a pesar de las reglas de dicho precepto.

Asimismo aporta Informe de Tasación del valor de la finca realizado por un arquitecto del que resulta un decremento del valor de terreno.

QUINTO.-) En primer lugar, resulta ineludible partir **del contenido del fallo de la STC 59/2017 de 11-05-2017 recaída en cuestión de inconstitucionalidad nº4864-2016** que **declara la inconstitucional parcial de los artículos 107.1, 107.2 letra a) y 110.4 del TRLRHL,** por someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia de inexistencia de incremento o existencia de decremento, antes debemos examinar dicho pronunciamiento del TC.

Como dice el propio TC:

- 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.
  En consecuencia, deben declararse inconstitucionales y nulos los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia".

- Asimismo, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad se extiende al artículo 110.4 TRLHL, el *cual «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene» [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".*

Respecto a dicho pronunciamiento existen dos aspectos a comentar:

- Deja a salvo el impuesto en su configuración actual con las consecuencias respecto a mantener el impuesto en su hecho imponible que grava incrementos de valor de los terrenos.

- Anula los preceptos 107.1 y 107.2 letra a) por someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, al basarse en un ficción jurídica que no permiten excluir del tributo, ni demostrarlo tampoco, situaciones de inexistencia de incremento de valor. Pero lo hace, y aquí está lo esencial, en la medida o únicamente en los supuestos que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, que impiden a los sujetos pasivos acreditar dicha circunstancia. Es decir, en la medida en que no han previsto excluir del tributo a dichas situaciones por inexistencia de incremento de valor.

SEXTO.-) Ya en relación al supuesto de hecho que ahora nos ocupa, el reclamante niega la realización del hecho imponible, por inexistencia de incremento y por tanto, la no sujeción al IVTNU de la concreta transmisión objeto de gravamen, al considerar que se ha conseguido probar el decremento del valor del suelo con la diferencia de precios de las escrituras de compra y venta, así como con el Informe de tasación pericial aportado con la reclamación.

Ante ello debemos acudir a la reciente doctrina legal fijada por el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en Sentencia 1163/2018 de 9 Jul. 2018, que resuelve el Recurso de casación 6226/2017.

En dicho pronunciamiento el Alto Tribunal resuelve la procedencia de la interpretación del fallo de la STC 59/2017 efectuada por algunos Tribunales Superiores de Justicia, entre los que destaca la postura del TSJ de Madrid por Sentencia de 19 de julio de 2017 (Rec. apelación 783/2016).

No obstante crear ya Jurisprudencia por ser un recurso de casación en interés de ley, la doctrina legal fijada en la materia ha sido reiterada en Sentencia nº1300/2018 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo, de fecha de 18 Jul. 2018, que resuelve el Recurso de casación 4777/2017.

Asimismo cabe referirnos a la Sentencia nº1248/2018 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo, de fecha de 17 Jul. 2018, que resuelve el Recurso de casación 5664/2017, que reitera la doctrina legal expuesta.

Pues bien, la doctrina legal fijada por el Alto Tribunal en cuanto a lo que interesa para la resolución de la presente reclamación se sintetiza en lo siguiente:

1.-) En la STC 59/2017 se declara sólo la inconstitucionalidad parcial del artículo 107.1 y 2 a) del TRLHL. Y ello porque los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor.

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 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.

Razona el TS que, siendo pues la vulneración del principio de capacidad económica la esencia de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017, carecería de sentido *que, "la nulidad de los preceptos cuya contradicción con la Constitución se denuncia se extienda también a supuestos en los que existe un incremento de valor del terreno y, en consecuencia, un manifestación de riqueza real o potencial cuyo gravamen resulta plenamente compatible con* artículo 31.1 CE. ".

2.-) En segundo lugar, 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 «imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica* ».

Por tanto, el TS extrae las siguientes conclusiones de aplicación en la gestión tributaria del impuesto,

- La declaración de inconstitucionalidad del artículo 110.4 es total, precisamente porque impide en toda circunstancia a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica.
  De esta forma, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que hasta la fecha de dictarse la Sentencia tenían los sujetos pasivos del impuesto de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana, prohibición de la que indirectamente derivaba la quiebra del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE, queda expedita la vía para llevar a cabo esta prueba.

- Una vez 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 sensu contrario, si no se demuestra la inexistencia de plusvalía, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de

conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 2 a) del TRLHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor).

En definitiva, hemos de decir que, según el TS la STC 59/2017 avala el método objetivo de valoración del impuesto y afirma que su constitucionalidad sólo queda negada cuando el tributo recaiga sobre plusvalías inexistentes o sobre minusvalías, pero no cuando se proyecte sobre plusvalías efectivas.

SÉPTIMO.-) Tras justificarse la constitucionalidad de la fórmula de cuantificación de la base imponible en las condiciones expuestas, se deduce la necesidad de que se pruebe el decremento de valor de del suelo o inexistencia de incremento, y a este respecto el TS determina a quién corresponde la carga de la misma, qué medios probatorios sean idóneos para llevarla a efecto o, en fin, si estos aspectos cuentan en la actualidad con la debida cobertura legal.

En este sentido, corresponde al obligado tributario, en nuestro caso al reclamante, probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido.

Y ello no sólo por disponerlo el artículo 105.1 de la LGT, sino porque así se deduce del FJ5º de la STC 59/2017 al decir 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*". De esto último cabe inferir inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía.

Sobre los medios probatorios sean idóneos para llevar a efecto la comprobación de la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido, el TS apunta estas opciones:

- 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.
- Una prueba pericial que confirme tales indicios.
- 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.

De esta forma se otorga al contribuyente la facultad de probar la inexistencia de plusvalía, reconociendo una distribución de la carga de la prueba, que en un primer momento debe correr a cargo del particular.

Como consecuencia práctica de la posibilidad de probar la falta de incremento de valor por el particular, el TS considera que, una vez, *"…aportada* 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".*

OCTAVO.-) Llegados a este punto, y aplicada la doctrina expuesta al caso concreto que nos ocupa resulta que el reclamante alega inexistencia de incremento del valor del terreno objeto de transmisión habida cuenta de que, de las escrituras aportadas obrantes en el expediente se deduce que el precio de adquisición originaria fue de 400.000, y el precio de la ulterior transmisión fue de 290.000 Euros.

A lo anterior, y en aplicación de la doctrina antes expuesta sobre la comprobación administrativa, consta incorporado al expediente Informe Técnico pericial según el cual hubo un decremento del valor del suelo referido al inmueble sito en la c/ ------, entre el año de adquisición en 2006 y el año de la venta en 2012.

A la vista de dichos elementos probatorios aportados a instancia del interesado, la Administración procedió a comprobar dichos valores y datos aportados como indicio probatorio mediante Informe emitido por el Arquitecto Jefe del Catastro y por el órgano de gestión tributaria cuyo resultado consta en el expediente administrativo, incorporado en virtud de lo establecido en el artículo 235.3 de la LGT, según el cual

> "3. El escrito de interposición se dirigirá al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable, que lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente, en su caso electrónico, correspondiente al acto, al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente (...).

En primer lugar y tal y en cuanto al objeto del citado informe lo constituye:

> *"...determinar la evolución del precio de mercado del suelo correspondiente a los inmuebles de naturaleza urbana, en un triple ámbito:*
>
> - ***Ámbito poblacional:*** *la población objeto de análisis está constituida por todos aquellos inmuebles, que tienen características similares al que es objeto del recurso*
> - ***Ámbito geográfico:*** *en el mismo ámbito geográfico del inmueble sometido a tributación, objeto del recurso.*
> - ***Ámbito temporal:*** *el análisis se lleva a cabo sobre la población de inmuebles seleccionada, que han sido transmitidos en el año de inicio y de fin del período de devengo del impuesto objeto de la controversia.*
>
> *El resultado del informe será la determinación de un dato estadístico, el valor real, de mercado o comprobado por esta Administración, que permitirá determinar la bondad de los precios acordados en los momento de adquisición y enajenación y la evolución, positiva o negativa, del valor del suelo de los inmuebles seleccionados en el período temporal objeto del análisis. Este informe no es, por tanto, un informe de tasación o valoración del bien inmueble, ni de su suelo.*
>
> *Si del informe resulta que la evolución ha sido negativa, por haberse producido un decremento en el valor del suelo, la transmisión objeto de controversia no estará sujeta al impuesto. Estando sujeta en caso contrario. Además, el informe nos permitirá comprobar la bondad de los precios figurados en las pruebas aportadas, al comprobar su adecuación a los valores de mercado.*

Respecto al método de determinación del incremento o decremento del valor del suelo, continúa diciendo el Informe pericial que:

> "*De acuerdo con lo expuesto, podemos concluir que el Tribunal Supremo está determinando unas reglas básicas para el cálculo del incremento o decremento del valor de los terrenos transmitidos, aplicables en tanto se aprueban por el legislador los cambios normativos exigidos por el TC:*
>
> - ***Debe acudirse al valor real del terreno****. La necesidad de definir un valor real hizo que el 25 de Junio de 1998 la Sentencia Tribunal Supremo pusiera limites a este tema exponiendo que tanto el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados como las demás modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, ante la frecuente ocultación del importe real de los actos y contratos, y ante la dificultad para la Administración Tributaria de conseguir pruebas directas, la Ley optó por liberar a la Administración Tributaria de esta tarea, concibiendo una solución pragmática que consistió en sustituir el precio verdadero y su necesaria búsqueda, por un concepto distinto que fue el valor real o verdadero. El artículo 57.3 de la Ley General Tributaria dispone que "las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalado en el apartado 1". Así y de esta manera podemos encontrar el término valor rodeado de adjetivos diferentes tales como "real", "declarado",*

"comprobado", "fiscal" o de "mercado ", no siempre fáciles de concretar. Lo cierto es que la interpretación de la expresión "valor real" y su posterior comprobación debe implicar a la Administración la obligación de acreditar que dicho valor real se corresponde con el que finalmente ella considerará correcto.

Según la Sentencia Tribunal Supremo de 1 de Diciembre de 1993: "en las transmisiones patrimoniales onerosas donde exista precio, éste debe equivaler al valor real del bien transmitido, y el valor comprobado ha de referirse al precio de mercado que le corresponda" (es lo que se llama Teoría intermedia del valor). La determinación de lo que se entiende por valor real nos conduce a otro concepto: el "valor comprobado". La misma Sentencia TS lo define como "aquél asignado por la Administración a través de sus medios de conocimiento y experiencia".

 La Administración tiene la obligación de establecer unos criterios de naturaleza técnica que garanticen la aplicación de una ***técnica de comprobación objetiva y transparente****, que no dé lugar a resultados arbitrarios.*

 La comprobación de valores ***debe realizarse sobre cada caso concreto****, no aplicando unos valores o índices genéricos. Si la Administración no da por buenos los valores aportados por el contribuyente, a través de cualquier método de prueba indiciariamente válido, debe expresar motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real.*

 *Determinado el valor real o comprobado por la Administración en los momentos inicial de adquisición y final de transmisión, entre los que discurre el período de cálculo del impuesto****, la diferencia entre los valores determinará si ha existido un incremento o decremento "real"****.*

Partiendo de las premisas señaladas, esta Administración cuenta con las fuentes de datos idóneas para llegar a determinar el valor real de los terrenos en cada momento, al disponer de toda la documentación en la que se han instrumentado los diferentes tipos de transmisión de los inmuebles (compraventa, permuta, donación, adjudicación de herencia, aportaciones societarias, expropiación, etc…). Información aportada por los Notarios, a través de la Agencia Notarial de Certificación (ANCERT), en virtud de la obligación impuesta por el artículo 110.7 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. Títulos en los que consta el precio pactado en cada transmisión. El valor medio de las operaciones de compraventa determinará el valor real o valor de mercado existente en cada momento, permitiendo al mismo tiempo analizar la evolución del valor de mercado y la determinación de si ha existido o no incremento".

La conclusión en cuanto a la evolución de los precios de mercado del inmueble objeto de análisis (vivienda) e función de su localización en el Polígono 46 y en el tramo de valoración catastral "RC3.26.1. Residencial colectiva bloque abierto", resulta que:

> ***"De acuerdo con lo anteriormente expuesto y el valor real, de mercado o comprobado del inmueble objeto de análisis, se puede concluir que no se ha producido un incremento del valor del terreno de naturaleza urbana, entre los años de su adquisición y enajenación y, por tanto, no se genera el supuesto de hecho determinante del nacimiento de la obligación tributaria por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana".***

Por tanto, tras la comprobación de los valores aportados instada por la Administración Tributaria, a quien corresponde la gestión de los impuestos que gravan la transmisión del inmueble, y en aplicación de la doctrina actualmente vigente en la materia hay que entender que no se ha producido el hecho imponible al tratarse de un supuesto de no sujeción al IIVTNU, procediendo pues a estimar la presente reclamación en los términos que figuran a continuación.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando de forma unipersonal, RESUELVE:**

ESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa** interpuesta por **DON -----**en su propio nombre**,** en el sentido de:

1.-) ANULAR la Resolución impugnada de 30 de enero de 2017 del órgano de gestión Tributaria la desestimatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación nº ------ en concepto del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, por la transmisión por compraventa del inmueble sito en la c/ -----, por no ser conforme a Derecho.

2.-) PROCEDER A LA RECTIFICACIÓN DE LA AUTOLIQUIDACIÓN Y CONSIGUIENTE DEVOLUCIÓN DE LA CANTIDAD ingresada por ese concepto por importe de ---- Euros, junto con los intereses de demora que pudieran corresponder.

(...)

- **Resolución nºHI IIVTNU 2018 05.**

  Fecha: 10 de octubre de 2018.

  RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha de 14 de febrero de 2018 se otorga escritura pública de aceptación de herencia y adjudicación de bienes por fallecimiento de Don ------ el 01-11-2016 en virtud de escritura pública formalizada ante el notario D. ----, nº --- de su protocolo. En virtud de dicha escritura se adjudica a favor de Doña ------ se le adjudica la mitad indivisa del inmueble sito en la c/ ------ por un precio de valoración de dicha parte del inmueble de 233.518,00 Euros. A Doña ------ se le adjudica la otra mitad indivisa del inmueble citado por un precio de valoración de dicha parte del inmueble de 233.518,00 Euros.

El precio de valoración total del inmueble, pues, ascendió a 467.036,00 Euros.

II.-) A tal efecto, se procede por el interesado a practicar e ingresar la autoliquidación nº ------- por importe de 27.787,21 Euros en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

SEXTO.-) Es objeto de la presente reclamación económico-administrativa la solicitud de rectificación de la autoliquidación con solicitud de devolución de ingresos indebidos en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana correspondiente a la transmisión del ***inmueble sito en la c***/------.

Las reclamantes invocan la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC de 11-5-2017 para extender la solicitud de devolución de ingresos indebidos a la totalidad del importe de la autoliquidación abonada por nulidad de pleno derecho ya que la base imponible se calculó en base a normas no válidas al haber sido declaradas inconstitucionales.

SÉPTIMO.-) En cuanto a la alegación de la nulidad de pleno derecho de la deuda autoliquidada ya que la base imponible se calculó aplicando normas no válidas al haber sido declaradas inconstitucionales, resulta ineludible partir en primer lugar de la Sentencia nº59/2017 del Tribunal Constitucional (TC) de 11 de mayo de 2017 invocada por el reclamante.

Por la misma, se declara la inconstitucionalidad del artículo 107.1, 107.2 letra a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, por someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia de inexistencia de incremento o existencia de decremento

Como dice el propio TC en el fallo de la Sentencia citada:

- 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.
  En consecuencia, deben declararse inconstitucionales y nulos los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia".

- Asimismo, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad se extiende al artículo 110.4 TRLHL, el *cual «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene» [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".*

Respecto a dicho pronunciamiento existen dos aspectos a comentar:

- Deja a salvo el impuesto en su configuración actual con las consecuencias respecto a mantener el impuesto en su hecho imponible que grava incrementos de valor de los terrenos.

- Anula los preceptos 107.1 y 107.2 letra a) por someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, al basarse en un ficción jurídica que no permiten excluir del tributo, ni demostrarlo tampoco, situaciones de inexistencia de incremento de valor. Pero lo hace, y aquí está lo esencial, en la medida o únicamente en los supuestos que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, que impiden a los sujetos pasivos acreditar dicha circunstancia. Es decir, en la medida en que no han previsto excluir del tributo a dichas situaciones por inexistencia de incremento de valor.

OCTAVO.-) Ya en relación al supuesto de hecho que ahora nos ocupa, el reclamante niega la realización del hecho imponible, por inexistencia de incremento y por tanto, la no sujeción al IVTNU de la concreta transmisión objeto de gravamen, al considerar que la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 implica la anulación de toda deuda calculada en función de los preceptos afectados.

Sin embargo, debemos dejar claro que la alegación fundamental esgrimida en la Reclamación que ahora se resuelve, ha sido desvirtuada en su totalidad por la reciente doctrina legal fijada por el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en Sentencia 1163/2018 de 9 Jul. 2018, que resuelve el Recurso de casación 6226/2017.

En dicho pronunciamiento el Alto Tribunal resuelve la procedencia de la interpretación del fallo de la STC 59/2017 efectuada por algunos Tribunales Superiores de Justicia, entre los que destaca la postura del TSJ de Madrid por Sentencia de 19 de julio de 2017 (Rec. apelación 783/2016), y que es la justamente la esgrimida como fundamento de la reclamación ahora presentada.

Pues bien, la doctrina legal fijada por el Alto Tribunal en cuanto a lo que interesa para la resolución de la presente reclamación se sintetiza en lo siguiente:

1.-) En la STC 59/2017 se declara sólo la inconstitucionalidad parcial del artículo 107.1 y 2 a) del TRLHL. Y ello porque los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor.

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 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.

Razona el TS que, siendo pues la vulneración del principio de capacidad económica la esencia de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017, carecería de sentido *que, "la nulidad de los preceptos cuya contradicción con la Constitución se denuncia se extienda también a supuestos en los que existe un incremento de valor del terreno y, en consecuencia, un manifestación de riqueza real o potencial cuyo gravamen resulta plenamente compatible con* artículo 31.1 CE. ".

2.-) En segundo lugar, 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 «imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica* ».

Por tanto, el TS extrae las siguientes conclusiones de aplicación en la gestión tributaria del impuesto, y que desvirtúan la tesis mantenida por los TSJ, entre ellos el TSJ de Madrid con la Sentencia de 19-07-2017 invocada en la reclamación, partidaria de anular toda liquidación basada en una interpretación radical de la inconstitucionalidad de esos preceptos expulsado *ex origene* del ordenamiento jurídico por falta de cobertura legal:

- Dicha postura, (la del TSJ de Madrid con la Sentencia de 19-07-2017), parece no tener en cuenta la declaración de inconstitucionalidad total del artículo 110.4, precisamente porque impide en toda circunstancia a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica.
  De esta forma, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que hasta la fecha de dictarse la Sentencia tenían los sujetos pasivos del impuesto de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana, prohibición de la que indirectamente derivaba la quiebra del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE, queda expedita la vía para llevar a cabo esta prueba.

- Una vez 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 sensu contrario, si no se demuestra la inexistencia de plusvalía, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 2 a) del TRLHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor).

Todo ello viene a refutar la alegación del reclamante basada en una postura rechazada de plano por el TS, como es la pretensión de la declaración de inconstitucionalidad radical y absoluta de los mencionados preceptos, que motivaría que, en tanto se produjera la reforma legal del IIVTNU, no podría girarse liquidación alguna en aplicación de los mismos.

En definitiva y sobre la doctrina del TSJ de Madrid por Sentencia de 19-07-2017, hemos de decir que, según el TS la STC 59/2017 avala el método objetivo de valoración del impuesto y afirma que su constitucionalidad sólo queda negada cuando el tributo recaiga sobre plusvalías inexistentes o sobre minusvalías, pero no cuando se proyecte sobre plusvalías efectivas.

NOVENO.-) Tras justificarse la constitucionalidad de la fórmula de cuantificación de la base imponible en las condiciones expuestas, se deduce la necesidad de que se pruebe el decremento de valor de del suelo o inexistencia de incremento, y a este respecto el TS determina a quién corresponde la carga de la misma, qué medios probatorios sean idóneos para llevarla a efecto o, en fin, si estos aspectos cuentan en la actualidad con la debida cobertura legal.

En este sentido, corresponde al obligado tributario, en nuestro caso al reclamante, probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido.

Y ello no sólo por disponerlo el artículo 105.1 de la LGT, sino porque así se deduce del FJ5º de la STC 59/2017 al decir 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*". De esto último cabe inferir inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía.

Sobre los medios probatorios sean idóneos para llevar a efecto la comprobación de la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido, el TS apunta estas opciones:

- 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.
- Una prueba pericial que confirme tales indicios.
- 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.

De esta forma se otorga al contribuyente la facultad de probar la inexistencia de plusvalía, reconociendo una distribución de la carga de la prueba, que en un primer momento debe correr a cargo del particular.

En este sentido y tal y como veremos en el último fundamento de esta Resolución nada ha aportado el reclamante en defensa de la inexistencia de incremento de valor, por lo que difícilmente puede concurrir el supuesto de no sujeción al impuesto que plantea la STC 59/2017.

Finalmente cabe añadir que, a pesar de crear ya Jurisprudencia por ser un recurso de casación en interés de ley, la doctrina legal fijada en la materia ha sido reiterada en Sentencia nº1300/2018 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo, de fecha de 18 Jul. 2018, que resuelve el Recurso de casación 4777/2017. En dicho pronunciamiento, además de remitirse en su integridad a la doctrina ya fijada por esa misma Sala, acaba por desestimar el recurso contencioso-administrativo contra la liquidación impugnada en concepto de IIVTNU, ya que, *"...la sentencia parte de la premisa de que el recurrente ni siquiera aporta ni solicita prueba de la inexistencia de plusvalía gravable".*

Asimismo cabe referirnos a la Sentencia nº1248/2018 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo, de fecha de 17 Jul. 2018, que resuelve el Recurso de casación 5664/2017, que reitera la doctrina legal expuesta.

Finalmente y en cuanto a la alegación de la doctrina del TSJ de Madrid por Sentencia nº512/2017, de 19 de julio, cabe aludir a la Sentencia firme nº371/2017 de 24 de octubre de 2017 dictada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº18 de Madrid, y en la que el juzgador considera en el Fundamento de Derecho Sexto que:

- "*... esa declaración (de inconstitucionalidad de los artículos 107, 110 del TRLRHL) no ha sido realizada por el Tribunal Constitucional. En otras palabras, el Tribunal Constitucional no ha declarado la inconstitucionalidad de estos preceptos legales, son su inaplicación cuando quede acreditada objetivamente una minusvaloración del inmueble objeto del impuesto*".

Por último, hemos de referirnos a los innumerables procedimientos judiciales terminados con sentencias firmes favorables a este Ayuntamiento con idénticos pedimentos a los que constituyen la pretensión del reclamante, y que ponen de manifiesto la cuestión esencial de probar el decremento o falta de incremento de valor por parte de los interesados a efectos de no considerar realizado el hecho imponible del tributo. Y así destacan los siguientes pronunciamientos judiciales posteriores a la publicación de la STC de 11-5-2017: Sentencia nº202/2017 de fecha 20-7-2017 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº22, Sentencia nº220/2017 de fecha 29-6-2017 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº34, Sentencia nº364/2017 de fecha 21-11-2017 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº10, Sentencia nº68/2018 de fecha 01-03-2018 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº04, Sentencia nº101/2017 de fecha 14-03-2018 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Madrid nº02.

DÉCIMO.-) Finalmente y rechazada por el TS la tesis de la reclamante basada en los pronunciamientos del TSJ de Madrid, resta analizar si ha quedado acreditada objetivamente una minusvaloración del inmueble objeto del impuesto a cargo del contribuyente.

Pues bien, en este supuesto concreto ha quedado acreditada la falta de prueba del decremento alegado por el reclamante, tal y como exige la doctrina legal del Tribunal Supremo que acabamos de exponer.

Asimismo, tampoco se aporta estudio o valoración alguna que permita sustentar la afirmación de que esa disminución de valor ha afectado de forma concreta al terreno concreto en el que se sitúa el inmueble, cuya transmisión que es objeto del recurso. A juicio de este Tribunal, un informe que sea válido para establecer el presunto decremento del valor del suelo, tiene que establecer de forma inequívoca y sin que deje lugar a duda alguna, que no ha existido un incremento del valor neto del suelo, y que por el contrario ha existido una minusvalía en dicha valor determinado entre la fecha de adquisición y la fecha de transmisión.

Aplicando la doctrina al caso concreto que ahora nos ocupa, tal y como se incluye en el FD5º de la Sentencia de 09-07-2018 ampliamente examinada, el Tribunal Supremo acababa considerando que:

- "*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."

En definitiva, por los documentos aportados por el mismo reclamante no consta prueba alguna que justifique dicha inexistencia de incremento o incremento inferior del valor de los terrenos que motiven la rectificación de la autoliquidación. Todo lo cual, unido a la doctrina legal del TS ya expuesta que rechaza la tesis mantenida por la reclamante, conduce a la desestimación de la presente reclamación en los términos que figuran a continuación.

Por todo lo anterior, este TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, reunido en Sala y en Única Instancia, **RESUELVE:**

DESESTIMAR.....

(...)

- **Resolución nºHI IIVTNU 2015 04.**

Fecha: 23 de abril de 2015.

RESOLUCION:

(…)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 22 de julio de 2014 mediante comunicación efectuada al obligado tributario se iniciaron actuaciones de comprobación limitada por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, Expediente -------, por la transmisión del inmueble, entre otros, sito en Pozuelo de Alarcón, en calle ------, efectuada mediante escritura pública de elevación a público de acuerdos sociales de la mercantil ---------, de fecha 4 de noviembre de 2011, ante el Notario de los de Madrid Don------, bajo el número ------ de orden de su protocolo.

II.-) Con fecha 15 de septiembre de 2014, si incoó acta de disconformidad número ------ al referido Sr. ------, notificándose, por incomparecencia, el día 30 de septiembre de 2014, junto con el preceptivo informe ampliatorio.

La mencionada Acta de disconformidad, regulariza la situación tributaria respecto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, proponiéndose una liquidación definitiva por importe de 12.026,89.-€, de los que 10.547,37.- correspondían al principal y 1.479,52.-€ a los intereses de demora.

III.-) De acuerdo al artículo 157.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria, y tras la firma en disconformidad, se comunicó al obligado tributario su derecho a realizar las alegaciones que considerase oportunas en defensa de sus derechos e intereses, en el plazo de los 15 días siguientes a la fecha de notificación del acta, señalándole asimismo el órgano ante el que podría efectuar tales alegaciones.

En el mencionado plazo fueron presentadas alegaciones, siendo desestimadas mediante resolución de fecha 21 de octubre de 2014.

(...).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(…)

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación la Resolución del Titular del Órgano de Gestión tributaria aprobatoria de liquidación provisional derivada del acta de disconformidad anteriormente mencionada.

A tal fin, el reclamante alega en síntesis:

- La no sujeción del negocio jurídico al IIVTNU, por encontrarnos ante la aportación de una rama de actividad, en la ampliación de capital de una entidad mercantil, y ser de aplicación el Régimen Especial contemplado en el Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, no ha lugar por tanto a la liquidación propuesta por la administración.
- La Administración no ha probado que la transmisión del inmueble no constituya rama de actividad en la constitución de una entidad mercantil.
- La titularidad del bien en concreto.

SEXTO.-) Comencemos a estudiar en primer lugar la última de las alegaciones.

Como manifiesta la escritura de compraventa (título de propiedad previo a la aportación), más concretamente en la página -- de la escritura otorgada el día 20 de febrero de 2001, ante el Notario de los de Madrid Don-------, bajo el número ------ de orden de su protocolo, -------, casado en régimen de gananciales con Doña --------**, compran y adquieren, para su sociedad de gananciales**, el bien objeto del presente expediente.

Es decir, **la titularidad del bien corresponde en proindiviso en su totalidad a cada uno de los cónyuges** y a la propia sociedad de gananciales de acuerdo al artículo 1354 y 1357 del Código Civil, y no como manifiesta el recurrente, en el sentido de que solo es propietario del 50%.

En la aportación del bien se manifestó expresamente el régimen matrimonial de los cónyuges, y a más abundamiento, la reiterada aportación se realizó con el consentimiento, como no puede ser de otra manera al ser un bien ganancial, de su esposa Doña --------, siendo por tanto la titularidad de las nuevas participaciones creadas también ganancial.

SEPTIMO.-) En cuanto a la otra de las alegaciones referente a la no sujeción de la transmisión, se ha de estar a lo que preceptúa la disposición adicional segunda del Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que dice:

*"**3.** No se devengará el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en capítulo VIII del título VII de esta ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 94 de esta ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad."*

El concepto de rama de actividad viene expuesto claramente en el artículo 83.3 del citado Real Decreto 4/2004, que dice:

*"**3.** Tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente."*

Y sigue diciendo el mismo cuerpo legal, en su artículo 94, que dicho régimen le podrá aplicar a los sujetos pasivos del IRPF, siempre y cuando:

*"**1.** El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, a opción del sujeto pasivo de este impuesto o del contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a las aportaciones no dinerarias en las que concurran los siguientes requisitos:*

***a)** Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.*

***b)** Que una vez realizada la aportación, el sujeto pasivo aportante de este impuesto o el contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el cinco por ciento.*

***c)** Que, en el caso de aportación de acciones o participaciones sociales por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se tendrán que cumplir además de los requisitos señalados en los párrafos a) y b), los siguientes:*

***1.º** Que la entidad de cuyo capital social sean representativos sea residente en territorio español y que a dicha entidad no le sean de aplicación el régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas o europeas, y de uniones temporales de empresas, previstos en esta Ley,*

ni tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio y no cumpla los demás requisitos establecidos en el cuarto párrafo del apartado 1 del artículo 116 de esta Ley.

***2.º** Que representen una participación de, al menos, un cinco por ciento de los fondos propios de la entidad.*

***3.º** Que se posean de manera ininterrumpida por el aportante durante el año anterior a la fecha del documento público en que se formalice la aportación.*

***d)** Que, en el caso de aportación de elementos patrimoniales distintos de los mencionados en el párrafo c) por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dichos elementos estén afectos a actividades económicas cuya contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio.*

***2.** El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará también a las aportaciones de ramas de actividad, efectuadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que lleven su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio."*

En cuanto a éste último punto, y aplicando la normativa al supuesto concreto que nos ocupa, si bien los primeros apartados, parecen ser cumplidos por la reclamante, no lo es respecto del apartado d), ya que no consta en el expediente prueba de la llevanza de una contabilidad conforme al Código de Comercio, respecto de una presunta actividad previa de explotación de inmuebles en régimen de arrendamiento

Es un hecho, como más adelante se aplicara, tal y como consta en el expediente administrativo el alta del Sr. ------en el epígrafe 861.2 "alquiler de locales industriales", se realiza un día antes de la escritura de aportación, aunque con efectos, el día 5 de octubre de 2011, es decir, treinta días antes de la aportación, dándose de baja con fecha 31 de diciembre del mismo año.

El arrendamiento de inmuebles se entiende que es una actividad empresarial únicamente si concurren, (al menos a la fecha del devengo del Impuesto), las siguientes circunstancias:

1º Que para el desarrollo de la actividad se tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

2º Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local **exclusivamente** destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.

El Sr. ----- se dio de alta (reiteramos un día antes de realizar la aportación), con domicilio fiscal en la calle -------- de Pozuelo, que es el bien inmueble objeto del presente expediente. Dicho chalet, es además la vivienda del Sr. ------ y su esposa, como así mismo manifiestan en la comparecencia de las siguientes escrituras públicas que constan en el expediente; en la escritura de compra del inmueble, de fecha 20 de febrero de 2001; en la escritura de elevación a público de acuerdos sociales, por la que se aporta el inmueble a la sociedad --------, de fecha 4 de noviembre de 2011, y lo sigue siendo al menos tras la aportación realizada, pues en el poder para pleitos aportado y que obra en el expediente, de fecha 13 de noviembre de 2013, así lo sigue aseverando.(número de protocolo ------- del Notario de los de Madrid ------)

Es decir, con una continuidad clara, desde la compra del inmueble en (2001), hasta su aportación a la entidad referida (2011), e incluso con posterioridad a dicha aportación, el inmueble es domicilio del Sr. ------, como ha sido manifestado en las mencionadas escrituras, no pudiendo por tanto constituir, como la norma exige, un local destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad de manera exclusiva. Es decir no puede ser el centro de trabajo en exclusiva, si es, además, el domicilio del Sr. ------- y por tanto de acuerdo a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas su domicilio habitual.

Por tanto se ha de inferir, que no se estaba desarrollando previamente una actividad económica, y por tanto la aportación del referido inmueble no podría fiscalmente estar afecto a la misma, ya que la referida actividad no cumplía con los requisitos fiscales para que la misma existiera previamente.

A mayor abundamiento, en apoyo de esta tesis sobre el carácter y naturaleza del inmueble aportado, tal y como apunta la resolución impugnada, dicha finca tiene el carácter de vivienda unifamiliar de uso residencial, por lo que dado su carácter de inmovilizado material como sede, difícilmente puede incluirse en el tráfico jurídico-mercantil al que pretendidamente se afirma dedicarse, como es el arrendamiento de inmuebles.

Y aunque el mismo, según manifiesta la administradora de la entidad ------, en la certificación elevada a público mediante la escritura de fecha 4 de noviembre de 2011, se encuentra arrendada " a la sociedad --------, en virtud de contrato de arrendamiento para uso distinto del de vivienda, y que se encuentra vigente", también se ha de manifestar, que la entidad --------, tiene como administradores solidarios al Sr. -----y a su esposa la Sra. -----, por lo que la vinculación entre el recurrente y ambas sociedades es clara.

Dicho lo anterior, hay que mencionar el artículo 96.2, que dice:

"2. *No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal."*

Volviendo al concepto de rama de actividad ut supra referido respecto al artículo 83.3 del citado Real Decreto 4/2004, el mismo no es más que la transposición de la Directiva del Consejo 434/1990 de 23 de julio relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes estados miembros. Esta norma aclara en su apartado 2.i) que por una rama de actividad debe entenderse "el conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios".

En la presente reclamación la aportación no dineraria a la mercantil -------- no constituye una rama de actividad, en el sentido anteriormente expuesto, sino que se trataría de una mera aportación del obligado tributario de un conjunto de inmuebles con motivo de la referida constitución, y por cuyo motivo debemos entender que dicha transmisión se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, y todo ello en base a que la actividad no cumple con los requisitos fiscales, como se ha referido anteriormente, para entenderse que estemos ante una actividad empresarial, siendo además que dicha pretendida rama de actividad fue declarada de alta unos días antes de realizar la aportación, y que dicha aportación, eso sí entre otros inmuebles, que no pertenecen a este municipio, consiste la aportación del inmueble que constituye el domicilio fiscal y por tanto habitual del aportante, desde el año 2001, y hasta después de la aportación realizada, al menos hasta el 2013.

Siguiendo con lo anteriormente dicho se puede recordar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictada por la Sección 9ª de 28 de abril de 2010 (recurso núm. 1885/2009), en la que se dice:

"Son de recordar al respecto los criterios de la Agencia Estatal de la Administración Tributaría que exige que dicha actividad se lleve a cabo, al menos, con una persona con contrato laboral y a jornada completa y un local permanente destinado a esta actividad en exclusiva, no bastando un local compartido.

La misma consulta exige que la operación tenga una finalidad visible y demostrable desde el punto de vista económico y empresarial, pues si solamente persigue la consecución de una ventaja fiscal, entonces incurriría en fraude de ley y no sería aplicable el régimen fiscal especial.

Señala la Agencia Tributaria Estatal que la razón de ser del régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportaciones no dinerarias y canje de valores que justifica que a las misma les sea aplicable dicho régimen en lugar del régimen general reside en que la fiscalidad no puede ser un freno ni un acicate en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización que impliquen realizar cualquiera de dichas operaciones cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuya caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones, en la medida en que su ejecución no determina una carga tributaria. ***Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial. Como señala la Consulta 1908/02, la segregación de activos aislados que no constituyen una unidad económica autónoma diferente del resto del patrimonio de la entidad no puede acogerse al régimen especial previsto en el capítulo VIII del Título VIII de la LIS".***

En este marco jurisprudencial nuestro Tribunal Supremo en sentencia 21 de junio de 2010 ha dicho que "para hablar de rama de actividad en el sentido expuesto se requiere (a) un conjunto de bienes y, en ocasiones, también de personas (b) propios de la sociedad aportante, que (c) tratándose de los elementos patrimoniales, pertenezcan tanto al activo como el pasivo; (d) formando el conjunto una unidad económica coherente, autónoma e independiente de otras, capaz de funcionar por sus propios medios. (f) La rama de actividad debe existir al tiempo de realizarse la aportación, sin que sea suficiente una suma de elementos patrimoniales con potencialidad para constituir en el futuro una unidad económica autónoma. Finalmente (g) la sociedad destinataria debe desarrollar una actividad empresarial en la explotación de los elementos recibidos en la aportación. Teniendo en cuenta lo anterior hemos concluido que solo aquellas aportaciones en las que el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede del adquirente podrán disfrutar del régimen especial de exención. Ahora bien, tal concepto fiscal exige que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede del transmitente permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma. De este modo, se aplicase la exención a la simple transmisión de elementos patrimoniales aislados, sin exigir que los mismos constituyan una verdadera rama de actividad en la entidad aportante o transmitente, la exención llegaría a aplicarse a todos los impuestos indirectos sobre las transmisiones patrimoniales y no solo a las que se produzcan en el marco de verdaderas operaciones de reestructuración empresarial, que es lo que persigue la Directiva considerada".

En el mismo sentido la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de febrero de 2007, cuando señala al respecto que; "…el Tribunal comunitario aborda el significado el artículo 5.8 de la Sexta Directiva, precisando, de un lado, el alcance del concepto *"universalidad total o parcial de bienes", sentando, por otro lado, los criterios* que permiten determinar el tiempo que han de permanecer afectos a la actividad empresarial o profesional los bienes y derechos adquiridos para que la transmisión de la totalidad o de una parte autónoma del patrimonio empresarial se excluya de la aplicación del IVA, y clarificando, finalmente, si el adquirente ha de continuar o no realizando la misma actividad del transmitente.

Para seguir diciendo más adelante:

"Habida cuenta de esta finalidad, el concepto "de transmisión a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes" debe interpretarse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias".

Por tanto, por todo lo anterior se desprende que la aportación de una "rama de actividad" exigiría que se integrasen en la empresa receptora, no solamente los inmuebles, sino todo el conjunto de elementos personales y organizativos que constituyen la actividad empresarial que se aporta, pues no resultaría posible transmitir unos inmuebles y que no se integren en la empresa

receptora de estos inmuebles los elementos personales y organizativos que permanecen en poder de la transmitente, elementos que no constan transmitidos, ya que nada figura en la escritura pública formalizada de constitución de sociedad, ni en la posterior de subsanación. Es más, y como se recoge en la Sentencia de instancia, " Que el personal jurídico y contable de la aportante siga prestando ayuda a la sociedad cuyo capital se amplía, permaneciendo sin embargo en la Sociedad aportante, evidencia sin mayores consideraciones, que ningún personal adscrito a esta supuesta trama separada y autónoma de actividad ha sido transferido".

Siguiendo el mismo argumento se puede recordar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictada por la Sección 9ª de 28 de abril de 2010 (recurso núm. 1885/2009), en la que se dice:

"Son de recordar al respecto los criterios de la Agencia Estatal de la Administración Tributaría que exige que dicha actividad se lleve a cabo, al menos, con una persona con contrato laboral y a jornada completa y un local permanente destinado a esta actividad en exclusiva, no bastando un local compartido.

La misma consulta exige que la operación tenga una finalidad visible y demostrable desde el punto de vista económico y empresarial, pues si solamente persigue la consecución de una ventaja fiscal, entonces incurriría en fraude de ley y no sería aplicable el régimen fiscal especial. Señala la Agencia Tributaria Estatal que la razón de ser del régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportaciones no dinerarias y canje de valores que justifica que a las misma les sea aplicable dicho régimen en lugar del régimen general reside en que la fiscalidad no puede ser un freno ni un acicate en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización que impliquen realizar cualquiera de dichas operaciones cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuya caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones, en la medida en que su ejecución no determina una carga tributaria. Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial. Como señala la Consulta 1908/02, la segregación de activos aislados que no constituyen una unidad económica autónoma diferente del resto del patrimonio de la entidad no puede acogerse al régimen especial previsto en el capítulo VIII del Título VIII de la LIS ".

Lo único que consta acreditado, enlazando ahora con la fundamentación precedente, en la presente reclamación, es la transmisión de una serie de elementos patrimoniales (inmuebles), que, en modo alguno, pueden conformar una unidad económica autónoma con los medios personales y materiales necesarios para constituir una organización empresarial necesaria para el desarrollo de la actividad, de forma que permita su continuidad en la entidad adquirente (como nos recuerda la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2011), por lo que no cabe, como ya hemos dicho, entender que la aportación realizada documentada en la escritura pública de constitución, (ni la posterior de subsanación), constituya "rama de actividad" a los efectos pretendidos por la parte reclamante, lo que nos conduce a la desestimación de la presente reclamación.

De todo lo ya expuesto, no cabe entender que la aportación consistente en la transmisión del inmueble (entre otros) a la entidad ---------, constituya "rama de actividad" del Sr.-------, por los motivos vistos ut supra.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, en sesión de hoy, reunido en Sala y en Única Instancia,, RESUELVE:**

DESESTIMAR .....

(...)

- **<u>Resolución nºHI IVTNU 2014 03.</u>**

Fecha: 13 de marzo de 2014.

RESOLUCIÓN:

(…)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 12 de abril de 2013 mediante comunicación efectuada al obligado tributario se iniciaron actuaciones de comprobación limitada por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, Expediente IVT -----, por la transmisión del inmueble, entre otros, sito en Pozuelo de Alarcón, en calle --------, notificándosele en el mismo acto la propuesta de liquidación provisional, con el objeto de regularizar sus situación tributaria por el mencionado Impuesto, de conformidad con el artículo 137 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (en adelante LGT), informándosele asimismo que el periodo de comprobación se limitada al ejercicio 2011. Asimismo se concedía plazo de 15 días para formular alegaciones y presentar pruebas en defensa de su derecho.

II.-) Con fecha 15 de julio de 2013, consta la entrada de escrito de alegaciones por la entidad reclamante contra el inicio de las actuaciones de comprobación limitada por los motivos que figuran en el referido escrito, que constan en el expediente administrativo y que se resumen en la no sujeción al IIVTNU, por ser una operación de aportación de rama actividad, en la escritura de constitución de entidad mercantil de responsabilidad limitada.

III.-) El citado procedimiento de comprobación limitada finalizó mediante resolución de 31 de julio de 2013, por la que se desestimaban las alegaciones, y por el que se aprobaba liquidación provisional por importe de 25.843,47.-€, en relación al hecho imponible referido anteriormente. Dicha resolución fue objeto de notificación en fecha de 13-09-2013.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 31-07-2013 aprobatoria de liquidación provisional del recurso de reposición anteriormente mencionado, así como del acto de imposición sanción.

A tal fin, el reclamante alega en síntesis:

- La no sujeción del negocio jurídico al IIVTNU, por encontrarnos ante la aportación de una rama de actividad en la constitución de una entidad mercantil, y ser de aplicación el Régimen Especial contemplado en el Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, no ha lugar por tanto a la liquidación propuesta por la administración.
- La Administración no ha probado que la transmisión del inmueble no constituya rama de actividad en la constitución de una entidad mercantil.
- La consulta Vinculante de la DGT aportada como prueba avala que estamos ante una aportación de rama de actividad no sujeta al IVTNU.

La Administración se opone a dichas pretensiones esencialmente en base a que, si la primera premisa que debería cumplirse para acogerse al supuesto de no sujeción es que el inmueble objeto de transmisión forme parte de una actividad económica, susceptible de ser independiente, sin embargo el obligado tributario no sólo no justifica esta inexcusable condición, sino **que la Administración Tributaria ha comprobado que, previamente a la transmisión, la Entidad aportante no desarrollaba actividad alguna de arrendamiento de bienes urbanos.**

SEXTO.-) RÉGIMEN JURÍDICO-TRIBUTARIO DE LAS APORTACIONES DE RAMA DE ACTIVIDAD A EFECTOS DE LA NO SUJECIÓN AL IVTNU.

En cuanto a la primera de las alegaciones referente a la no sujeción de la transmisión, se ha de estar a lo que preceptúa la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que dice:

"3. *No se devengará el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en capítulo VIII del título VII de esta ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 94 de esta ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad."*

El concepto de rama de actividad viene expuesto claramente en el artículo 83.3 del citado Real Decreto 4/2004, que dice:

"3. *Tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente."*

Y sigue diciendo el mismo cuerpo legal, en su artículo 94, que dicho régimen le podrá aplicar a los sujetos pasivos del IRPF, siempre y cuando:

"1. *El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, a opción del sujeto pasivo de este impuesto o del contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a las aportaciones no dinerarias en las que concurran los siguientes requisitos:*

a) *Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.*

b) *Que una vez realizada la aportación, el sujeto pasivo aportante de este impuesto o el contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el cinco por ciento.*

c) *Que, en el caso de aportación de acciones o participaciones sociales por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se tendrán que cumplir además de los requisitos señalados en los párrafos a) y b), los siguientes:*

1.º *Que la entidad de cuyo capital social sean representativos sea residente en territorio español y que a dicha entidad no le sean de aplicación el régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas o europeas, y de uniones temporales de empresas, previstos en esta Ley, ni tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio y no cumpla los demás requisitos establecidos en el cuarto párrafo del apartado 1 del artículo 116 de esta Ley.*

2.º *Que representen una participación de, al menos, un cinco por ciento de los fondos propios de la entidad.*

3.º *Que se posean de manera ininterrumpida por el aportante durante el año anterior a la fecha del documento público en que se formalice la aportación.*

d) *Que, en el caso de aportación de elementos patrimoniales distintos de los mencionados en el párrafo c) por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dichos elementos estén afectos a actividades económicas cuya contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio.*

2. *El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará también a las aportaciones de ramas de actividad, efectuadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que lleven su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio."*

En cuanto a éste último punto, y aplicando la normativa al supuesto concreto que nos ocupa, si bien el apartado a) y b), parecen ser cumplidos por la reclamante, no lo es respecto del apartado d), ya que no consta en el expediente prueba de la llevanza de una contabilidad conforme al Código de Comercio, respecto de una presunta actividad previa de explotación de inmuebles en régimen de arrendamiento. No ha quedado demostrado que se realizara previamente por la aportante dicha actividad, ni consta siquiera el alta en el Impuesto de Actividades Económicas en dicho Epígrafe, siendo que además el bien inmueble objeto de la presente reclamación constituye el domicilio fiscal de la reclamante y por tanto, de acuerdo a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas, su domicilio habitual.

A mayor abundamiento, en apoyo de esta tesis sobre el carácter y naturaleza del inmueble aportado, tal y como apunta la resolución impugnada, dicha finca tiene el carácter de vivienda unifamiliar de uso residencial, por lo que dado su carácter de inmovilizado material como sede, difícilmente puede incluirse en el tráfico jurídico-mercantil al que pretendidamente se afirma dedicarse, como es el arrendamiento de inmuebles.

Por otro lado el artículo 96.2, dice:

"2. *No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal."*

Volviendo al concepto de rama de actividad ut supra referido respecto al artículo 83.3 del citado Real Decreto 4/2004, el mismo no es más que la transposición de la Directiva del Consejo 434/1990 de 23 de julio relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes estados miembros. Esta norma aclara en su apartado 2.i) que por una rama de actividad debe entenderse "*el conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios*".

En la presente reclamación, la aportación no dineraria a la mercantil de nueva creación de responsabilidad limitada denominada ---------- no constituye una rama de actividad en el sentido anteriormente expuesto, sino que se trataría de una mera aportación del obligado tributario de un conjunto de inmuebles con motivo de la referida constitución, y por cuyo motivo debemos entender que dicha transmisión se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU), y todo ello en base a que en la referida escritura, solo se contiene la aportación inmobiliaria y no la aportación personal u organizativa que debe caracterizar a una rama de actividad. Todo ello se reduce al final a una cuestión de prueba.

SÉPTIMO.-) LA ADMINISTRACIÓN ACREDITA QUE LA TRANSMISIÓN DEL INMUEBLE NO CONSTITUYE RAMA DE ACTIVIDAD: FALTA DE APOYO PROBATORIO POR LA RECLAMANTEDE SU AFIRMACION.

Nada hubiera impedido a la reclamante demostrar que la actual actividad desarrollada es la de arrendamiento de inmuebles, a pesar de que ese sea su objeto social en los Estatutos, lo cual no prueba que efectivamente estuviera ejerciendo dicha actividad, cuando en el IAE está tributando por otras que nada tienen que ver con dicha actividad que se pretende reestructurar.

En efecto, los elementos debidamente acreditados, en especial por la Administración actuante previa comprobación administrativa de los datos extraídos de los Padrones del Impuesto sobre Actividades económicas, (tal y como alude la DGT en la Consulta Vinculante que luego se analizará), resultan ser los siguientes:

- La entidad recurrente, -----, aparece dada de alta en la sección empresarial bajo los epígrafes 501.3 “Albañilería y Pequeños Trabajos Construcción” y 833.1 “Promoción Inmobiliaria de Terrenos”.
- La entidad constituida, --------, aparece dada de alta en la Sección empresarial bajo los epígrafes 861.2 “Alquiler Locales Industriales” y 862 “Alquiler Inmuebles Rústicos”, ambos desde el 1 de diciembre de 2011.
- El inmueble objeto de regularización sito en la calle ------ c/v a C/ ----------de Pozuelo de Alarcón figura como domicilio fiscal de esta última.

Tal y como se deduce en la resolución ahora impugnada, todo ello demuestra que: 1º la reclamante no se dedicaba al arrendamiento de inmuebles, luego no existía una teórica rama de actividad de arrendamiento de la que formara parte el inmueble transmitido. 2º Dado el carácter de vivienda unifamiliar de uso residencial del inmueble objeto de transmisión, entre cuyos datos catastrales figura una superficie de suelo de 3.446 m^2, con 1.476 m^2 construidos, la observación de la recurrente respecto de que el objetivo principal de la aportación suponía la centralización de actividad de arrendamiento, a los efectos de optimizar y dinamizar la rentabilidad de su inmovilizado, carecería de fundamento, entre otros motivos, porque difícilmente el inmueble referido podría encuadrarse en ninguno de los Epígrafes detallados, **al no tener la consideración ni de local industrial ni de terreno rústico**. 3º Si la vivienda de la calle ----- es el domicilio fiscal de la mercantil -----, forma parte de su inmovilizado material como sede, y en ningún caso entraría dentro del tráfico mercantil al que teóricamente dicen dedicarse la misma, es decir, al arrendamiento de bienes urbanos. Dicho de otro modo, el bien inmueble objeto de la presente reclamación constituye el domicilio fiscal de la reclamante, y por tanto, de acuerdo a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas su domicilio habitual.

Por el contrario, por parte de la reclamante no ha quedado demostrado:

- Que realizara previamente dicha actividad de arrendamiento de inmuebles aun cuando figure como objeto social en sus Estatutos, ni consta siquiera el alta en el Impuesto de actividades Económicas en dicho Epígrafe, ni se aporta prueba alguna en tal sentido, como podría ser su propia contabilidad que está obligada a llevar según las normas del Código de Comercio.

- Lo que es más importante, no ha acreditado que el inmueble cuya transmisión es objeto de controversia constituyera un conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios para la actividad de arrendamiento de inmuebles

Pues bien, frente a la vista de lo anterior, este Tribunal adelanta la obligación en primer lugar del transmitente y no de la Administración, en aplicación de los artículos 105 y 106 de la LGT, de acreditar las circunstancias que sean cuestiones de hecho que sean constitutivas del derecho que se intenta hacer valer, en este caso que el inmueble transmitido a la entidad de nueva creación forma parte de una rama de actividad previamente ejercida por la transmitente, y que es susceptible de constituir una explotación económica autónoma de manera efectiva en la entidad transmitente y en sede la entidad adquirente de la rama de actividad, es decir, a un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.

La obligación de prueba de dicha circunstancia que pesa sobre la entidad reclamante no sólo es confirmado por la doctrina jurisprudencial en la materia que a continuación sino por la propia Dirección General de Tributos en contestación a Consulta Vinculante solicitada y aportada

por la propia reclamante y de cuya valoración se hace cumplido análisis en el último Fundamento de derecho de la presente resolución.

OCTAVO.-) ELABORACION JURISPRUDENCIAL DEL CONCEPTO DE RAMA DE ACTIVIDAD Y REQUISITOS EXIGIDOS A EFECTOS DE LA CONSIDERACIÓN DELA NO SUJECIÓN AL IVTNU. PROBANZA DE SU CUMPLIMIENTO POR LA ENTIDAD TRANSMITENTE.

El Tribunal Supremo en las Sentencias de 29 de octubre y 21 de junio de 2010, entre otras paradigmáticas y de referencia en esta materia, señala que:

"…*para que pueda hablarse de rama de actividad es preciso que los elementos aportados constituyan una explotación económica autónoma de manera efectiva en la entidad transmitente y en sede la entidad adquirente de la rama de actividad.*

(…)

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en sentencia de 15 de enero de 2002 (----------, asunto C.43/), manifiesta que la aplicación de la Directiva a una aportación de activos exige que dicha aportación se refiera al conjunto de los elementos de activo y pasivo relativos a la rama de actividad, es decir, a un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios, idea que implica la transferencia de todos los elementos del activo y del pasivo inherentes a una rama de actividad. *En relación con la noción de actividad autónoma, ha indicado que debe apreciarse, en primer lugar, desde el punto de vista del funcionamiento (los activos transferidos deben poder funcionar como una empresa autónoma, sin necesidad a tal fin de inversiones o aportaciones adicionales). En el mismo sentido la sentencia de 13 de octubre de 1992, del mismo Tribunal, donde se hace referencia al concepto de rama de actividad como a cualquier parte de una empresa que constituya un conjunto organizado de bienes y de personas que contribuyan a realizar una actividad determinada, añadiendo nada más que para ello no resulta menester que esta parte goce de personalidad jurídica propia, siendo por tanto la idea clave, la de la autonomía operativa, como mantuvo el mismo Tribunal de Justicia en la sentencia 13 de diciembre de 1991 (-----, asunto C.164/90).*

En este marco jurisprudencial nuestro Tribunal Supremo en sentencia 21 de junio de 2010 antes citada ha dicho que "para hablar de rama de actividad en el sentido expuesto se requiere (a) un conjunto de bienes y, en ocasiones, también de personas (b) propios de la sociedad aportante, que (c) tratándose de los elementos patrimoniales, pertenezcan tanto al activo como el pasivo; (d) formando el conjunto una unidad económica coherente, autónoma e independiente de otras, capaz de funcionar por sus propios medios. (f) ***la rama de actividad debe existir al tiempo de realizarse la aportación, sin que sea suficiente una suma de elementos patrimoniales con potencialidad para constituir en el futuro una unidad económica autónoma. Finalmente (g) la sociedad destinataria debe desarrollar una actividad empresarial en la explotación de los elementos recibidos en la aportación****. Teniendo en cuenta lo anterior hemos concluido que solo aquellas aportaciones en las que el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede del adquirente podrán disfrutar del régimen especial de exención.* ***Ahora bien, tal concepto fiscal exige que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede del transmitente permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.*** *De este modo, se aplicase la exención a la simple transmisión de elementos patrimoniales aislados, sin exigir que los mismos constituyan una verdadera rama de actividad en la entidad aportante o transmitente, la exención llegaría a aplicarse a todos los impuestos indirectos sobre las transmisiones patrimoniales y no solo a las que se produzcan en el marco de verdaderas operaciones de reestructuración empresarial, que es lo que persigue la Directiva considerada".*

En el mismo sentido la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de febrero de 2007, cuando señala al respecto que; "…*el Tribunal comunitario aborda el significado el artículo 5.8 de la Sexta Directiva, precisando, de un lado, el alcance del concepto "universalidad total o parcial de bienes", sentando, por otro lado, los criterios que permiten determinar el tiempo que han de*

permanecer afectos a la actividad empresarial o profesional los bienes y derechos adquiridos para que la transmisión de la totalidad o de una parte autónoma del patrimonio empresarial se excluya de la aplicación del IVA, y clarificando, finalmente, si el adquirente ha de continuar o no realizando la misma actividad del transmitente".

Para seguir diciendo más adelante:

"Habida cuenta de esta finalidad, el concepto "de transmisión a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes" debe interpretarse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias".

Otro elemento que no se ha conseguido probar por la reclamante es que se haya integrado en la empresa receptora, no solamente el inmueble transmitido, sino todo el conjunto de elementos personales y organizativos que constituyen la actividad empresarial que se aporta. Así lo considera la meritada STS de 21-06-2010, cuando afirma que:

"*… Por tanto, por todo lo anterior se desprende que la aportación de una "rama de actividad" exigiría que se integrasen en la empresa receptora, no solamente los inmuebles, sino todo el conjunto de elementos personales y organizativos que constituyen la actividad empresarial que se aporta, pues no resultaría posible transmitir unos inmuebles y que no se integren en la empresa receptora de estos inmuebles los elementos personales y organizativos que permanecen en poder de la transmitente, elementos que no constan transmitidos, ya que nada figura en la escritura pública formalizada de constitución de sociedad, ni en la posterior de subsanación. Es más, y como se recoge en la Sentencia de instancia, "* ***Que el personal jurídico y contable de la aportante siga prestando ayuda a la sociedad cuyo capital se amplía, permaneciendo sin embargo en la Sociedad aportante, evidencia sin mayores consideraciones, que ningún personal adscrito a esta supuesta trama separada y autónoma de actividad ha sido transferido".***

Siguiendo el mismo argumento se puede recordar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictada por la Sección 9ª de 28 de abril de 2010 (recurso núm. 1885/2009), en la que se dice:

" Son de recordar al respecto los criterios de la Agencia Estatal de la Administración Tributaría que exige que dicha actividad se lleve a cabo, al menos, con una persona con contrato laboral y a jornada completa y un local permanente destinado a esta actividad en exclusiva, no bastando un local compartido.

La misma consulta exige que la operación tenga una finalidad visible y demostrable desde el punto de vista económico y empresarial, pues si solamente persigue la consecución de una ventaja fiscal, entonces incurriría en fraude de ley y no sería aplicable el régimen fiscal especial. Señala la Agencia Tributaria Estatal que la razón de ser del régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportaciones no dinerarias y canje de valores que justifica que a las misma les sea aplicable dicho régimen en lugar del régimen general reside en que la fiscalidad no puede ser un freno ni un acicate en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización que impliquen realizar cualquiera de dichas operaciones cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuya caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones, en la medida en que su ejecución no determina una carga tributaria. ***Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial. Como señala la Consulta 1908/02, la segregación de activos aislados que no constituyen una unidad económica autónoma diferente del resto del patrimonio de la entidad no puede acogerse al régimen especial previsto en el capítulo VIII del Título VIII de la LIS".***

Por otra parte, en Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, Recurso de apelación 499/2012-T, Sentencia número 159 de 13-02-2013, en un supuesto de aportación de rama de actividad dentro de un proceso de reestructuración empresarial, y analizado el supuesto, se deducía que la operación llevada a cabo con ocasión del aumento de capital social de la empresa adquirente no constituyó aportación no dineraria de una rama de actividad, **pues para que ésta exista tiene que reunir los requisitos de poder operar autónomamente no solo una vez que se transmite, sino también en origen, lo que no ocurre en este caso, al no resultar suficientes a estos efectos los elementos con los que se contaba.** Por lo que se concluía con que la sujeción al impuesto era procedente:

"… TERCERO.- Entrando ya a resolver el fondo del asunto, hay que señalar que la Disposición Adicional octava de la Ley 43//1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades establece que:

" 3. No se devengará el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en el capítulo VIII del Título VIII de la presente Ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el art. 108 de esta Ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.
En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el capítulo VIII del Título VIII.
No será de aplicación lo establecido en el art. 9.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales".
El concepto de "rama de actividad" lo encontramos, expuesto de un modo claro en el art. 97.3 y 4 de la citada Ley 43//1995, de 27 de diciembre, que advierten que:
" 3. Tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente.
*4. **Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan".***
Dicho concepto no es más que la transposición de la Directiva del Consejo 434/1990 de 23 de julio relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes estados miembros. Esta norma aclara en su apartado 2.i) que por rama de actividad debe entenderse " el conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios ".
Como ha tenido ocasión de pronunciarse esta Sección en sentencia de 13 de septiembre de 2012 (recurso de apelación 102/2012) " A este respecto resulta transcendental tener presente que el Tribunal Supremo en las Sentencias de fecha 29 de octubre de 2009 y 21 de junio de 2010 , entre otras, señala que "... para que pueda hablarse de rama de actividad es preciso que los elementos aportados constituyan una explotación económica autónoma de manera efectiva en la entidad transmitente y en sede de la entidad adquirente de la rama de actividad.

(…)

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2011 , nos dice:

"La Sentencia de esta Sala y Sección de 13 de febrero de 2007 (rec.cas. núm. 362/2007), en sus FFDD Cuarto y Quinto, señala al respecto que:
"CUARTO.- (...) el Tribunal comunitario aborda el significado del artículo 5.8 de la Sexta Directiva, precisando, de un lado, el alcance del concepto "universalidad total o parcial de bienes",

sentando, por otro lado, los criterios que permiten determinar el tiempo que han de permanecer afectos a la actividad empresarial o profesional los bienes y derechos adquiridos para que la transmisión de la totalidad o de una parte autónoma del patrimonio empresarial se excluya de la aplicación del IVA, y clarificando, finalmente, si el adquirente ha de continuar o no realizando la misma actividad del transmitente.

En efecto, en el apartado 40 señala lo siguiente:

"Habida cuenta de esta finalidad, el concepto "de transmisión a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes" ***debe interpretarse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias".***

Asimismo, en el apartado 44 de la sentencia, se pone de relieve que el art. 5.8 de la Sexta Directiva no ha fijado un periodo mínimo de explotación del patrimonio empresarial o profesional susceptible de funcionar de forma autónoma, señalando que "el Tribunal estima que las transmisiones a que se refiere esta disposición son aquéllas cuya beneficiario tiene la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión así como en su caso vender las existencias".

En último lugar, el Tribunal Comunitario señala, en el apartado 45 de la mencionada sentencia, que "en cambio el art. 5.8 de la Sexta Directiva no exige en modo alguno que, con anterioridad a la transmisión, el beneficiario ejerza la misma actividad económica que el cedente".

QUINTO.- Ante la interpretación dada por el Tribunal de Justicia a este supuesto de no sujeción, hay que entender que ***para que una operación quede al margen de su sujeción al tributo basta la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa que sea capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, por lo que no cabe exigir la transmisión de la totalidad del patrimonio, sino que basta la transmisión de un conjunto de activos, y pasivos en su caso, de una división de una sociedad que constituyan, desde el punto de vista de la organización, una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios, resultando indiferente que haya uno o varios adquirentes, a condición de que cada uno de ellos adquiera, de forma individual, una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, no siendo necesario que la actividad que venía desarrollando el transmitente sea la misma, que por lo relevante, ES QUE HAYA CONTINUIDAD DEL PATRIMONIO TRANSMITIDO EN EL DESARROLLO DE UNA ACTIVIDAD EMPRESARIAL". Esto es, de cuanto antecede se desprende que la aportación de una "rama de actividad" exigiría que se integrasen en la empresa receptora, no solamente los inmuebles, sino todo el conjunto de elementos personales y organizativos que constituyen la actividad empresarial que se aporta, pues no resulta posible transmitir unos inmuebles y que no se integren en la empresa receptora de estos inmuebles los elementos personales y organizativos que permanecen en poder de la transmitente, elementos que no constan transmitidos, ya que nada figura en la escritura pública formalizada.**

En este sentido podemos recordar la Sentencia de esta Sala, dictada por la Sección 9ª de 28 de abril de 2010 (recurso núm. 1885/2009), en la que se dice:

"Son de recordar al respecto los criterios de la Agencia Estatal de la Administración Tributaría que exige que dicha actividad se lleve a cabo, al menos, con una persona con contrato laboral y a jornada completa y un local permanente destinado a esta actividad en exclusiva, no bastando un local compartido.

La misma consulta exige que la operación tenga una finalidad visible y demostrable desde el punto de vista económico y empresarial, pues si solamente persigue la consecución de una ventaja fiscal, entonces incurriría en fraude de ley y no sería aplicable el régimen fiscal especial. Señala la Agencia Tributaria Estatal que la razón de ser del régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportaciones no dinerarias y canje de valores que justifica que a las misma les sea aplicable dicho régimen en lugar del régimen general reside en que la fiscalidad no puede ser un freno ni un acicate en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización que impliquen realizar cualquiera de dichas operaciones cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuya caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas

operaciones, en la medida en que su ejecución no determina una carga tributaria. Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial. Como señala la Consulta 1908/02, la segregación de activos aislados que no constituyen una unidad económica autónoma diferente del resto
del patrimonio de la entidad no puede acogerse al régimen especial previsto en el capítulo VIII del Título VIII de la LIS".

(…)

Lo único que consta acreditado en el caso presente, es la transmisión de una serie de elementos (inmueble, derecho de traspaso y participaciones sociales), que, en modo alguno, conforman una unidad económica autónoma con los medios personales y materiales necesarios para constituir una organización empresarial necesaria para el desarrollo de la actividad, de forma que permita su continuidad en la entidad adquirente (como nos recuerda la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2011), por lo que no cabe, como ya hemos dicho, entender que la aportación realizada documentada en la escritura pública referida, constituya "rama de actividad" a los efectos pretendidos por la recurrente-apelante, lo que nos conduce a la íntegra desestimación del recurso de apelación, con la consiguiente confirmación de la Sentencia apelada."
(…)
. ***En definitiva, no consta debidamente acreditada la existencia de una rama de actividad en sede de la empresa transmitente, de modo que la aportación de aquélla permitiese que la empresa pudiera seguir actuando para atender el resto de su objeto social con sus propios medios, distintos de los de la rama desgajada****. Por ello el recurso debe ser estimado."*

Cuestión bien evidente que no puede concurrir en la transmisión que se pretende no sujeta por la reclamante, si tenemos en cuenta que la Inspección Tributaria ha acreditado a lo largo del expediente que, además de que la reclamante no aparece dada de alta en el IAE en el Epígrafe de "Arrendamiento de inmuebles" al que pretende adscribir la finca transmitida (con lo que ya vulnera el elemento exigido jurisprudencialmente de que se **tiene que reunir los requisitos de poder operar autónomamente no solo una vez que se transmite sino también en origen),** también se ha acreditado el carácter de domicilio fiscal del inmueble transmitido, por lo que la propia naturaleza del mismo no lo hace apto para entender la transmisión de un inmueble que forma parte de un elemento de tráfico jurídico-mercantil dedicado a la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles como se pretende.

- Por su parte, según la Sentencia del TSJ Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, S de 18 Jul. 2013:

*"...****Este Tribunal ha venido manteniendo que, a los efectos de evitar el devengo del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la operación de la transmisión HA DE RESPONDER A UNA FINALIDAD VISIBLE Y DEMOSTRABLE DESDE EL PUNTO DE VISTA ECONÓMICO Y EMPRESARIAL, pues si solamente persigue la consecución de una ventaja fiscal, entonces se incurriría en fraude de ley y no sería aplicable el régimen fiscal especial. En efecto, el espíritu que anima semejante extensión debe entenderse desde la perspectiva de que el derecho tributario no puede erigirse en un freno de la actividad mercantil, siempre que la operación que subyace en la transmisión se sustente en motivos económicos válidos, de forma que el resultado de aplicar la fiscalidad en cada caso proyecte un resultado neutral.***
Ahora bien, ***EN EL PRESENTE CASO NO SE HA DEMOSTRADO QUE LA APORTACIÓN DE LOS INMUEBLES A LA ENTIDAD DE NUEVA CONSTITUCIÓN VINIERA DETERMINADA POR MOTIVOS CLARAMENTE ECONÓMICOS****, APRECIACIÓN QUE EN EL PRESENTE CASO DESCANSA EN LA AUSENCIA DE UNA PRUEBA SOLVENTE TENDENTE A ACREDITAR ESA MOTIVACIÓN ECONÓMICA****….*

(…)

A estos efectos, encontramos una definición de rama de actividad en la letra i) del artículo 2 de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990 , relativa al régimen fiscal común

aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros. En dicha disposición, «rama de actividad» se define de la siguiente manera:

«[...] se entenderá por "rama de actividad": el conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.»

Ciertamente, una ampliación de facto del concepto de "rama de actividad" conllevaría desvirtuar la propia naturaleza del beneficio fiscal, resultando, además, contraria a la letra y al espíritu del precepto.

Por tanto, no es suficiente la mera transmisión de un "negocio" para gozar del tratamiento fiscal favorable que entraña el concepto de rama de actividad, toda vez que lo que se exige es, además, que el patrimonio que se transmita constituya una unidad económica, habilitando, por sí mismo, el desarrollo de una explotación económica. Además, EL CONCEPTO FISCAL NO EXCLUYE LA EXIGENCIA, IMPLÍCITA EN LOS CONCEPTOS DE "RAMA DE ACTIVIDAD" Y DE "UNIDAD ECONÓMICA", DE QUE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA QUE LA ADQUIRENTE DESARROLLARÁ DE MANERA AUTÓNOMA EXISTA TAMBIÉN PREVIAMENTE EN SEDE DE LA TRANSMITENTE, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

PUES BIEN, EN ESTE SENTIDO LAS CIRCUNSTANCIAS CONCURRENTES, ANTERIORMENTE APUNTADAS Y LA AUSENCIA DE PRUEBA EN CUANTO A LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES Y PERSONALES, PERMITEN FORJAR LA CONVICCIÓN DE QUE, EN REALIDAD, NO SE HA PRODUCIDO LA TRANSMISIÓN DE UNA UNIDAD ECONÓMICA AUTÓNOMA A LOS EFECTOS DEL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CAPÍTULO VIII DEL TÍTULO VIII DE LA LEY 43/1995, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ASÍ COMO AL REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004, DE 5 DE MARZO QUE APROBÓ EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, SINO DE ELEMENTOS PATRIMONIALES AISLADOS, ES DECIR, DE UNAS FINCAS QUE POR SÍ SOLAS NO SON SUSCEPTIBLES DE FRAGUAR UN CONJUNTO CAPAZ DE FUNCIONAR POR SUS PROPIOS MEDIOS….".

Llevado todo lo anterior al caso concreto que nos ocupa, lo único que consta acreditado, en la presente reclamación, enlazando ahora con la fundamentación precedente, es la transmisión de un elemento patrimonial, el inmueble objeto de exacción, que, en modo alguno, pueden conformar una unidad económica autónoma con los medios personales y materiales necesarios para constituir una organización empresarial necesaria para el desarrollo de la actividad, de forma que permita su continuidad en la entidad adquirente (como nos recuerda la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2011).

Como se apunta en la resolución impugnada "*difícilmente puede reestructurarse una actividad que previamente no se estaba desarrollando como es el arrendamiento de inmuebles urbanos*", circunstancia que consta acreditada ampliamente no sólo a través de las pruebas de las altas en el IAE que no corresponden a dicha actividad, sino a sensu contrario, a través de la falta de aportación de pruebas aportadas por el reclamante relativas al cumplimiento de obligaciones contables y la llevanza de una contabilidad conforme al Código de Comercio, respecto de una presunta actividad previa de explotación de inmuebles en régimen de arrendamiento. No ha quedado demostrado que se realizara previamente por la aportante dicha actividad, ni consta siquiera el alta en el Impuesto de actividades Económicas en dicho Epígrafe.

NOVENO.-) VALORACION PROBATORIA DEL CONTENIDO DE LA CONSULTA VINCULANTE DE LA DGT APORTADA POR LA RECLAMANTE.

Por último, la reclamante invoca la contestación de la Dirección General de Tributos a la Consulta Vinculante nº -------- formulada por la reclamante, **la cual se limitaba a los siguientes términos**:

1.-) Si a la operación de reestructuración consistente en una aportación a una entidad de nueva creación de varios inmuebles de su patrimonio, le resulta de aplicación el Régimen Especial contemplado en el Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2.-) Si los motivos económicos alegados, tales como la reestructuración con la finalidad de centralizar la actividad de arrendamiento en una única sociedad de nueva creación, optimizando y dinamizando la rentabilidad de su inmovilizado, pueden considerarse válidos a los efectos de lo establecido en el artículo 96.2 del TRLIS.

Pues bien, como vemos los términos de la consulta se refieren en todo momento a confirmar si la operación proyectada, que se formula de un modo genérico sin aportación de datos concretos, podría encajar, y subrayamos el término **"podría" en condicional, en los motivos económicos válidos exigidos por el artículo 96.2 del TRLIS para considerar que la transmisión tiene como objetivo la aportación de rama de actividad a un ente de nueva creación, a fin de reestructurar y racionalizar las actividades de las dos entidades que participan en la operación.**

Es decir, se trata de la formulación de una consulta sobre la valoración de una operación proyectada para medir sus efectos fiscales una vez llevada a cabo, pero dando por supuesto el previo cumplimiento de unos requisitos imprescindibles que en momento alguno son acreditados por quien está obligado a ello que no es otro que la consultante, tal y como la propia contestación se encarga de subrayar.

En efecto, si nos fijamos bien, la misma redacción y contenido de la contestación la propia DGT no hace más que confirmar de forma implícita los argumentos de la Inspección de los Tributos en orden a la falta de probanza y aportación de documentación por la reclamante ya que, en primer lugar, el órgano consultivo comienza diciendo literalmente que:

*"…**en la medida en que el patrimonio transmitido determine** la existencia de una explotación económica en sede de la persona física transmitente, que se transmite en su conjunto a la entidad adquirente**….**cumpliríalos requisitos formales del artículo 94.2 del TRLIS para acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VIII del título VII del citado texto legal…".*

A continuación la DGT centra el fondo de la cuestión al considerar que "***resulta necesario determinar si la actividad desarrollada por la persona física consultante constituye rama de actividad**",* lo cual creemos que constituye la esencia del debate. Para ello repasa las circunstancias y los requisitos exigidos en el artículo 27.2 de la Ley del IRPF, para que pueda entenderse que la persona física aportante realiza la actividad de arrendamiento de inmuebles, ***CIRCUNSTANCIAS DE LAS QUE NO SE APORTAN DATOS EN EL ESCRITO DE CONSULTA. NO OBSTANTE, DICHAS CIRCUNSTANCIAS SON CUESTIONES DE HECHO QUE EL SUJETO PASIVO DEBERÁ ACREDITAR POR CUALQUIER MEDIO DE PRUEBA ADMITIDO EN DERECHO EN LOS TÉRMINOS ESTABLECIDOS EN LOS ARTÍCULOS 105 Y 106 DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE (BOEDE 18 DE DICIEMBRE), GENERAL TRIBUTARIA Y CUYA VALORACIÓN CORRESPONDERÁ, EN SU CASO, A LOS ÓRGANOS COMPETENTES EN MATERIA DE COMPROBACIÓN DE LA ADMINISTARCIÓN TRIBUTARIA".***

Pues bien, la contestación vinculante de la DGT no hace más que reiterar los argumentos de la administración en la resolución impugnada, al decir en el Fundamento de Derecho Segundo que:

"…la recurrente no ha demostrado que los inmuebles constituyan una unidad económica autónoma, así como tampoco ha acreditado la existencia de la realización de actividad de arrendamientos urbanos ni ha justificado la llevanza de contabilidad mercantil inherente a tales actividades, lo cierto es que…la documentación obrante en el expediente no justifica nada de lo anteriormente expuesto.".

Una vez reconocida la falta de datos suministrados por la consultante, CIRCUNSTANCIA QUE SE REPITE EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA Y EN LA PRESENTE VIA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA, la DGT acaba diciendo que los motivos esgrimidos ***podrían*** considerarse válidos a efectos del artículo 96.2 del TRIS antes citados.

Pero de esta frase, que la reclamante reivindica como confirmación de su pretensión de que le era de aplicación la no sujeción al IVTNU del Régimen Especial contemplado en el Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, este Tribunal no puede extraer

en absoluto que la DGT esté afirmando sin reparos en este caso concreto que la transmisión del inmueble formaba parte de una unidad económica que en su conjunto conformaba la aportación no dineraria, ya que acto seguido y sin solución de continuidad, el órgano consultivo resume y matiza todo el resultado de la Consulta en que:

"*…no obstante, la presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por la consultante,* ***sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que podrían alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada".***

Con dicha afirmación final de la DGT, el propio órgano consultivo al que acudió la reclamante y de cuya contestación se extrae fuera de contexto y de forma sesgada las ideas que interesan a su pretensión, se confirma la fundamentación que subyace en la resolución impugnada y que sirve para desestimar la no sujeción al impuesto, ya que dicha comprobación administrativa sí se realizó con el resultado probatorio contrario a lo afirmado por la interesada. Y a ello se une la absoluta falta de probanza por la reclamante de sus afirmaciones, circunstancia reconocida por la DGT.

De todo lo ya expuesto, no cabe, como ya hemos dicho, entender que la aportación consistente en la transmisión del inmueble a la entidad ----- constituya "rama de actividad" de la entidad reclamante a los efectos pretendidos de la no sujeción al IVTNU, ni sobre todo, que haya sido probado este hecho en momento alguno sino que lo contrario sí ha sido acreditado por la Administración, lo que nos conduce a la desestimación de la presente reclamación.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, en sesión de hoy, reunido en primera y única instancia, RESUELVE:**

DESESTIMAR .....

(…)

- **Resolución nºHI IIVTNU 2014 02.**

  Fecha: 10 de enero de 2014.

  RESOLUCIÓN:

(…)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 30 de octubre de 2002 se dictó por el Juzgado de Primera Instancia nº 4 de Majadahonda (Madrid), en el procedimiento ejecutivo nº------, Auto de adjudicación en subasta de la propiedad de la mitad indivisa del piso del edificio sito en la calle --------de esta localidad, a favor de la reclamante.

II.-) En virtud de Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 18 de marzo de 2009 se confirmó la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, de fecha 15 de marzo de 2005, por la que se declaraba haber lugar al retracto de la citada mitad indivisa de la finca antes descrita a favor del copropietario de la misma, la Sociedad denominada ----------.

III.-) En ejecución de la citada Sentencia la reclamante otorgó, con fecha 21 de octubre de 2010, Escritura de ejercicio de retracto legal de comuneros, en virtud de la cual la reclamante cede y transmite la participación de finca descrita a la Sociedad ----------, que adquiere, según se manifiesta en el propio instrumento público, *"consolidando el pleno dominio sobre la totalidad de la finca y se subroga en la posición jurídica que a la transmitente correspondía como consecuencia de la citada adjudicación*".

Asimismo, en las Estipulaciones Cuarta y Quinta de la Escritura se declara la exención o no sujeción tanto en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU), aclarándose al respecto que se trata de "*una escritura de retroventa de un retracto de comunero, ejercitado legalmente según se declara judicialmente*".

IV.-) Incoado procedimiento de comprobación limitada en relación con la transmisión operada en virtud de la citada escritura de ejercicio de retracto legal, con fecha 26 de marzo de 2013, se resuelve el mismo dictándose liquidación provisional en concepto de IVTNU.

V.-) Estimando no conforme a Derecho la mencionada resolución y liquidación dimanante de la misma, con fecha 7 de mayo de 2013, se interpone recurso potestativo de reposición cuya resolución desestimatoria, de fecha 23 de mayo de 2013, es objeto de la presente reclamación económico administrativa.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria, de fecha 23 de mayo de 2013, desestimatoria del recurso potestativo de reposición deducido contra la resolución y liquidación antes referidas.

A tal fin, el reclamante alega en síntesis:

- No sujeción al IIVTNU. No realización del hecho imponible.
- Falta de legitimación pasiva.
- Prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación.
- Otros; error en el cálculo del período de generación del incremento; nulidad de la resolución etc…

La Administración municipal funda, básicamente, la resolución impugnada y, en consecuencia, el devengo del IIVTNU, en la existencia de una transmisión efectiva de la propiedad operada en virtud de la Escritura de ejercicio de retracto legal de fecha 21 de octubre de 2010

A su juicio, en el momento en que se ejercita el retracto se produce una transmisión de la propiedad del inmueble anteriormente descrito entre la reclamante, en calidad de transmitente-retraída-y la Sociedad ----- , S.A., en calidad de adquirente –retrayente-.

O dicho con otras palabras, en el caso de que se ejercite el derecho de retracto legal se producen dos transmisiones: una, entre el primitivo propietario del inmueble y el primigenio adquirente (en este caso, la reclamante, que adquirió la propiedad en virtud de adjudicación en subasta judicial), y otra segunda, entre el primigenio adquirente (que pasa a ostentar la condición de retraído; esto es en el caso que nos ocupa, la reclamante) y el nuevo adquirente o retraído (en este supuesto, la Sociedad ---- S.A.)

Según la interpretación municipal, el artículo 104.1 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 (TRLRHL) no deja lugar a dudas al establecer que *"el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos".*

Por otra parte, ni la Ley, ni la Ordenanza Reguladora del impuesto en cuestión, contemplan supuesto alguno de exención para transmisiones no producidas voluntariamente, sino forzosamente, en virtud de decisión judicial.

SEXTO.-) No obstante, este Tribunal no puede compartir la anterior argumentación.

El retracto legal es el derecho a subrogarse, con las mismas condiciones establecidas en el contrato, en lugar del que adquiere una cosa por compra o dación en pago (artículo 1521 del Código Civil). Su naturaleza es claramente subrogatoria, no existiendo dos transmisiones, sino una sola: la operada entre el primigenio transmitente y el retrayente, que pasa a ocupar la misma posición en el contrato que el adquirente retraído.

Es decir, en el supuesto de su ejercicio no existirá más variación en la relación jurídico-tributaria que la subjetiva, tal y como reconoce el Tribunal Supremo en su Sentencia de 17 de junio de 1997 (RJ 1997/5413).

Sólo existe un acto traslativo de la propiedad, el que se perfecciona con la adjudicación en subasta de la finca a la reclamante, produciéndose, con el ejercicio del derecho de retracto, una mera subrogación, en aquél negocio jurídico, de la retrayente en la posición de la adquirente retraída.

Ello determinará que la posición de contribuyente en el IIVTNU corresponda:

- Por la transmisión operada en virtud de adjudicación en subasta judicial, al primitivo transmitente que debió, en su caso, liquidar el impuesto en cuestión.
- Y una vez ejercitado el derecho de retracto, dicha posición pasará a ser ocupada por la retrayente, a efectos de una ulterior transmisión.

En consecuencia, en la fecha en que se otorga la escritura pública de ejercicio de retracto legal no se produce transmisión alguna de la propiedad del inmueble que ponga de manifiesto incremento de valor alguno.

SÉPTIMO.-). A mayor abundamiento, la propia Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto recoge claramente esta interpretación.

En efecto dispone el artículo 22 que *"en las adquisiciones de inmuebles en el ejercicio del derecho de retracto legal, se considerará como fecha de iniciación del período impositivo la que se tomó o hubo de tomarse como tal en la transmisión verificada a favor del retraído".*

Se reconoce, por tanto, que no media transmisión alguna entre la originaria operada a favor del retraído y la transmisión ulterior otorgada por el retrayente, ya que la fecha inicial del período impositivo coincide con la de adquisición por el retraído, no con la de ejercicio del derecho de retracto.

Es decir, en caso de venta de un inmueble adquirido en virtud de retracto no se tomará como fecha de inicio del período impositivo la del ejercicio del citado derecho, sino la originaria de adquisición por el retraído.

Estimando este Tribunal que en la fecha en que se ejercitó el retracto no se ha producido transmisión de la propiedad que ponga de manifiesto incremento alguno de valor del suelo sujeto a gravamen, hay que concluir que no se ha realizado el hecho imponible, no procediendo analizar el resto de las alegaciones deducidas, ni pronunciarse al respecto.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando como órgano unipersonal, RESUELVE:**

ESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa (P. abreviado)**, interpuesta por **Doña ----------,** en el sentido de **ANULAR** el acto impugnado, esto es la Resolución del Órgano de Gestión tributaria de fecha 23 de mayo de 2013 y la liquidación practicada, en concepto de IIVTNU, en el procedimiento de comprobación limitada IVT nº ----, por no declararlos conformes a Derecho en base a los motivos ya expuestos.

(…)

- **Resolución nºHI IIVTNU 2012 01.**

  Fecha: 11 de mayo de 2012.

  RESOLUCION:

(…)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 16 de julio de 2004 se otorga ante el notario de Madrid, Don----------, Escritura de disolución de la sociedad conyugal de los reclamantes. En dicha escritura Don ----------, se adjudica una participación indivisa del 67% de la vivienda habitual del matrimonio, sita en la c/----------, de Pozuelo de Alarcón, resultando Doña ----------, adjudicataria del 33% restante.

II.-) Con fecha 27 de diciembre de 2007 se otorga ante el notario de Madrid, Don----------, escritura de disolución del condominio existente sobre el inmueble descrito en el antecedente I anterior. En virtud de dicha escritura se adjudica al esposo el 100% del inmueble referido, comprometiéndose a compensar a la esposa en metálico.

III.-) A efectos del Impuesto sobre el Incremento de valor de los Terrenos de naturaleza Urbana (IIVTNU) se solicita de la Corporación municipal, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25 de la Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón reguladora del tributo en cuestión, el reconocimiento de la no sujeción al mismo de la extinción del condominio existente sobre el inmueble que había constituido la vivienda habitual del matrimonio.

IV.-) Con fecha 13 de abril de 2010 se dicta Decreto de la Alcaldía desestimando la petición formulada y declarando la sujeción al impuesto del presupuesto fáctico contemplado.

V.-) Asimismo, se practica liquidación a la esposa por el Impuesto citado.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en las presentes reclamaciones económico-administrativas acumuladas el Decreto de la Alcaldía de fecha 13 de abril de 2010, desestimatorio del recurso de reposición

interpuesto contra Decreto municipal de fecha 23 de agosto de 2008, denegatorio de la solicitud de reconocimiento de la no sujeción al IIVTNU de la extinción del condominio existente sobre la vivienda habitual de los reclamante, así como contra la liquidación practicada por tal concepto tributario

A tal fin, el reclamante alega en síntesis:

- No sujeción al IIVTNU de la disolución de la comunidad de bienes constituida sobre el inmueble referido, por inexistencia de transmisión objeto de gravamen.

SEXTO.-) En primer lugar y con el objeto de delimitar los contornos de la cuestión controvertida en el presente procedimiento, ha de precisarse que, no obstante las alegaciones de los reclamantes, el artículo 104.3, segundo párrafo, 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), se refiere a la "*no sujeción al IIVTNU de los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cuál sea el régimen económico matrimonial".*

Circunstancias éstas de la nulidad, separación o divorcio que no han sido acreditadas de contrario, ni que la adjudicación del inmueble a uno de los cónyuges lo fuera en cumplimiento de sentencia alguna.

Por lo tanto, el presupuesto de hecho del que ha de partirse es la sujeción o no al referido Impuesto de la extinción en virtud de Escritura pública de fecha 27 de diciembre de 2007, del condominio constituido voluntariamente por los reclamantes, en Escritura de disolución de sociedad conyugal de fecha 16 de julio de 2004, y por la que el esposo resultó adjudicatario de una participación indivisa del 67% de la vivienda habitual del matrimonio y la esposa del 33% restante.

SÉPTIMO.-) El hecho debatido (desde luego, no pacífico) se centra, por lo tanto, en determinar si la disolución de una comunidad de bienes constituida sobre un inmueble de forma voluntaria por las partes y en virtud de la cual uno de los comuneros se adjudica el pleno dominio de la finca compensando al otro en metálico, es un supuesto sujeto o no al IIVTNU.

A este respecto el artículo 104.1 del TRLHL establece que el IIVTNU es *"un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos"*, añadiendo el apartado 3, primer párrafo que *"No se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes".*

La justificación de este supuesto de no sujeción es considerar que en los casos de extinción de un condominio no existe una verdadera transmisión, sino que se trata de una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.

El Tribunal Supremo ha venido corroborando esta tesis siendo su criterio tradicional que la disolución de una comunidad de bienes tiene un efecto meramente declarativo y no traslativo, no existiendo, pues, en un caso así, transmisión sujeta al IIVTNU.

La anterior afirmación puede mantenerse, sin duda, siempre que las adjudicaciones que se lleven a cabo entre los comuneros para extinguir el condominio no excedan de los porcentajes atribuibles a la primitiva participación, por entenderse que en esta situación lo único que ha tenido lugar es la mera concreción material y física de una cuota ideal en una comunidad preexistente.

Esta parece ser claramente la conclusión a la que se llega del análisis detallado de la doctrina jurisprudencial, cabiendo citar, como paradigma de lo expuesto, las Sentencias, ambas alegadas por los reclamantes, así como por la Administración municipal, en apoyo de sus respectivos argumentos, de **22 de noviembre de 1989 (RJ 1989/7967) y de 27 de junio de 1995 (RJ 1995/4727).**

En la primera de ellas ya se afirmó, "*la inexistencia de hecho imponible en el supuesto de extinción de condominio cuando la adjudicación no exceda del porcentaje atribuible a la primitiva participación y ello porque la adjudicación extintiva de la comunidad de bienes no es un acto genuinamente traslativo, ya que no hay verdadera transmisión de un derecho preexistente en que una persona sucede a otra, participando más bien de la naturaleza de acto declarativo de fijación, dando certeza y concreción a la situación de cada titular, siendo coherente con ese carácter declarativo de la adjudicación el artículo 450 del Código Civil al disponer que «cada uno de los partícipes de una cosa que se posea en común, se entenderá que ha poseído exclusivamente la parte que al dividirse le cupiere durante todo el tiempo que duró la indivisión»".*

En la segunda referida se declaró que *"la liquidación objeto del presente recurso contencioso-administrativo, viene derivada por la extinción de dicha comunidad y adjudicación de los bienes integrantes de la misma, a su partícipes, con lo que no se da lugar a una verdadera transmisión de dominio, en cuanto la división produce sí un efecto declarativo, pero no traslativo, porque no atribuye algo que antes no se tuviera y no produce en los comuneros ningún beneficio patrimonial, al existir -cual en el caso de autos- una adjudicación proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve , como lo acredita el haberse efectuado la disolución, respetando la cuota de participación que cada uno tenía, que era de una tercera parte, teniendo las fincas objeto de disolución y las porciones adjudicadas idéntico valor: así la finca de Mataró, que se adjudica a dos comuneros tiene un valor doble -18.000.000 de pesetas- de la finca de ----------9.000.000 de pesetas- que se adjudica a uno solo".*

En el mismo sentido, se pronunciaron las **SSTS de 22 de enero de 1993 (RJ 1993/5) y de 27 de octubre de 1994 (RJ 1994/8193)**, así como, entre otras, las **SS del TSJ de la Comunidad Autónoma del País Vasco de 18 de septiembre de 1995 (JT 1995/ 1148) ,** del **TSJ de la Comunidad Valenciana de 4 de noviembre de 1996, (JT 1996/ 1521)** , del **TSJ de las Islas Baleares de 27 de febrero de 1999, (JT 1999/ 318)** y del **TSJ de Castilla-La Mancha de 12 de marzo de 1999, (JT 1999/ 384) .**

NOVENO.-) Ahora bien, si en estas sentencias se declaró que no había transmisión cuando la adjudicación con ocasión de la disolución de una comunidad de bienes no excedía del porcentaje atribuible a la primitiva adquisición, habría que entender, en buena lógica, que ello equivaldría a afirmar que sí existe, por el contrario, tal transmisión cuando en la mencionada adjudicación, fruto de la liquidación de la comunidad de bienes, se produce un exceso de adjudicación.

En estos casos no estamos ya ante un simple declarativo de fijación, que da certeza y concreción a la situación de cada titular, sino en presencia de un verdadero acto traslativo, en virtud del cual se ha producido, no la concreción material y física de una cuota ideal en una comunidad preexistente, sino una auténtica adquisición «ex novo», generándose una transmutación del dominio que pone de manifiesto una elevación del mismo respecto al que teníamos cuando lo adquirimos en origen.

En confirmación de que ello es así, puede citarse la **STS de 18 de junio de 1994, (RJ 1994/ 4696),** en la que el Tribunal Supremo declaró que sí existe transmisión gravable por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana cuando en una disolución de una comunidad de bienes se producen excesos de adjudicación, al afirmarse en ella:

«La disolución de la comunidad dominical ostentada sobre el solar por los cuatro sujetos pasivos de la liquidación provisional notificada el 19 de febrero de 1987 y la consecuente adjudicación del terreno a uno solo de los anteriores condueños, llevadas a cabo en la escritura notarial de 15 de diciembre de dicho año, conforman, en su conjunto, por la fuerza traslativa de la segunda operación conexa, una verdadera transmisión, a los efectos prevenidos en los artículos 350 y 351 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 abril. En la cláusula primera de la citada escritura pública se hace constar que los interesados «disuelven la comunidad de origen voluntario que tienen constituida sobre la finca descrita y, siendo ésta indivisible por razones urbanísticas y por desmerecer su valor, se la adjudican en pleno dominio a los cónyuges don Juan T. L. y doña Asunción D. R., abonando éstos, a los otros tres copartícipes, en efectivo metálico, su participación en la comunidad, o sea, la cantidad de 1.875.000 pesetas a cada uno, que reciben en este acto».

Por tanto, dentro del marco de esa «división económica» realizada al amparo de los artículos 401.1 o 404 del Código Civil, se ha producido, en principio, la efectiva transmisión de las tres cuartas partes del solar objeto de la comunidad de bienes disuelta .

Y lo mismo, es decir, la existencia de transmisión cuando la adjudicación exceda del porcentaje atribuible a la primitiva participación en la comunidad de bienes, se mantuvo también por la STSJ **de la Comunidad de Madrid de 17 de mayo de 2002, (JT 2003/995)** en la que se señaló:

"*En cuanto a la primera cuestión planteada, si bien es cierto como sostiene el Ayuntamiento demandado, que las aportaciones de bienes a una comunidad y las adjudicaciones a los comuneros, en los casos de división total o parcial de la comunidad, no se produce la sujeción al tributo, ya que las comunidades de bienes carecen de personalidad jurídica y no se da, en tales operaciones, una transmisión sino una simple alteración en la forma de encontrarse atribuido el dominio sobre los mismos bienes, produciendo la división un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que ya no tuvieran antes los comuneros y no produce en éstos ningún beneficio patrimonial, al existir una distribución proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve respetando la cuota de participación que cada uno tenía, como ha señalado el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencias de 22 de noviembre de 1989 (RJ 1989, 7967) y 27 de junio de 1995 (RJ 1995, 4727) , y esta Sala en sentencia de 13 de julio del 2000 (RJCA 2000, 2210) , no es menos cierto, que en aquellos supuestos en que el terreno adjudicado al comunero exceda del que le corresponda, existe una transmisión gravable" .*

DÉCIMO.-) Sin embargo, el Tribunal Supremo, en **Sentencia posterior de 19 de diciembre de 1998 (RJ 1998/10432)**, dictada en interés de ley, y en la que se basan fundamentalmente los reclamantes en defensa de sus pretensiones, parece concluir lo contrario a lo expuesto en los fallos anteriormente citados.

En efecto, con ocasión de la extinción de un condominio sobre un inmueble derivado de una herencia, con adjudicación del inmueble a uno de los herederos y compensación económica al resto, señaló que, *"la doctrina legal que pretende la parte recurrente, relativa a que se tenga por tal la de que los excesos de adjudicación, que surjan como consecuencia de la disolución de una comunidad de bienes en la que se adjudica la totalidad del bien o bienes que la forman, a uno de los condueños, constituye verdadera transmisión dándose con ello uno de los presupuestos del artículo 105.1 de la Ley 39/1988, de 28 diciembre, de Haciendas Locales no es cierta en el caso de las comunidades hereditarias, por lo que debe desestimarse el recurso".*

Nada hay que objetar al contenido de esta Sentencia, estando este Tribunal absolutamente de acuerdo con su tesis, pero sí podría oponerse a la anterior conclusión que la doctrina manifestada en ella se refiere al **supuesto de las comunidades hereditarias**, que tienen un régimen jurídico diferente al de las comunidades de bienes constituidas por actos «inter vivos», extremo que, por lo demás, se resalta de forma expresa en esta misma, que muy gráficamente comienza indicando que:

«Estimamos que la doctrina de la sentencia de 18 de junio de 1994, no puede ser trasladada sin más al supuesto que nos ocupa, debido al diferente origen de la situación de proindiviso, que viene determinada por la Ley en el supuesto de la sucesiones hereditarias y por la voluntad de los copartícipes en el de la comunidad voluntaria de bienes, diferencia que repercute sensiblemente en el distinto régimen jurídico de una y otra, reguladas en títulos distintos del Código Civil y que traduce por ejemplo en el hecho de la transmisión de la posesión a los herederos desde el fallecimiento del causante (artículo 440 del C.C.) y la naturaleza esencialmente divisible de la comunidad hereditaria, en tanto que en la comunidad voluntaria de bienes no hay tal transmisión de la posesión, y por otra parte puede pactarse mantener la indivisión por un plazo de tiempo que no exceda de 10 años (artículo 400)».

De ello podría concluirse fácilmente que la doctrina recogida en esta Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 1998, únicamente es aplicable a las comunidades hereditarias, manteniendo, pues, el Tribunal Supremo la doctrina por él sustentada en su Sentencia de 18 de junio de 1994, para el caso de que estemos en presencia de una comunidad de bienes constituida por actos «inter vivos».

UNDÉCIMO.-) La polémica suscitada no queda, pues, definitivamente zanjada. El Tribunal Supremo vuelve a referirse a esta cuestión en su **Sentencia del Tribunal de 28 de junio de 1999 (RJ 1999/6133)** también citada por los reclamantes en defensa de sus intereses. Aunque este Tribunal considera que el hecho de estar dictada en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y no con el IIVTNU, hace que su extrapolación automática a este impuesto sea harto problemática, lo cierto es que en la misma se declara expresamente que:

"Esta Sala, aún en supuestos no estrictamente similares al que ahora se enjuicia y como recuerda la Sentencia de 23 de mayo de 1998, con cita de otras de la Sala Primera y de la Sala Tercera de este Tribunal, tiene reconocida, con vocación de generalidad, la doctrina consistente en que «la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes en los que no hay traslación del dominio, de modo que, en consecuencia, por primera transmisión sólo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero». En principio, pues, la división y consiguiente adjudicación de las partes en que se hubieran materializado las cuotas ideales anteriormente existentes no son operaciones susceptibles de realizar el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales a tenor de lo establecido en el art. 7.1 A) del Texto Refundido y de su Reglamento, aquí aplicables, de 1980 y 1981, respectivamente -hoy los mismos preceptos de los Textos vigentes de 24 de septiembre de 1993 y 29 de mayo de 1995-. La división de la cosa común debe ser contemplada -recuerda la sentencia mencionada de 1998- como la transformación del derecho de un comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte de la cosa que la división hubiera individualizado. Con otras palabras: la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes ***no es una transmisión patrimonial propiamente dicha -ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente****. Lo que ocurre es que, en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división -supuesto que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, art. 401 del Código Civil)- la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero -arts. 404 y*
1.062, párrafo 1º, en relación éste con el art. 406, todos del Código Civil-. Esta obligación de compensar a los demás, o al otro, en metálico no es un «exceso de adjudicación», sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar -art. 400-. Tampoco, por eso mismo, esa compensación en dinero puede calificarse de «compra» de la otra cuota, sino, simplemente, de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común por fuerza de lo dispuesto en los arts. 402 y 1.061 del Código Civil, en relación éste, también, con el 406 del mismo Cuerpo Legal. En puridad de conceptos, cuando la cosa común es indivisible, bien materialmente o bien por desmerecimiento excesivo si se llevara a cabo la división, cada comunero, aun cuando tenga derecho sólo a una parte de la cosa, tiene realmente un derecho abstracto a que, en su día, se le adjudique aquélla en su totalidad, dada su naturaleza de indivisible, con la obligación de compensar a los demás en metálico. Esta forma, pues, de salir de la comunidad es también, por tanto, concreción o materialización de un derecho abstracto en otro concreto, que no impide el efecto de posesión civilísima reconocido en el art. 450 del Código Civil y no constituye, conforme ya se ha dicho, transmisión, ni a efectos civiles ni a efectos fiscales. Por lo demás, el hecho de que el art. 7.2 b) de la Ley y Reglamento del Impuesto aquí aplicables sólo exceptúe de la consideración de transmisión, a los efectos de su liquidación y pago, «los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los arts. 821, 829, 1056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil...» y entre ellos no se cite precepto alguno regulador de comunidades voluntarias, sino sólo de comunidades hereditarias, no constituye argumento en contra de la conclusión precedentemente sentada, habida cuenta que a lo que quiere con ello aludirse es a los excesos de adjudicación verdaderos, esto es, a aquellos en que la compensación en metálico, en vez de funcionar como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad que deben presidir toda división o partición de comunidad a costa del patrimonio del adjudicatario, sobrepasa en realidad su interés en la comunidad y viene a constituir, efectivamente, una adjudicación que lo supera en perjuicio del resto de los comuneros. No hay, pues, tampoco, con esta interpretación, desconocimiento alguno

del art. 24 de la Ley General Tributaria, hoy 23.3 de la misma tras la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio (RCL 1995\2178 y
2787)-, cuando veda la utilización del procedimiento analógico para extender, más allá de sus términos estrictos, el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones tributarias".

Es decir, el Tribunal concluye que en tales supuestos de adjudicación a un comunero del único bien común, cuando éste sea de naturaleza indivisible (o desmerezca mucho por la división) con compensación en metálico a los otros comuneros, no existe una verdadera transmisión; no siendo muy coherente mantener que a efectos de este impuesto no exista transmisión y sí la haya a efectos del IIVTNU, cuando tal concepto no aparece definido por el legislador fiscal de forma diferente al concepto civil de transmisión, por lo que habría que estar a éste último.

En términos similares se han venido pronunciando en fechas recientes tras esta Sentencia del Tribunal Supremo los Tribunales Superiores de Justicia, entre otros, **SSTSJ Madrid 10 de enero de 2005 (rec. núm. 775/2001); 18 de julio 2003 (rec. núm. 306/2000); Cantabria 18 de febrero de 2005 (rec. núm. 202/2004), Cataluña 4 de enero de 2005 (rec. núm. 889/1999); País Vasco 27 de octubre de 2004 (rec. núm. 965/2002), etc.**

También es la tesis acogida por la mayoría de los Tribunales Económico-Administrativos municipales cabiendo señalar la **Resolución del TEAM de Madrid de fecha 8 de octubre de 2009** dictada en la **reclamación económico-administrativa nº------** en la que se manifiesta categóricamente lo siguiente:

"*En definitiva, no existe contradicción entre la doctrina del Tribunal Supremo en las sentencias de 18 de junio de 1994 y 27 de junio de 1995, alegadas en supuestos similares por la Administración, e incluso sostenida en la STSJ Madrid de 13 de julio de 2000, con la señalada posteriormente en la sentencia de 28 de junio de 1999, y STSJ Madrid de 18 de julio de 2003, pues en todas ellas se afirma que la disolución de la copropiedad, con adjudicación equitativa de bienes correspondientes a las cuotas de participación de cada comunero, no supone traslación alguna de la propiedad, sino especificación de los derechos que aquéllos tenían sobre la propiedad común. Sensu contrario, señalamos nosotros, es posible apreciar excesos de adjudicación, y por ende, supuestos transmisivos sometidos al Impuesto, cuando en pago de las cuotas comunes se realizan adjudicaciones de bienes que no se corresponden con las originarias cuotas de participación. Ahora bien, cuando la comunidad de propietarios se realiza sobre bienes de naturaleza indivisibles, o cuya división provocaría un grave desvalor del bien, no nos hallamos tampoco ante un supuesto de exceso de adjudicación, sino de una especificación de derechos que conlleva, obligatoriamente por mandato de la Ley, el abono del correspectivo equivalente económico a aquellos comuneros que nada han percibido, por cuanto el bien indivisible se adjudica a uno sólo de ellos.*

En el supuesto que nos ocupa, los cónyuges decidieron liquidar el proindiviso que ostentaban sobre los inmuebles de referencia. Queda acreditado, por tanto, que la adjudicación realizada en pago de haberes comunes se realiza respecto de unos bienes que constituían el patrimonio común de ambos cónyuges, y que dado su carácter indivisible se adjudican a uno de ellos, único modo de salir de la situación de indivisión; por lo que no puede entenderse que haya habido transmisión alguna y, por ello, que se dé uno de los elementos necesarios para la realización del hecho imponible en el IIVTNU, al disponer el artículo 104.1 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo) que el Impuesto "grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título (...).

Razones por las que procede estimar las pretensiones de la reclamante, anulando con ello los actos administrativos impugnados.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO MUNICIPAL DE POZUELO DE ALARCÓN, en sesión de hoy, reunido en Sala y en Única Instancia, ACUERDA:**

ESTIMAR las presentes reclamaciones económico-administrativas interpuestas por **DON----------**y **DOÑA ----------**, **ANULANDO** la resolución impugnada y la liquidación practicada por Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

(…)

(...)

- **Reclamación nºBF IIVTNU 2018 05.**

  Fecha: 19 de octubre de 2018.

  RESOLUCIÓN

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con motivo del fallecimiento en fecha 13 de enero de 2017 del cónyuge de la reclamante, Don ------ , en fecha de 12 de junio de 2017 se presenta ante la Oficina liquidadora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la Comunidad de Madrid solicitud de prórroga para la presentación de la declaración de bienes y herederos a efectos de la liquidación de dicho impuesto autonómico.
Consta en el expediente Acta de requerimiento para declaración de herederos de fecha 17 de marzo de 2017 habida cuenta del fallecimiento ab intestato del causante.

II.-) Asimismo, consta en el expediente Resolución de la Oficina liquidadora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la Comunidad de Madrid de fecha 05 de julio de 2017 de concesión de la prórroga solicitada que finalizaría e 13 de enero de 2018.

III.-) Paralelamente, con fecha de 19 de septiembre de 2017 la reclamante presenta ante este Ayuntamiento la Escritura de aceptación y adjudicación de la herencia de Don ------de fecha 17-09-2017, formalizada ante el notario de Madrid D. -------, y por la que se adjudica a la reclamante la finca sita en la c/ ------y el anejo sito en la c/ -----en este término municipal de Pozuelo de Alarcón. En dicho escrito la reclamante acompaña el certificado de fallecimiento, el de empadronamiento en la c/ ------- y el de solicitud de prórroga y su concesión ***por la Oficina liquidadora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la Comunidad de Madrid.***

IV.-) A consecuencia de lo anterior, el reclamante presenta e ingresa en fecha de 06-10-2017 autoliquidación nº ---- por importe de ----Euros, (excluido el recargo correspondiente del 5%) correspondiente a la finca sita en la c/ ------y ***autoliquidación nº ------- por importe de 781,14 Euros, (excluido el recargo correspondiente del 5%) correspondiente a*** la finca sita en la c/---- ***en concepto del Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU) devengado por la adquisición mortis causa citada en el anterior antecedente de hecho.***

Asimismo, con fecha 02 de noviembre de 2017 el reclamante presenta escrito ante el Ayuntamiento solicitando la rectificación de las autoliquidaciones antes citadas, junto con el reconocimiento de la bonificación en la cuota del Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU) por

transmisión de vivienda habitual del causante, así como la nulidad de pleno derecho de las autoliquidaciones con la consiguiente solicitud de devolución de ingresos indebidos por la cantidad abonada por dichos conceptos.

V.-) ***La mencionada solicitud es desestimada por Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, de fecha 15 de marzo de 2018, por entender que dado el carácter rogado de la bonificación referida en plazo fijado reglamentariamente y la presentación extemporánea de la autoliquidación e ingreso, no procedía su reconocimiento, teniendo en cuenta que no costa solicitada en plazo la prórroga para la presentación e ingreso de la autoliquidación del IIVTNU.***

VI.-) Con fecha 08 de mayo de 2018, entrada en el Tribunal escrito de interposición de reclamación económico-administrativa contra la citada resolución desestimatoria.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en el presente procedimiento económico-administrativo la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria por la que se desestima la solicitud de ingresos indebidos y concesión de bonificación a efectos del IVTNU.

A tal fin, el reclamante alega, en síntesis:

- La reclamante solicita la devolución de ingresos indebidos de la totalidad del importe de la liquidación abonada ya que a su juicio no se ha producido el hecho imponible del tributo, habida cuenta de que se basa en preceptos legales declarados inconstitucionales, Para ello, el reclamante se remite en síntesis la STC de 11-5-2017 que declara la inconstitucionalidad del impuesto de los artículos 107.1, 107.2, letra a) y 110.4 del TRLRHL en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. En este sentido alude a la doctrina del TSJ de Madrid que declara nula toda deuda calculada en base a dichos preceptos.

- Inaplicación de la ***bonificación en la cuota del Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por transmisión de vivienda habitual del causante*** establecida en la Ordenanza Fiscal por transmisión de vivienda habitual a raiz del fallecimiento de Don -------, por lo que solicita el reconocimiento del beneficio fiscal con la correspondiente devolución de ingresos indebidos por la cantidad ingresada en tal concepto.

(...)

DÉCIMO.-) En cuanto a la alegación sobre la inaplicación de la bonificación en la cuota del tributo por transmisión de la propiedad de la vivienda habitual y su anejo inseparable, el régimen jurídico de la gestión tributaria del IVTNU se regula en el artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, según el cual:

(…) 1. Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente.

2. Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto:

b. *Cuando se trate de actos por causa de muerte, el plazo será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo, (…).*

Asimismo, el artículo 5.3 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de Pozuelo de Alarcón, establece una bonificación en la cuota del tributo cuando el incremento de valor se manifieste, por causa de muerte, respecto de la transmisión de la propiedad de la vivienda habitual del causante, y anejos inseparables de dicha vivienda, siempre cumpliendo entre otros los siguientes requisitos:

b) Tratándose de la transmisión de la propiedad de la vivienda habitual, tendrá este carácter aquella en la que haya figurado empadronado el causante de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión o desde el momento de la adquisición si dicho plazo fuese inferior a los dos años.

c) El beneficio se aplicará, en caso de transmisión de vivienda habitual o del local afecto a ejercicio de actividad, y se entenderá concedido provisionalmente, a solicitud del beneficiario, sin perjuicio de su comprobación y de la liquidación definitiva que proceda, siempre que la autoliquidación del impuesto se presente y se pague, o se haya concedido su aplazamiento o fraccionamiento, dentro de los plazos establecidos en esta ordenanza.

Por su parte, y a la vista de la potestad tributaria reconocida a las entidades locales a la hora de fijar el modelo de gestión del tributo y de los aspectos materiales y formales de los beneficios fiscales en el impuesto, el artículo 23 de la citada Ordenanza Fiscal dispone que:

"1. Los sujetos pasivos están obligados a practicar autoliquidación del Impuesto y a ingresar su importe en la Administración municipal, en los plazos siguientes:
a) En las transmisiones inter-vivos y en la constitución de derechos reales de goce, así como en las donaciones, dentro de los 30 días hábiles siguientes a aquél en que haya tenido lugar el hecho imponible. b) En las transmisiones "mortis-causa", dentro del plazo de seis meses a contar desde la fecha de fallecimiento del causante o, en su caso, dentro de la prórroga a que se refiere el párrafo siguiente.
2. Los herederos, albaceas o administradores del caudal relicto podrán solicitar dentro de los seis primeros meses del plazo de presentación regulado en la letra b) anterior, la prórroga del mismo por otro plazo de hasta seis meses de duración, acompañada de la certificación del acta de defunción del causante, y haciendo constar en ella el nombre y domicilio de los herederos declarados o presuntos y su grado de parentesco con el causante cuando fueren conocidos, la situación y la identificación catastral del suelo.
3. Transcurridos dos meses desde la presentación de la solicitud sin que se hubiese notificado acuerdo, se entenderá concedida la prórroga.
4. No se concederá prórroga cuando la solicitud se presente después de transcurridos los seis primeros meses del plazo de presentación".

A la vista de la potestad tributaria reconocida a las entidades locales a la hora de fijar los aspectos materiales y formales de los beneficios fiscales en el impuesto, el párrafo cuarto de dicho artículo 5.3, en relación con el artículo 135.1 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, disponen que:

(…) Las bonificaciones aquí establecidas tienen carácter rogado, y deberán ser solicitadas por el contribuyente o su representante al presentar la declaración del impuesto dentro del plazo señalado y deberá acompañarse de los documentos acreditativos del cumplimiento de los requisitos a que se hace referencia en este precepto. (…).

Tal y como se argumenta en la resolución impugnada, no consta solicitada prórroga ni bonificación por el Impuesto municipal controvertido, toda vez que según la documentación aportada se comprueba que lo que solicitó fue la prórroga en el Impuesto sobre Sucesiones cuya exacción corresponde a la Comunidad de Madrid con efectos únicamente para dicho tributo. Así se especifica además en la propia concesión de la prórroga emitida por la Oficina liquidadora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que lo es a los solos efectos de la liquidación de dicho tributo, cuya gestión tributaria por lo demás resulta de competencia

de una Administración Territorial distinta a la Administración Local titular de la potestad tributaria sobre el impuesto ahora exaccionado.

Por tanto, subsumiendo la normativa tributaria antes citada a los antecedentes de hecho resulta que, desde la muerte de la causante el 13-01-2017, ha transcurrido el plazo de seis meses fijado en la ley y en la Ordenanza Fiscal hasta la fecha de 19 de septiembre de 2017 cuando se procede a presentar y abonar la autoliquidación en concepto del IVTNU. Por lo que, estando fuera de plazo, tanto la presentación y abono de la cuota impositiva como la solicitud de concesión del beneficio fiscal, no procede su reconocimiento en la cuota autoliquidada.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, reunido en Sala y en Primera Instancia, ACUERDA:**

DESESTIMAR .....

(...)

- **Reclamación nºBF IIVTNU 2016 04.**

  Fecha: 07 de diciembre de 2016.

  RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Tras el fallecimiento de D. ------ con fecha de 24-02-2015, y habiendo dispuesto mediante testamento de fecha 21-6-2000 a favor de su esposa, Dña C ------, del usufructo vitalicio sobre el inmueble sito en C/ ----- de Pozuelo de Alarcón, a su favor, e instituidas las hijas del causante como herederas del caudal relicto, con fecha de 19 de agosto de 2015 se presentó solicitud de prórroga del plazo de autoliquidación del impuesto a efectos del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU).

Con fecha de 24 de agosto de 2015 fue practicada autoliquidación del impuesto, aplicándose la bonificación por la transmisión de la vivienda habitual del causante.

II.-) En fecha de 20 de octubre de 2015 se emite requerimiento para presentar la escritura de aceptación de herencia o declaración de bienes y herederos y el último Certificado de empadronamiento del causante, habida cuenta de que constaba volante negativo de empadronamiento del mismo en el municipio de Pozuelo de Alarcón desde su baja por cambio de residencia el 27-4-2010. Asimismo, consta en el expediente contestación del Departamento de Padrón de habitantes del Ayuntamiento de Madrid a solicitud de información según la cual, Don ------- causó baja en el Padrón de Madrid por inscripción indebida en fecha de 12-04-2012.

III.-) Ante la falta de presentación de la documentación requerida, y según los datos y antecedentes citados anteriormente que obran en poder de la Administración, el Titular del Órgano de Gestión Tributaria en fecha de 19-02-2016 aprueba liquidación provisional nº ----- ,por importe de ----- € y que se notifica el 8-3-2016, al considerarse que no procedía la aplicación de la bonificación por transmisión de vivienda habitual, habida cuenta de que no se cumplía la condición del previo empadronamiento del causante en el municipio de Pozuelo de Alarcón.
Presentado por la reclamante escrito de alegaciones junto con la documentación que se consideró pertinente en defensa de su pretensión, mediante Resolución de 17-05-2016 el Titular del Órgano

de Gestión Tributaria desestimó las mismas, aprobando una liquidación provisional por importe de ----- Euros.

En fecha de 23 de junio de 2016 la reclamante presenta recurso de reposición contra dicha resolución acompañando copias de diversos documentos en los que figura como dirección del fallecido la vivienda de la C/ ------ de Pozuelo de Alarcón,

IV.-) Con fecha 28-07-2016 se dicta Resolución por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria, desestimando el recurso de reposición citado y denegando la aplicación de la bonificación prevista en el artículo 5.3.1 de la Ordenanza Fiscal reguladora del IIVTNU, confirmando pues la liquidación provisional practicada.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha ---- de ----- de 2016 desestimatoria de la aplicación de la bonificación prevista en el artículo 5.3.1 de la Ordenanza Fiscal reguladora del IIVTNU.

A tal fin, la reclamante alega en síntesis:

- No aplicación de la bonificación por vivienda habitual contemplada en la Ordenanza reguladora del impuesto, aun cuando consta acreditado que el inmueble sito en la c/ ----- de Pozuelo de Alarcón constituyó la residencia habitual del causante.
- La residencia habitual mediante el certificado de empadronamiento es una presunción iuris tantum que admite prueba en contrario. A tal efecto se aporta entre otra documentación copias de declaraciones fiscales de 2009 a 2014, facturas de luz, teléfono, agua y recibos bancarios correspondientes a los dos años anteriores al fallecimiento del causante.
- Que del expediente administrativo se deduce que hubo una baja en el Padrón de Pozuelo de Alarcón en fecha de 27-04-2010 con alta simultánea en Madrid en la c/ ------ , inscripción esta última que se consideró posteriormente indebida en fecha de 12-04-2012, por lo que solicita prueba de todos estos extremos, con el resultado que consta en el expediente administrativo.

SEXTO.-)SOBRE LA PRUEBAS PROPUESTAS.

En primer lugar, y en aplicación de lo dispuesto en el artículo 236.4 de la Ley General Tributaria, artículo 57.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley general Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, y artículo 44.7 del ROTEAPA, **debemos proceder a enumerar las pruebas cuya práctica se ha denegado mediante Providencia de fecha 28-11-2016** y en base a los argumentos expuestos en la misma que se dan por reproducidos:

A.-) Que se facilite a este Tribunal por el Ayuntamiento, para su unión al expediente todos los antecedentes en virtud de los cuales se tramitó la baja de Don ------ por cambio de residencia en fecha de 27-04-2010.

B.-) Que se oficie al Ayuntamiento de Madrid, testimonio para su unión al expediente de todos los antecedentes en virtud de los cuales se tramitó el alta de Don ------ en fecha de 27-04-2010 y la baja en fecha de 12-04-2012, explicando a qué y porqué se refiere con "inscripción indebida".

SÉPTIMO.-) RÉGIMEN JURÍDICO DE LA BONIFICACION SOLICITADA.

En primer lugar, y antes de entrar a analizar la documentación presentada a efectos de acreditar cual era la residencia habitual del causante durante los dos años anteriores al fallecimiento para poder acceder a la bonificación solicitada, procede aclarar hasta qué punto pueden ejercer los Ayuntamientos su potestad reglamentaria vía Ordenanza en materia de tributos locales, y en concreto, en la regulación de las condiciones para acceder a los beneficios fiscales previstos en la norma de rango legal.

De esta forma, las Administraciones locales poseen la denominada potestad tributaria derivada (art. 4.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), y consecuentemente el art. 7.1.e) de la citada norma establece que "1 .Los tributos se regirán:... e) Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales".

El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales deberá integrarse siempre dentro del ámbito de la autonomía y potestad tributaria derivada de los entes locales.

En este sentido, el apartado 4 del artículo 108 del TRLRHL (LA LEY 362/2004) señala que:

"*Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.*

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la bonificación a que se refiere el párrafo anterior se establecerá en la ordenanza fiscal."

Por tanto, el art. 108.4 de la Ley de Haciendas Locales, en su párrafo segundo, defiere a la Ordenanza Fiscal la regulación de cualquier aspecto sustantivo o formal de la bonificación, siempre que guarde el límite de bonificación que establece la Ley estatal, otorgando así a los Ayuntamientos una amplia potestad para regular o no en sus Ordenanzas fiscales esa bonificación y las condiciones de la misma. Un Ayuntamiento puede o no establecer esa bonificación, que es de carácter potestativo; para su concesión se requiere el acuerdo previo del Ayuntamiento, en cuyo caso la LHL establece en qué supuestos se puede establecer (sólo puede operar en las transmisiones a título lucrativo por causa de muerte a favor de cónyuge, descendientes y ascendientes), dejando un amplio margen a los Ayuntamientos para regular tanto la cuantía (con el límite del 95 por 100) **como las condiciones sustantivas y formales de la bonificación.**

En función de lo anterior, la habilitación para condicionar el derecho a disfrutar de determinadas bonificaciones al cumplimiento de ciertos requisitos resulta de lo dispuesto, entre otros, en los artículos 73.4 y 74. 4 y 5 del TRLRHL que autorizan a los Ayuntamientos para especificar, a través de la correspondiente Ordenanza Fiscal, los demás aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones reguladas en dichos preceptos, así como las condiciones de compatibilidad con otros beneficios fiscales.

En conclusión, no parece ofrecer dudas la posibilidad de que el Ayuntamiento condicione la concesión de una bonificación al cumplimiento de cualquier requisito sustantivo o formal, siempre que aquélla tenga el carácter de potestativa; aunque la mejor técnica normativa aconsejaría que dichas condiciones no sean ajenas a la propia naturaleza o procedimiento de reconocimiento del beneficio fiscal. Y esa circunstancia concurre en el presente supuesto en el que se hace depender la concesión de un beneficio fiscal en el IVTNU del carácter habitual de la vivienda del causante que objeto de transmisión acreditada a través de un elemento clave, como es el empadronamiento en dicho inmueble, circunstancia nada ajena a la naturaleza de la bonificación.

SÉPTIMO.-) CONDICIONES REGLAMENTARIAS DE LA BONIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 5.3 DE LA ORDENANZA FISCAL REGULADORA DEL IVTNU: ASPECTOS FORMALES Y SUSTANTIVOS QUE EL AYUNTAMIENTO HA ESTABLECIDO PREVIA HABILITACIÓN LEGAL.

Una vez que ha quedado clara la potestad del Ayuntamiento para fijar los aspectos formales y sustantivos de beneficios fiscales en tributos locales dentro de los previstos legalmente previa habilitación del legislador, debemos examinar ya el caso concreto de la bonificación controvertida en el presente caso y cómo la ha plasmado el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón en su normativa reglamentaria en ejercicio de dicha potestad legalmente reconocida.

Y así la Ordenanza Fiscal Reguladora del IIVTNU, año 2015, del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón establece en su art. 5.3:

3. Bonificaciones.
3.1. Cuando el incremento de valor se manifieste, por causa de muerte, respecto de la transmisión de la propiedad de la vivienda habitual del causante, y anejos inseparables de dicha vivienda, así como de los locales afectos a la actividad económica ejercida por éste, o de la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio sobre los referidos bienes a favor de los descendientes, por naturaleza o adopción, ascendientes y del cónyuge, la cuota del impuesto se verá bonificada deacuerdo con los siguientes porcentajes:

a) Del 90 por 100 las realizadas a favor de descendientes en línea directa y adoptadosmenores de 21 años.
b) Del 60 por 100 las realizadas a favor de descendientes o ascendientes, por naturaleza o adopción, siempre que sean mayores de 21 años.
c) Del 75 por 100 en la constitución de usufructo vitalicio o transmisión de la nudapropiedad o el pleno dominio a favor del cónyuge supérstite.

Y el mismo artículo en su punto 4 establece:

3.4. Asimismo, para poder disfrutar de la bonificación regulada en este artículo, será imprescindible la concurrencia de las siguientes circunstancias:

a) En el caso de transmisión de la vivienda habitual, tendrá este carácter aquélla que lo haya sido hasta la fecha del devengo del impuesto y, al menos, durante los dos últimos años, lo que se acreditará mediante el certificado de empadronamiento.

Es decir, de la dicción literal de la normativa reglamentaria resulta que el Ayuntamiento**, en ejercicio de una potestad discrecional como es la que resulta de la habilitación legal para fijar los requisitos formales y sustanciales de la aplicación de la bonificación fisca**l está fijando uno de esos aspectos afirmando que, en este caso concreto, la residencia habitual sólo pueda acreditarse formalmente mediante el certificado de empadronamiento. Podría haber admitido la posibilidad de acreditar dicha circunstancia mediante otros medios de prueba concretos citándolos o simplemente dejar abierta la puerta a cualquier medio admitido en derecho. Pero lo cierto es que no lo hizo y entre varias alternativas igualmente justas se optó por exigir un determinado medio de prueba que además, sino es el único y contra el cual se admite prueba en contrario, sí se considera clave y objetivo en esta materia.

Por lo que una vez que la Administración ha optado por esa alternativa de forma discrecional, a partir de ahí la actuación del Ayuntamiento se convierte en reglada, y una vez fijadas reglamentariamente las condiciones para acceder al beneficio fiscal ha de atenerse a las mismas sin posibilidad de otras aplicaciones o interpretaciones que vayan más allá de los términos que la misma norma fijó.

Una vez expuesto el marco normativo de la bonificación fiscal solicitada, procede entrar en los términos de debate en relación con el empadronamiento, como requisito imprescindible fijado por vía reglamentaria para acreditar e carácter habitual de la vivienda cuya transmisión es objeto de controversia.

La normativa legal vigente, contenida en la Ley 4/1996, de 10 de enero, por la que se modifica la Ley 7/1985, de 2 de abril , Reguladora de las Bases del Régimen Local, en relación con el Padrón Municipal (BOE de 12/1/1996) establece en su artículo 15 que: *«Toda persona que viva en España está obligada a inscribirse en el Padrón del municipio en el que resida habitualmente. Quien viva en varios municipios deberá inscribirse únicamente en el que habite durante más tiempo al año. El conjunto de personas inscritas en el Padrón municipal constituye la población*

del municipio. Los inscritos en el Padrón municipal son los vecinos del municipio. La condición de vecino se adquiere en el mismo momento de su inscripción en el Padrón», añadiendo el artículo 16.1 que*: «El Padrón municipal es el registro administrativo donde constan los vecinos de un municipio. Sus datos constituyen prueba de la residencia en el municipio y del domicilio habitual en el mismo. Las certificaciones que de dichos datos se expidan tendrán carácter de documento público y fehaciente para todos los efectos administrativos».*

Y es igualmente cierto que la normativa reglamentaria de desarrollo ratifica que los datos del padrón constituyen prueba de la residencia en el municipio y del domicilio habitual en el mismo y las certificaciones que de dichos datos se expidan tendrán carácter de documento público y fehaciente para todos los efectos administrativos (artículo 53.1 del Reglamento de Población y Demarcación Territorial de las entidades locales: Real Decreto 1690/1986 , modificado por Real Decreto 2612/1996; así como que los datos del padrón constituyen prueba plena de la residencia y clasificación vecinal y han de acreditarse mediante certificaciones expedidas por el secretario del ayuntamiento (artículo 134.3 del Reglamento de población: Decreto 140/1988, de 24 de mayo.

Asimismo, el artículo 70 del Real Decreto 1690/1986 , antes citado, dispone sobre los cambios de residencia que:

"Cuando una persona cambie de residencia deberá solicitar por escrito su alta en el padrón del municipio de destino, el cual, en los diez primeros días del mes siguiente, la remitirá al municipio de procedencia, ***donde se dará de baja en el padrón al vecino trasladado sin más trámite".***

Por otro lado, los beneficios derivados de constituir la finca transmitida la vivienda habitual del causante, que ascienden a un 75% de reducción de la cuota en caso del cónyuge supérstite, 90% en caso de hijos menores de 21 años y del 60% en caso de los hijos mayores de 21 años requieren, conforme al párrafo 3.4 del mismo artículo 5 de la Ordenanza, acreditación de la vivienda habitual mediante certificado de empadronamiento, en el que no constaba empadronado el fallecido según reconoció la reclamante, y comprobado posteriormente por el Departamento de Gestión del IIVTNU.

Por tanto al no quedar acreditado el requisito de empadronamiento, indispensable según la Ordenanza municipal, no puede ser acogida la pretensión de aplicación de la bonificación.

A mayor abundamiento, la Consulta Vinculante V0351-12, de 16 de febrero de 2012 de la Subdirección General de Tributos Locales establece:

"*Una vez establecida la normativa reguladora de la bonificación en cuestión, se ha de concluir, que no corresponde a este Centro Directivo entrar a valorar la correcta* ***aplicación de la bonificación planteada, ya que dicha competencia corresponde al propio Ayuntamiento, al ser éste el que de acuerdo con la normativa expuesta, ha establecido y regulado el citado beneficio fiscal, y en consecuencia deberá ser la Entidad Local la que deba resolver cualquier incidencia que pueda derivarse de la aplicación del citado precepto de la Ordenanza,*** *y todo ello, sin perjuicio del derecho que asiste al sujeto pasivo para interponer los recursos o reclamaciones administrativas que considere procedentes."*

Así mismo sirva como reseña de aplicación en el caso que nos ocupa la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo N°1 de Vitoria-Gasteiz, Sentencia de 24 Sep. 2012, rec. 111/2012:

"*A* *la luz de la normativa citada y a los efectos de la aplicación de la bonificación solicitada, queda acreditado que la recurrente en el momento del devengo del impuesto, concretado en la fecha del fallecimiento de su marido no estaba empadronada en la vivienda objeto de la transmisión mortis causa, sino en otro municipio distinto, por lo que no puede considerarse a efectos de este impuesto dicha vivienda como domicilio habitual."*

OCTAVO.-) VALORACION DE LAS PRUEBAS APORTADAS A EFECTOS DE ACREDITAR QUE ES RESIDENCIA HABITUAL.

Lo anterior resulta suficientemente significativo en el sentido del incumplimiento de un mandato expreso fijado en una Ordenanza como norma reglamentaria de carácter general dentro de la previa habilitación legal para establecer las condiciones formales y sustantivas para conceder un beneficio fiscal en un tributo de competencia exclusivamente local.

Con la anterior afirmación queremos poner de manifiesto que, partimos de un incumplimiento de origen como es que la Ordenanza Fiscal fija sólo un modo de acreditar un hecho sin dejar abierta la posibilidad de acreditar la residencia habitual a través de otros medios. Como ya hemos dicho anteriormente, de la dicción literal de la normativa reglamentaria resulta que el Ayuntamiento**, en ejercicio de una potestad discrecional como es la que resulta de la habilitación legal para fijar los requisitos formales y sustanciales de la aplicación de la bonificación fisca**l, y una vez que la Administración ha optado por esa alternativa, a partir de ahí la actuación del Ayuntamiento se convierte en reglada, sin posibilidad de otras aplicaciones o interpretaciones que vayan más allá de los términos que la misma norma fijó.

Y así resulta que la reclamante no ha conseguido acreditar fehacientemente le hecho controvertido de que al menos en los dos años inmediatamente anteriores al fallecimiento, el causante residiera habitualmente en la c/Islas Cíes nº23 por los siguientes argumentos:

a.-) En primer y fundamental lugar, la propia declaración expresa del causante que en 12-09-2012 cambia su domicilio y empadronamiento a la C/ ----- de Madrid.

Asimismo, para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de dos años, contados a partir de la fecha de adquisición.

Pues bien, poco se compagina eso con el hecho de que, el causante cambiara su domicilio y empadronamiento a la c/ -------, lo cual es indicio más que suficiente para este Tribunal para entender que los cónyuges cambiaron a residir en dicha vivienda desde el último cuatrimestre de 2012 hasta el fallecimiento del causante en diciembre de 2013.

b. -) Los recibos y facturas de luz, teléfono y agua a nombre del causante y de la vivienda de la c/ ----- sólo acreditan que efectivamente estaba habitada esa vivienda y como no podía ser de otra forma presumiblemente por quienes seguían figurando empadronados en dicha vivienda, entre quienes desde el 12-09-2012 no figuraba ya el causante Don ----, y sí su cónyuge ahora reclamante.

Así lo considera **la Sentencia del TSJ Castilla y León de Valladolid, Sala de lo Contencioso-administrativo, S de 20 Feb. 2012**, que resuelve un supuesto sobre la falta de acreditación de que el inmueble constituya la residencia habitual del interesado. Las pruebas en las que pretende apoyar su reclamación el actor no suponen una acreditación que permita considerar que reside efectivamente en la vivienda, **pues el pago de suministro de agua o de gasóleo no suponen que se usa o quiere tenerse a disposición un inmueble, pero no que verdaderamente se resida allí, lo que, normalmente, trae consigo un mayor índice de acreditaciones, como lo es, por ejemplo, el empadronamiento o la designación del domicilio como el destino de la correspondencia**. Además, el supuesto contemplado en esta Sentencia tiene identidad sustancial al que ahora se enjuicia ya que al igual que éste constan otras pruebas en el expediente que contradicen la afirmación de que fuera residencia habitual, en concreto haber comunicado a la misma Administración Tributaria (en este caso al Ayuntamiento) el cambio de empadronamiento y de domicilio a otro lugar (en nuestro caso desde la vivienda de la c/ ---- a la C/ ----).

Y así razona la Sala:

"…Don ---- trata de acreditar que la vivienda que compró es su residencia habitual a través de diversas facturas y alguna documentación donde se recoge aquélla como su dirección postal. No es suficiente, pues de esos documentos no se sigue que dicho inmueble sea su residencia habitual frente a las actuaciones que constan en autos. Así, el contribuyente ha venido afirmando ante la Hacienda Pública que su residencia habitual estaba en otro municipio, en Valladolid, que es donde, además, se dirigen las comunicaciones que se le remiten y recoge, lo que indica una clara idea de permanencia y habitualidad. ***Tales pruebas, singularmente el hecho de que se***

afirme ante la administración fiscal que el domicilio y residencia es distinto del de la vivienda sita en Tordesillas, con la presunción de veracidad que ello comporta -artículos 116 y 119 de las sucesivas Leyes Generales Tributarias-, sin que conste que se haya notificado a la administración tributaria el cambio de domicilio -artículos 45.2 y 48.3 de las referidas Leyes-, unido a que las pruebas en las que pretende apoyar su reclamación el actor no suponen una acreditación que permita considerar que reside efectivamente en Tordesillas, pues el pago del suministro de agua o de gasóleo no suponen sino que se usa o quiere tenerse a disposición un inmueble, pero no que verdaderamente se resida allí, lo que, normalmente, trae consigo un mayor índice de acreditaciones, como lo es, por vía de ejemplo, el empadronamiento, la designación del domicilio como el destino de la correspondencia, o la pertenencia a redes sociales, como parroquias, clubs, asociaciones, etc., son todo ello datos que impiden tener por acreditado que el actor resida en el domicilio que pretende y ello supone la desestimación de su pretensión..".

Por, otro lado, **la Sentencia del TSJ Castilla y León de Burgos, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, S de 13 Dic. 2013,** considera que:

"…En el presente caso, la prueba practicada, lleva a concluir con la Administración demandada, que no ha quedado acreditado que el inmueble sito en Ávila tenga la consideración de vivienda habitual. En el año 2009 la interesada no había residido en dicha vivienda de manera habitual ya que ella y su esposo utilizan 2 viviendas, la situada en Ávila y otra situada en Madrid. ***Los consumos de dicho ejercicio demuestran únicamente que la primera ha sido habitada pero no por quien, ni que lo haya sido de manera habitual****…"*

c.-) No queda suficientemente justificada la razón de cambiar el empadronamiento a otra vivienda, y que pueda desvirtuar el hecho de que presumiblemente fijara su residencia habitual en este último lugar.

En conclusión, ante el hecho evidente del cambio de domicilio y empadronamiento de a la las pruebas aportadas por la reclamante basadas en los consumos de agua, luz y teléfono, así como los extractos bancarios, por sí mismos ya no son suficientes para acreditar la residencia habitual, debiéndose pues haber acudido a otro tipo de pruebas más directas y fehacientes que relacionaran objetivamente a Don -------con la residencia de forma permanente y estable en la c/ ----- a pesar de dicho cambio expreso de domicilio.

A tal efecto resulta indiferente, que se produjera la baja de empadronamiento en Madrid por inscripción indebida casi dos años después del alta, ya que, a lo que interesa en este asunto es que no consta que fuera de nuevo dado de alta en el Padrón de Pozuelo de la c/ ------.

d.-) Tal y como se expresó en la Providencia de denegación de pruebas. respecto a la prueba consistente en que se facilite a este Tribunal por el Ayuntamiento, para su unión al expediente todos los antecedentes en virtud de los cuales se tramitó la baja de Don ----- por cambio de residencia en fecha de 27-04-2010**,** este Tribunal considera que resulta innecesaria a efectos de la resolución del fondo del asunto ya que consta en el expediente administrativo volante negativo de empadronamiento expedido por el Ayuntamiento de Pozuelo que acredita la ausencia de empadronamiento en dicho municipio del causante Don ----- .
La causa de la baja y, por tanto sus antecedentes, no pueden ser otros que el alta simultánea en el municipio de Madrid en la misma fecha de lo cual queda igualmente constancia en el expediente.

Así, el artículo 70 del Real Decreto 1690/1986, por el que se aprueba el Reglamento de Población y Demarcación Territorial de las entidades locales: dispone sobre los cambios de residencia que:

"Cuando una persona cambie de residencia deberá solicitar por escrito su alta en el padrón del municipio de destino, el cual, en los diez primeros días del mes siguiente, la remitirá al municipio de procedencia, donde se dará de baja en el padrón al vecino trasladado sin más trámite."

Es por ello que los **antecedentes en virtud de los cuales se tramitó la baja de Don ----- , resultan irrelevantes a efectos de la resolución del procedimiento,** toda vez que su práctica no ha de

influir, previsiblemente, en e sentido del fallo, ya que existen suficientes elementos con el resto de documentos obrantes en el expediente para resolver sobre el fondo del asunto.

En cuanto a la prueba consistente en que se oficie al Ayuntamiento de Madrid, testimonio para su unión al expediente de todos los antecedentes en virtud de los cuales se tramitó el alta de Don ----- en fecha de 27-04-2010 y la baja en fecha de 12-04-2012, explicando a qué y porqué se refiere con "inscripción indebida", este Tribunal no considera la misma relevante ni determinante para la resolución de la misma, careciendo de la fuerza de convicción necesaria al no ser pertinente en relación a las cuestiones debatidas en relación con la cuestión controvertida, todo ello en virtud de lo establecido en el artículo 57.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo antes citado y artículo 44.3 y 8 del ROTEAPA.

Tal y como considera este Tribunal la cuestión objeto de debate versa sobre el cumplimiento de los requisitos formales y sustantivos fijados en la Ordenanza fiscal en cuya aplicación la propia reclamante pretende amparar sus pretensiones, en concreto, la acreditación de que el causante estaba empadronado formalmente en el municipio de Pozuelo de Alarcón. Por tanto, las vicisitudes habidas en cuanto a una inscripción de un alta de Padrón en el municipio de Madrid que determina automáticamente la baja en Pozuelo de Alarcón, tal y como consta en el expediente, son cuestiones ajenas al fondo del asunto. La única consecuencia que podría afectar al sentido último de la resolución de este procedimiento sería la acreditación de que dicho alta padronal en Madrid y baja simultánea en Pozuelo de Alarcón se debieran a un error administrativo, lo cual, aparte de no constar en el expediente que así fuera, en todo caso correspondería al particular la prueba de dicha circunstancia, y no a este Tribunal.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNALECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, reunido en Sala y en Primera Instancia, ACUERDA:**

DESESTIMAR .....

(...)

- **Reclamación nºBF IIVTNU 2016 03.**

  Fecha: 28 de abril de 2016.

  RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Que según consta en Certificado expedido **c**on fecha de 10-12-2013, la entidad ahora reclamante comunicó a la AEAT el ejercicio de la opción por la aplicación del régimen fiscal especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, sin haber renunciado al mismo para el período impositivo de 2014.

II.-) Con fecha de 16-12-2015 se dicta por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria Resolución estimatoria parcial de solicitud de devolución de ingresos indebidos en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y por la que confirmaba las siguientes liquidaciones:

-nº--------, correspondiente a la transmisión de la finca sita en la c/ ------- por importe de 9.852,26 Euros.

-nº-------, correspondiente a la transmisión de la finca sita en la c/ ---------- por importe de 264,28 Euros.

-nº, correspondiente a la transmisión de la finca sita en la c/ -------- por importe de 10.519,62 Euros.

-nº --------, correspondiente a la transmisión de la finca sita en la c/ --------- por importe de 263,20 Euros.

-nº-------, correspondiente a la transmisión de la finca sita en la c/ ---------- por importe de 264,24 Euros.

-nº---------, correspondiente a la transmisión de la finca sita en la c/ -------- por importe de 9.639,68 Euros.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) La reclamante ha alegado durante la tramitación del procedimiento de revisión la improcedencia de la denegación de la exención solicitada a efectos del IBI debido a que, no sólo se trata de una Entidad sin ánimo de lucro acogida el régimen especial de la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, sino que los bienes inmuebles objeto de exacción no están afectos a explotaciones económicas no exentas del artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, tal y como previene el artículo 15.1 y 3 de la ley 49/2002, precisamente por no tener ningún uso específico hasta la fecha.
En concreto alega que al tratarse de la transmisión onerosa de solares sin construcción, procede la exención en los términos antes citados al tratarse de inmuebles no afectos a actividades no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

La Administración fundamentaba su postura en base a que, **la doctrina legal expuesta resulta únicamente de aplicación a los hechos imponibles puestos de manifiesto con posterioridad a la publicación de la sentencia del Tribunal Supremo**, en tanto en cuanto, esta Administración, desde esa fecha, tenía que haber actuado conforme a la interpretación normativa llevado a cabo por el citado Tribunal. En estos términos se pronuncia la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª) Sentencia de 3 octubre 1997 de la Audiencia Nacional.

Con carácter preliminar hemos de anticipar que, en efecto, con fecha de 15 de marzo de 2016 la Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección Novena del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, ha dictado Sentencia recaída en Recurso de Apelación nº370/2015, del que fue parte demandada este Ayuntamiento confirmando las tesis del mantenida ahora por el reclamante, en aplicación estricta de la doctrina legal del Tribunal Supremo en un supuesto con identidad sustancial al que ahora nos ocupa, y rechazando de modo análogo al presente los planteamientos que pretendían las Administraciones recurrentes en interés de ley. Dicha Sentencia se basaba en la doctrina fijada por la **Sentencia de 04-04-2014 dictada en recurso en interés de ley por la Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, del Tribunal Supremo, Sección 2ª, y que concretó el régimen tributario de la reclamante respecto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Según la misma, la Ley 49/2002 no solo decidió mantener las exenciones previstas en la norma precedente, sino que amplió su ámbito, pues únicamente se excluyen los bienes afectos a explotaciones económicas no exentos del Impuesto sobre Sociedades.**

Dicha doctrina además ya ha sido reiterada recientemente mediante Sentencia del Alto Tribunal de fecha 10 de diciembre de 2015.

SEXTO.-) RÉGIMEN JURÍDICO ANTERIOR Y VIGENTE DE LOS BENEFICIOS FISCALES EN LOS TRIBUTOS LOCALES A FAVOR DE ENTIDADES RELIGIOSAS DE LA IGLESIA CATÓLICA.

En primer lugar debemos de partir del régimen previsto en el artículo 15 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que sobre Tributos locales dispone que:

"*1. Estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.*
2. Las entidades sin fines lucrativos estarán exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas por las explotaciones económicas a que se refiere el artículo 7 de esta Ley. No obstante, dichas entidades deberán presentar declaración de alta en la matrícula de este impuesto y declaración de baja en caso de cese en la actividad.

3. ***Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos.***
En el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles."

Tal y como expondremos a continuación, basta examinar la Exposición de Motivos de la ley 49/2002 para advertir que el legislador decidió mantener las exenciones previstas en la ley 30/94, en materia de tributos locales, ampliando su ámbito, pues únicamente se excluyen los bienes afectos a explotaciones económicas no exentos del Impuesto sobre Sociedades. Y así se explica dicha ampliación:

"La finalidad que persigue la Ley es más ambiciosa que la mera regulación de un régimen fiscal propio de las entidades sin fines lucrativos, ya que, como su propio título indica, esta norma viene a establecer también el conjunto de incentivos que son aplicables a la actividad de mecenazgo realizada por particulares. En efecto, si bien la Ley 30/1994 contenía ya una serie de preceptos destinados a estimular la participación del sector privado en las actividades de interés general, la realidad permite constatar que su eficacia ha sido limitada.
Se hace necesaria, por tanto, una Ley como la presente, que ayude a encauzar los esfuerzos privados en actividades de interés general de un modo más eficaz, manteniendo y ampliando algunos de los incentivos previstos en la normativa anterior y estableciendo otros nuevos, más acordes con las nuevas formas de participación de la sociedad en la protección, el desarrollo y el estímulo del interés general".

El debate, se centraba en valorar la aplicación de la exención a inmuebles o a la transmisión de los mismos que, lejos de estar afectos a alguna actividad exenta del Impuesto sobre Sociedades, en realidad no estuviera afecta a ninguna por constituir solares sin edificar y en los que, al menos provisionalmente no se desarrollara actividad económica alguna.

Es cierto que, la postura de las Administraciones Públicas se basaba en la aplicación de los requisitos fijados por la anterior Ley 30/1994 de Fundaciones, de la que se deducían las siguientes conclusiones a efectos de la presente controversia:

1º.-) Que los bienes inmuebles sujetos al impuesto sean de titularidad de una entidad sin fines lucrativos;
2º.-) Que no se trate de bienes afectos a una explotación económica no exenta del Impuesto sobre Sociedades;
3º.-) Que tal y como expone la resolución impugnada estamos ante una exención de carácter mixto que exige la concurrencia de requisito subjetivo (entidad sin ánimo de lucro acogida al

régimen fiscal especial de la Ley de Fundaciones) **y requisito objetivo (destino de los bienes inmuebles).**
4º.-) Que a la solicitante, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley General Tributaria le incumbe probar el destino de los bienes inmuebles de su titularidad a los fines propios de una entidad sin ánimo de lucro.

En su virtud, la denegación de la exención respecto a inmuebles de titularidad de entidades acogidas al régimen especial de la Ley 49/2002, se resumía en el criterio mantenido por el TSJ de Madrid en **Sentencia 142/2012 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 2 Feb. 2012, rec. 930/2011,** que resuelvía un supuesto ya específico de exención de Bienes inmuebles de titularidad de entidades sin fines lucrativos. Dicho pronunciamiento judicial llega a la conclusión de que, junto con el elemento subjetivo, debe concurrir el objetivo finalístico de la afección del bien de que se trate a la función propia de la entidad o al cumplimiento de los fines benéficos de que se traten, así como la necesidad de que dicho extremo quede acreditado para que la exención de pago del Impuesto pueda ser reconocida. El interesado aporta una mera certificación redactada por el mismo, en la que afirma que el inmueble se destina a la actividad de desarrollo educativo. Sin embargo, según los datos del Ayuntamiento, la finca objeto del IBI es un solar sin construir calificado como no programado sectorizado que se incluye en el padrón de rústicos. Incumplimiento de requisitos de afección a una explotación económica exenta del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto concluye con la improcedencia de la exención en base a que:

(…) TERCERO.-

La cuestión por tanto se centra en determinar si el propietario de ese concreto bien inmueble correspondiente a la finca catastral ----- debe pagar el IBI.
Tal como determina el juez de instancia, la recurrente aporta una mera certificación redactada por el mismo interesado, en la que afirma "que el inmueble se destina a la actividad de desarrollo educativo"; frente a los datos del ayuntamiento: la finca objeto del IBI es un solar sin construir calificado como no programado sectorizado que se incluye el padrón de rústico.
La recurrente no aporta prueba alguna relativa a desvirtuar este dato: que realmente se ejerza actividad educativa, ni siquiera que exista construcción alguna.
Con base en este hecho el juez de instancia concluye que el requisito de la afección a una explotación económica exenta del impuesto de sociedades no se cumple….
Por tanto partiendo del dato de que la finca objeto del IBI es un solar sin construir calificado como no programado sectorizado que se incluye el padrón de rústico procede desestimar el recurso de apelación:
(…)

La sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, Sección: 2, Nº de Recurso: 6960/1999, de 16/06/2000 (antes transcrita), dictada en interés de ley expresa lo siguiente: el problema que en este recurso se plantea queda concretado en determinar si a la Congregación Religiosa recurrente, como entidad integrada o dependiente en/o de la Iglesia Católica, ha de reconocérsele el régimen de exenciones prevenido en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana para las entidades benéfico-docentes privadas simplemente por esta pertenencia o dependencia y, por tanto, sin consideración a la naturaleza, destino o actividad desarrollada en el inmueble transmitido o, por el contrario, si para ese reconocimiento es preciso, además, que el inmueble en cuestión esté o haya de ser destinado a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas y hospitalarias.
(…)

Por último ***esta sentencia estima el recurso de casación en interés de la Ley*** *formulado por el Ayuntamiento de Zaragoza contra la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número uno de los de dicha capital, de fecha 21 de Junio de 1999, recaída en el procedimiento abreviado al principio reseñado, con respeto de la situación jurídica derivada de dicha sentencia, y fija la siguiente doctrina legal:*
A) Que la exención en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, para la Iglesia Católica y entidades religiosas comprendidas en los

arts. IV y V del Acuerdo suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede, sobre asuntos Económicos, el 3 de Enero de 1979, que pudiera resultar del régimen en él establecido, de su conexión con las exenciones recogidas en el art. 106.1, aps. c) y e), de la vigente Ley Reguladora de las Haciendas Locales, o de la aplicación directa de estas últimas, solo puede ser reconocida en aquellos supuestos en que se acredite, por la entidad que solicite su aplicación y en la forma legalmente establecida, que el bien transmitido se halla afecto a actividades o finalidades religiosas, entre ellas las de culto, sustentación del Clero, Sagrado apostolado y ejercicio de la caridad, benéfico docentes, médicas y hospitalarias o de asistencia social.

B) Que el disfrute de los beneficios fiscales prevenidos en la Ley 30/1994, de Fundaciones, aplicables a la Iglesia Católica e Instituciones de ella dependientes según lo en la misma establecido, se encuentra condicionado a que la entidad que los solicite acredite, en la forma legal, que el bien sobre el que pudiera recaer la exención se halle afecto a la persecución y cumplimiento de fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualesquiera otros fines de interés general, como los de culto, sustentación del Clero, sagrado apostolado y ejercicio de la caridad.

QUINTO.- ***Concretamente, con referencia a la exención del IBI, la sentencia del Tribunal Supremo de 10/03/2001, Sección: 2, Nº de Recurso: 9550/1995 recuerda la doctrina sentada en esta sentencia de 16 de Junio de 2000*** *,*

(…)

Determina esta sentencia que en el art. IV del Acuerdo, se vincula el reconocimiento de la exención total y permanente de, en cuanto aquí importa, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles-- a determinados bienes de estricto destino religioso y, por eso, también, cabría añadir para el caso de autos, el reconocimiento de exenciones en este mismo impuesto --en el IBI-- por la vía del art. V de aquel instrumento en relación con el art. 64.d) de la Ley de Haciendas Locales (LHL) exige, asimismo, que el bien inmueble de que se trate se halle afecto a la consecución y cumplimiento de finalidades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias y, además y como se ha dicho antes, a las propias de las entidades sin fin de lucro o benéfico-privadas a las que la legislación estatal, a su vez, reconozca exención en dicho tributo, porque no puede olvidarse que este expreso reconocimiento legislativo de exención para estas entidades constituye también condición indispensable para que pueda reconocerse a las Asociaciones y Entidades religiosas del art. V del Acuerdo, habida cuenta que, en este caso, no se trata de exenciones autónomas, sino de exenciones por remisión a la legislación estatal de que se pueden beneficiar también las entidades comprendidas en el art. V….".

Dicha doctrina ponía de manifiesto la exigencia del doble requisito subjetivo de titularidad, y, sobre todo objetivo sobre el destino de los inmuebles para acceder al beneficio fiscal en los tributos locales previstos en la citada ley. En concreto que si la finca objeto del IBI era un solar sin construir se producía el incumplimiento de requisitos de afección a una explotación económica exenta del Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, la redacción dada a la actual y vigente Ley 49/2002, tal y como hemos dicho amplía el ámbito de la exención de los tributos locales, entre ellos el IVTNU como es ahora el caso que nos ocupa, a todos aquéllos inmuebles de titularidad de las entidades, en este caso pertenecientes a la reclamante, no afectos a actividades no exentas del Impuesto sobre Sociedades, por lo que el fondo de la cuestión en cuanto al caso concreto que nos ocupa, era dilucidar si un solar o inmueble sin actividad alguna podía considerarse dentro de dicha categoría.

SÉPTIMO.-) LA DOCTRINA LEGAL FIJADA POR LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 4 DE ABRIL DE 2014 HA SIDO APLICADA POR EL TSJ DE MADRID A UN SUPUESTO CON IGUALDAD SUSTANCIAL Y REFERIDO A UN TRIBUTO CUYO DEVENGO FUE ANTERIOR AL PRONUNCIAMIENTO CITADO.

En efecto, la controversia planteada se entiende ya resuelta a la vista de la meritada **Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, S de 4 Abr. 2014, y que es asumida y reproducida por la Sentencia de fecha de 15 de marzo de 2016 de la Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección Novena del Tribunal Superior de Justicia de Madrid,**

recaída en Recurso de Apelación nº370/2015, y que confirmaba las tesis del apelante en aplicación estricta de la doctrina legal del Tribunal Supremo, siendo del siguiente tenor literal:

"…la cuestión debatida se reduce a la interpretación del, que establece que "estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades".

Como señala el Ministerio Fiscal, se trata de determinar si dicho precepto establece una exención generalizada para el pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a favor de esas entidades, entre las que no se cuestiona que está la Iglesia Católica, ante lo que establece su disposición adicional 9ª de la Ley, con la única excepción que menciona, esto es, los inmuebles afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades, o si, por el contrario, hay que entender que la referencia a "los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas locales" constituye una remisión integral al 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 (y, en particular, a su art. 62, en el que se enumeran las clases de inmuebles exentos del tributo, y en cuyo apartado c) incluye "los de la Iglesia Católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos en virtud de lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución".
CUARTO.- El Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede establece en sus artículos IV y V lo siguiente:
"Artículo IV
La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas tendrán derecho a las siguientes exenciones:
A) Exención total y permanente de la contribución territorial urbana (actualmente, Impuesto sobre Bienes Inmuebles) de los siguientes inmuebles:
1) Los templos y capillas destinados al culto, y asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.
2) La residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas.
3) Los locales destinados a oficinas, la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.
4) Los Seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto importan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.
5) Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada.
Artículo V.
Las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre los enumeradas en el artículo IV de este Acuerdo y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico - tributario del Estado español prevé para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las entidades benéficas privadas".
Por su parte, las disposiciones octava y novena de la ley 49/2002, de 23 de Diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos fiscales al Mecenazgo establecen:
" Disposición adicional octava. Fundaciones de entidades religiosas.
Lo dispuesto en esta Ley se entiende sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos con la Iglesia Católica y en los acuerdos y convenios de cooperación suscritos por el Estado con las iglesias, confesiones y comunidades religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación, para las fundaciones propias de estas entidades, que podrán optar por el régimen fiscal establecido en los artículos 5 a 25 de esta ley, siempre que en este último caso presenten la certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas, y cumplan el requisito establecido en el número 5 del artículo 3 de esta ley.
Disposición adicional novena. Régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas.
1. El régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de esta ley será de aplicación a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos

acuerdos de cooperación con el Estado Español, sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos a que se refiere la disposición anterior.
2. El régimen previsto en esta Ley será también de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Sana Sede, así como a las entidades contempladas en el apartado 5 del artículo 11 de la ley 24/1992, de 10 de Noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, en el apartado 5 del artículo 11 de la ley 25/1992, de 10 de Noviembre , por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades israelitas en España, y en el apartado 4 del artículo 11 de la Ley 26/1992, de 10 de Noviembre , por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España, siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por esta ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen (....)"
QUINTO.- Sentado lo anterior, la Sala anticipa que procede confirmar el criterio que mantiene el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 1 de Ourense, lo que supone el rechazo del recurso interpuesto.
En primer lugar, ha de reconocerse desde el punto de vista gramatical que la remisión a "los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales", que efectúa el art. 15.1 de la Ley 49/2002 , no se refiere , como pretenden los recurrentes, a la enumeración legal de los supuestos de exención, sino únicamente a la definición del concepto de titularidad, pues declara exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a todos los bienes de los que sean titulares las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades, debiendo entenderse, pues, que sólo a los efectos de determinar la titularidad de los bienes inmuebles el precepto se remite a los términos de la ley reguladora de las Haciendas Locales, que en su artículo 64, según la redacción dada por la ley 51/2002, de reforma de la ley 39/1988 , estableció los sujetos pasivos a título de contribuyentes en este Impuesto, y que eran "el propietario del inmueble sobre el que no recaigan derechos reales de usufructo o superficie, o una concesión administrativa; el titular de uno de los derechos reales citados; o el titular de una concesión administrativa sobre un bien inmueble o sobre los servicios públicos a los que se hallen afectos"; aunque después del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales de 2004, hay que estar a lo que se establece en los artículos 61 y 63 .
El art. 61 señala que " 1. Constituye el hecho imponible del Impuesto la titularidad de los siguientes derechos sobre bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales: a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos, b) de un derecho real de superficie , c) de un derecho real de usufructo, d) Del derecho de propiedad", disponiendo, a su vez, el art. 63.1 que "son sujetos pasivos a título de contribuyentes, las personas naturales y jurídicas y las entidades a que se refiere el art. 35.4 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto".
SEXTO.- Esta conclusión, sobre el sentido y alcance de la remisión que efectúa el citado art. 15 a la normativa reguladora de las haciendas locales, se confirma si se compara el precepto con su precedente histórico inmediato, que era el art. 58.1 de la ley 30/1994, de 24 de Noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general.
Dicho artículo 58.1 establecía una exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles de los bienes de los que fueran titulares " en los términos previstos en el art. 65 de dicha ley ", las fundaciones y asociaciones, sin perjuicio de las exenciones previstas en la entonces ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, exención que se condicionaba a que se cumplieran los siguientes requisitos:
a) Que se tratase de bienes no cedidos a terceros mediante contraprestación.
b) Que los bienes inmuebles estuviesen afectos a las actividades que constituían el objeto social o finalidad específica de la entidad beneficiada por la exención. Esta finalidad debía coincidir con la prosecución de los fines enumerados en el art. 42. 1 a) de la ley. Además el apartado 1 de la Disposición Adicional segunda del Real Decreto 765/1995, de 5 de marzo , que desarrollaba algunos aspectos fiscales recogidos en la ley, equiparaba a estos fines los mencionados en el art. IV . 1 c del Acuerdo, a saber el culto, la sustentación del clero, el sagrado apostolado y el ejercicio de la caridad.
c) Que no se utilizaren principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyesen el objeto o finalidad especifíca de la entidad beneficiada.

Por tanto, además de los bienes enumerados en el Acuerdo, podían estar exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles otros inmuebles de titularidad de las entidades del art. IV del Acuerdo o de las del art. V, que cumplieran los requisitos enumerados en la ley de Fundaciones y Mecenazgo .

En este sentido, conviene recordar la sentencia de esta Sala de 10 de Marzo de 2001, recurso de casación 9550/1995 , que tras recoger la doctrina sentada en la de 16 de Junio de 2000, dictada en recurso de casación en interés de ley, en la parte en que se recoge la correcta interpretación de los beneficios fiscales a que se refieren los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre España y la Santa Sede, declara que aún cuando dicha doctrina viniera referida al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y no al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, habida cuenta que esa interpretación está hecha en términos generales, es aprovechable en la parte que al recurso de casación podía afectar.

Determinaba esta sentencia que en el artículo IV del Acuerdo se vincula el reconocimiento de la exención total y permanente del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a determinados bienes de estricto destino religioso, y por eso el reconocimiento de exenciones en este mismo Impuesto por la vía del art. V exige asimismo que el bien inmueble de que se trate se halle afecto a la consecución y cumplimiento de finalidades religiosas, benéficos, docentes, médicos u hospitalarios, y además a los propios de las entidades sin fin de lucro o benéfico-privadas a las que la legislación estatal, a su vez, reconozca exención en dicho tributo, porque no puede olvidarse que este expreso reconocimiento legislativo de exención para estas entidades constituye también condición indispensable para que pueda reconocerse a las Asociaciones y entidades religiosas del artículo V del Acuerdo, habida cuenta que, en este caso, no se trata de exenciones autónomas, sino de exenciones por remisión a la legislación estatal de que se pueden beneficiar también las entidades comprendidas en el artículo V.

SÉPTIMO.- Por otra parte, basta examinar la Exposición de Motivos de la ley 49/2002 para advertir que el legislador decidió mantener las exenciones previstas en la ley 30/94, en materia de tributos locales, ampliando su ámbito, pues únicamente se excluyen los bienes afectos a explotaciones económicas no exentos del Impuesto sobre Sociedades, por lo que el contraste de ambas normas no nos puede llevar a la interpretación que la parte recurrente pretende que asuma la Sala.

Si la finalidad de la norma fue ampliar el ámbito de exención, resultaría contradictorio, como informó el Ministerio Fiscal, interpretar su texto en los términos postulados, máxime cuando no viene mencionada en la Exposición de Motivos.

Finalmente, no cabe desconocer que el art. 15 apartado 6 de la ley 49/2002 establece que "lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de las exenciones previstas en la ley 38/1988, de 28 de Diciembre, reguladora de las Haciendas Locales", precisando la disposición adicional primera del Texto Refundido vigente que "las referencias normativas efectuadas en ordenanzas y otras disposiciones a la ley 39/1988, de 28 de Diciembre, reguladoras de las Haciendas Locales y a la ley 51/2002, de 27 de Diciembre de reforma de la anterior, se entenderán efectuadas a los preceptos correspondientes en este texto refundido".

En definitiva, el régimen tributario de la Iglesia Católica, en la actualidad, respecto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es el siguiente:

1º) Si se trata de entidades de la Iglesia Católica del artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, les resulta de aplicación la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles prevista en el apartado 1 del art. 15 de la ley 49/2002 respecto a los inmuebles de que sean titulares catastrales y sujeto pasivo estas entidades, siempre que no estén afectos a explotaciones económicas y los que estén afectos a explotaciones económicas cuyas rentas se encuentren exentas del Impuesto sobre Sociedades en virtud del art. 7 de la ley 49/2002.

Además, por aplicación del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, están exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los inmuebles enumerados en la letra A) del artículo IV de dicho Acuerdo.

2) Si se trata de las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, y que se dediquen a actividades religiosas, benéficas o docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social, les será de aplicación la exención establecida en el art. 15 de la ley

<u>49/2002</u> para las entidades sin fines lucrativos, siempre que cumplan los requisitos exigidos por la misma.

***En el mismo sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos, en la consulta de 2 de Diciembre de 2009 que aportó la Diócesis de Ourense*.".**

Debemos tener en cuenta que, aun referido al IBI, el artículo 15.3 de la Ley 49/2002 dispone como ya hemos visto que **la exención en el referido impuesto (IVTNU) estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.**

Por lo que a la vista de todo lo anterior, **no existe duda de que la exacción en concepto del IVTNU sobre los inmuebles exaccionados no es compatible con la doctrina legal fijada anteriormente, la cual no discrimina el beneficio fiscal cuando las fincas no tengan uso alguno, sino que extiende la exención a cualesquiera de que sean titulares catastrales y sujetos pasivos estas entidades religiosas, siempre que no estén afectos a explotaciones económicas y los que estén afectos a explotaciones económicas cuyas rentas se encuentren exentas del Impuesto sobre Sociedades en virtud del art. 7 de la ley 49/2002.**

<u>OCTAVO.-) LA DOCTRINA LEGAL QUE EL TSJ DE MADRID EXTIENDE A DEVENGOS ANTERIORES A LA MISMA CONFIRMA LA AMPLIACIÓN DE LA EXENCIÓN EN LOS TRIBUTOS LOCALES DEL ARTÍCULO 15.1 DE LA LEY 49/2002 RESPECTO A LA ANTERIOR LEY DE FUNDACIONES 30/94.</u>

En cuanto al contenido en sí de la resolución, la entidad local recurrente solicita del TS la adopción de la siguiente doctrina legal:

"***Que no es aplicable a la iglesia católica la exención general del IBI, establecida en el artículo 15.1 de la ley 49/2002, de 23 de diciembre de régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro y de incentivos fiscales al mecenazgo, respecto de todas las fincas propiedad de su propiedad no vinculadas a explotaciones económicas sometidas al impuesto de sociedades, siéndole solamente aplicable la exención establecida en el artículo 4.1 a) del instrumento de ratificación del acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos firmado en ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979 en tanto en cuanto los bienes exentos estén efectivamente destinados a los fines establecidos en dicho artículo***".

Para ello mantiene la recurrente que los bienes inmuebles propiedad de la reclamante sólo pueden estar exentos del pago del IBI cuando se encuentren destinados al culto, residencia de obispos, canónigos y sacerdotes con cura de almas, oficinas de curia diocesana o parroquiales, formación del clero y comunidades eclesiásticas que impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas, o primordialmente a casas o conventos de las órdenes, congregaciones religiosas o institutos de vida consagrada siempre y cuando se utilicen efectivamente para dichos fines, ante lo que determina el art. 62. 1 c) 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, que da cumplimiento al Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, todo ello por la remisión que el art. 15.1 de la Ley 49/2002, de 23 de Diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, efectúa a la normativa reguladora de las Haciendas locales.

Es decir, que la referencia del artículo 15.1 de la Ley 49/2002 a "los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas locales" constituye una remisión integral al 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 y, en particular, a su art. 62, en el que se enumeran las clases de inmuebles exentos del tributo, y en cuyo apartado c) incluye "los de la Iglesia Católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos.

En palabras del propio magistrado Ponente, -------, el TS se limita simplemente a denegar la adopción de dicha doctrina legal en los siguientes términos y argumentos:

- En primer lugar, la remisión a "los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales", que efectúa el art. 15.1 de la Ley 49/2002, no se refiere , como pretenden los recurrentes, a la enumeración legal de los supuestos de exención, sino únicamente a la definición del concepto de titularidad, pues declara exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a todos los bienes de los que sean titulares las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades, debiendo entenderse, pues, que sólo a los efectos de determinar la titularidad de los bienes inmuebles el precepto se remite a los términos de la ley reguladora de las Haciendas Locales.

- En segundo lugar el legislador decidió mantener las exenciones previstas en la ley 30/94, en materia de tributos locales, **ampliando su ámbito, pues únicamente se excluyen los bienes afectos a explotaciones económicas no exentos del Impuesto sobre Sociedades, por lo que el contraste de ambas normas no nos puede llevar a la interpretación que la parte recurrente pretende que asuma la Sala.** La finalidad de la norma fue ampliar el ámbito de exención en el sentido de que el reconocimiento de exenciones en este mismo Impuesto por la vía del art. V exige asimismo que el bien inmueble de que se trate se halle afecto a la consecución y cumplimiento de finalidades religiosas, benéficos, docentes, médicos u hospitalarios, y además a los propios de las entidades sin fin de lucro o benéfico-privadas a las que la legislación estatal, a su vez, reconozca exención en dicho tributo**.**

Por tanto, además de los bienes enumerados en el Acuerdo, podían estar exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles otros inmuebles de titularidad de las entidades del art. IV del Acuerdo o de las del art. V, que cumplieran los requisitos enumerados en la ley de Fundaciones y Mecenazgo, es decir, por la doble vía.

En definitiva, el TS fija como doctrina legal que el régimen tributario de la Iglesia Católica, en la actualidad, respecto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es el siguiente:

1º) Si se trata de entidades de la Iglesia Católica del artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, les resulta de aplicación la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles prevista en el apartado 1 del art. 15 de la ley 49/2002 respecto a los inmuebles de que sean titulares catastrales y sujeto pasivo estas entidades, siempre que no estén afectos a explotaciones económicas y los que estén afectos a explotaciones económicas cuyas rentas se encuentren exentas del Impuesto sobre Sociedades en virtud del art. 7 de la ley 49/2002.
Además, por aplicación del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, están exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los inmuebles enumerados en la letra A) del artículo IV de dicho Acuerdo.

2) Si se trata de las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, y que se dediquen a actividades religiosas, benéficas o docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social, les será de aplicación la exención establecida en el art. 15 de la ley 49/2002 para las entidades sin fines lucrativos, siempre que cumplan los requisitos exigidos por la misma.

Este Tribunal considera, que el TS se ha limitado a rechazar la doctrina legal propuesta basada en que la remisión del artículo 15.1 al TRLRHL se refería a la clase se inmuebles exentos por esta norma que son los incluidos en el Acuerdo con la Santa Sede, es decir, que se limitaba a la exención de inmuebles destinados a culto, etc. Es decir, el TS rechaza que la Iglesia Católica sólo pudiera acogerse a la exención de inmuebles fijados en el TRLRHL y por ende de los concretados en el Acuerdo con la Santa Sede por la remisión integral a dicha normativa del artículo 15.1. Por el contrario admite que puedan acogerse también a la exención los inmuebles que cumplan los requisitos de la Ley 49/2002, es decir**, aquéllos que no estén afectos a explotaciones económicas y los que estén afectos a explotaciones económicas cuyas rentas se encuentren exentas del Impuesto sobre Sociedades en virtud del art. 7 de la propia ley.**

A partir de ahí y manteniéndose la exigencia del elemento objetivo de la Ley de Fundaciones, el TS confirma lo que resolvió el Juzgado de instancia que era conceder la exención respecto de las restantes fincas de la Iglesia Católica no vinculadas a explotaciones económicas sometidas al Impuesto sobre Sociedades, al amparo de lo dispuesto en el art. 15.1 de la Ley 49/2002, de 23 de Diciembre, **y que no eran más que solares sin construcción o edificación alguna.**

Como hemos dicho con anterioridad, la Administración fundamentaba su postura en base a que, **la doctrina legal expuesta resulta únicamente de aplicación a los hechos imponibles puestos de manifiesto con posterioridad a la publicación de la sentencia del Tribunal Supremo**, en tanto en cuanto, esta Administración, desde esa fecha, tenía que haber actuado conforme a la interpretación normativa llevado a cabo por el citado Tribunal.

La Sentencia del TC, Pleno, S de 19 Mar. 2012, sobre el artículo 100.7 LJCA, que establece el carácter vinculante de la doctrina legal sentada por la Sala de lo Contencioso Administrativa del TS al resolver un recurso de casación en interés de ley, establece que:

"*…Todo ello sin perjuicio de hacer notar que toda la jurisprudencia del Tribunal Supremo, órgano jurisdiccional superior en todos los órdenes salvo lo dispuesto en materia de garantías constitucionales (art. 123.1 CE), complementa el ordenamiento jurídico, conforme señala el art. 1.6 del Código civil, y tiene, por ello, vocación de ser observada por los Jueces y Tribunales inferiores, en los términos que después se expresan, a lo que ha de añadirse que la infracción de la jurisprudencia constituye motivo de casación en todos los órdenes jurisdiccionales…".*

A la vista de todo lo anterior, no existe duda de que la exacción en concepto del IVTNU sobre los inmuebles exaccionados no es compatible con la doctrina legal fijada anteriormente, la cual no discrimina el beneficio fiscal cuando las fincas no tengan uso alguno, sino que extiende la exención a cualesquiera de que sean titulares catastrales y sujetos pasivos estas entidades religiosas, siempre que no estén afectos a explotaciones económicas y los que estén afectos a explotaciones económicas cuyas rentas se encuentren exentas del Impuesto sobre Sociedades en virtud del art. 7 de la ley 49/2002, con independencia de la fecha del devengo de las cuotas objeto de exacción.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, en sesión de hoy, reunido en Sala y en Única Instancia, ACUERDA:**

ESTIMAR la Reclamación interpuesta por **Doña ---------**, actuando en nombre y representación de la --------**,** en el sentido de:

1.-) ANULAR la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de 16-12-2015 estimatoria parcial de la solicitud de devolución ingresos indebidos en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, declarando la no conformidad a derecho de dicha actuación.

2.-) CONCEDER LA EXENCIÓN en el **Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana** en aplicación del artículo 15.1 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre respecto a la sobre las fincas sitas en la c/ --------, y sobre las fincas sitas en la c/ ------, en el término municipal de Pozuelo de Alarcón.

3.-) ANULAR las siguientes deudas liquidadas en concepto **del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana**, en base a los motivos ya expuestos:

--nº--------, correspondiente a la transmisión de la finca sita en la c/ ------- por importe de 9.852,26 Euros.

-nº-------, correspondiente a la transmisión de la finca sita en la c/ ---------- por importe de 264,28 Euros.

-nº, correspondiente a la transmisión de la finca sita en la c/ -------- por importe de 10.519,62 Euros.

-nº --------, correspondiente a la transmisión de la finca sita en la c/ --------- por importe de 263,20 Euros.

-nº--------, correspondiente a la transmisión de la finca sita en la c/ ---------- por importe de 264,24 Euros.

-nº---------, correspondiente a la transmisión de la finca sita en la c/ -------- por importe de 9.639,68 Euros.

4.-) PROCEDER A LA DEVOLUCIÓN de las cantidades que hubieran sido, en su caso, indebidamente ingresadas junto con los intereses de demora.

(...)

- **Reclamación nºBF IIVTNU 2015 02.**

  Fecha: 12 de mayo de 2015.

  RESOLUCION:

(…)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 12-05-2014 se formalizó Escritura Pública de liquidación de sociedad de gananciales, manifestación y adjudicación de herencia (protocolo nº --, Notario: D. ------ tras el fallecimiento de D. -------- fecha 14-12-2013, a favor de su esposa, Dña ---------, y de sus hijos, y por la cual se transmiten los inmuebles sitos en C/ ------- y-------, ambos de Pozuelo de Alarcón, a favor de los mismos.

II.-) Con fecha 17 de enero de 2014 se presentó solicitud de prórroga del plazo de autoliquidación del impuesto y con fecha 7 de noviembre de 2014 tiene entrada en el Ayuntamiento Solicitud de Bonificación por vivienda habitual a efectos del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU) y relativa a la transmisión mortis causa de la finca sita en la c/ ------. En dicho escrito la reclamante manifiesta que aunque su marido constase empadronado en el domicilio de la --------, su domicilio habitual era en la C/ -------, ambos de Pozuelo de Alarcón.

A dicha solicitud la reclamante acompaña copias de diversos documentos en los que figura como dirección del fallecido la vivienda de la C/ -------
No obstante lo anterior, consta en el expediente administrativo además del Informe del Padrón de habitantes sobre el cambio de domicilio tanto del causante como de su cónyuge y ahora reclamante Doña -------, a la ------ en fecha de 12-09-2012, una solicitud presentada por Don ----------de fecha 26-12-2012 dirigida a este mismo Ayuntamiento en la que siendo titular registral y catastral de la vivienda antes citada solicita la aplicación de un beneficio fiscal en el IBI para el ejercicio 2013, y consignando además como domicilio a efectos de notificaciones el de la misma vivienda para la que solicita la bonificación sita en la -------.

III.-) Con fecha 26-11-2014 se dicta Resolución por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria, desestimando la aplicación de la bonificación prevista en el artículo 5.3.1 de la Ordenanza Fiscal reguladora del IIVTNU, siendo notificada en mano a la reclamante con fecha 3-12-2014.

IV.-) Con fecha 10-12-2014 se notifican en mano a la reclamante las liquidaciones por la transmisión de los inmuebles, anteriormente designados, tras el fallecimiento de su esposo acaecida el 14 de diciembre de 2013.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 26 de noviembre de 2014 desestimatoria de la aplicación de la bonificación prevista en el artículo 5.3.1 de la Ordenanza Fiscal reguladora del IIVTNU.

A tal fin, la reclamante alega en síntesis:

- No aplicación de la bonificación por vivienda habitual contemplada en la Ordenanza reguladora del impuesto, aún cuando no consta acreditado por el certificado de empadronamiento.
- No admisión por el Ayuntamiento de la validez de otros medios de prueba que demuestren que era vivienda habitual de la causante.

A tal efecto se aportan copias de facturas de luz, teléfono, agua y recibos bancarios correspondientes a los dos años anteriores al fallecimiento del causante.

SEXTO.-) RÉGIMEN JURÍDICO DE LA BONIFICACION SOLICITADA.

En primer lugar, y antes de entrar a analizar la documentación presentada a efectos de acreditar cual era la residencia habitual del causante durante los dos años anteriores al fallecimiento para poder acceder a la bonificación solicitada procede aclarar hasta qué punto pueden ejercer los Ayuntamientos su potestad reglamentaria vía Ordenanza en materia de tributos locales, y en concreto, en la regulación de las condiciones para acceder a los beneficios fiscales previstos en la norma de rango legal.

De esta forma, las Administraciones locales poseen la denominada potestad tributaria derivada (art. 4.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), y consecuentemente el art. 7.1.e) de la citada norma establece que "1 .Los tributos se regirán:... e) Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales".

El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales deberá integrarse siempre dentro del ámbito de la autonomía y potestad tributaria derivada de los entes locales.

En este sentido, el apartado 4 del artículo 108 del TRLRHL (LA LEY 362/2004) señala que:

"*Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.*

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la bonificación a que se refiere el párrafo anterior se establecerá en la ordenanza fiscal."

Por tanto, el art. 108.4 de la Ley de Haciendas Locales, en su párrafo segundo, defiere a la Ordenanza Fiscal la regulación de cualquier aspecto sustantivo o formal de la bonificación, siempre que guarde el límite de bonificación que establece la Ley estatal, otorgando así a los Ayuntamientos una amplia potestad para regular o no en sus Ordenanzas fiscales esa bonificación y las condiciones de la misma. Un Ayuntamiento puede o no establecer esa bonificación, que es de carácter potestativo; para su concesión se requiere el acuerdo previo del Ayuntamiento, en cuyo caso la LHL establece en qué supuestos se puede establecer (sólo puede operar en las transmisiones a título lucrativo por causa de muerte a favor de cónyuge, descendientes y ascendientes), dejando un amplio margen a los Ayuntamientos para regular tanto la cuantía (con el límite del 95 por 100) **como las condiciones sustantivas y formales de la bonificación.**

En función de lo anterior, la habilitación para condicionar el derecho a disfrutar de determinadas bonificaciones al cumplimiento de ciertos requisitos resulta de lo dispuesto, entre otros, en los artículos 73.4 y 74. 4 y 5 del TRLRHL que autorizan a los Ayuntamientos para especificar, a través de la correspondiente Ordenanza Fiscal, los demás aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones reguladas en dichos preceptos, así como las condiciones de compatibilidad con otros beneficios fiscales.

En conclusión, no parece ofrecer dudas la posibilidad de que el Ayuntamiento condicione la concesión de una bonificación al cumplimiento de cualquier requisito sustantivo o formal, siempre que aquélla tenga el carácter de potestativa; aunque la mejor técnica normativa aconsejaría que dichas condiciones no sean ajenas a la propia naturaleza o procedimiento de reconocimiento del beneficio fiscal. Y esa circunstancia concurre en el presente supuesto en el que se hace depender la concesión de un beneficio fiscal en el IVTNU del carácter habitual de de la vivienda del causante que objeto de transmisión acreditada a través de un elemento clave, como es el empadronamiento en dicho inmueble, circunstancia nada ajena a la naturaleza de la bonificación.

SÉPTIMO.-) CONDICIONES REGLAMENTARIAS DE LA BONIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 5.3 DE LA ORDENANZA FISCAL REGULADORA DEL IVTNU: ASPECTOS FORMALES Y SUSTANTIVOS QUE EL AYUNTAMIENTO HA ESTABLECIDO PREVIA HABILITACIÓN LEGAL.

Una vez que ha quedado clara la potestad del Ayuntamiento para fijar los aspectos formales y sustantivos de beneficios fiscales en tributos locales dentro de los previstos legalmente previa habilitación del legislador, debemos examinar ya el caso concreto de la bonificación controvertida en el presente caso y cómo la ha plasmado el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón en s normativa reglamentaria en ejercicio de dicha potestad legalmente reconocida.

Y así la Ordenanza Fiscal Reguladora del IIVTNU, año 2013, del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón establece en su art. 5.3:

3. Bonificaciones.
3.1. Cuando el incremento de valor se manifieste, por causa de muerte, respecto de la transmisión de la propiedad de la vivienda habitual del causante, y anejos inseparables de dicha vivienda, así como de los locales afectos a la actividad económica ejercida por éste, o de la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio sobre los referidos bienes a favor de los descendientes, por naturaleza o adopción, ascendientes y del cónyuge, la cuota del impuesto se verá bonificada deacuerdo con los siguientes porcentajes:

a) Del 90 por 100 las realizadas a favor de descendientes en línea directa y adoptadosmenores de 21 años.
b) Del 60 por 100 las realizadas a favor de descendientes o ascendientes, por naturaleza o adopción, siempre que sean mayores de 21 años.
c) Del 75 por 100 en la constitución de usufructo vitalicio o transmisión de la nudapropiedad o el pleno dominio a favor del cónyuge supérstite.

Y el mismo artículo en su punto 4 establece:

3.4. Asimismo, para poder disfrutar de la bonificación regulada en este artículo, será imprescindible la concurrencia de las siguientes circunstancias:

a) En el caso de transmisión de la vivienda habitual, tendrá este carácter aquélla que lo haya sido hasta la fecha del devengo del impuesto y, al menos, durante los dos últimos años, lo que se acreditará mediante el certificado de empadronamiento.

Es decir, de la dicción literal de la normativa reglamentaria resulta que el Ayuntamiento**, en ejercicio de una potestad discrecional como es la que resulta de la habilitación legal para fijar los requisitos formales y sustanciales de la aplicación de la bonificación fisca**l está fijando uno de esos aspectos afirmando que, en este caso concreto, la residencia habitual sólo pueda acreditarse formalmente mediante el certificado de empadronamiento. Podría haber admitido la posibilidad de acreditar dicha circunstancia mediante otros medios de prueba concretos citándolos o simplemente dejar abierta la puerta a cualquier medio admitido en derecho. Pero lo cierto es que no lo hizo y entre varias alternativas igualmente justas se optó por exigir un determinado medio de prueba que además, sino es el único y contra el cual se admite prueba en contrario, sí se considera clave y objetivo en esta materia.

Por lo que una vez que la Administración ha optado por esa alternativa de forma discrecional, a partir de ahí la actuación del Ayuntamiento se convierte en reglada, y una vez fijadas reglamentariamente las condiciones para acceder al beneficio fiscal ha de atenerse a las mismas sin posibilidad de otras aplicaciones o interpretaciones que vayan más allá de los términos que la misma norma fijó.

Una vez expuesto el marco normativo de la bonificación fiscal solicitada, procede entrar en los términos de debate en relación con el empadronamiento, como requisito imprescindible fijado por vía reglamentaria para acreditar e carácter habitual de la vivienda cuya transmisión es objeto de controversia.

La normativa legal vigente, contenida en la Ley 4/1996, de 10 de enero, por la que se modifica la Ley 7/1985, de 2 de abril , Reguladora de las Bases del Régimen Local, en relación con el Padrón Municipal (BOE de 12/1/1996) establece en su artículo 15 que: *«Toda persona que viva en España está obligada a inscribirse en el Padrón del municipio en el que resida habitualmente. Quien viva en varios municipios deberá inscribirse únicamente en el que habite durante más tiempo al año. El conjunto de personas inscritas en el Padrón municipal constituye la población del municipio. Los inscritos en el Padrón municipal son los vecinos del municipio. La condición de vecino se adquiere en el mismo momento de su inscripción en el Padrón»,* añadiendo el artículo 16.1 que*: «El Padrón municipal es el registro administrativo donde constan los vecinos de un municipio. Sus datos constituyen prueba de la residencia en el municipio y del domicilio habitual en el mismo. Las certificaciones que de dichos datos se expidan tendrán carácter de documento público y fehaciente para todos los efectos administrativos».*

Y es igualmente cierto que la normativa reglamentaria de desarrollo ratifica que los datos del padrón constituyen prueba de la residencia en el municipio y del domicilio habitual en el mismo y las certificaciones que de dichos datos se expidan tendrán carácter de documento público y fehaciente para todos los efectos administrativos (artículo 53.1 del Reglamento de población y demarcación territorial de las entidades locales: Real Decreto 1690/1986 , modificado por Real Decreto 2612/1996; así como que los datos del padrón constituyen prueba plena de la residencia y clasificación vecinal y han de acreditarse mediante certificaciones expedidas por el secretario del ayuntamiento (artículo 134.3 del Reglamento de población: Decreto 140/1988, de 24 de mayo.

Por otro lado, los beneficios derivados de constituir la finca transmitida la vivienda habitual del causante, que ascienden a un 75% de reducción de la cuota en caso del cónyuge supérstite, 90% en caso de hijos menores de 21 años y del 60% en caso de los hijos mayores de 21 años requieren, conforme al párrafo 3.4 del mismo artículo 5 de la Ordenanza, acreditación de la vivienda habitual mediante certificado de empadronamiento, en el que no constaba empadronado el fallecido según reconoció la reclamante, y comprobado posteriormente por el Departamento de Gestión del IIVTNU.

Por tanto al no quedar acreditado el requisito de empadronamiento, indispensable según la Ordenanza municipal, no puede ser acogida la pretensión de aplicación de la bonificación.

A mayor abundamiento, la Consulta Vinculante V0351-12, de 16 de febrero de 2012 de la Subdirección General de Tributos Locales establece:

"Una vez establecida la normativa reguladora de la bonificación en cuestión, se ha de concluir, que no corresponde a este Centro Directivo entrar a valorar la correcta ***aplicación de la bonificación planteada, ya que dicha competencia corresponde al propio Ayuntamiento, al ser éste el que de acuerdo con la normativa expuesta, ha establecido y regulado el citado beneficio fiscal, y en consecuencia deberá ser la Entidad Local la que deba resolver cualquier incidencia que pueda derivarse de la aplicación del citado precepto de la Ordenanza,*** *y todo ello, sin perjuicio del derecho que asiste al sujeto pasivo para interponer los recursos o reclamaciones administrativas que considere procedentes."*

Así mismo sirva como reseña de aplicación en el caso que nos ocupa la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo N°1 de Vitoria-Gasteiz, Sentencia de 24 Sep. 2012, rec. 111/2012:

"*A la luz de la normativa citada y a los efectos de la aplicación de la bonificación solicitada, queda acreditado que la recurrente en el momento del devengo del impuesto, concretado en la fecha del fallecimiento de su marido no estaba empadronada en la vivienda objeto de la transmisión mortis causa, sino en otro municipio distinto, por lo que no puede considerarse a efectos de este impuesto dicha vivienda como domicilio habitual."*

OCTAVO.-) VALORACION DE LAS PRUEBAS APORTADAS A EFECTOS DE ACREDITAR QUE ES RESIDENCIA HABITUAL.

Lo anterior resulta suficientemente significativo en el sentido del incumplimiento de un mandato expreso fijado en una Ordenanza como norma reglamentaria de carácter general dentro de la previa habilitación legal para establecer las condiciones formales y sustantivas para conceder un beneficio fiscal en un tributo de competencia exclusivamente local.

Con la anterior afirmación queremos poner de manifiesto que este Tribunal no niega que haya otras formas de prueba admitidas por la doctrina jurisprudencial para acreditar que un determinado inmueble constituye la residencia habitual del sujeto además del empadronamiento, y que son recogidas en el soporte documental aportado por la reclamante, todo ello en línea con las resoluciones judiciales citadas en el escrito de reclamación. Además, en las sentencias citadas por la reclamante no concurren dos circunstancias que se dan en el presente supuesto y que resultan esenciales para limitar el alcance de su aplicabilidad al presente procedimiento:

- En las resoluciones judiciales citadas no se parte del hecho objetivo de la disposición expresa y taxativa contenida en una norma reglamentaria local como es la Ordenanza Fiscal Reguladora del IVTNU que, en ejercicio de la potestad tributaria municipal habilitada por disposición legal, exija la acreditación de un requisito de una determinada y única manera, por el que optó en lugar de dejar abierto el abanico de medios de prueba.
- Asimismo, las resoluciones judiciales citadas junto con las que constituyen la mayoría de la doctrina en la materia no contemplan el supuesto de que el causante hubiera cambiado el empadronamiento a otra vivienda del mismo término municipal justo un año antes del fallecimiento, comunicando además al Ayuntamiento de forma expresa que ese era su nuevo domicilio a efectos de notificaciones frente al anterior para el que reclama la bonificación en el IVTNU en concepto de residencia habitual.

Ahora bien, debemos insistir en que con independencia de que este Tribunal valore los documentos presentados, partimos de un incumplimiento de origen como es que la Ordenanza Fiscal fija sólo un modo de acreditar un hecho sin dejar abierta la posibilidad de acreditar la residencia habitual a través de otros medios. Como ya hemos dicho anteriormente, de la dicción literal de la normativa reglamentaria resulta que el Ayuntamiento**, en ejercicio de una potestad**

discrecional como es la que resulta de la habilitación legal para fijar los requisitos formales y sustanciales de la aplicación de la bonificación fiscal, y una vez que la Administración ha optado por esa alternativa, a partir de ahí la actuación del Ayuntamiento se convierte en reglada, sin posibilidad de otras aplicaciones o interpretaciones que vayan más allá de los términos que la misma norma fijó.

Es por ello que, no obstante lo anterior analizaremos a efectos dialécticos el valor probatorio de la documentación aportada por la reclamante para acreditar que el causante tenía su residencia habitual en la c ----- de Pozuelo de Alarcón dos años antes de su fallecimiento el 14-12-2013.

A tal fin aporta copias de facturas de luz, teléfono, agua y recibos bancarios correspondientes a los dos años anteriores al fallecimiento del causante (diciembre de 2011 a diciembre de 2013) todos ellos relativos a la vivienda de la c/----- y dirigidos a Don ------- como titular de los respectivos contratos de suministros.

Por el contrario, consta en el expediente administrativo además del Informe del Padrón de habitantes sobre el cambio de domicilio del causante a la ------ en fecha de 12-09-2012, una solicitud presentada por Don ----- de fecha 26-12-2012 dirigida a este mismo Ayuntamiento en la que siendo titular registral y catastral de la vivienda antes citada solicita la aplicación de un beneficio fiscal en el IBI para el ejercicio 2013, y consignando además como domicilio a efectos de notificaciones el de la misma vivienda para la que solicita la bonificación sita en la ------

A partir de aquí, y siendo negado de contrario que, a pesar del empadronamiento en otra vivienda de Pozuelo, el causante seguía residiendo habitualmente en la c/ ---- en los dos años anteriores a su fallecimiento procedemos a valorar los documentos aportados en relación con los hechos que constan o no en el expediente. Y así resulta que la reclamante no ha conseguido acreditar fehacientemente el hecho controvertido de que al menos en los dos años inmediatamente anteriores al fallecimiento, el causante residiera habitualmente en la c/ ----- por los siguientes argumentos:

a.-) En primer y fundamental lugar, la propia declaración expresa del causante que el 12-09-2012 cambia su domicilio y empadronamiento a la ----- junto con su cónyuge y ahora reclamante, Doña ----- . Es decir, él mismo en documentos presentados al Ayuntamiento declara ese lugar como su domicilio a efectos de notificaciones lo que denota vocación de permanencia para recibir actuaciones administrativas, en detrimento de la anterior.

Es por lo que debemos considerar que todos los documentos aportados, facturas de luz, agua, teléfono, recibos bancarios, etc. sólo podrían ser tenidos en cuenta a efectos de acreditar la residencia habitual en la c/ ----- respecto al período de diciembre de 2011 hasta 12-09-2012 y no hasta la fecha de fallecimiento, **por lo que ni siquiera se cumpliría el plazo de dos años de residencia habitual desde la muerte del causante, tal y como exige la propia Ordenanza Fiscal Reguladora del IVTNU.**

Asimismo, para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de dos años, contados a partir de la fecha de adquisición.
Pues bien, poco se compagina eso con el hecho de que, tanto el causante como su cónyuge y ahora reclamante Doña ------ cambiaran su domicilio y empadronamiento a la ------ ambos conjuntamente, lo cual es indicio más que suficiente para este Tribunal para entender que los cónyuges cambiaron a residir en dicha vivienda desde el último cuatrimestre de 2012 hasta el fallecimiento del causante en diciembre de 2013. En esas condiciones sin que ese caso los consumos

b.-) Nada consta entre lo que se aporta, que fuese recogido en la C/------- a su nombre, ni documentación pública ni privada. En este sentido, la Sentencia del TSJ Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, S de 9 Abr. 2014 ya citada anteriormente considera que:

"La cuestión que se trata de probar por la actora, dado que pretende un beneficio fiscal, y era a ella a la que correspondía la carga de la prueba, podría haber sido válidamente acreditada con la aportación de los recibos o facturas de los consumos propios y reales de una vivienda, ***así***

como aportando pruebas de la recepción de correspondencia bancaria o de otro tipo, a su nombre, en el domicilio de la C/ DIRECCION 000, o la designación de tal domicilio en documentos públicos o privados, *así como la constancia del mismo en nóminas, facturas o recibos de otro tipo, todo ello, en el ejercicio controvertido."*

A este respecto no consta enviado y **efectivamente recibido nada por él en la vivienda de las c/ ------,** sin que sea suficiente a estos efectos que en los extractos bancarios figure dicho domicilio aun, ya que, a sensu contrario del argumento alegado por la reclamante derivado de la Sentencia del TSJ de Galicia de 21-02-2013, lo único que prueban dichos documentos es que el causante no comunicó el cambio de domicilio a dichas entidades bancarias.

Y todo ello a pesar de que en septiembre de 2012 comunicó al Ayuntamiento que había cambiado de domicilio fijándolo además a efectos de notificaciones en ---------

c.-) Los recibos y facturas de luz, teléfono y agua a nombre del causante y de la vivienda de la c/ ----- solo acreditan que efectivamente estaba habitada esa vivienda y como no podía ser de otra forma presumiblemente por quienes seguían figurando empadronados en dicha vivienda, entre quienes desde el 12-09-2012 no figuraba ya el causante Don ------ ni su cónyuge ahora reclamante.

Así lo considera **la Sentencia del TSJ Castilla y León de Valladolid, Sala de lo Contencioso-administrativo, S de 20 Feb. 2012**, que resuelve un supuesto sobre la falta de acreditación de que el inmueble constituya la residencia habitual del interesado. Las pruebas en las que pretende apoyar su reclamación el actor no suponen una acreditación que permita considerar que reside efectivamente en la vivienda, **pues el pago de suministro de agua o de gasóleo no suponen que se usa o quiere tenerse a disposición un inmueble, pero no que verdaderamente se resida allí, lo que, normalmente, trae consigo un mayor índice de acreditaciones, como lo es, por ejemplo, el empadronamiento o la designación del domicilio como el destino de la correspondencia**, Además, el supuesto contemplado en esta Sentencia tiene identidad sustancial al que ahora se enjuicia ya que al igual que éste constan otras pruebas en el expediente que contradicen la afirmación de que fuera residencia habitual, en concreto haber comunicado a la misma Administración Tributaria (en este caso al Ayuntamiento) el cambio de empadronamiento y de domicilio a otro lugar (en nuestro caso desde la vivienda de la c/----- a la Crta.------.

Y así razona la Sala:

"…Don ----- trata de acreditar que la vivienda que compró es su residencia habitual a través de diversas facturas y alguna documentación donde se recoge aquélla como su dirección postal. No es suficiente, pues de esos documentos no se sigue que dicho inmueble sea su residencia habitual frente a las actuaciones que constan en autos. Así, el contribuyente ha venido afirmando ante la Hacienda Pública que su residencia habitual estaba en otro municipio, en Valladolid, que es donde, además, se dirigen las comunicaciones que se le remiten y recoge, lo que indica una clara idea de permanencia y habitualidad. ***Tales pruebas, singularmente el hecho de que se afirme ante la administración fiscal que el domicilio y residencia es distinto del de la vivienda sita en Tordesillas, con la presunción de veracidad que ello comporta -artículos 116 y 119 de las sucesivas Leyes Generales Tributarias-, sin que conste que se haya notificado a la administración tributaria el cambio de domicilio -artículos 45.2 y 48.3 de las referidas Leyes-, unido a que las pruebas en las que pretende apoyar su reclamación el actor no suponen una acreditación que permita considerar que reside efectivamente en -----, pues el pago del suministro de agua o de gasóleo no suponen sino que se usa o quiere tenerse a disposición un inmueble, pero no que verdaderamente se resida allí, lo que, normalmente, trae consigo un mayor índice de acreditaciones, como lo es, por vía de ejemplo, el empadronamiento, la designación del domicilio como el destino de la correspondencia, o la pertenencia a redes sociales, como parroquias, clubs, asociaciones, etc., son todo ello datos que impiden tener por acreditado que el actor resida en el domicilio que pretende y ello supone la desestimación de su pretensión..".***

Si de los documentos que obran en el expediente se deduce que, más de un año antes al fallecimiento tanto el causante como su cónyuge cambiaron de domicilio, comunicándolo de forma expresa a esta Administración y consignando ese nuevo domicilio como el único a efectos

de notificaciones, unido al hecho de que a ese cambio se unió el del empadronamiento, nos lleva a concluir que los consumos aportados en la vivienda de la c/ ----- no quedan acreditados que pudieran corresponder a Don ------ , y sí a quien figura aún empadronado en el mismo, hijo del causante y de la ahora reclamante.

Y así,**la Sentencia del TSJ Castilla y León de Burgos, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, S de 13 Dic. 2013,** considera que:

"…En el presente caso, la prueba practicada, lleva a concluir con la Administración demandada, que no ha quedado acreditado que el inmueble sito en Ávila tenga la consideración de vivienda habitual. En el año 2009 la interesada no había residido en dicha vivienda de manera habitual ya que ella y su esposo utilizan 2 viviendas, la situada en Ávila y otra situada en Madrid. ***Los consumos de dicho ejercicio demuestran únicamente que la primera ha sido habitada pero no por quien, ni que lo haya sido de manera habitual****…"*

d.-) No queda suficientemente justificada la razón de cambiar el empadronamiento a otra vivienda adquirida, y que pueda desvirtuar el hecho de que presumiblemente fijara su residencia habitual en este último lugar. Es decir, curiosamente, lo que no comunica aentidades privadas sí lo hace y de forma expresa ante el mismo Ayuntamiento con motivo del acogimiento a un beneficio fiscal en otro impuesto, esta vez el IBI, respecto a la finca en la que la reclamante asegura que no residía al menos habitualmente.

En conclusión, ante el hecho evidente del cambio de domicilio y empadronamiento de ambos cónyuges conjuntamente a la Crta --------, las pruebas aportadas por la reclamante basadas en los consumos de agua, luz y teléfono, así como los extractos bancarios, por sí mismos ya no son suficientes para acreditar la residencia habitual, debiéndose pues haber acudido a otro tipo de pruebas más directas y fehacientes que relacionaran objetivamente a Don ------- con la residencia de forma permanente y estable en la c/ ----- a pesar de dichos cambios expresos de domicilio.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando como órgano unipersonal, RESUELVE:**

DESESTIMAR .....

(…)

- **Resolución nºBF IIVTNU 2013 01.**

  Fecha: 22 de enero de 2013.

  RESOLUCIÓN:

(…)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 23 de marzo de 2011, la reclamante otorgó Escritura de liquidación de sociedad de gananciales, y manifestación y adjudicación de la herencia causada al fallecimiento del cónyuge, Don----------, acaecido en fecha de 30 de septiembre de 2010.

II.-) A consecuencia de lo anterior, la reclamante presenta en fecha de 19-04-2011 autoliquidación nº ------ por importe de 5.851,68 Euros, con los recargos correspondientes en concepto del IVTNU.

Asimismo, con fecha 20 de abril de 2011 la reclamante presenta escrito ante el Ayuntamiento solicitando la prórroga en la presentación de autoliquidación y bonificación en la cuota del Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU) por transmisión de vivienda habitual del causante.

III.-) La mencionada solicitud es desestimada por Resolución del Concejal Titular del Área de Gobierno y Gestión de Hacienda, del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, de fecha 04 de noviembre de 2011, por entender que, dado el carácter rogado de la bonificación referida en plazo fijado reglamentariamente y la presentación extemporáneade la solicitud de prórroga y bonificación, no procedía su reconocimiento.

IV.-) Con fecha 07 de diciembre de 2011, se deduce Recurso de Reposición contra la Resolución desestimatoria de la solicitud antes fijada, el cual es desestimado mediante Resolución del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 28 de agosto de 2012.

V.-) Con entrada en el Tribunal de fecha 03 de octubre de 2012, se presenta escrito de interposición de reclamación económico-administrativa contra la citada resolución desestimatoria.
Asimismo se incluían alegaciones, adjuntando los documentos de los que, a modo prueba se intenta valer en defensa de su derecho.

(...).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en el presente procedimiento económico-administrativo la Resolución por la que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra resolución denegatoria de la solicitud de ingresos indebidos y concesión de bonificación a efectos del IVTNU.

A tal fin, el reclamante alega, en síntesis:

- Improcedente denegación de la bonificación establecida en la Ordenanza Fiscal por liquidación de sociedad de gananciales a raíz del fallecimiento del cónyuge, ya que solicitó la prórroga del plazo para la presentación de la declaración-autoliquidación del impuesto de transmisión de vivienda habitual del causante, por lo que solicita el reconocimiento del beneficio fiscal con la correspondiente devolución de ingresos indebidos por la cantidad ingresada en tal concepto.

SEXTO.-) En primer lugar, en cuanto a la bonificación en la cuota del tributo hay que dejar sentados los términos de la controversia que gira en torno al hecho de que, establecido el sistema de gestión de autoliquidación del impuesto en la respectiva Ordenanza Fiscal, el Ayuntamiento haya practicado una liquidación sin reconocer de oficio un beneficio fiscal, haciendo primar un derecho formal sobre un requisito sustantivo.

A nuestro juicio, el hecho de que el sistema de gestión fijado sea el de declaración-liquidación o autoliquidación no enerva en absoluto el carácter rogado establecido para la bonificación en cuestión. Es decir, en uno u otro caso lo que es cierto es que el particular tuvo la obligación tributaria, (y la presentación en plazo de solicitudes participa de este carácter) de instar por sí mismo el reconocimiento del beneficio fiscal en los plazos y en la forma fijados por la normativa municipal, dictada en ejercicio de la potestad tributaria derivada reconocida a las entidades

locales y ejercida a través de sus respectivas Ordenanzas Fiscales. Y ello tratándose claramente de una bonificación de carácter rogada y no de oficio como pretende la reclamante.

Es más, tal y como se apunta en la resolución impugnada, la reclamante no sólo ha incumplido las obligaciones tributarias accesorias como veremos a continuación, sino que tampoco cumplió con la obligación principal de ingreso del importe del tributo ya liquidado, en los términos del artículo 104.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

SÉPTIMO.-) Dicho lo anterior, el régimen jurídico de la gestión tributaria del IVTNU se regula en el artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, según el cual:

(…) 1. Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente.

2. Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto:

c. Cuando se trate de actos por causa de muerte, el plazo será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo, (…).

Por su parte, y a la vista de la potestad tributaria reconocida a las entidades locales a la hora de fijar el modelo de gestión del tributo y de los aspectos materiales y formales de los beneficios fiscales en el impuesto, el artículo 23 b) de la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de Pozuelo de Alarcón dispone que:

(…) b) En las transmisiones mortis-causa, dentro del plazo de seis meses a contar desde la fecha de fallecimiento del causante o, en su caso, dentro de la prórroga a que se refiere el párrafo siguiente. Con anterioridad al vencimiento del plazo de seis meses antes señalado, el sujeto pasivo podrá instar la prórroga del mismo por otro plazo de hasta seis meses de duración, que se entenderá tácitamente concedido por el tiempo concreto solicitado, (…).

Asimismo, el artículo 5.3 de la citada Ordenanza Fiscal establece una bonificación en la cuota del tributo cuando el incremento de valor se manifieste, por causa de muerte, respecto de la transmisión de la propiedad de la vivienda habitual del causante, y anejos inseparables de dicha vivienda. A la vista de la potestad tributaria reconocida a las entidades locales a la hora de fijar los aspectos materiales y formales de los beneficios fiscales en el impuesto, el párrafo cuarto de dicho artículo 5.3, en relación con el artículo 135.1 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, disponen que:

(…) Las bonificaciones aquí establecidas tienen carácter rogado, y deberán ser solicitadas por el contribuyente o su representante al presentar la declaración del impuesto dentro del plazo señalado y deberá acompañarse de los documentos acreditativos del cumplimiento de los requisitos a que se hace referencia en este precepto (…).

Subsumiendo la normativa tributaria antes citada a los antecedentes de hecho resulta que, a pesar de haber transcurrido el plazo de seis meses desde la muerte del causante y no constar en el expediente solicitud de prórroga ante el Ayuntamiento dentro del plazo de los seis primeros meses desde esa fecha, el escrito presentado el 20-04-2011 está fuera de plazo y es extemporánea a efectos de la prórroga y bonificación a solicitarla antes del vencimiento del plazo antes señalado.

A lo anterior no obsta la errónea información suministrada por el Notario, extremo el cual no puede ser imputado a este Ayuntamiento, y menos servir de justificación para el incumplimiento de una obligación reglamentaria fijada vía Ordenanza Fiscal.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando como órgano unipersonal, ACUERDA:**

DESESTIMAR .....

(...)

- **Resolución nºSP IIVTNU 2013 03.**

  Fecha: 21 de noviembre de 2013.

  RESOLUCION:

(…)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha de 29 de febrero de 2012 se presenta en la oficina liquidadora del impuesto, comunicación del fallecimiento de D. ---------- con fecha 27 de noviembre de 2011, aportando certificado de defunción, identificando a los herederos y solicitando prórroga de seis meses para la presentación de la declaración tributaria por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU). Dicho escrito fue presentado por Dña --------, hija y por tanto heredera del finado.

II.-) Ante la realización del hecho imponible del tributo y la falta de presentación y pago de las autoliquidaciones correspondientes en el plazo de seis meses desde el fallecimiento del causante, prorrogables por otros seis, la Oficina Gestora del IIVTNU, remite el expediente al Departamento de Inspección.

III.-) Con fecha 4/02/2013 la inspección de tributos realiza Comunicación de inicio de actuaciones de comprobación limitada y notificación de propuesta de liquidaciones provisionales en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbanan (IVTNU), Expediente IVT---------, ofreciendo la posibilidad de presentar alegaciones en el plazo de diez días. Dichas comunicaciones se notificaron de forma efectiva a los interesados en fecha de 18-02-2013.

IV.-) Los reclamantes presentaron los escritos de alegaciones pertinentes con fecha 4-03-2013, solicitando la bonificación por transmisión mortis causa a favor del cónyuge supérstite y de los hijos por ser vivienda habitual el bien inmueble objeto de liquidación, y solicitando la anulación de las propuestas de liquidación realizadas por considerarlas no ajustadas a derecho al no ser conformes con lo dispuesto en la normativa vigente.

V.-) Con fecha 6-03-2013 se procede a emitir, por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria, sendas Resoluciones desestimando las alegaciones presentadas por los reclamantes y confirmando las liquidaciones provisionales, siendo notificadas el 15-03-2013.

VI.-) Con fecha 9-04-2013 se interpone por los reclamantes Recurso de Reposición contra la Resolución anterior, solicitando se modifiquen las liquidaciones provisionales aplicando las bonificaciones reglamentarias.

VII.-) Por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria se dicta con fecha 21-05-2013 Resolución Desestimatoria del Recurso de Reposición confirmando la Resolución de 6-03-2013 en la que se

aprobaban las liquidaciones provisionales a nombre de los obligados tributarios por el IVTNU por los importes de 8.010, 36 Euros, 2.258,25 Euros y 2.258,25 Euros correspondientes a los reclamantes, siendo notificada el 7-06-2013.

VIII.-) Paralelamente, con fecha de 6-03-2013 se dicta por la Inspección Tributaria Municipal la Comunicación de inicio de las actuaciones de los procedimientos sancionadores por infracción tributaria leve a nombre de los herederos, Expedientes SANC IVT----, SANC IVT----, y SANC IVT----, proponiendo la imposición de una sanción de 3.946,84 Euros, 1.112,68 Euros y 1.112,68 Euros a los reclamantes, siendo la notificación efectiva de fecha 15-03-2013. Transcurrido el trámite de audiencia y el plazo para formular alegaciones y no constando su presentación por los reclamantes, se dictan Resoluciones del Titular del Órgano de Gestión con fecha 21-05-2013 por las que se imponían las sanciones antes citadas, siendo todas notificadas el 7-06-2013.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en el presente procedimiento económico-administrativo el acuerdo del Titular del Órgano de gestión Tributaria, de 21 de mayo de 2013, resolutorio del recurso de reposición interpuesto contra resolución de procedimiento de comprobación limitada nº IVT --------y Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 21-05-2013, por la que se imponen sanciones por infracción tributaria leve y por el concepto tributario arriba indicado, a consecuencia de la transmisión mortis causa de la finca sita en la c/---------- de Pozuelo de Alarcón.

La reclamante alega en síntesis:

- Que la herencia de D. ---------- se encuentra en estado yacente y fue iniciado procedimiento de división judicial de herencia ante el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción nº 4 de Pozuelo de Alarcón, encontrándose en estos momentos en la Audiencia Provincial de Madrid.
- Falta de conocimiento del expediente ni de la personación el 29-02-2013 de Dña ---------- en la Oficina Gestora del IIVTNU comunicando el fallecimiento del causante, identificando a los herederos y solicitando prórroga.
- No aplicación en las liquidaciones de las bonificaciones contempladas en la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto por transmisión de vivienda habitual del causante a favor del cónyuge supérstite y de los reclamantes.
- Inexistencia de infracción tributaria al haber actuado de buena fe los reclamantes, por cuanto fue Dña ---------- quien incumplió su deber de información a los demás herederos generando una grave situación de indefensión.

SEXTO.-) En primer lugar y en cuanto a la primera alegación que plantea en el fondo sobre si es posible dirigirse contra cualquiera de los llamados a la herencia estando ésta yacente, procede examinar la cuestión relativa a la determinación de los sujetos pasivos del impuesto. El artículo 106.1, letra a) del TRLRHL como el artículo 8.1, letra a) de la Ordenanza Fiscal Reguladora del IIVTNU establecen que:

"Es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente:

a) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno, o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate."

En el caso de fallecimiento del sujeto pasivo con conocimiento por parte de la Administración en alguna de las fases del procedimiento tributario, bien en vía de gestión, bien en vía de inspección,

dicha circunstancia supone que la deuda a liquidar no se pueda dirigir frente al sujeto fallecido, y deba dirigirse la acción cobratoria directamente contra o bien la herencia yacente, o bien directamente contra los herederos, conforme prescriben los arts. 39 y 177 LGT.

Como indica el apartado 2 del art. 39 LGT, «*no impedirá la transmisión a los sucesores de las obligaciones tributarias devengadas el hecho de que a la fecha de la muerte del causante la deuda tributaria no estuviera liquidada, en cuyo caso las actuaciones se entenderán con cualquiera de ellos, debiéndose notificar la liquidación que resulte de dichas actuaciones a todos los interesados que consten en el expediente*».

El art. 35.6 de LGT establece que la concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determinará que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública. Por tanto la transmisión opera desde la fecha del fallecimiento del causante, y desde ese momento existe una comunidad incidental en la que cada uno de sus miembros tiene una cuota individual, la abstracta e indivisa, adquirida y transmitida al fallecimiento.

De la normativa anterior se desprende que los sujetos pasivos en caso de adquisición mortis causa por herencia, y, obligados por tanto a la presentación de autoliquidación y pago del impuesto que nos ocupa, son los herederos desde el momento del fallecimiento del causante, conforme, a los arts- 609 y 657 del Código Civil - y los efectos de la aceptación de la herencia se retrotraen a aquel momento de la muerte (art. 989 del CC) En la eventualidad de que las operaciones de partición de la herencia fueran necesarias, ha reiterado el Tribunal Supremo (SS. de 5-6-1993, 16-5-1995, 7-10-1995), que el devengo del IIVTNU sigue teniendo lugar en la fecha del fallecimiento del causante, ya que la partición de la herencia no representa otra cosa que la cesación de la comunidad incidental que se opera en toda sucesión en que hay pluralidad de herederos, teniendo la misma como única finalidad el transformar en cuota individualizada, la abstracta e indivisa transmitida al fallecimiento del causante. Así pues las liquidaciones giradas a las recurrentes fueron correctas, tanto en lo relativo al período en que se generó la plusvalía como en lo que respecta al objeto de la imposición, que se limitó a las respectivas cuotas hereditarias sobre el inmueble adquirido.

Siendo así, cabe concluir que la parte reclamante, como al menos copartícipe de la herencia yacente, es sujeto pasivo del impuesto que nos ocupa, y la Administración tributaria puede dirigirse a todos los coherederos o a uno solo de ellos, al estar ante un supuesto de responsabilidad solidaria.

A todos los efectos, es indiferente, si se ha liquidado antes de la adjudicación de las cuotas, el reparto que con posterioridad realicen los herederos.

Por último, no compartimos la alegación del recurrente basada en que Dña ---------- no pusiera en conocimiento del resto de los herederos la comparecencia ante el Ayuntamiento para la solicitud de la prórroga, lo cual motivó según los reclamantes, la imposibilidad de cumplir con la obligación de presentación de la autoliquidación y pago del impuesto. Y ello fundamentalmente porque, al margen de la mayor o menor comunicación que pudiera haber entre los herederos, cuestión esta que ni es de incumbencia de este Ayuntamiento ni relevante desde el punto de vista jurídico-tributario para la liquidación del impuesto, lo cierto es que:

- En primer lugar se ha realizado el hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en su modalidad del artículo 104.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
- En segundo lugar y en aplicación de lo dispuesto en el artículo 110.2, letra b) del TRLRHL en relación con el artículo 23.b) de la Ordenanza Fiscal Reguladora del IVTNU, no consta en el expediente la presentación de la correspondiente autoliquidación en el plazo fijado en dichos preceptos, ni menos aún el ingreso de la totalidad o parte de la deuda tributaria resultante de la correcta autoliquidación del tributo, lo cual sí que es de incumbencia de los sujetos pasivos del impuesto, entiéndase herederos individuales ó como herencia yacente.

Por lo demás, a este Tribunal le resulta difícilmente entendible que la pretendida falta de la puesta en conocimiento de las actuaciones entre los sujetos pasivos con intereses comunes y relación

de parentesco, pueda servir de justificación para desatender el cumplimiento de obligaciones tributarias que forzosamente han de relacionar de una u otra manera a todos los afectados.

SÉPTIMO.-) Por su parte, y respecto a la alegación de no aplicación de la bonificación el artículo 5, párrafo 3 de la Ordenanza Reguladora del IIVTNU del 2011 (año de fallecimiento del causante) determina que:

"Asimismo, para poder disfrutar de la bonificación regulada en este artículo, será imprescindible la concurrencia de las siguientes circunstancias:

a) En el caso de transmisión de la vivienda habitual, tendrá este carácter aquélla que lo haya sido hasta la fecha del devengo del impuesto y, al menos, durante los dos últimos años, lo que se acreditará mediante el certificado de empadronamiento.
b) El beneficio se aplicará, en caso de transmisión de vivienda habitual o del local afecto a ejercicio de actividad, y se entenderá concedido provisionalmente, a solicitud del beneficiario, sin perjuicio de su comprobación y de la liquidación definitiva que proceda, ***siempre que la autoliquidación del impuesto se presente y se pague,*** *o se haya concedido su aplazamiento o fraccionamiento,* ***dentro de los plazos establecidos en esta ordenanza****.*
c) Que el sujeto pasivo beneficiario de la misma se encuentre al corriente de pago de sus obligaciones tributarias y no tributarias con el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón en el momento de la solicitud de la bonificación o, en su caso, el último día del plazo señalado en el apartado b) del artículo 23 de la presente ordenanza.

A la vista de la potestad tributaria reconocida a las entidades locales a la hora de fijar los aspectos materiales y formales de los beneficios fiscales en el impuesto, el párrafo cuarto de dicho artículo 5.3, en relación con el artículo 135.1 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**,** disponen que:

(…) Las bonificaciones aquí establecidas tienen carácter rogado, y deberán ser solicitadas por el contribuyente o su representante al presentar la declaración del impuesto ***dentro del plazo señalado*** *y deberá acompañarse de los documentos acreditativos del cumplimiento de los requisitos a que se hace referencia en este precepto.(…).*

A nuestro juicio, el hecho de que el sistema de gestión fijado sea el de declaración-liquidación o autoliquidación y aunque el particular cumplió la obligación de solicitud de bonificación (carácter rogado), no fue solicitada en plazo (6 meses prorrogables a un año), por lo que no se le puede reconocer el beneficio fiscal ya que no se ha cumplido el requisito de presentación **en los plazos y en la forma fijados por la normativa municipal**.

Es más, los reclamantes tampoco cumplieron con la obligación principal de ingreso del importe del tributo ya liquidado, motivo por el cual se procedieron a iniciar las actuaciones de inspección tributaria, una vez verificado la realización del hecho imponible del impuesto en los términos del artículo 104.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Subsumiendo la normativa tributaria antes citada a los antecedentes de hecho resulta que**, a pesar de constar en el Expediente la solicitud de prórroga en fecha de 29/02/2012 ante el Ayuntamiento, dentro del plazo de los seis primeros meses desde el fallecimiento del causante, el escrito presentado por Dña ---------y Don ----- el 4-03-2013 (Registro General ----) está fuera de plazo a efectos de la aplicación de la bonificación.**

OCTAVO.-) En cuanto al cálculo de las cuotas liquidadas, del examen de las liquidaciones resultantes de los Expedientes de Inspección que fueron las finalmente impugnadas en vía económico-administrativa se deduce que fueron practicadas correctamente.

En efecto, se comprueba que respecto a la liquidación nº----- practicada a nombre de Doña ----------

-por importe de 8.010,36 Euros se ha considerado sobre el usufructo del 100% de la finca transmitida. Por lo que respecta a D.----------, la liquidación nº--------- por importe de 2.258,25 Euros lo fue sobre el 25% en nuda propiedad y la liquidación nº -------- por importe de 2.258,25 Euros a nombre de Don---- consideró un 25% de la nuda propiedad de la misma.

Lógicamente dichas cuotas incluyen los intereses de demora devengados hasta la fecha de finalización del expediente de comprobación limitada con aprobación de la liquidación provisional, todo ello en aplicación de lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley General Tributaria.

Asimismo y tal y como se ha fundamentado con anterioridad, la cuantía de las liquidaciones pretendidas por las reclamantes contemplan la aplicación de unas bonificaciones ya consideradas improcedentes por las razones ya expuestas, de todo lo cual se desprende la conformidad a derecho de las actuaciones impugnadas.

NOVENO.-) A continuación hay que examinar la procedencia de la sanción por comisión de la infracción tributaria y para ello hemos de partir de lo dispuesto en el artículo 110. 1 y 2 letra b) del TRLRHL, reproducido en el artículo 23 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del IIVTNU del año 2011, según los cuales:

"Los sujetos pasivos están obligados a practicar autoliquidación del Impuesto y a ingresar su importe en la Administración municipal, en los plazos siguientes:

b) En las transmisiones mortis-causa, dentro del plazo de seis meses a contar desde la fecha de fallecimiento del causante o, en su caso, dentro de la prórroga a que se refiere el párrafo siguiente. Con anterioridad al vencimiento del plazo de seis meses antes señalado, el sujeto pasivo podrá instar la prórroga del mismo por otro plazo de hasta seis meses de duración, que se entenderá tácitamente concedido por el tiempo concreto solicitado

Por otro lado, el artículo 191.1 de la Ley General Tributaria actual, según el cual,

"…Constituye infracción tributaria ***dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo*** *la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo…".*

Añade el apartado 2 que *"la infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.".*

Por otra parte, el artículo 183 de la Ley General Tributaria establece que *"son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley".*

Del expediente administrativo se deduce la conformidad a derecho de las actuaciones de inspección desarrolladas y reglamentariamente notificadas por incumplimiento del plazo antes citado para presentar e ingresar el importe de las correspondientes autoliquidaciones. Así consta:

- Comunicación de inicio de Expedientes Sancionadores nº SAN IVT---, SAN IVT ----- y SAN IVT ---------en concepto del IVTNU notificada a cada uno de ellos el 15-03-2013, con ofrecimiento de trámite de audiencia, en el que consta QUE NO SE PRESENTÓ ESCRITO DE ALEGACIONES por los reclamantes.
- Resolución de los Expedientes Sancionadores con fecha 21-05-2013, notificados el 7-06-2013.

El núcleo principal de las impugnaciones de los reclamantes atiende a una supuesta falta de responsabilidad en la infracción tributaria imputada por el Ayuntamiento. Esta infracción está tipificada en el art. 191,1 de la LGT -dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentarios en todo o en parte la deuda tributaría- y que el Ayuntamiento le imputa a los reclamantes. Este artículo obliga al sujeto pasivo a la presentación de la declaración-liquidación del IIVTNU en el plazo de seis meses del devengo, prorrogable hasta un año a solicitud de dicho sujeto. Sea cual fuere la responsabilidad de Dña ----------, no interesa al caso que nos ocupa, y sí las de los

reclamantes, que no presentaron declaración, incumpliendo así el plazo de este artículo. Por tanto la pretensión de los reclamantes debe ser desestimada.

En consecuencia, y en virtud de lo dispuesto en el artículo 183 de la Ley General Tributaria, habría que concluir que siendo sancionables las infracciones, los reclamantes, en el mejor de los casos, no pusieron la debida diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no cabiendo exonerarlos de su responsabilidad ante la Hacienda Pública Municipal, y sin que se aprecie alguna de las causas de exclusión de responsabilidad tasadas por el art. 179.2 de la LGT.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, en sesión de hoy, reunido en Sala y en única instancia, ACUERDA:**

DESESTIMAR .....

(…)

- **Reclamación nºSP IIVTNU 2013 02.**

  Fecha: 5 de marzo de 2013.

  RESOLUCIÓN:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 29 de junio de 2010, la reclamante y su esposo, Don----------, transmiten, en virtud de Escritura pública de compraventa otorgada ante el Notario de ----, D. ----------y con el carácter de gananciales, el piso----- y plazas de garaje nº -------del edificio sito en esta localidad de Pozuelo de Alarcón.

II.-) Con fecha 6 de febrero de 2012 se notifica a la reclamante requerimiento de aportación de documentación a efectos de la liquidación del IIVTNU devengado por la anterior transmisión, al no constar la presentación de declaración al efecto, requerimiento que no es cumplimentado.

III.-) Con fecha 16 de abril de 2012 se notifica a la reclamante comunicación de inicio de actuaciones de comprobación limitada y de propuesta de liquidación por el citado concepto tributario e importe de 1.872,13 €, la cual es aprobada por resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 7 de mayo de 2012. Dicha resolución es notificada a la reclamante con fecha 14 de mayo de 2012.

IV.-) Estimando la liquidación practicada no conforme a Derecho se interpone recurso de reposición, el cual es desestimado mediante Resolución del Titular del Órgano de Gestión tributaria de 21 de junio de 2012. Asimismo, incoado por los hechos referidos expediente sancionador con fecha 7 de mayo de 2012 y deducidas las oportunas alegaciones por la reclamante, se acuerda, con fecha 21 de junio de 2012 la imposición de una sanción e importe de 861,19 €, por la comisión de una infracción tributaria leve.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en las presentes reclamaciones económico-administrativas las resoluciones del Titular del Órgano de Gestión Tributaria desestimatorias del Recurso de Reposición contra Acuerdo Aprobatorio de la liquidación a efectos de IIVTNU, Expte. de Inspección nº IVT----------, así como la Resolución Desestimatoria de Recurso de Reposición por imposición de sanción, Expte. SAN IVT --------de fechas 21 de junio y 2 de agosto de 2012, respectivamente.

A tal fin, la reclamante alega en síntesis:

- Falta de legitimación parcial de la reclamante, concurrencia de error subsanable y división de la deuda tributaria.
- Inexistencia de infracción tributaria

SEXTO.-) El artículo 35.1 de la LGT establece que "*son obligados tributarios, las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias*".

Añade el apartado 4 de este mismo precepto que "*tendrán la consideración de obligados tributarios, en las Leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición*".

Por su parte, el artículo 106.1 del RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales dispone que "*es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente: en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate*."

De lo anterior resulta que la alegación deducida por la reclamante en cuanto a la obligación de la Corporación Local de notificar a cada cónyuge liquidaciones referidas al 50% de la deuda tributaria, no puede prosperar, toda vez que siendo sujeto pasivo, a título de contribuyente, la sociedad legal de gananciales transmitente de los inmuebles descritos en los antecedentes de hecho, la notificación efectuada a cualquiera de sus miembros o partícipes se entiende efectuada a aquélla, por entenderse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 45.3 de la LGT, que en caso de no haberse designado representante y no constando el ejercicio de la gestión o dirección por ninguno de los comuneros, la representación legal de la citada sociedad corresponde a cualquiera de sus integrantes, quienes quedan solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública.

A mayor abundamiento, consta en el expediente la comparecencia, con fecha 6 de mayo de 2012,de Don ------ , esposo de la reclamante, ante la Oficina liquidadora del Impuesto, aportando la escritura de compraventa a que da lugar la liquidación por IIVTNU, negándose a recibir las cartas de pago por entender que la deuda exigida es muy elevado.

No cabe apreciar, en consecuencia, desconocimiento del nacimiento de la obligación tributaria y de la obligación de pago.

SÉPTIMO.-) Como consecuencia de la anterior argumentación no procede entrar a valorar la alegación referente a la solicitud de división de la deuda entre ambos cónyuges. La Administración se dirige al sujeto pasivo conocido (la sociedad legal de gananciales) a través de su representante legal, no procediendo en ningún caso la división solicitada.

OCTAVO.-) Dispone el artículo 183 de la Ley General Tributaria que *"son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley*".

Por su parte, el artículo 191.1 de la LGT califica de infracción tributaria "*dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación*".

Añade el apartado 2 que "la *infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación*.".

Concurre en el presente caso el elemento intencional, no pudiendo apreciarse causa alguna eximente de responsabilidad.

Habiéndose requerido a la reclamante para la formulación de la declaración correspondiente y aportación de la documentación precisa para la práctica de la liquidación y no habiendo atendido el mismo, no cabe alegar ausencia de elemento intencional.

Es por ello que este Tribunal considera conforme a derecho el acuerdo de imposición de una sanción por la comisión de la infracción tributaria tipificada en el artículo 191.1 LGT y calificada de leve.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando como órgano unipersonal, RESUELVE:**

DESESTIMAR......

(…)

- **Reclamación nºSP IIVTNU 2011 01.**

  Fecha: 19 de mayo de 2011.

  RESOLUCIÓN:

(…)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 17 de diciembre de 2009, se emite por la Inspección de los Tributos del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, comunicación de inicio de actuaciones de comprobación limitada y propuesta de liquidación provisional nº---------- por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU) e importe de 16.158,32 Euros, devengado por la transmisión de un inmueble sito en la calle----------, y efectuada mediante resolución judicial del Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Madrid, con fecha 21 de diciembre de 2007, recaída en el procedimiento concursal nº--------.

II.-) La citada liquidación provisional se practica a Don ---------- en su calidad de accionista de la sociedad mercantil anónima, denominada " ------ S.A.", titular del inmueble desde su adquisición en fecha 20 de mayo de 1992, hasta su referida transmisión judicial y en concepto de sucesor de la citada entidad.

III.-) Deducidas las oportunas alegaciones en trámite de audiencia, con fecha 15 de febrero de 2010, por el Teniente de Alcalde Titular del Área de Gobierno y Gestión de Economía, Hacienda y Contratación, se dicta resolución aprobatoria de la liquidación propuesta, que es íntegramente confirmada.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

CUARTO.-) Se impugna en el presente procedimiento económico-administrativo la resolución del Teniente de Alcalde Titular del Área de Gobierno y Gestión de Economía, Hacienda y Contratación aprobatoria de la liquidación provisional Nº---------- e importe de 16.158,32 Euros, dictada en el procedimiento inspector de comprobación limitada, Expediente de inspección nº IVT----------, en concepto del IVTNU.

A tal fin, el reclamante alega, en síntesis:

- **Improcedencia de la derivación de la responsabilidad tributaria por sucesión de persona jurídica.**

QUINTO.-) La Administración municipal fundamenta la derivación de responsabilidad al reclamante en el artículo 40.1 de la LGT, a cuyo tenor:

"*Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda" añadiendo el apartado 2 que " El hecho de que la deuda tributaria no estuviera liquidada en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad no impedirá la transmisión de las obligaciones tributarias devengadas a los sucesores, pudiendo entenderse las actuaciones con cualquiera de ellos*".

Asimismo, en la resolución impugnada se alude a los artículos 41 a 43 de la LGT pero sin fundamentar los supuestos de responsabilidad en ellos regulados.

SEXTO.-) Del expediente resulta acreditado:

- Que la mercantil "----------.", es una sociedad de responsabilidad anónima que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1 del Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, limita la responsabilidad de los socios, que en ningún caso responderán personalmente de las deudas sociales.
- Que por Auto del Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Madrid, de fecha 17 de octubre de 2005, la citada sociedad fue declarada en situación de concurso voluntario y disuelta por Auto de fecha 18 de julio de 2006, habiéndose acordado, con fecha 14 de julio de 2006, la apertura de la fase de liquidación.
- Que con fecha 13 de septiembre de 2005, Don ----------había cesado como administrador único de la referida Sociedad en virtud de Escritura pública otorgada ante el notario de Madrid, Don----------.
- Que el inmueble que da lugar a la liquidación provisional por Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana se transmitió por resolución judicial de fecha 21 de diciembre de 2007, siendo adjudicado en pública subasta a Don ----------
- Que el Activo de la Sociedad no alcanzó a cubrir el pasivo exigible, según se desprende de la carta remitida por los administradores concursales, con fecha 5 de septiembre de 2008, a un acreedor, no existiendo cuota de liquidación alguna a favor de los socios o accionistas.

SÉPTIMO.-) Es por ello que este Tribunal entiende que no concurren los requisitos previstos en el artículo 40.1 de la LGT que permitan fundamentar la transmisión de las deudas tributarias pendientes a los accionistas de la entidad denominada, "----------.", ya que tratándose de una sociedad que limita la responsabilidad de los socios, éstos deberán responder sólo hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda, habiéndose acreditado que tal cuota no existe, al no haberse cubierto siquiera el pasivo exigible con el activo de la entidad.

Por otra parte, este Tribunal no puede valorar la concurrencia de ninguno de los supuestos de responsabilidad tributaria regulados en los artículos 42 y 43 de la LGT, al no haber sido identificados, ni fundamentados por la Corporación Local, sin que acredite, en modo alguno, la procedencia de derivar la responsabilidad al reclamante en base a alguno de aquéllos.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO MUNICIPAL DE POZUELO DE ALARCÓN, en sesión de hoy, reunido en Sala y en Única Instancia, ACUERDA:**

ESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa** tramitada por el procedimiento general, interpuesta por ***DON-------***, en el sentido de **ANULAR** el acto impugnado, esto es, la resolución aprobatoria de la liquidación provisional practicada Nº---------- e importe de 16.158,32 Euros, en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana derivada del expediente de inspección nº IVT----------, arriba referenciado.

(…)

- **Resolución nºBI IIVTNU 2019 03.**

  Fecha: 22 de abril de 2019

  RESOLUCIÓN

(…)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha de 11 de mayo de 2017 se otorga escritura pública de aceptación de herencia a favor de la reclamante que incluye el inmueble sito en la -------formalizada ante el notario D. ----------.
Como consecuencia de dicha transmisión se procede por el interesado a practicar la autoliquidación nº ------ por importe de 14.893,38 Euros, en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, deuda que fue objeto de ingreso en período voluntario de pago el 06 de julio de 2017.

II.-) Tiene entrada en el registro general del Ayuntamiento solicitud por la reclamante de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos por las diferencias abonadas en exceso en concepto de IVTNU, alegando que la fórmula de cálculo de la base imponible del impuesto configurada por el Ayuntamiento en el programa de ayuda habilitado en la web municipal es errónea ya que parte del valor catastral en la fecha de transmisión y aplica unos porcentajes de incremento sobre dicho valor en función del número de años de tenencia, no calculándose, según la interesada, el incremento de valor experimentado por el terreno desde su adquisición, sino una plusvalía futura que no es real. Dicho de otro modo, que la plusvalía debía calcularse sobre el valor inicial al adquirir el inmueble y no por el valor considerado por el Ayuntamiento en el momento del devengo del impuesto, es decir, que el incremento a gravar sería el proveniente de la diferencia entre el valor suelo hoy y el valor suelo de cuando se adquirió. A tal fin se cita la Sentencia 366/2010, de 21 de septiembre del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº1 de Cuenca.

Dicha solicitud fue objeto de resolución expresa por el titular del órgano de gestión tributaria en fecha de 22-02-2019 y notificada el 12-03-2019.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la resolución expresa del titular del órgano de gestión tributaria desestimatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación con solicitud de devolución de ingresos indebidos en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) correspondiente a la transmisión del ***inmueble citado.***

A estos efectos, la reclamante alega en síntesis en su demanda la improcedencia de la fórmula aplicada en el programa informático de ayuda de la plusvalía del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón al partir del valor catastral considerado por el Ayuntamiento en el momento del devengo del impuesto, es decir en el momento de la transmisión, y aplicando unos porcentajes de incremento sobre dicho valor en función del número de años de tenencia. Por lo anterior considera que en ningún caso se está calculando el incremento de valor experimentado por el terreno desde su adquisición, sino una plusvalía futura no real que no se ha producido. Dicho de otro modo, se alega que el cálculo efectuado por el Ayuntamiento no es correcto al ignorar los efectos en el valor de los inmuebles y del suelo en especial de la crisis económica vivida en España, es decir, incurre en el error de no gravar la plusvalía generada en el momento de la transmisión sino una ficticia por lo que se vulnera el principio de capacidad económica.

Únicamente se cuestiona la fórmula aplicada por el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón para la cuantificación de la cuota de IVTNU al partir el valor catastral considerado por el Ayuntamiento en el momento del devengo del impuesto.

A tal fin sin citarse de forma expresa se remiten a la aplicación de la fórmula matemática alternativa al método objetivo de cuantificación de la base imponible fijado por ley, consistente en la siguiente: Plusvalía 0 (valor catastral suelo x nº de años x incremento del valor): (1+ (nº de años x % de incremento de valor), tal y como propugna la Sentencia 366/2010, de 21 de septiembre del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº1 de Cuenca y la del Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha de 17 de abril de 2012. En apoyo de dicha fórmula de cuantificación se cita, entre otras, la Sentencia nº378/2016 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº15 de Madrid, las Sentencias del TSJ de Cataluña de 21 de marzo y 22 de mayo de 2012 o la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 06-05-2015.
Por ello proponía en vía administrativa una fórmula alternativa de cálculo cuya aplicación consideraba precisa, sencilla y clara y permite el cálculo correcto de la autoliquidación del impuesto por lo que, teniendo en cuenta que abonó 14.893,38 Euros, y con la fórmula de cálculo que propone debió abonar la cantidad de 9.308 36 Euros, por lo que solicita la devolución de 5.585,02 euros en la cuenta corriente indicada al efecto.

Posteriormente en vía económico-administrativa alega que la propiedad se adquirió en dos tramos: el primero iniciado en 1983 hasta el año 2018, y el segundo tramo donde se adquiere el 50% restante de la propiedad que se adquiere en el año 2017 y finaliza en el año 2018. Por ello en la presente reclamación modifica su petición inicial en el sentido de solicitar la devolución de ingresos de 7.446,69 Euros correspondiente al primer período y de 43,69 Euros al segundo período indicado, haciendo un total de 7.490,38 Euros, todo ello aplicando la misma fórmula alternativa de cuantificación propuesta.

Por tanto, en el caso que nos ocupa, se reclama un incremento inferior al finalmente exigido simplemente tomando como referencia el valor del suelo que da lugar a un cuota a ingresar inferior, aportando un vía administrativa Informe pericial sobre el cálculo de la base imponible del IIVTNU, a modo de prueba que a su juicio justifica dicho incremento inferior autoliquidado del valor de los terrenos.

SEXTO.) En primer lugar hay que dejar sentado que el artículo 109 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 (TRLRHL), establece sobre el devengo del impuesto que:

> *"1. El impuesto se devenga:*
>
> *a) Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión.*
>
> *b) Cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión".*

Aplicado lo anterior al caso concreto que nos ocupa existe un único devengo y realización del hecho imponible que ha sido objeto de tributación que es de fecha 11 de mayo de 2017 y deriva de la escritura pública de aceptación de herencia otorgada a favor de la reclamante que incluye el inmueble sito en la ------ formalizada ante el notario D.--------

Por tanto no procede la alegación formulada de que la propiedad se adquirió en dos tramos: el primero iniciado en 1983 hasta el año 2018, y el segundo tramo donde se adquiere el 50% restante de la propiedad que se adquiere en el año 2017 y finaliza en el año 2018, habiéndose devengado el impuesto una sola vez por la realización del hecho imponible del impuesto por la transmisión mortis causa citada.

SÉPTIMO.-) Ya entrando en el fondo de la cuestión, en el presente supuesto no se niega la sujeción al impuesto por existencia de incremento de valor del terreno transmitido, lo que no impide la necesidad de que el reclamante pruebe dicho menor incremento del valor del suelo del que resulta de la aplicación de la fórmula legal.

En este punto debemos referirnos al reciente pronunciamiento del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en Sentencia 1163/2018 de 9 Jul. 2018, que resuelve el Recurso de casación 6226/2017, en donde el TS procede a fijar la interpretación de los preceptos declarados inconstitucionales por STC 59/2017 y el alcance de dicha declaración, según el cual:

- "*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 «imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica ». 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*".

Lo anterior asimismo significaría implícitamente el cuestionamiento de la aplicación de métodos alternativos de cuantificación de la base imponible como el admitido por la Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha del 17 de abril de 2012. En todo caso, el cuestionamiento de un método de cuantificación legal mantenido en su constitucionalidad según la doctrina legal del TS, en tanto

no se acredite por el particular la inexistencia de incremento, únicamente podría venir por la vía de una cuestión de inconstitucionalidad por vulnerar supuestamente el principio de capacidad económica. Pero en modo alguno podría ser objeto de enjuiciamiento en estas instancias.

SÉPTIMO.) Dicho lo anterior hemos de referirnos a los procedimientos judiciales terminados con sentencias firmes favorables a este Ayuntamiento con idénticos pedimentos a los que constituyen la pretensión del reclamante y que concluyeron con pronunciamientos adversos a la adopción de métodos alternativos de cuantificación de la base imponible.
Y así destacan: la Sentencia nº178/2016 de fecha 6-7-2016 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Madrid nº20; Sentencia nº156/2015 de fecha 7-5-2015 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Madrid nº21; Sentencia nº4/2016 de fecha 15-1-2016 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Madrid nº18; Sentencia nº303/2015 de fecha 6-7-2015 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Madrid nº15; Sentencia nº5/2016 de fecha 15-1-2016 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Madrid nº18; Sentencia nº49/2016 de fecha 17-2-2016 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Madrid nº31; Sentencia nº144/2016 de fecha 18-3-2016 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº2; Sentencia de fecha 20-7-2015 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Madrid nº23; Sentencia nº165/2015 de fecha 16-4-2015 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Madrid nº32; Sentencia nº202/2017 de fecha 20-7-2017 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Madrid nº22; Sentencia nº220/2017 de fecha 29-6-2017 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Madrid nº34.

En la Sentencia de 17-02-2015 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Madrid (P.O.7/2013) del que fue parte demandada este mismo Ayuntamiento, resuelve un supuesto análogo al que ahora nos ocupa contra Resolución de este mismo TEAPA desestimatoria de recurso contra liquidación de IVTNU, la parte actora alegaba igualmente la aplicación sin más de la doctrina fijada por el TSJ de Castilla la Mancha en Sentencia de 17-04-2012 tanta veces citada ya.

Pues bien, el Juzgador resuelve lo siguiente:

- "…*Sin embargo, a raíz de esta Sentencia el Ayuntamiento de Cuenca, que es el afectado por la misma, planteó ante la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas una consulta, que fue resuelta por Consulta de fecha 18-12-2012 (documento que es aportado por el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón), en el que viene a corroborar la forma de cálculo recogida en el artículo 107 LRHL, razonado lo siguiente:*

  *Pues bien, hemos de inclinarnos por considerar más ajustada a la legalidad, el mecanismo de cálculo expuesto en la Consulta de la DGT que al fin y a la postre es la resultante de interpretar en sus estrictos términos el artículo 107 LRHL, método de determinación de la base imponible y de la cuota del IVTNU que ha sido el utilizado por el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón al dictar la liquidación aquí combatida**…"***

Asimismo, la Sentencia nº116/2015 de 11 de marzo del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº17 de Madrid, considera lo siguiente:

- "…*CUARTO. El motivo subsidiario plantea la existencia de error en la fórmula empleada por el Ayuntamiento para determinar la base imponible, con invocación de la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº1 de Cuenca de 21-09-2010, ratificada por el TSJ de castilla la Mancha en su Sentencia de 17-04-2012. No nos dice la parte recurrente dónde se encuentra el error en la fórmula utilizada, limitándose a afirmar que ésta fórmula grava la plusvalía futura y a transcribir parte de la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº1 de Cuenca de 21-09-2010, en que se razona sobre una fórmula de cálculo en base a unos informes matemáticos que aquí no se han aportado…"*

Por su parte, la Sentencia nº49/2016 de 17 de marzo del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº31 de Madrid en el que se planteaba idéntica cuestión a la que es objeto de la presente controversia sobre error en la aplicación de la fórmula de cuantificación de la base imponible por el Ayuntamiento, considera lo siguiente:

- "*Debe insistirse en que nos e cuestiona la realización del hecho imponible, y que los juzgados de la capital viene declarando reiteradamente, y en concreto respecto a las resoluciones del TEAM de Pozuelo de Alarcón, que el criterio de cuantificación empleado por la Administración, en este caso el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, "(…) no supone otra cosa que la aplicación literal de las previsiones del precepto de rango legal". Previsiones que con arreglo a las sentencias arriba transcritas, "entrarán en juego cuando no se cuestiones el incremento del valor real de los terrenos sea igual o superior al que resulte de las previsiones legales de determinación de la base". En definitiva, se pretende la solución doctrinal que se propugna sin haber practicado prueba acreditativa de la cuestión fáctica sustancial: el aumento o disminución del valor real de los concretos inmuebles. Siendo muy razonables las explicaciones sobre la fórmula propugnada en la demanda, resultaría esencial probar cuál ha sido el aumento o disminución del valor real en cada ejercicio y en el caso concreto pues reiteradamente se ha dicho que aun siendo un hecho notorio la general disminución del precio de los inmuebles en los últimos años, en absoluto es notorio en qué ejercicios concretos, qué ámbitos geográficos ni si esa disminución afecta a los concretos inmuebles que son objeto de cada recurso contencioso-administrativo (...).*
  En definitiva, no ha lugar a cuestionar la fórmula legal cuando en el recurso no se ha demostrado ni la ausencia del hecho imponible, es decir, la inexistencia de un incremento de valor (en este sentido las SS del TS de 30-11-2000 y de 22-09-2001), en casos de transmisión de una finca ubicada en un área de edificabilidad agotada y un inmueble que no había reducido su valor desde que se adquirió, debido al régimen restrictivo derivado de una declaración protectora por su interés histórico-artístico), ni tampoco una manifiesta desproporción entre las cuantías liquidadas y los valores reales (constatados mediante ponencias valorativas oficiales o pericialmente acreditados), ya que la tendencia general hacia acusados descensos de los precios de repercusión del suelo entre 2007 y 2012 no basta para dar por supuesto que así haya ocurrido en este caso concreto".

Por último, la más reciente Sentencia .----- de 25 de febrero de 2019 dictada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº ---- de Madrid, en Procedimiento Abreviado ------del que también fue parte este Ayuntamiento, en un supuesto con identidad sustancial al que ahora nos ocupa en el que el recurrente alegada error en la fórmula de cálculo con aportación de informe matemático, el juzgador considera lo siguiente:

> *"..El motivo se fundamenta en la doctrina contenida en la sentencia nº 366/10, de 21 de septiembre de 2010, del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 1 de Cuenca, confirmada por la STSJ de Castilla-La Mancha nº 85/2012, de 17 de abril de 2012, con fundamento en una prueba pericial practicada en el procedimiento en el que se dicta, que parece ser una pericial de carácter matemático, y que determina como ha de calcularse el Incremento del valor de un bien -activo financiero o inmueble- por el paso del tiempo, aportando la parte tres informes técnicos a este proceso con la misma finalidad y unos cálculos detallados en la propia demanda. Pero se trata de aplicar normas legales no normas matemáticas, ya que el objeto de tales cálculos es determinar el importe de un impuesto regulado por una norma legal, el referido Real Decreto Legislativo 2/2004, dictado por quien tiene la facultad de legislar, que puede aplicar criterios no exclusivamente técnicos y que, al ostentar rango de ley no puede ser inaplicada o modificada salvo por otra norma del mismo o superior rango o por su declaración de inconstitucionalidad por el órgano que tiene atribuida tal función (artículos 1, 5 y 6, a contrario, de la Ley Orgánica del Poder Judicial).*
> *Debe añadirse, finalmente, que la ya citada sentencia del Tribunal Constitucional de 11¡ mayo 2017 que trata en concreto de la posible inconstitucionalidad del referido artículo 107 del Real Decreto Legislativo 2/2004, no considera inconstitucional la fórmula de cálculo del importe del impuesto contenida en dicho precepto, indicando en su Fundamento Jurídico 3 que:*
>
> *"Por esta razón precisamos a renglón seguido que, aun cuando «es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas*

potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto», sin embargo, «una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal» (STC 26/2017, FJ 3).".

Fundamento que es reproducido en la Sentencia nº55/2019 de fecha 25-02-2019 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Madrid nº20 también favorable a las tesis del Ayuntamiento

OCTAVO.) Finalmente resta analizar si ha quedado acreditada objetivamente una minusvalía en el inmueble objeto del impuesto a cargo del contribuyente.

Pues bien, en este supuesto concreto queda acreditada la falta de prueba del decremento alegado por el reclamante, tal y como exige la doctrina legal del Tribunal Supremo que acabamos de exponer.

Aplicando esta doctrina al caso concreto que ahora nos ocupa, tal y como se incluye en el FD5º de la Sentencia de 09-07-2018 ampliamente examinada, el Tribunal Supremo acababa considerando que:

- "*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."

A este respecto, debemos referirnos en primer lugar a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 2018, Recurso 6148/2017, que respalda la decisión del Juzgador de la instancia y se rechazan las alegaciones relacionadas con la fórmula de cálculo del impuesto ante la falta de toda prueba pericial técnica.

El Tribunal Supremo declara en este supuesto concreto que "Sin embargo, lo que propone la apelante es una alteración del procedimiento de cálculo que desconoce directamente el mandato legal del art. 107.4 TRLHL cuando dispone que, sobre el valor del terreno en el momento del devengo, se aplicará el porcentaje anual determinado por el Ayuntamiento respectivo, dentro de los límites que establece el precepto, en función del número de años transcurrido. La decisión del Juzgador de instancia de rechazar esta alegación, ante la falta de toda prueba pericial técnica, o de otro tipo, que correspondía aportar a la demandante, que evidenciase la inadecuación del método de cálculo al mandato legal del art. 107 TRLHL, resulta plenamente fundada y razonable, y hace inviable el planteamiento del recurso de apelación, que se limita a reiterar las mismas cuestiones suscitadas en su escrito de demanda, que fueron rechazadas por el Juzgador de instancia con argumentos que no se desvirtúan por la actora.

De la misma forma a la Sentencia del Tribunal Supremo nº4307/2018 de 12-12-2018, que considera lo siguiente:

«La parte recurrente no solicitó ningún tipo de prueba para acreditar error en el sistema aplicado por la Administración municipal, afirmando explícitamente que era un hecho notorio la falta de idoneidad del método de cálculo aplicado por la Administración, alegación en la que insiste en el recurso de apelación. Pero lo que la parte entiende como hechos notorios, esto es, el resultado de la aplicación de fórmulas matemáticas de capitalización simple y descuento, no es el núcleo del problema que plantea. En realidad, lo que propone la apelante es una alteración del procedimiento de cálculo que desconoce directamente el mandato legal del art. 107.4 TRLHL cuando dispone que, sobre el valor del terreno en el momento del devengo, que en este caso era de 8.893.022,40 euros, se aplicará el porcentaje anual determinado por el Ayuntamiento respectivo, dentro de los

límites que establece el precepto, en función del número de años transcurridos. Es plenamente ajustado al principio de reparto de la carga de la prueba (art. 217 Ley de Enjuiciamiento Civil) la decisión del Juzgador de instancia de rechazar esta alegación, ante la falta de aportación por la actora de prueba pericial técnica, o de otro tipo, que evidenciase la inadecuación del método de cálculo derivado del mandato legal del art. 107 TRLHL al principio de capacidad económica del art. 31.1 de la CE. Esta conclusión resulta tanto más fundada y razonable si tenemos en cuenta que la demandante no niega, ya lo hemos dicho, la existencia de incremento de valor del terreno transmitido, así como que el valor tomado en consideración por la Administración, aplicando el determinado a efectos del Impuesto de Bienes Inmuebles (8.893.022,40 euros), es notoriamente inferior a la suma de 17.100.000,00 euros que, si bien como precio de venta de la totalidad del inmueble, se hace constar como precio de transmisión en la escritura pública de enajenación. En definitiva, el planteamiento del recurso de apelación, que insiste en reiterar las mismas cuestiones suscitadas en su escrito de demanda, no desvirtúa las acertadas razones por las que el Juzgador de instancia rechazó el planteamiento de la demanda. El recurso ha de ser desestimado, ratificando la sentencia de instancia….»

Dicha doctrina fue respaldada por la STS de 20-12-2018, Recurso de Casación, núm. 4980/2017.

Y finalmente la STS de 06-03-2019 (Recurso de Casación nº2815/2017) **resuelve de forma específica la cuestión relativa a la admisión de fórmulas alternativas de cuantificación de la base imponible del IIVTNU. Y en su fundamento nº3 y 4 considera que:**

"*TERCERO.-* *Contenido interpretativo de esta sentencia.*

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA , procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión, lo que debemos hacer necesariamente por remisión a la interpretación plasmada en el fundamento séptimo de la sentencia de 9 de julio último. Así, a la cuestión formulada por el auto de admisión como necesitada de esclarecimiento, consistente en

"[D]eterminar si la interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1 y 4, TRLHL permite concluir que el importe de la base imponible del IIVTNU puede no ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda", hemos de efectuar una remisión total a lo que al respecto señala dicho fundamento séptimo.

CUARTO.- *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

No se ha discutido, en la presente ocasión, la realización del hecho imponible; se admite que ha habido un incremento del valor de los terrenos transmitidos. El debate queda reducido a la determinación de la base imponible por considerar la parte actora que es inferior a la calculada por el Ayuntamiento de Santiago del Teide, y, por tanto, resulta una cuota a ingresar sensiblemente inferior a 1.256.565,59 euros que, recuérdese, es la que resulta de la liquidación practicada. El Ayuntamiento, aplicando el mandato legal previsto en el artículo 107.4 TRLRHL, concluye que la base imponible asciende a 5.026.262.37 euros. En cambio, la parte actora opta por otro mecanismo diferente sin aportar una prueba pericial técnica o de otro tipo que evidencie la inadecuación del método de cálculo legalmente establecido con el principio de capacidad económica del artículo 31.1. No es nuevo este planteamiento; de hecho, este Tribunal ya ha abordado esta cuestión anteriormente (Cfr. S. 1845/2018, de 20 de diciembre de 2018 (ref . cas. núm. 4980/2017)".

En esta línea, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en la sentencia de 16 de octubre de 2018 (Nº de Recurso 890/2017) ha señalado que:

"CUARTO.- Tampoco puede prosperar el motivo que afecta a la incorrección de la fórmula aplicada en la liquidación del Ayuntamiento para determinar la cuota del impuesto. La liquidación impugnada se ajusta a las reglas de los arts. 107 y 108 TRLHL,

normas que han superado el examen de constitucionalidad en la medida y con las consecuencias que hemos visto. La STC mencionada declaró que el impuesto "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". Por este motivo, el método o fórmula de cuantificación no resulta afectado por la declaración de inconstitucionalidad salvo, según el Tribunal Supremo, en aquellos supuestos en que se acredite por el contribuyente la inexistencia de un incremento de valor, por lo que, en virtud del principio de legalidad, es plenamente aplicable al resto de supuestos".

Aplicado lo anterior al caso que nos ocupa, ciertamente el interesado no aporta estudio o valoración alguna que permita sustentar que haya existido una minusvalía o disminución de valor que haya afectado de forma concreta y específica al terreno objeto de transmisión, entre la fecha de adquisición y la fecha de transmisión del mismo.

En este sentido, hemos de referirnos al Informe pericial aportado a instancias de parte sobre el método de cálculo alternativo al legal propuesto a efecto de la cuantificación de la base imponible a efectos del IIVTNU emitido por un matemático y Licenciado de Ciencias Económicas. Dicho Informe tiene como objeto emitir una opinión científica sobre la base de la experiencia, formación y conocimiento sobre si la forma en que se calcula la base imponible del IIVTNU se ajusta a la literalidad de la norma la contradice. En definitiva, el objeto del Informe es analizar el fondo matemático que subyace en la discrepancia del Ayuntamiento y el contribuyente en la interpretación de la norma.
Como se acaba admitiendo, "Las opiniones manifestadas en el presente Informe son de carácter..., no pretenden analizar desde un punto de vista jurídico los hechos".

A mayor abundamiento, de la lectura de las conclusiones del citado Informe se deduce claramente que el objeto del mismo no es demostrar la **inadecuación del método de cálculo derivado del mandato legal del art. 107 del TRLHL al principio de capacidad económica del art. 31.1 de la Constitución Española, tal y como considera las SSTS de 12-12-2018, 20-12-2018 y más específicamente la reciente STS de 06-03-2019 antes citadas.**
Más bien y así se dice de forma expresa**, intenta acreditar que la fórmula utilizada por los Ayuntamientos contradice a la norma legal ya que da lugar a una base imponible superior a la que se indica en la norma, al utilizar un porcentaje de incremento mayor al indicado en las Ordenanzas Fiscales. Lo cual desde luego no se ajusta a la realidad en el sentido de que precisamente no es la aplicación correcta de la norma legal por el Ayuntamiento lo que es debe ser objeto de controversia, sino si dicha fórmula de cuantificación puede ser sustituida por otra que se ajuste al principio de capacidad económica.**

Es evidente que no es labor de este Tribunal valorar la procedencia o no de su sustitución por un método alternativo puramente científico extra legal, a efectos de la inaplicación de una norma legal de carácter tributario, por muy fundamentado que pudiera estar desde el punto de vista matemático. Como establece el artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

- *"Se regularán en todo caso por ley:*

  a) *La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario".*

Por otra parte, y tal y como ya hemos explicado, la interpretación que de la Sentencia del TC nº59/2017 de 11 de mayo que hace el TS implica la procedencia de la fórmula legal contenida en la Ordenanza Fiscal Reguladora del impuesto en tanto no demuestre el particular la inexistencia de incremento de valor. Y en el caso concreto que nos ocupa, el Informe aportado no demuestra dicha circunstancia, y ni siquiera niega la existencia de ese incremento de valor, sino que se limita a conjeturar desde el punto de vista matemático, una fórmula alternativa más

adecuada a la norma, lo cual además supone una valoración técnico-jurídica que el propio informe admite no pretender realizar. Es labor de los Tribunales, en este caso el TS, el determinar lo ajustado de la fórmula a la determinación de la realización del hecho imponible del tributo, lo cual ya hemos visto que es así en los casos en los que el particular no demuestre la inexistencia de incremento, lo que no es el caso ahora enjuiciado. Además, sustituir una fórmula legal por la pretendida por el particular debería basarse en la inconstitucionalidad de la primera por vulnerar el principio de capacidad económica, lo cual insistimos no sería ya cuestión de legalidad ordinaria sino de constitucionalidad de la norma, extremo en el que este Tribunal no puede evidentemente entrar a valorar.

En definitiva, por los documentos aportados por el mismo reclamante no consta prueba alguna que justifique dicha inexistencia de incremento o incremento inferior del valor de los terrenos que motiven la rectificación de la autoliquidación. Todo lo cual, unido a la doctrina legal del TS ya expuesta que rechaza la tesis mantenida por la reclamante, conduce a la desestimación de la presente reclamación en los términos que figuran a continuación.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, reunido en Sala y en Única Instancia, RESUELVE:**

DESESTIMAR......

(...)

- **Resolución nºBI IIVTNU 2016 02.**

  Fecha: 29 de marzo de 2016.

  RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) ***Con fecha 30 de diciembre de 2014, Doña ------ otorga Escritura de donación por la que se transmite a Don ------ el 25% y a Don ------- el 25% del inmueble sito en la c/ ------- de Pozuelo de Alarcón-Madrid, Referencia Catastral nº -----.***

En fecha de 02-02-2015 Don ------- presenta autoliquidación por importe de 142,13 Euros derivadas de la transmisión de la finca antes citada y en función del valor catastral vigente en ese momento.

II.-) Con fecha de 26 de febrero de 2015 se emite por la Gerencia Regional del Catastro de Madrid Propuesta de Resolución, Expediente ---------- correspondiente al Procedimiento de rectificación de errores en la valoración de la finca y procediendo a la asignación de nueva valoración catastral, con efectos de incorporación en el Catastro Inmobiliario de la alteración de orden jurídico por cambio de titularidad de 31-12-2014. Dicha Resolución incorporaba la nueva valoración catastral una vez rectificado el error debiendo constar por el polígono fiscal ----- (unifamiliar con parcela mínima de 250 m2) y no el tramo 4, todo ello por disposición del Plan General de Ordenación Urbana.

Consta en el expediente la notificación realizada de la citada alteración catastral a los interesados en fecha de 09-03-2015 siendo recibida por familiar de los destinatarios, siendo éste hecho no negado en momento alguno de contrario.

La alteración catastral por rectificación de la valoración catastral del inmueble no fue objeto de impugnación por los ahora reclamantes.

III.-) En función de dicha nueva valoración, por Resoluciones del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 26 de marzo de 2015, y notificadas el 29 del mismo mes, se aprueban las siguientes liquidaciones a la vista de la nueva valoración catastral asignada a la finca por la Gerencia Regional del Catastro en el expediente -------, con fecha de efectos físico económicos de 6 de junio de 2002:

- Liquidación nº--------- a nombre de Don -------i por importe de 1.799,03 Euros.
- Liquidación nº ------- a nombre de Don ------ por importe de 1.799,03 Euros.

IV.-) Ante su disconformidad, tiene entrada en el Registro General con fecha 1 de junio de 2015, sendos recursos de reposición de los reclamantes contra las liquidaciones referenciadas, alegando en síntesis que el Acuerdo Catastral que sirve de base para emitir las liquidaciones citadas en el antecedente anterior y que se les han notificado, establece una fecha de efectos catastrales desde el 31 de diciembre de 2014 y que siendo la fecha del devengo del Impuesto (el 30 de diciembre de 2014) anterior a la fecha de efectos catastrales, dicha alteración no puede afectar al cálculo del Impuesto. Consideran en consecuencia, que la liquidación abonada en fecha 2 de febrero de 2015 es la correcta por estar calculada con el valor catastral que tenía la finca en el IBI en el ejercicio del devengo.

V.-) Solicitada Aclaración del contenido del Acuerdo a efectos de la resolución del recurso, la Gerencia Regional del Catastro emite Informe de fecha 14-12-2015, con el contenido que obra en el expediente.

VI.-) Mediante Resoluciones del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fechas 14 y 30 de diciembre de 2016 se resuelven los recursos de reposición en sentido desestimatorio.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en el presente procedimiento económico-administrativo, tanto la liquidación nº ----- por importe de 1.799,03 Euros a nombre de Don -------, y la liquidación nº ------ por importe de 1.799,03 Euros a nombre de Don -------, así como las Resoluciones desestimatorias de los Recursos de reposición de fechas 14-12-2015 y de 30-12-2015 interpuestos por cada uno de los reclamantes contra ambas liquidaciones respectivamente.

Los reclamantes alegan en síntesis:

- Nulidad de la liquidación complementaria de Plusvalía Municipal determinada en base a un valor catastral no notificado previamente al devengo del impuesto, y, por tanto, no vigente en el momento de la transmisión, vulnerando lo dispuesto en el artículo 107 del TRLRHL, y sin que siquiera hubiera habido notificación previa de los valores catastrales rectificados lo que ha generado indefensión.

Por ello se solicita la anulación de las liquidaciones complementarias del IVTNU de fecha 29-03-2015.

SEXTO.-) EL NUEVO VALOR CATASTRAL DEL INMUEBLE TENDRÁ EFECTOS DESDE EL DÍA SIGUIENTE A LA FECHA EN QUE SE PRODUJO EL HECHO, ACTO O NEGOCIO CUANDO DEBA SER OBJETO DE RECTIFICACIÓN: APLICACIÓN RETROACTIVA DEL VALOR CATASTRAL RECTIFICADO VIGENTE EN EL MOMENTO DEL DEVENGO DEL IVTNU CON EFECTOS DE INCORPORACION EN EL CATASTRO DESDE EL 06-06-2002, TAL Y COMO DISPONE LA GERENCIA REGIONAL DEL CATASTRO.

Antes de analizar las alegaciones formuladas, debemos anticipar que los reclamantes mantienen erróneamente que si la Gerencia ha atribuido el nuevo valor catastral con efectos de 31-12-2015, no es posible aplicarlo a una fecha de devengo del impuesto, 30-12-2015, anterior pues a los efectos de la nueva valoración. Y ello porque como a continuación explicaremos, no debemos confundir, como así aclara la propia Gerencia Regional de Urbanismo, la fecha de incorporación al Catastro de la alteración jurídica por cambio de titularidad del inmueble a favor de los reclamantes como consecuencia de la escritura de donación de 30-12-2014 con efectos desde el día siguiente (es decir el 31-12-2014), y la efectividad y eficacia de la nueva valoración catastral rectificada y previamente notificada con efectos desde la alteración física en 06-06-2002, ya que el error rectificado afecta a la configuración catastral de la parcela según el Plan General de Ordenación Urbana de Pozuelo de Alarcón.

A.-) En primer lugar, debemos situar los términos del debate en la procedencia de reconocer eficacia retroactiva a la fijación de la valoración catastral, acordada primero por Acuerdo de la Gerencia Regional del Catastro de 26-02-2015. **En Informe de aclaración emitido por ese mismo organismo de fecha 10-12-2015 se establece de forma expresa que la fecha de los efectos de dicha alteración en el Catastro Inmobiliario es de 06 de junio de 2002.**

En efecto, en dicho Informe se aclara de forma expresa por el propio órgano estatal competente en materia de gestión catastral que y formación del Padrón del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que:

"*La modificación efectuada en la finca se ha valorado con fecha de alteración física 06-06-2002, si bien, se han emitido dos acuerdos de alteración comunicando estas modificaciones, uno de ellos al que figura como titular catastral actual D.-------, que lo es desde el 31-12-2014 (documento ------) y otro acuerdo al que figuraba como titular catastral anteriormente, D. ------- (documento nº-----) que lo era entre el 28-09-2007 y el 30-12-2014, ambos acuerdos notificados en fecha 09-03-2015.*

Es decir, ***las fechas de alteración que se indican en las notificaciones se retrotraen al momento en que el destinatario figura como titular catastral en la base de datos del Catastro, no la fecha en que se ha producido la alteración física."***

Por tanto, como se dice en la resolución impugnada, en el expediente de la Gerencia de Catastro, esto es, del expediente -------, dos documentos.

El documento ----- , notificado a -------- con fecha 9 de marzo de 2015, que, acuerda rectificar con fecha de efectos 6 de junio de 2002 (día siguiente a la compra del inmueble), la descripción catastral del inmueble por detectarse un error en el polígono de valoración fiscal, y, el documento ------- que es el notificado al recurrente, en el que señala en idénticos términos, la existencia del error en la valoración efectuada y una fecha de efectos de 31 de diciembre de 2014, por ser la fecha de efectos de la alteración jurídica producida con ocasión de la donación de la madre a los hijos en fecha 30 de diciembre de 2014.

En este punto hemos de concluir con que, una cosa es la fecha de incorporación al catastro de la nueva titularidad catastral a nombre del reclamante con efectos desde 31-12-2014, es decir al día siguiente de la fecha de la alteración jurídica de la escritura pública de transmisión por donación, y otra cosa es la efectividad de la valoración catastral a partir del momento de la alteración física económica y que se aplica a la fecha de devengo del impuesto el 30-12-2014, y que no tiene eficacia o resulta inaplicable en tanto no se notifique ese nuevo valor catastral al particular con carácter previo a la liquidación del IVTNU que lo incorpora como base imponible del tributo, lo cual consta cumplido debidamente en 09-03-2015 fecha de la notificación efectiva del nuevo valor catastral al reclamante. Por tanto, en fecha muy anterior a la práctica y notificación de las liquidaciones por parte del OGT y ahora objeto de impugnación.

Por tanto, tal y como se expresa en la resolución impugnada, si la fecha de alteración física económica fuera la de 31 de diciembre de 2014, habría que estimar las alegaciones presentadas por la recurrente, en tanto en cuanto, la modificación catastral resultante tendría efectos en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles de 2015 y en consecuencia, el valor catastral rectificado no resultaría de aplicación para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos liquidado, pero no es lo que ha

ocurrido en el presente supuesto, pues como bien se ha expuesto, la alteración física económica del inmueble tiene fecha de efectos desde 6 de junio de 2002, con independencia de que los efectos jurídicos de la alteración para el recurrente, sean desde el día siguiente a la Escritura de donación a los hijos.

Es por ello que no procedería la alegación de que, en cualquier caso tendrían efectividad dichos valores a partir del 31-12-2014 según la Propuesta de la Gerencia Regional del Catastro en fecha de 26-02-2015, ya que tal y como hemos consignado en los antecedentes de hecho, en dicha fecha se emitió por la Gerencia Regional del Catastro de Madrid una Propuesta de Resolución con acuerdo de alteración, Expediente -------, correspondiente a la Alteración por Titular catastral antes citada y con efectos de incorporación en el Catastro de 31-12-2014 y el otro Acuerdo correspondiente al Procedimiento de rectificación de errores en la valoración de la finca y procediendo a la asignación de nueva valoración catastral, **con efectos de incorporación en el Catastro Inmobiliario de 06-06-2002**.

B.-) Dicho lo anterior, el artículo 107 1 y 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, dispone que:

(…) A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, (*…).*

2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

a. *En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.*

   No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquel. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

   (…) ***Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo****, (…).*

Dicha norma admite la posibilidad de que en el momento del devengo no haya valor o de que el fijado formalmente en ese momento no sea el que materialmente corresponda y también resuelve los problemas de que el valor catastral ha de retrotraerse al momento, no del devengo del IBI, que sería para el ejercicio siguiente al de la variación catastral, sino al momento del devengo del impuesto que nos ocupa el IVTNU, es decir, en el momento de la transmisión por donación, el 30-12-2014.

En primer lugar, se trata de un error al haberse valorado debiendo constar por el polígono fiscal ---- (unifamiliar con parcela mínima de 250 m2) y no el tramo 4, todo ello por disposición del Plan General de Ordenación Urbana con efectos desde su aprobación el 06-06-2002.

Siendo ello así, tal y como se expone en la resolución impugnada, el artículo 75.3 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece que los hechos, actos

y negocios que deben ser objeto de declaración o comunicación ante el Catastro Inmobiliario tendrán efectividad en el devengo de este impuesto inmediatamente posterior al momento en que produzcan efectos catastrales.

Asimismo, el artículo 17.6 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario respecto a la Notificación y eficacia de los actos dictados en los procedimientos de incorporación mediante declaración, comunicación y solicitud.

(…) 6. ***Los actos a que se refiere este artículo tendrán efectividad el día siguiente a aquel en que se produjeron los hechos, actos o negocios que originaron la incorporación o modificación catastral, con independencia del momento en que se notifiquen****, (…).*

Es cierto que la Jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS 19-07-2007) asimila el procedimiento establecido en los artículos 75 y ss. del TRLRHL a cualquier modificación o variación de valores catastrales, y por tanto como si estuviéramos ante un procedimiento de incorporación al Catastro Inmobiliario que se regula en el artículo 11 de la Ley del Catastro Inmobiliario. En efecto, dicho precepto establece que "*La incorporación de los bienes inmuebles en el Catastro Inmobiliario, así como de las alteraciones de sus características, que conllevará, en su caso, la asignación de valor catastral, es obligatoria y* ***podrá extenderse a la modificación de cuantos datos sean necesarios para que la descripción catastral de los inmuebles afectados concuerde con la realidad".***

En efecto, los efectos retroactivos en la fijación de la valoración catastral ocurre, como en el caso concreto que nos ocupa, cuando se producen hechos, actos o negocios jurídicos que tienen efectos catastrales y que como tales deben ser objeto de declaración. En nuestro caso se produjo una alteración de orden físico o económico declarada extemporáneamente por el particular, consistente en la construcción de una nueva obra. Este nuevo valor catastral tendrá efectos en el IBI en el devengo posterior a la efectividad catastral (artículo 75.3 TRLRHL).

Ya el TS en Sentencia de la Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 25 Mayo de 2012, dispone que:

"*la eficacia de los valores catastrales, con independencia del momento en que se notifique, no resulta incompatible con la necesidad de la previa notificación a los interesados de dicha determinación. El artículo 17 del Texto Refundido de la Ley de Catastro lo que proclama es, como puntualiza el Abogado del Estado, la validez del acto administrativo (valor catastral) desde su determinación (será efectivo), siquiera no se sustrae, como todos los actos administrativos, a la exigencia de que su eficacia frente al destinatario pende de su notificación.* ***Que sea efectivo desde el día siguiente al que se produjo el hecho que le dio lugar, con independencia del momento de la notificación, no significa que ésta sea superflua; sigue siendo obligada para la eficacia frente al administrado, lo que ocurre es que la eficacia que cobre el valor catastral, a partir de su notificación, lo es con el contenido que el acto (valor catastral) tenía en el momento de su aprobación, sin que ello signifique que otorgue eficacia retroactiva al acto que se notifica. La eficacia de los valores catastrales con independencia del momento en que se notifiquen no resulta incompatible con la necesidad de la previa notificación a los interesados de dicha determinación, sin perjuicio de que, posteriormente, pueda resultar de aplicación, con efectos al momento del devengo, el quántum de dichos valores.".***

De la misma forma, el TSJ Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, en Sentencia de 14 Jul. 2011, recoge la misma doctrina en esencia:

"*los valores catastrales consecuencia de estas alteraciones tienen efectividad desde que éstas se produzcan, con independencia del momento en que se notifiquen, de forma que, frente a las reglas generales en la materia,* ***la fijación de estos valores catastrales tienen eficacia retroactiva, por lo que la liquidación por la plusvalía municipal ha de tomar como base imponible los nuevos valores catastrales consecuencia de las alteraciones, siempre que***

éstas sean anteriores a su devengo y aunque la fijación de los valores catastrales consecuentes sean posteriores.

Así se establece en la reciente doctrina reafirmada por la Dirección General del Catastro en Consulta Vinculante V3193-13, de 28 de octubre de 2013 de la Subdirección General de Tributos Locales, en la que se planteaba la devolución de los ingresos indebidos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, y a cuántos años de devolución tendría derecho respecto a un supuesto de la fijación ab initio de una valoración catastral y en la que se pronuncia sobre la efectividad de dichos valores catastrales y a qué ejercicios podría extenderse

Y así, la contestación es la siguiente:

"El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) se regula en los artículos 60 a 77 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El IBI es un impuesto de gestión compartida, en el que la gestión catastral corresponde a la Dirección General del Catastro y la gestión tributaria a los Ayuntamientos.

Así, el artículo 77.1 del TRLRHL establece que "La liquidación y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria de este impuesto, serán competencia exclusiva de los ayuntamientos y comprenderán las funciones de reconocimiento y denegación de exenciones y bonificaciones, realización de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias, emisión de los documentos de cobro, resolución de los expedientes de devolución de ingresos indebidos, resolución de los recursos que se interpongan contra dichos actos y actuaciones de asistencia e información al contribuyente referidas a las materias comprendidas en este apartado."

El apartado 5 del mismo artículo 77 dispone que "El impuesto se gestiona a partir de la información contenida en el padrón catastral y en los demás documentos expresivos de sus variaciones elaborados al efecto por la Dirección General del Catastro, (…)".

El artículo 4 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLCI), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, establece que "La formación y el mantenimiento del Catastro Inmobiliario así como la difusión de la información catastral es de competencia exclusiva del Estado. Estas funciones, que comprenden, entre otras, la valoración, la inspección y la elaboración y gestión de la cartografía catastral, se ejercerán por la Dirección General del Catastro, (…)".

La determinación del valor catastral de los bienes inmuebles es competencia de la Dirección General de Catastro mediante los procedimientos establecidos en el TRLCI.

El valor catastral de un bien inmueble constituye la base imponible del IBI, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 65 del TRLRHL, que establece:

"La base imponible de este impuesto estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario."

Por otro lado y con carácter general, la determinación y asignación de un nuevo valor catastral a un bien inmueble por aplicación de los procedimientos de valoración colectiva tiene efectos catastrales y en el IBI el día 1 de enero posterior a la notificación del mismo (artículo 29.5 TRLCI y artículo 75.3 TRLRHL).

No obstante lo anterior, la determinación de un valor catastral con efectos retroactivos ocurre en los casos en que se producen hechos, actos o negocios jurídicos que tienen efectos catastrales y que como tales deben ser objeto de declaración, como puede ser la construcción de una nueva obra, el cambio de naturaleza del suelo, etc. En estos casos,

bien porque son declarados por el obligado tributario, o bien porque son descubiertos por la inspección catastral, por parte de los órganos del Catastro se determina un nuevo valor catastral para el bien inmueble que tendrá efectos retroactivos desde el día siguiente a la fecha en que se produjo el hecho, acto o negocio. Este nuevo valor catastral tendrá efectos en el IBI en el devengo posterior a la efectividad catastral (artículo 20.2 TRLCI y artículo 75.3 TRLRHL).

También se producen efectos retroactivos en los casos en los que el valor catastral se ha determinado incorrectamente, y se procede a determinar un nuevo valor catastral correcto en el marco de un procedimiento iniciado bien a instancia del interesado que recurre el valor catastral asignado a su bien inmueble o, bien de oficio por los órganos del Catastro Inmobiliario. En ambos casos, el nuevo valor catastral asignado al bien inmueble también tendrá efectos retroactivos.

De acuerdo con lo manifestado por el consultante, se ha procedido por parte de los órganos competentes del Catastro Inmobiliario a la modificación del valor catastral de un bien inmueble, resultando una cantidad a devolver en concepto de IBI.

De acuerdo con la información facilitada, el primitivo valor catastral estaba incorrectamente determinado y así queda establecido en la resolución del Catastro Inmobiliario que procede a su modificación a la baja con efectos retroactivos, en un procedimiento que se inició por el titular catastral que no estaba de acuerdo con la superficie asignada al inmueble.

Por tanto, procede la devolución del exceso de cuota del IBI ingresada por el contribuyente correspondiente a los períodos impositivos devengados desde la fecha a la que se retrotraen los efectos en la resolución del Catastro, más los intereses de demora devengados desde la fecha en que se produjo el ingreso hasta la fecha en la que se ordene el pago, todo ello con el límite temporal de la prescripción.

(…)

De lo que se concluye que el solicitante tendrá derecho a solicitar la devolución de aquellos ingresos que efectuó en concepto de IBI que correspondan a periodos impositivos devengados desde la fecha a la que se retrotraen los efectos en la resolución del Catastro, siempre y cuando no hayan transcurrido 4 años, a contar desde el día siguiente a aquel en que se realizó cada ingreso.".

Dicha tesis es reafirmada por el TSJ Castilla y León de Burgos, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en Sentencia de 21 Dic. 2012:

"Efectivamente, se dice que el hecho imponible se produce en el año 2007, que es cuando las 28 viviendas unifamiliares se transmiten a terceros y existe en ese momento un valor catastral de modo y manera que no se puede estar al fijado en el año 2008 por cuanto esto supone dar eficacia retroactiva al mismo, lo que está prohibido por el artículo 57.3 de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre).

Frente a tales alegaciones, y además de lo dicho más arriba, hay que tener en cuenta, tal y como hemos destacado en los antecedentes que la incorporación al Catastro de las viviendas construidas tiene lugar una vez terminada la construcción de esta, conforme a la declaración presentada ante la Gerencia el 17 de julio de 2007, dictándose los acuerdos de alteración el 29 de febrero de 2008 que fija los valores catastrales a fecha 2008, todo ello en aplicación del artículo 17 del Real Decreto Legislativo 1/2004 de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario

Consiguientemente, no hay aplicación retroactiva del valor catastral, sino que el mismo es el vigente al momento de la alteración catastral, esto es, de la incorporación de los inmuebles al Catastro."

Aplicado al caso concreto que nos ocupa, la aplicación por la Gerencia Regional del Catastro del procedimiento previsto en el art. 220 sobre rectificación de errores materiales implica otorgar carácter retroactivo a la valoración correcta del inmueble objeto de este proceso. En concreto, deben retrotraerse los efectos del valor catastral rectificado al año 2002, esto es, al primero de los años en que resultó de aplicación el valor catastral respecto del que se ha constatado la comisión del error material y que coincide con la aprobación del Plan General de Ordenación Urbana de Pozuelo de Alarcón (tal y como se dice por la propia Gerencia en sus acuerdos de alteración catastral debidamente notificados), máxime si se tiene en cuenta que dicho ejercicio no se encontraba prescrito en el momento en el que se interpuso recurso de reposición para denunciar el error del que se derivó el procedimiento de rectificación; y sin que la aplicación por el órgano gestor del procedimiento previsto para un supuesto de hecho diferente pueda conducir a una conclusión contraria por estar acreditada la comisión de un error material subsanable en el plazo de prescripción

SÉPTIMO.-) NOTIFICACION ACREDITADA DE LA VALORACION CATASTRAL RESULTANTE DE LA ALTERACIÓN Y POSTERIOR RECTIFICACION CATASTRAL.

De toda la doctrina jurisprudencial citada en el fundamento anterior se puede deducir que a efectos de la liquidación y fijación de la base imponible del IVTNUI basada en la valoración catastral del inmueble se deduce claramente que la fijación de los valores catastrales a

efectos del impuesto tienen eficacia retroactiva, por lo que la liquidación por la plusvalía municipal ha de tomar como base imponible los nuevos valores catastrales consecuencia de las alteraciones, siempre que éstas sean anteriores a su devengo y aunque la fijación de los valores catastrales consecuentes sean posteriores, **y con la condición indispensable de la previa notificación en forma de la valoración a los particulares previa a la liquidación del tributo a fin de evitar indefensión y otorgarles la posibilidad de oponerse a la misma.**

Por ello, una vez que hemos acreditado la legitimidad de aplicar retroactivamente los valores catastrales rectificados a efectos del IVTNU a la fecha de devengo del impuesto, vamos a finalizar analizando del expediente la efectiva notificación del valor catastral rectificado a los reclamantes con carácter previo a la práctica y notificación de las liquidaciones en concepto del IVTNU.

A.-) ADECUADA NOTIFICACION DE LA VALORACIÓN CATASTRAL PREVIA A LA PRÁCTICA DE LAS LIQUIDACIONES DE IVTNU, CUYA EFECTIVIDAD SE RETROTRAESE A LA FECHA DEL DEVENGO DEL IVTNU. AUSENCIA DE INDEFENSIÓN.

En efecto, en el caso concreto consta debidamente acreditado en el expediente que en fecha de 09-03-2015, se notificó a los reclamantes por la Gerencia Regional del Catastro de Madrid una Propuesta de Resolución con acuerdo de alteración, Expediente ------ y Procedimiento de rectificación de errores en la valoración de la finca, procediendo a la asignación de nueva valoración catastral ya modificada. **Dicha notificación pues, no negada de contrario sino reconocida expresamente en el escrito de reclamación es anterior a la práctica y notificación de las liquidaciones de IVTNU que fueron objeto de impugnación.**

Por lo que en absoluto la actuación de la Administración se apartó de la doctrina fijada por el Alto Tribunal en las sentencias citadas en la reclamación, ya que en todo momento anterior a la práctica de las liquidaciones los reclamantes había ya tenido conocimiento de los valores catastrales que sirvieron de base imponible a las mismas, así como posibilidad de impugnar dicha valoración y efectos, cosa que hizo tal y como a continuación analizamos.

La prueba evidente de la notificación en forma de la valoración catastral sobre la cual posteriormente se practicó las liquidaciones de IVTNU es la misma impugnación mediante recurso de reposición que hizo los reclamantes ante el Ayuntamiento y en los que, no sólo reconocen sino que aportan la notificación hecha por la Gerencia Regional del Catastro en fecha de 09-03-2015 del Acuerdo de rectificación de errores materiales que asignaba la nueva valoración resultante de fecha 26-02-2015.

B.-) Por lo que se refiere a la notificación individual previa del valor catastral asignado al inmueble transmitido, ha de tenerse en cuenta que tal y como se ha transcrito antes, la base del IIVTNU se determina a partir del valor catastral del suelo que tenga asignado el inmueble trasmitido en la fecha del devengo.

Por lo tanto, la falta, en su caso, de notificación individual del valor catastral asignado al inmueble tendrá trascendencia a efectos de la primera liquidación del IBI devengado conforme a dicho valor catastral, pero no respecto de la liquidación del IIVTNU que el Ayuntamiento practica partiendo de un valor catastral previamente fijado por el Catastro.

En otras palabras, la trascendencia de la necesidad de notificación previa del valor catastral a efectos del IBI no tiene por qué ser la misma que para la IVTNU, cuyo hecho imponible y devengo es distinto al de aquél tributo.

Por tanto, una vez notificada debidamente la valoración catastral a los particulares existe valor que aplicar posteriormente como base imponible del IVTNU.

Siendo ello así, toda la doctrina jurisprudencial citada por los reclamantes resulta inaplicable al caso concreto que nos ocupa, o mejor dicho, en cierto modo no haría más que confirmar toda la fundamentación esgrimida por este Tribunal a lo largo de esta resolución, habida cuenta de que el Tribunal Supremo en Sentencias de 12-01-2008 y 25-02-2012 resolvían el supuesto de la determinación del valor sobre el que debe calcularse el impuesto cuando se otorga una nueva valoración al terreno, fijándose la necesidad de previa notificación a los interesados de dicha determinación para que tal valoración tenga eficacia. Por tanto, la eficacia de los valores catastrales con independencia del momento en que se notifiquen no resulta incompatible con la necesidad de la previa notificación a los interesados de dicha determinación, sin perjuicio de que, posteriormente, pueda resultar de aplicación, con efectos al momento del devengo, el quántum de dichos valores, lo cual es justamente lo acaecido en este supuesto, en el que, una vez notificado los nuevos valores rectificados a los particulares para darles oportunidad de defensa contra ellos (derecho o acción que consta que no ejercieron), el Ayuntamiento aplicó, con efectos al momento del devengo del IVTNU, el *quántum* de dichos valores.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO MUNICIPAL DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando como órgano unipersonal, RESUELVE:**

DESESTIMAR.....

(...).

- **Reclamación nºBI IIVTNU 2012 01.**

  Fecha: 01 de febrero de 2012.

  RESOLUCIÓN:

(…)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) La entidad mercantil era titular por mitad y proindiviso de la finca matriz -------- suelo. Dicha finca, con una superficie de 8.754 metros cuadrados, tenía asignada un valor catastral de 215.244,97 Euros.

II.-) Con fecha de 25 de enero de 2005 se produjo una alteración catastral de orden físico consistente en la segregación y reparcelación de la finca matriz en tres fincas resultantes, c/aaaa, c/bbb, y c/ccc, habiéndose tramitado mediante Declaración de Alteración Urbana Modelo 902.

III.-) En tanto se procedía por el órgano estatal competente en materia de gestión catastral del IBI a la tramitación de la alteración de orden físico y asignación individualizada de la valoración catastral a cada una de las nuevas fincas ya existentes y resultantes de la segregación, éstas fueron objeto de transmisión, en fecha de 31-03-2005 la finca sita en la c/bbbbbbb, en fecha de 18-11-2005 la titularidad del 50% sobre la finca sita en la c/aaaaaaa, y en fecha de 19-12-2005 la finca sita en la c/ccccccc.

En virtud de lo anterior se presentaron las siguientes autoliquidaciones en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que fueron objeto de ingreso en período voluntario de pago:

-liquidación nº---------- e importe de 1.887,62 Euros por la transmisión de la finca sita en la c/ccccccc, tomando como base imponible la valoración catastral de la finca matriz, es decir, 215.244,97 Euros.

-liquidación nº---------- e importe de 1.376,39 Euros por la transmisión de la finca sita en la c/bbbbbb, tomando igualmente como base imponible la valoración catastral de la finca matriz.

-liquidación nº ---------- e importe de 1.651,67 Euros por la transmisión de la finca sita en la c/aaaaaaa, tomando como base imponible la valoración catastral de la finca matriz.

IV.-) Con fecha de 30-03-2006 se emite por la Gerencia Regional del Catastro la Notificación de inscripción de alteración de las características catastrales del inmueble segregado, asignando nueva valoración a las fincas resultantes de la alteración de orden físico, y en la que se acordada lo siguiente:

- En cuanto a la finca de la c/bbbbbbb se le asignaba un valor catastral de 150.253,03 Euros, con efectos de 25-01-2005.
- En cuanto a la finca de la c/cccccccc se le asignaba un valor catastral de 187.936,49 Euros, con efectos de 25-01-2005.
- En cuanto a la finca de la c/aaaaaaa se le asignaba un valor catastral de 187.936,49 Euros, con efectos de 25-01-2005.

V.-) En función de lo anterior el Ayuntamiento practicó las siguientes liquidaciones complementarias en función del nuevo valor catastral asignado a cada una de las fincas segregadas, y deduciendo las cantidades previamente abonadas por autoliquidación:

- liquidación nº------- e importe de 1.826,25 Euros por la transmisión de la finca sita en la c/bbbbbbb.
- liquidación nº---------- e importe de 2.690,52 Euros por la transmisión de la finca sita en la c/ccccccc.

VI.-) Con fecha de 28-02-2007 se presenta por la reclamante solicitud de devolución de ingresos indebidos respecto a las liquidaciones resultantes de la nueva valoración catastral de las fincas segregadas alegando que dicha valoración no podía tener efectos retroactivos para el año 2005 sino para el año 2007 al haberse notificado la nueva valoración en el año 2006 y no tener efectividad sino para el ejercicio siguiente.

VII.-) Con fecha 30-01-2008 se emite por el Concejal Delegado del Área de Gobierno y de Gestión de Hacienda, RRHH, RI, Contratación y Patrimonio, Decreto de desestimación en relación con la solicitud de devolución de deudas por liquidaciones complementarias practicadas en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana correspondiente a la transmisión de las parcelas citadas.

VIII.-) Ante su disconformidad, la entidad interesada presenta con fecha de 27-03-2008 recurso de reposición contra la Resolución antes citada.

IX.-) Por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria se dictó Resolución de fecha 08 de abril de 2011 por el que se desestimaban las alegaciones formuladas en el recurso.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en el presente procedimiento económico-administrativo la Resolución de fecha 08-04-2011 desestimatoria de recurso de reposición contra la Resolución denegatoria de la solicitud de devolución de ingresos indebidos en concepto del IVTNU, correspondiente a la transmisión de las Parcelas ------ sitas en Pozuelo de Alarcón.

A tal fin, el reclamante alega en síntesis que las liquidaciones complementarias se basan en una valoración que no podía tener efectos retroactivos para el año 2005 sino para el año 2007 al haberse notificado los nuevos valores catastrales en el año 2006 y no tener efectividad sino para el ejercicio siguiente, ya que no hubo modificación del planeamiento tal y como prescribe el artículo 107.1, letra a) primer párrafo del TRLRHL. Asimismo alega la improcedencia del aumento de valor de las fincas tras la segregación.

Por todo ello solicita la anulación de las liquidaciones complementarias practicadas en concepto de IVTNU.

SEXTO.-) En primer lugar, el artículo 107 1 y 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, dispone que:

(…) A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, (*…).*

2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

b. *En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquel. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.*

   (…) ***Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo****, (…).*

En primer lugar, no procede la alegación del reclamante en cuanto a la aplicación del primer párrafo del artículo 107.1, letra a) referido a valores consecuencia de Ponencia de Valores que no refleje modificación del planeamiento posterior a dicha Ponencia, ya que no es el supuesto resultante del expediente administrativo.
En efecto, el reclamante alude a que no han existido modificaciones del planeamiento urbanístico en el año 2005, por lo que notificado el valor catastral en 2006 no tendría efectos sino para el año 2007. Sin embargo dicho planteamiento es erróneo ya que resulta de aplicación el segundo párrafo antes citado de dicho artículo 107.1, letra a), en el sentido de que no existía valoración catastral debidamente notificada en el momento del devengo de la Plusvalía, es decir, en la fecha de transmisión de las fincas ya segregadas, al estar pendiente su valoración tras la alteración de orden jurídico que supuso la segregación de la finca matriz.

Dicha norma admite la posibilidad de que en el momento del devengo no haya valor o de que el fijado formalmente en ese momento no sea el que materialmente corresponda, y también resuelve los problemas de que el valor catastral ha de retrotraerse al momento, no del devengo del IBI, que sería para el ejercicio siguiente al de la variación catastral, sino al momento del devengo del impuesto que nos ocupa el IVTNU, es decir, en el momento de las transmisiones, el 31-03-2005 y el 19-12-2005.

Es evidente que con la norma citada no es posible aplicar un valor catastral de una finca matriz ya inexistente y referirlo a un momento posterior como es el de la transmisión de unas fincas resultantes de la segregación de la finca matriz, lo que daría lugar a considerar un valor formal que no se adecuaría con el que en la realidad material y física le correspondería.

La interpretación del supuesto del artículo 107.1, letra a) segundo párrafo y su aplicación al caso que nos ocupa queda reforzada a la vista de la Consulta Vinculante de la Subdirección General de Tributos Locales V2568-07, de 29 de noviembre de 2007 que se cita en la Resolución ahora impugnada y a cuyo contenido nos remitimos que plantea un supuesto con íntima conexión e igualdad sustancial al presente.

SÉPTIMO.-) Por su parte, el artículo 17.6 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, respecto a la notificación y eficacia de los actos dictados en los procedimientos de incorporación mediante declaración, comunicación y solicitud, establece que:

"…6. Los actos a que se refiere este artículo tendrán efectividad el día siguiente a aquel en que se produjeron los hechos, actos o negocios que originaron la incorporación o modificación catastral, con independencia del momento en que se notifiquen…".

En efecto, no estamos como pretende el reclamante ante la fijación de los efectos de un valor catastral desde el punto de vista del devengo del IBI, es decir, como si la cuestión fuera que una alteración de orden físico, jurídico o económico tuviera efectividad en el período impositivo siguiente en que tuvieren lugar, sino que estamos ante los efectos de unos valores catastrales referidos al momento de devengo de otro impuesto, el IVTNU que se sitúa en el momento de la transmisión de las fincas. En otras palabras, la trascendencia de la necesidad de notificación previa del valor catastral a efectos del IBI no tiene porqué ser la misma que para la IVTNU, cuyo hecho imponible y devengo es distinto al de aquél tributo.

OCTAVO.-) Tampoco resulta admisible la alegación de que el valor catastral de las fincas resultantes de la segregación debería ser proporcional al de la finca matriz original en función de su superficie, ya que tal y como se fundamenta en la resolución recurrida, debido a la gestión compartida en el IBI la valoración catastral, y en general la formación del Padrón catastral es competencia no del Ayuntamiento sino de la Dirección General del Catastro. Así el artículo 77.5 del TRLRHL dispone que:

(…) 5. El impuesto se gestiona a partir de la información contenida en el padrón catastral y en los demás documentos expresivos de sus variaciones elaborados al efecto por la Dirección General del Catastro (…).

NOVENO.-) De la misma forma, resulta irrelevante analizar la proposición de pruebas documentales realizada por el reclamante y consistente en la puesta de manifiesto del expediente, en virtud de lo establecido en el artículo 236.5 de la Ley General Tributaria y artículo 42.7 del ROTEAPA, aplicables supletoriamente a la tramitación del Procedimiento Abreviado, según los cuales:

"7. El Tribunal podrá prescindir del trámite de puesta de manifiesto del expediente si al escrito de interposición se acompañaron las alegaciones, siempre que como consecuencia de las mismas o de los documentos aportados por el interesado, resultasen acreditadas todas las circunstancias relevantes para dictar una resolución o tales circunstancias puedan darse por ciertas, así como cuando de estos elementos resulte evidente un motivo de inadmisión".

Por todo lo anterior, este **TRIBUNALECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando como órgano unipersonal, RESUELVE:**

DESESTIMAR......

(…)

- **Resolución nºDEV IIVTNU 2018 04.**

  Fecha: 31 de octubre de 2018.

  RESOLUCIÓN:

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) En fecha 29 de noviembre de 1998, ante el notario de Madrid D. ------, la finca sita en la c/ -------en este término municipal fue adquirida por D. -----y Dña. ------con carácter privativo y por mitad y proindiviso.

II.-) Con fecha 7 de noviembre de 2011, ante el notario de Madrid D. --------, D. ------y Dña. ------ aportan el mencionado inmueble a su Sociedad de Gananciales.

III.-) En fecha de 18 de junio de 2012, ante el mismo notario, nº 1136 de su protocolo, se otorga escritura de liquidación de gananciales donde la finca es adjudicada a D --------- en un porcentaje del 100% de cuota de propiedad quien finalmente, con fecha 13 de octubre de 2017, vende y transmite la propiedad de la finca referenciada.

IV.-) Con fecha 13 de octubre de 2017 el reclamante transmitió la propiedad de la finca arriba referenciada, según consta en la escritura pública formalizada ante el notario D. --------.
Asimismo consta en el expediente comunicación efectuada al Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón por el mandatario del adquirente de la finca aportando la escritura de compraventa citada a fin de dirigir la acción tributaria al transmitente y ahora reclamante.

En función de lo anterior, en fecha 25 de octubre de 2017 se procedió por el reclamante a practicar autoliquidación en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por importe de ----- €, correspondiente al 50% de la cuota sobre la finca y tomando como período de generación de la plusvalía desde el 18 de junio de 2012, fecha de adjudicación de la finca en su totalidad al reclamante por la disolución de la sociedad de gananciales. Consta el ingreso en voluntaria de la citada cantidad en fecha de 10 de noviembre de 2017.

V.-) Con fecha 19 de enero de 2018 se notifica por la Oficina municipal liquidadora del impuesto del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón la Propuesta de liquidación por verificación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de fecha 18-12-2017, resultando una cuota tributaria a ingresar de -----€, una vez deducida la parte de la cuota previamente autoliquidada e ingresada por el reclamante

VI.-) Ante su disconformidad, en fecha 30 de enero de 2018, el sujeto pasivo presentó escrito de alegaciones contra la notificación mencionada, al considerar que en la fecha de inicio del período impositivo, 20 de junio de 1998, solo adquirió el 50% de la propiedad del Inmueble.

VII.-) Por Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de 21 de febrero de 2018, notificada el 13 de marzo, se aprobó la liquidación provisional por el referido Impuesto al considerar que no se habían presentado alegaciones contra la propuesta de liquidación notificada. Consta el acuse de recibo de dicha resolución de fecha 13 de marzo de 2018.

VIII.-) Mediante escrito, con entrada en el Registro General del Ayuntamiento con fecha 14 de marzo de 2018, nº------, se interpone recurso de reposición contra la Resolución 21 de febrero de 2018 que aprobó la liquidación provisional.

Dicho recurso es desestimado mediante Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de 27 de marzo de 2018, y notificada el 18 de abril de 2018.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Es objeto de la presente reclamación económico-administrativa la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de 27 de marzo de 2018, y notificada el 18 de abril de 2018, desestimatoria de las alegaciones formuladas contra la liquidación practicada en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana correspondiente a la transmisión del ***inmueble sito en*** la c/------.

El reclamante alega en síntesis:

- En primer lugar, solicita la declaración de nulidad de Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de 27 de marzo de 2018, al invoca la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC de 11-5-2017 para extender la solicitud de devolución de ingresos indebidos a la totalidad del importe de la deuda abonada por importe de 11.784,72 Euros por la nulidad de pleno derecho ya que la base imponible se calculó en base a normas no válidas al haber sido declaradas inconstitucionales *ex orígene.*

- Subsidiariamente, solicita la declaración de nulidad de Resolución impugnada por la improcedente determinación del período de generación de la plusvalía por el Ayuntamiento. Se argumenta en primer lugar que se ha tomado como momento inicial para calcular el incremento del valor el de la primera adquisición de 29-06-1998, en lugar del momento de la adjudicación del 100% del inmueble tras la disolución de la sociedad de gananciales el 18 de junio de 2012, por lo que el período a tener en cuenta a su juicio sería desde esa última fecha hasta la transmisión definitiva el 13-10-2017, de lo que resultaría la devolución de 7.959,85 Euros.

- Subsidiariamente, solicita la declaración de nulidad de Resolución impugnada por no haber tenido en cuenta que la finca se adquirió en dos momentos diferentes: el primero desde 29-06-1998 fecha de la adquisición del 50% del inmueble hasta la transmisión definitiva el 13-10-2017; y el segundo por el 50% restante desde el 18-06-2012 en que se le adjudica la vivienda al 100% por la disolución de gananciales hasta la transmisión

definitiva el 13-10-2017. Por último, subsidiariamente solicita que se liquide únicamente por el período desde el 07-11-2011, fecha de aportación del 50% del inmueble a la sociedad de gananciales hasta la fecha de la transmisión definitiva el 13-10-2017.

SEXTO.-) En primer lugar, y en cuanto a la alegación de la nulidad de pleno derecho de la deuda autoliquidada ya que la base imponible se calculó aplicando normas no válidas al haber sido declaradas inconstitucionales, resulta ineludible partir en primer lugar de la Sentencia nº59/2017 del Tribunal Constitucional (TC) de 11 de mayo de 2017 invocada por el reclamante.

Por la misma, se declara la inconstitucionalidad del artículo 107.1, 107.2 letra a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo, por someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia de inexistencia de incremento o existencia de decremento

Como dice el propio TC en el fallo de la Sentencia citada:

- 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.
  En consecuencia, deben declararse inconstitucionales y nulos los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia".

- Asimismo, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad se extiende al artículo 110.4 TRLHL, el *cual «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene» [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".*

Ya en relación al supuesto de hecho que ahora nos ocupa, el reclamante niega la realización del hecho imponible, por inexistencia de incremento y por tanto, la no sujeción al IVTNU de la concreta transmisión objeto de gravamen, al considerar que la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 implica la anulación de toda deuda calculada en función de los preceptos afectados.

Sin embargo, debemos dejar claro que la alegación fundamental esgrimida en la Reclamación que ahora se resuelve, ha sido desvirtuada en su totalidad por la reciente doctrina legal fijada por el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en Sentencia 1163/2018 de 9 Jul. 2018, que resuelve el Recurso de casación 6226/2017.

En dicho pronunciamiento el Alto Tribunal resuelve la procedencia de la interpretación del fallo de la STC 59/2017 efectuada por algunos Tribunales Superiores de Justicia, entre los que destaca la postura del TSJ de Madrid por Sentencia de 19 de julio de 2017 (Rec. apelación 783/2016), y que es la justamente la esgrimida como fundamento de la reclamación ahora presentada.

Pues bien, la doctrina legal fijada por el Alto Tribunal en cuanto a lo que interesa para la resolución de la presente reclamación se sintetiza en lo siguiente:

1.-) En la STC 59/2017 se declara sólo la inconstitucionalidad parcial del artículo 107.1 y 2 a) del TRLHL. Y ello porque los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor.

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 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.

Razona el TS que, siendo pues la vulneración del principio de capacidad económica la esencia de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017, carecería de sentido *que, "la nulidad de los preceptos cuya contradicción con la Constitución se denuncia se extienda también a supuestos en los que existe un incremento de valor del terreno y, en consecuencia, un manifestación de riqueza real o potencial cuyo gravamen resulta plenamente compatible con* artículo 31.1 CE. ".

2.-) En segundo lugar, 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 «imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica* ».

Por tanto, el TS extrae las siguientes conclusiones de aplicación en la gestión tributaria del impuesto, y que desvirtúan la tesis mantenida por los TSJ, entre ellos el TSJ de Madrid con la Sentencia de 19-07-2017 invocada en la reclamación, partidaria de anular toda liquidación basada en una interpretación radical de la inconstitucionalidad de esos preceptos expulsado *ex origene* del ordenamiento jurídico por falta de cobertura legal:

- Dicha postura, (la del TSJ de Madrid con la Sentencia de 19-07-2017), parece no tener en cuenta la declaración de inconstitucionalidad total del artículo 110.4, precisamente porque impide en toda circunstancia a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica.
  De esta forma, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que hasta la fecha de dictarse la Sentencia tenían los sujetos pasivos del impuesto de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana, prohibición de la que indirectamente derivaba la quiebra del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE, queda expedita la vía para llevar a cabo esta prueba.

- Una vez 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 sensu contrario, si no se demuestra la inexistencia de plusvalía, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 2 a) del TRLHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor).

Todo ello viene a refutar la alegación del reclamante basada en una postura rechazada de plano por el TS, como es la pretensión de la declaración de inconstitucionalidad radical y absoluta de los mencionados preceptos, que motivaría que, en tanto se produjera la reforma legal del IIVTNU, no podría girarse liquidación alguna en aplicación de los mismos.

En definitiva y sobre la doctrina del TSJ de Madrid por Sentencia de 19-07-2017, hemos de decir que, según el TS la STC 59/2017 avala el método objetivo de valoración del impuesto y afirma que su constitucionalidad sólo queda negada cuando el tributo recaiga sobre plusvalías inexistentes o sobre minusvalías, pero no cuando se proyecte sobre plusvalías efectivas.

Tras justificarse la constitucionalidad de la fórmula de cuantificación de la base imponible en las condiciones expuestas, se deduce la necesidad de que se pruebe el decremento de valor de del suelo o inexistencia de incremento, y a este respecto el TS determina a quién corresponde la carga de la misma, qué medios probatorios sean idóneos para llevarla a efecto o, en fin, si estos aspectos cuentan en la actualidad con la debida cobertura legal.

En este sentido, corresponde al obligado tributario, en nuestro caso al reclamante, probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido.

Y ello no sólo por disponerlo el artículo 105.1 de la LGT, sino porque así se deduce del FJ5º de la STC 59/2017 al decir 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*". De esto último cabe inferir inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía.

Sobre los medios probatorios sean idóneos para llevar a efecto la comprobación de la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido, el TS apunta estas opciones:

- 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.
- Una prueba pericial que confirme tales indicios.
- 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.

De esta forma se otorga al contribuyente la facultad de probar la inexistencia de plusvalía, reconociendo una distribución de la carga de la prueba, que en un primer momento debe correr a cargo del particular.

Finalmente y en cuanto a la alegación de la doctrina del TSJ de Madrid por Sentencia nº512/2017, de 19 de julio, cabe aludir a la Sentencia firme nº371/2017 de 24 de octubre de 2017 dictada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº18 de Madrid, y en la que el juzgador considera en el Fundamento de Derecho Sexto que:

- "*... esa declaración (de inconstitucionalidad de los artículos 107, 110 del TRLRHL) no ha sido realizada por el Tribunal Constitucional. En otras palabras, el Tribunal Constitucional no ha declarado la inconstitucionalidad de estos preceptos legales, son su inaplicación cuando quede acreditada objetivamente una minusvaloración del inmueble objeto del impuesto*".

Por tanto, rechazada por el TS la tesis de la reclamante basada en los pronunciamientos del TSJ de Madrid, resta analizar si ha quedado acreditada objetivamente una minusvaloración del inmueble objeto del impuesto a cargo del contribuyente.

Pues bien, en este supuesto concreto ha quedado acreditada la falta de prueba del decremento alegado por el reclamante, tal y como exige la doctrina legal del Tribunal Supremo que acabamos de exponer.

Asimismo, tampoco se aporta estudio o valoración alguna que permita sustentar la afirmación de que esa disminución de valor ha afectado de forma concreta al terreno concreto en el que se sitúa el inmueble, cuya transmisión que es objeto del recurso. A juicio de este Tribunal, un informe que sea válido para establecer el presunto decremento del valor del suelo, tiene que establecer de forma inequívoca y sin que deje lugar a duda alguna, que no ha existido un incremento del valor neto del suelo, y que por el contrario ha existido una minusvalía en dicha valor determinado entre la fecha de adquisición y la fecha de transmisión.

En definitiva, por los documentos aportados por el mismo reclamante no consta prueba alguna que justifique dicha inexistencia de incremento o incremento inferior del valor de los terrenos que motiven la rectificación de la autoliquidación. Todo lo cual, unido a la doctrina legal del TS ya expuesta que rechaza la tesis mantenida por la reclamante, conduce a la desestimación de la presente reclamación en los términos que figuran a continuación.

SÉPTIMO.-) En segundo lugar, y en cuanto a las alegaciones subsidiarias relativas a la improcedente determinación del período de generación de la plusvalía considerado por el Ayuntamiento, entre la primera adquisición de 29-06-1998 hasta la transmisión definitiva el 13-10-2017, el particular plantea diversas posibilidades que tienen en cuenta

En un caso como el presente, sobre la cuestión del período de generación de la plusvalía, existiendo como hito intermedio entre la adquisición inicial y transmisión final del inmueble el de una aportación del mismo a la sociedad de gananciales y adjudicación por disolución de la misma, creemos que se encuentra suficientemente dilucidada en la doctrina en el sentido de que:

- Por un lado, la aportación que en su caso realice cualquiera de los cónyuges a la sociedad conyugal no se encuentra sujeta al IIVTNU en virtud de lo establecido en el artículo 104.3 del - TRLRHL, según el cual:

  "3. No se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes".

- No obstante, a efectos de futuras transmisiones de los inmuebles, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de puesta de manifiesto en esa transmisión, del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, será el comprendido entre la fecha del devengo del impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad de la vivienda que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en la que el reclamante adquirió el inmueble.

Así se deduce de las reiteradas consultas tributarias de la Dirección General de Tributos (DGT), de las que pasamos a transcribir las más relevantes.

Y así, la **Consulta nº V3108/2013 de 18 octubre 2013 de la DGT.** En este caso, se indica que la aportación que en su caso realice cualquiera de los cónyuges a la sociedad conyugal no se encuentra sujeta al IIVTNU en virtud de lo establecido en el artículo 104.3 del TRLRHL. No obstante, a efectos de futuras transmisiones de los inmuebles, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de puesta de manifiesto en esa transmisión, del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, será el comprendido entre la fecha del devengo del impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad de la vivienda que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en la que la consultante adquirió la vivienda.

Y así se pronuncia el órgano consultivo:

> "*El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. El artículo 104 del TRLRHL regula, en su apartado 1, la naturaleza y el hecho imponible del impuesto, estableciendo que: "El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos."*
>
> *Por tanto, para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:*
> *- Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.*

- Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

El incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos puede tener su origen en la transmisión de la propiedad por cualquier título, tanto oneroso como lucrativo, así como por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos, de tal manera, que si no hay transmisión de la propiedad ni constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, no se devenga el IIVTNU.

No obstante, el primer párrafo del apartado 3 del artículo 104 del TRLRHL establece lo siguiente: "No se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.

De acuerdo con lo anterior, la aportación que en su caso realice cualquiera de los cónyuges a la sociedad conyugal no se encuentra sujeta al IIVTNU en virtud de lo establecido en el artículo 104.3 del TRLRHL.

No obstante, a efectos de futuras transmisiones de los inmuebles, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de puesta de manifiesto en esa transmisión, del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, será el comprendido entre la fecha del devengo del impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad de la vivienda que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en la que la consultante adquirió la vivienda".

En idénticos términos se pronuncia la DGT en Consulta nº V427/2013 de 13 febrero 2013.

OCTAVO.-) Todo lo anterior aplicado al caso concreto que nos ocupa permite desestimar todas y cada una de las alegaciones formuladas subsidiariamente y relativas a los períodos de generación de la plusvalía propuestos sucesivamente por el reclamante, así como la alegación sobre el porcentaje de propiedad sobre el inmueble a considerar en la liquidación del impuesto.

En primer lugar, el hecho de que no se produzca la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes, implica que dichas operaciones no suponen transmisión a efectos del impuesto.
Por tanto tampoco se produce el hecho imponible y, por consiguiente no se puede considerar interrumpido en momento alguno del período de generación de la plusvalía, tal y como acertadamente se apunta en la resolución ahora impugnada.

Ello significa la imposibilidad de considerar como momento inicial para calcular el incremento del valor el de la fecha de aportación del 50% del inmueble a la sociedad de gananciales mediante escritura de 7-10-2011, ni tampoco el momento de la adjudicación del 100% del inmueble tras la disolución de la sociedad de gananciales el 18 de junio de 2012, ya que ambas operaciones no constituyen transmisiones sujetas al IIVTNU.

Lo anterior sirve igualmente para desvirtuar la alegación basada en el artículo 11 la Ordenanza Fiscal Reguladora del IIVTNU del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, ya que la adjudicación el 18-06-2012 de la vivienda por la disolución de gananciales no se considera operación sujeta al impuesto, sin que pueda interrumpir el período de generación de plusvalía iniciado con la primera adquisición el 29-06-2018. Por tanto, no es posible considerar dos momentos diferentes de adquisición como pretende el reclamante a efectos de liquidar el tributo ni considerar tantas bases imponibles como fechas de adquisición ya que el período de generación de la plusvalía nunca se ha interrumpido.

Siguiendo este razonamiento, y existiendo dos operaciones no sujetas al impuesto desde la adquisición originaria y la transmisión final del inmueble, en aplicación de la normativa y doctrina citadas el período de generación de la plusvalía será el comprendido entre la fecha del devengo del impuesto que se liquide, (el 13-10-2017 fecha de la transmisión del inmueble por el reclamante), y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad de la vivienda que haya estado sujeta al IIVTNU que fue la de la adquisición originaria el 29-06-2018. Y a ello no obsta que el porcentaje de adquisición inicial del inmueble por el reclamante fuera del 50% ya que, el artículo 106.1 letra b) del TRLRRL considera como sujeto pasivo, "*En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate".*

Y de lo que no cabe duda es que, al no interrumpirse el período de generación de plusvalía, en el momento del devengo del impuesto en la fecha de la transmisión, el único sujeto pasivo por el 100% de la cuota de propiedad del inmueble es el ahora reclamante, reputándose pues conforme a derecho la liquidación practicada y exigida al mismo por la totalidad de la deuda.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, reunido en Sala y en Única Instancia, RESUELVE:**

DESESTIMAR .....

(...)

- **Resolución nºDEV IIVTNU 2014 03.**

  Fecha: 26 de noviembre de 2014.

  RESOLUCIÓN:

(…)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 29 de septiembre de 1994 se otorga Escritura, ante el Notario de Madrid, por ---------- a favor de ------ y de ---------- (que se escindió en las sociedades la denominada -------- y la ahora reclamante) por la que se procedía a aportar la finca ----- al Proyecto de Compensación ---------- en Pozuelo de Alarcón.

Dicha finca ha sido subrogada por la parcela ---------- que fue adjudicada a-----, a------ y a la ahora reclamante en proindiviso por ejecución de la sentencia del TSJ de Madrid de 1 de junio de 2012.

II.-) Con fecha 29 de octubre de 2013 se transmite la finca referenciada según Escritura de Compraventa formalizada ante el Notario D. ----------con nº de protocolo ----------.

III.-) Con fecha 22 de mayo de 2014 se notifica a la entidad reclamante la Propuesta de Liquidación en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU).

IV.-) Tiene entrada en el Registro General del Ayuntamiento el día 5 de junio de 2014 escrito de alegaciones contra dicha Propuesta de Liquidación.

V.-) Con fecha 26 de junio de 2014 se dicta por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria de este Ayuntamiento, Resolución desestimando las alegaciones presentadas y procediendo a confirmar la

Liquidación Provisional en concepto de IIVTNU. Dicha Resolución es notificada al reclamante con fecha 22 de julio de 2014.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria, de fecha 26 de junio de 2014, desestimatoria de las alegaciones formuladas por el reclamante así como la confirmación de la liquidación provisional practicada en concepto de IIVTNU.

A tal fin, el reclamante alega en síntesis:

- El período a tener en cuenta en el cómputo de la plusvalía, según el reclamante, debería ser desde que la finca tuviera la condición de urbana, el 1 de marzo de 2013 (fecha de adjudicación por el Ayuntamiento) y no la fecha de adquisición de los terrenos (29 de septiembre de 1994) en el que la finca era rústica.

SEXTO.-) DETERMINACIÓN DE LA FECHA DE DEVENGO A EFECTOS DEL IIVTNU.

El artículo104.1 Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo (en adelante TRLHL), establece que el IIVTNU *grava el incremento de valor que experimenten los terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o por la constitución o transmisión de cualquiera de los derechos reales que cita la norma.*

Y en su apartado 2 especifica: "*No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos* ***que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél****…"*

Por su parte el artículo 107 del mismo texto legal establece, en relación con la base imponible,

"**1.** *La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.*

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

2. *El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:*

a) *En las transmisiones de terrenos,* ***el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles…"***

El nacimiento del hecho imponible del IIVTNU y su devengo, y por consiguiente el de la obligación de contribuir, **se produce en el momento final del período**, que se determina por un negocio jurídico, en este caso la compraventa el 29 de octubre de 2013, de donde resulta que **habrá que estar a ese momento final para atender a las condiciones y características del terreno.** De esta forma, la no sujeción al Impuesto del incremento de valor que experimentan los

terrenos que tengan la consideración de rústicos se produce por su situación en el momento de surgir el hecho imponible, resultando por tanto indiferente la condición del terreno en el inicio o durante el período en el que se ha ido generando el incremento, ya que sólo es atendible la que tenga en el momento de la transmisión determinante del devengo.

A este respecto, el **TSJ Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, S de 6 Jun. 2011, que establece:**

"….***El impuesto se devenga a la fecha de transmisión*** *y, según el contenido del expediente a la fecha de transmisión los parcelas tenían la condición de urbanos y, la Sala ya ha tenido ocasión de pronunciarse en esta cuestión , así en Sª 90/2003 se establece que en el IIVTNU resulta inoperante la situación urbanística de los terrenos en el inicio del periodo impositivo o incluso durante el mismo , ya que lo decisivo es que , en el momento de la transmisión determinante del devengo , tengan la condición de urbanos , en los términos prevenidos para el IBI o con arreglo a las disposiciones e instrumentos urbanísticos aplicables . En consecuencia el momento determinante a efectos del impuesto es el de la transmisión y la condición que tenían en ese momento, siendo su cómputo desde la adquisición. Por ello procede la revocación de la sentencia impugnada estimando que el acto recurrido es conforme a derecho por lo que el mismo es ratificado en su totalidad…"*

La determinación de la fecha de devengo del IIVTNU posibilita siempre la concreción del momento temporal en el que tiene lugar la transmisión sujeta. Como es sobradamente conocido, el devengo del Impuesto se entiende producido cuando, a su vez, se produzca el acto traslativo que da origen al Impuesto. En efecto, el devengo tendrá lugar cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, inter vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión; y, en aquellos casos en los que se constituya o transmita cualquier derecho de goce limitativo del dominio, el devengo se producirá en la fecha en que tenga lugar la constitución de la transmisión.

Lógicamente, se trata de una cuestión que exige tomar en consideración los distintos negocios jurídicos transmisivos a efectos de poder precisar, no ya sólo la propia existencia del hecho imponible, sino también la fecha inicial a la que se ha de atender de cara al cómputo de la plusvalía. Y todo ello sin perjuicio de la trascendencia que adquiere dicha fecha en relación con el cómputo de la prescripción.

Sólo de este modo podremos llegar a concretar, además de la existencia o no de transmisión en cada caso concreto, cuándo se ha producido la materialización de la misma, circunstancia esta última que resulta especialmente conflictiva tratándose de actos, actuaciones o negocios de carácter complejo en los que cabe aludir a la existencia de varias fases.

Téngase presente además que, si ya de por sí el devengo constituye uno de los elementos más significativos del tributo en tanto en cuanto determina el nacimiento de la obligación tributaria, en el caso específico del IIVTNU, dicha trascendencia adquiere además una mayor relevancia dado el papel que desempeña el citado devengo a efectos de determinar la normativa aplicable, así como de cara a precisar la clasificación urbanística que pueda adquirir el terreno en cuestión o la valoración que deba otorgarse al terreno a efectos de determinar la base imponible.

En efecto, la concreción de la fecha de devengo contribuirá, en primer lugar, a determinar la normativa aplicable, debiendo estarse a la ordenanza fiscal que se encuentre vigente en el momento de producirse aquél. En segundo término, la determinación de la fecha del devengo adquiere relevancia respecto a la clasificación urbanística del terreno en cuestión ya que, si en el instante del devengo tuviese la condición de urbano, se produciría la sujeción al Impuesto con independencia de clasificaciones urbanísticas anteriores o posteriores.

Por tanto, aunque los terrenos no estuvieran en su día inicial sujetos al impuesto por su calidad de agrícolas o rústicos sí lo están al momento final, al haber accedido a la condición de urbanos o urbanizables, por lo que no existe ningún obstáculo para que se le aplique la plusvalía obtenida desde la anterior transmisión, y, como es natural dentro de los 20 años, ya que, en cuanto los terrenos han alcanzado la condición de urbanizables o urbanos y ha cesado así su carácter anterior de no sujetos al Impuesto, han quedado sometidos ya a dicha carga fiscal con todas sus

consecuencias, o sea, en igualdad con los demás terrenos sometidos a la misma, desde la anterior transmisión, y no desde el momento en que se produjo su sujeción.

SÉPTIMO.-) PERIODO A TENER EN CUENTA A EFECTOS DE LA PLUSVALÍA.

La segunda cuestión objeto de controversia es la fecha que se ha de tener en cuenta a efectos de cálculo del impuesto, y por tanto el período de cuantificación.

El interesado manifiesta que el incremento se debe calcular, no desde la fecha de adquisición de la finca (entonces rústica), sino desde la fecha en que adquirió la calificación de urbana, fecha de adjudicación por el Ayuntamiento (1 de marzo de 2013), puesto que de lo contrario se estaría gravando un período que no corresponde gravar a efectos del impuesto, mientras que el Ayuntamiento alude a la intrascendencia de tal cuestión al ser un impuesto instantáneo.

A este respecto el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, Sentencia de 31 Oct. 2012, rec. 309/2011 argumenta que:

"…..*El escrito de apelación insiste en su tesis de que el incremento se debe calcular no desde la fecha de adquisición de las fincas (entonces rústicas) sino desde la fecha en que adquirieron la calificación de urbanas.*

Ciertamente, una interpretación puramente literal del artículo 104 del texto refundido de la LHL conduciría a sostener que únicamente debiera estar sujeto el incremento de valor experimentado desde que los terrenos tengan la consideración de urbanos a efectos del IBI. Así se estimó por el TSJ de la Comunidad Valenciana (p.e., sentencia de 27 de septiembre de 1996 , que mantuvo que, en caso contrario, se gravaría un incremento no sujeto al impuesto).
Sin embargo, el Tribunal Supremo ha seguido la interpretación contraria: así, la STS de 31 de marzo de 1997 , que reproduce una doctrina constante al respecto, que si bien se ha formulado en relación con el régimen legal anterior, resulta de aplicación, por su fundamentación, al régimen de la LHL; y, con mayor rotundidad, la misma doctrina se ha fijado en interés de la ley por la STS de 29 de noviembre de 1997 , en que se establece como doctrina legal que « En el IIVTNU resulta inoperante la situación de los terrenos en el inicio del período impositivo o incluso durante el mismo, ya que lo decisivo es que, en el momento de la transmisión determinante del devengo, tengan la condición de urbanos, en los términos prevenidos para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o con arreglo a las disposiciones e instrumentos urbanísticos aplicables». Por fin, la STS de 8 de abril de 2003 (recurso de casación en interés de la Ley núm. 75/2002), citada en la sentencia aquí apelada, reitera la anterior doctrina legal de que ***en el impuesto resulta inoperante la situación urbanística de los terrenos en el inicio del período impositivo o incluso durante el mismo, ya que lo decisivo es que, en el momento de la transmisión determinante del devengo, tengan la condición de urbanos, en los términos prevenidos para el IBI, o con arreglo a las disposiciones o instrumentos urbanísticos aplicables….”***

A esta circunstancia se refiere también la Sentencia del TS de 2 de febrero de 2001 en los siguientes términos:

“(...) El hecho imponible no tiene lugar de una manera paulatina durante el período comprendido entre el inicial y final, sino de una sola vez, es decir, no nos encontramos con un hecho imponible duradero y sucesivo que sea necesario periodificar, pues para que se produzca el aspecto material del hecho imponible del Impuesto basta una transmisión de bienes o una constitución o transmisión de un derecho real de goce, limitativo del dominio y estos acontecimientos son, por sí mismos, instantáneos en sentido jurídico; la transmisión inmediata anterior constituye un factor comparativo para obtener, mediante una sencilla operación aritmética, la diferencia entre el valor primitivo y el actual, que en el supuesto de dar un resultado positivo genera el incremento de valor objetivo del Impuesto, que es instantáneo y no periódico y se devenga con la transmisión».
En todo caso ***habremos de estar al momento de surgimiento del hecho imponible y no a la condición del terreno en el inicio o durante el período. Sólo es atendible aquella que tenga en el momento de la transmisión determinante del devengo, careciendo de trascendencia a efectos del Impuesto su situación urbanística en el inicio del período impositivo o durante éste...”***

Sobre la fecha inicial del período impositivo, la Sentencia del TSJ de Castilla y León del 19 de mayo de 1999, JT 1999/960, dice: *"Ni la adjudicación a la Junta de Compensación ni las adjudicaciones que ésta realiza a los propietarios miembros de las Juntas son transmisiones de dominio a efectos del Impuesto que nos ocupa, como con toda claridad establece el artículo 159.4 del Texto Refundido de la Ley del Suelo. (...) Por tanto, las transmisiones de terrenos que se realizan como consecuencia de* ***las aportaciones de la Junta de Compensación y las adjudicaciones que posteriormente se produzcan a favor de los propietarios no tienen la consideración de transmisiones de dominio a efectos del IIVTNU, por lo que en la posterior enajenación de dichos terrenos la fecha inicial del período de generación del incremento de valor será la de la adquisición de los terrenos que fueron aportados****en elcaso opera el límite de los veinte años establecido en el artículo 108.2 LRHL"*.

Por tanto, la fecha de adjudicación de los terrenos por parte del Ayuntamiento, 1 de marzo de 2013, no se puede considerar como una fecha de adquisición de derechos sobre el inmueble, sino tan sólo un acto declarativo de la existencia de tales derechos, no pudiendo originarse en consecuencia ninguna plusvalía susceptible de llegar a ser gravada.

En todo caso estas no son las únicas situaciones de no sujeción susceptibles de llegar a producirse. Pensemos, por ejemplo, en el caso de adjudicaciones de terrenos que originan reparcelaciones, habiéndose efectuado las mismas a favor de los propietarios comprendidos dentro de la unidad de ejecución. Tal y como tuvo oportunidad de precisar la Dirección General de Tributos (DGT) en contestación a Consulta de 14 de enero de 2004, dada la anterior situación «***no se interrumpe el cómputo del plazo de generación de la plusvalía, remitiéndose a la fecha de la inicial adquisición de la propiedad o del derecho sobre el terreno reparcelado».***

En este punto suscribimos el fundamento de la resolución impugnada cuando se opone a que la fecha a tener en cuenta fuera la del 1 de marzo de 2013 ya que según la reclamante las fincas de origen desaparecen convirtiéndose en nuevas fincas de resultado, con nuevo folio registral.

Así, en los supuestos de aprobación definitiva de un Proyecto de Compensación con transmisión posterior a un tercero, la jurisprudencia del Tribunal Supremo entiende que la operación reparcelatoria se limita a regular una función urbanística y que la subrogación real no es una verdadera transmisión, y toma como fecha inicial para general la plusvalía, la adquisición originaria del terreno por su titular.
Expresión de este criterio puede hallarse en la STS de 17 de diciembre de 1996 que establece que, "(...) *si la aportación de un terrenos a la Junta de Compensación no es una verdadera transmisión, como tampoco lo es la de las parcelas resultantes a los miembros de la Junta si no hay excesos, sí lo es la venta de aquéllas a un tercero con la consecuencia, a los efectos del Impuesto sobre el Incremento Valor de los Terrenos, de que esas transmisiones intermedias son irrelevantes por lo que la fecha inicial del período de imposición debe ser aquella en la que el propietario miembro de las Junta los adquirió, y la final, la de su transmisión a tercero*"; o en la STS de 21 de octubre de 2002, que señala que "(...) *las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la constitución de la Junta de Compensación por aportación de los propietarios del polígono o unidad de actuación y las adjudicaciones de solares que se efectúen a favor de los propietarios miembros de dichas Juntas y en proporción a los terrenos incorporados por aquéllos no tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos. Queda exceptuado el supuesto de que el valor de los solares adjudicados a un propietario exceda del que proporcionalmente corresponde a los terrenos aportados por el mismo, en cuyo caso, se girarán las liquidaciones procedentes en cuanto al exceso*».

Por tanto, las aportaciones a las Juntas de Compensación y la adjudicación de parcelas a los propietarios no se consideran transmisión a efectos del IIVTU cuando se produzca la identidad objetiva y subjetiva. Esto es, sean lo mismo tanto el sujeto aportante como la finca aportada y resultante, en cuanto a los derechos adjudicados, y además estemos ante el ejercicio de una función urbanística (identidad causal). En consecuencia, no se produce el devengo del mismo respecto de aquella parte del valor del solar adjudicado que coincide con el que proporcionalmente corresponda al del terreno o terrenos aportados por el propietario.

Cuando el valor de los solares adjudicados a un propietario exceda del que proporcionalmente corresponda a los terrenos aportados por el mismo, se girarán las liquidaciones procedentes encuanto al exceso. En este supuesto, y en lo que se refiere al exceso, la normativa fiscal sí que considera que se produce una transmisión, puesto que el adjudicatario adquiere algo que antes no tenía, con el correspondiente devengo del IIVTNU e inicio, a partir de la fecha de adjudicación, de un nuevo periodo de generación del incremento, respecto del exceso adquirido

En el caso presente, **según informe de 9 de junio de 2014 suscrito por la Gerente de Urbanismo del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón**, **en el Proyecto de Compensación "----------" del P.G.O.U. de Pozuelo de Alarcón se señala que LA PARCELA DE RESULTADO ---------- SE ADJUDICA POR SUBROGACIÓN REAL DE LA FINCA APORTADA----------, SIN QUE CONSTE QUE EXISTA EN DICHA ADJUDICACIÓN UN EXCESO DE ADJUDICACIÓN.**

En conclusión **se adjudicó a favor de las mencionadas sociedades una porción de terreno en proporción a sus derechos, no excediendo el volumen de aprovechamiento del terreno adjudicado del aportado**. Por tanto, el primitivo terreno sito en --------- ha sido subrogado por la nueva parcela que le ha sido adjudicada dentro de la superficie del Polígono, **sin que ello, que es propiamente una sustitución objetiva, haya implicado, a efectos del IIVTNU, una verdadera transmisión dominical de dicha nueva parcela o la formalización de un título de adquisición originario sobre la misma**. Por lo que atendiendo a lo expuesto en los apartados anteriores, el período de generación se inició **el 29 de septiembre de 1994, fecha de la escritura de compraventa del primitivo terreno**. El hito final sería el de la trasmisión de fecha 29 de octubre de 2013.

En consecuencia, resulta correcta la liquidación en concepto de IIVTNU que emitió el Ayuntamiento, tomando como período impositivo el que abarcaba desde la fecha de adquisición del terreno objeto de transmisión hasta que ésta se efectuó. Se declara la conformidad a derecho de la liquidación practicada por este Impuesto, en tanto que las transmisiones de terrenos que se realizan como consecuencia de las adjudicaciones que posteriormente se produzcan a favor de los propietarios no tienen la consideración de transmisiones de dominio a efectos del Impuesto, por lo que en la posterior enajenación de dichos terrenos la fecha inicial del período de generación del incremento de valor será la de la adquisición de los terrenos que fueron aportados.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNALECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando como órgano unipersonal, RESUELVE:**

DESESTIMAR......

(…)

- **Resolución nºDEV IIVTNU 2013 02.**

  Fecha: 09 de abril de 2013.

  RESOLUCIÓN

(…)

ANTECEDENTES DE HECH O

I.-) Con fecha de 24 de marzo de 2011 se formalizó escritura pública de liquidación de sociedad de gananciales y aceptación y adjudicación de herencia de la causante Dña----------a favor de Don ----------y Dña----------, esposo e hija respectivamente, y por la cual se transmitía el bien

inmueble sito en Pozuelo de Alarcón, c/----------, privativo de la fallecida en una cuarta parte indivisa, de la siguiente manera: a favor del primero el usufructo vitalicio de una tercera parte, y a la segunda la nuda propiedad de una tercera parte indivisa y el pleno dominio de dos terceras partes indivisas del citado inmueble.

Dicho inmueble había sido adquirido por la fallecida mediante escritura pública de compra de fecha 8/08/1984 .

II.-) Ante la realización del hecho imponible del tributo y la falta de presentación de la autoliquidación correspondiente en el plazo de seis meses desde el fallecimiento del causante, con fecha de 22-05-2012 se notificó por el Área de Gestión de la Concejalía de Hacienda un Requerimiento solicitando a ambos reclamantes el último recibo de IBI y Escritura de Herencia, compareciendo en dichas oficinas el día 12/06/2012 Don -----. En dicha comparecencia se presentó la documentación requerida y haciéndose cargo de las autoliquidaciones practicadas, sin que conste su pago, siendo remitido el expediente al Departamento de Inspección Tributaria.

III.-) Con fecha 16/06/2012 los reclamantes presentan sendos escritos solicitando la anulación de las autoliquidaciones por entender que no son ajustadas a derecho.

Con fecha 29/06/2012 la Inspección de Tributos realiza Comunicación de inicio de actuaciones de comprobación limitada y notificación de propuesta de liquidación provisional en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU), Expediente IVT ------- por un importe de 269,92 Euros y Expediente ------ bis por un importe de 1.229,67 Euros y 2.995,60 Euros, ofreciendo la posibilidad de presentar alegaciones en el plazo de diez días . Dichas comunicaciones se notificaron de forma efectiva a los interesados en fecha de 05-07-2012.

III.-) Los obligados tributarios presentaron los escritos de alegaciones pertinentes el día 16-07-2012, solicitando la anulación de las propuestas de liquidación realizadas por considerarlas no ajustadas a derecho al no ser conformes con lo dispuesto en la normativa vigente.

IV.-) Con fecha 23-07-2012 se dicta Resolución del Vicetesorero por ausencia del Titular del Órgano de Gestión Tributaria aprobándose las liquidaciones provisionales, contra las que se presentó las correspondientes alegaciones.

V.-) Con fecha 2-08-2012 se procede a emitir, por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria, sendas Resoluciones desestimando las alegaciones presentadas por los reclamantes y confirmando las liquidaciones provisionales, siendo notificadas el 24-08-2012.

VI.-) Paralelamente, con fecha de 23-07-2012 se dictan por la Inspección Tributaria Municipal la Comunicación de inicio de las actuaciones de los procedimientos sancionadores por infracción tributaria leve a nombre de Doña ----------y Don----------, Expedientes SANC IVT----------, SANC IVT ----------y SANC IVT----------, proponiendo la imposición de una sanción de 399,85 Euros, 87,70 Euros y 973,22 Euros respectivamente, siendo la notificación efectiva de fecha 24-08-2012. Transcurrido el trámite de audiencia y el plazo para formular alegaciones constando su presentación por los interesados, con fecha de 12 de septiembre de 2012 se dictan Resoluciones del Titular del Órgano de Gestión por las que se imponían las sanciones antes citadas, siendo todas objeto de Recurso de Reposición presentado el 12 de noviembre de 2012 y desestimadas por Resoluciones del mismo órgano de fecha 27-11-2012.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugnan en las presentes reclamaciones económico-administrativas las resoluciones del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 2 de agosto de 2012 contra Acuerdo Aprobatorio de las liquidaciones a efectos de IIVTNU, Expte. de Inspección nº IVT ----------y nº IVT----------, así como Resoluciones Desestimatorias de Recursos de Reposición por

imposición de sanción, Expedientes SAN IVT----------**,**SAN IVT ------ y SAN IVT ---------- de fecha 27 de noviembre de 2012.

A tal fin, los reclamantes alegan en síntesis:

- Falta de presentación de autoliquidaciones por error de información del Ayuntamiento, ya que en el requerimiento inicial se consignaba como sujeto pasivo del IVTNU al transmitente del terreno, condición que no concurre en los reclamantes como adquirentes del mismo.
- Ausencia de obligación de presentar autoliquidaciones por no considerarse obligados, habida cuenta de que, según la normativa tributaria aplicable, Ordenanza Fiscal Reguladora del IVTNU, el período máximo de cómputo de generación de la Plusvalía es de 20, años, y al ser de 25 años en este caso concreto no procedería la exigencia de deuda alguna.
- Inexistencia de infracción tributaria por cuanto ha sido la redacción de la norma municipal la que les ha llevado al convencimiento de su proceder, no existiendo por ello negligencia ni intención de defraudar sino una interpretación razonable de las normas.

SEXTO.-) En primer lugar y en cuanto a la mención que figura en el requerimiento que figura en el expediente administrativo sobre el artículo 106.1, letra b) del Texto Refundido de la LRHL que se refiere a que la obligación de pago sólo es exigible al sujeto pasivo como transmitente, hemos de adelantar que, a pesar de referirse a un hecho imponible de transmisión intervivos distinto al que realmente concurre en el supuesto que nos ocupa que es una herencia, dicha deficiencia apenas puede considerarse como error subsanable y rectificado a lo largo de tramitación de todo el procedimiento, y que la propia reclamante así lo considera, sin que afecte la validez de todo el procedimiento de comprobación limitada.

En efecto, tanto en la propia Resolución de Comunicación de inicio de actuaciones de comprobación limitada de fecha 29-06-2012, como en la Resolución del Expediente de Comprobación Limitada se alude expresamente en sus Fundamentos a que *"…de conformidad con el artículo 106 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, el obligado tributario es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente por la mencionada transmisión,* ***ya que al ser consecuencia de una operación mortis causa dicha condición recae sobre el adquirente****…".*

Es por ello, que la mención inicial en el requerimiento ha quedado subsanada en los sucesivos trámites del expediente de inspección culminados con la resolución que le ponía término, y a lo largo de dicho procedimiento los reclamantes han tenido oportunidad de tener conocimiento y alegar dicha circunstancia.

La fórmula práctica del Tribunal Supremo reconductora de la virtud invalidante del vicio consiste en ponderar lo que hubiera variado el acto administrativo origen del recurso en caso de haberse observado el requisito que se infringió (de modo que no basta que haya existido infracción de la forma prescrita, y que ésta haya podido producir indefensión, si el resultado final del acto no hubiera podido ser distinto) y, por otro lado, **en verificar si la Administración ha privado al juez de los elementos de juicio necesarios para una valoración justa de una solución adoptada y en la medida en que el interesado haya tenido oportunidades posteriores en vía de recurso, o en la vía jurisdiccional** (en dicha línea STS de 4 de junio de 1991, Arz, 4861, SSTS de 2 de noviembre DE 1982, Arz.7044,; 2 de noviembre de 1987, Arz.8762 y 15 de febrero de 1991, Arz.1186).

Del examen de las actuaciones obrantes en el expediente, que a continuación se relacionan **es notorio el cumplimiento riguroso del trámite de audiencia en cada una de las actuaciones del procedimiento tributario de inspección, por lo que consta, no sólo la rectificación del error padecido sino las sucesivas oportunidades de recurso de los reclamantes que fueron aprovechadas y a los que se dio cumplida respuesta en cada uno de los trámites del expediente de comprobación limitada.**

Por su parte, tanto el artículo 106.1, letra a) del TRLRHL como el artículo 8.1, letra a) de la Ordenanza Fiscal Reguladora del IIVTNU establecen que:

"Es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente:

b) *En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno, o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate."*

De la normativa anterior se desprende que por mandato ex lege los sujetos pasivos en caso de adquisición mortis causa por herencia, y, obligados por tanto a la presentación de autoliquidación y pago del impuesto que nos ocupa, son los herederos desde el momento del fallecimiento de la causante, y ello por encima de cualquier referencia errónea que pueda figurar en una actuación de trámite que figure en el expediente.

SÉPTIMO.-) Por su parte, y respecto a la alegación principal basada en la errónea y confusa redacción de la Ordenanza Fiscal Reguladora del IVTNU sobre la fijación plazo de generación del incremento del valor de los terrenos, en el sentido de que según la misma, el período máximo de computo de generación de la Plusvalía es de 20 años, cuando en el caso que nos ocupa es de 25 años, sin que procediera la exigencia de deuda alguna, hemos de oponernos a dicha argumentación en base a lo siguiente:

A.-) En primer lugar y tal como se indica en la resolución impugnada, **desde el punto de vista del principio de reserva de ley en materia tributaria**, el artículo 8 letra a) de la Ley General Tributaria dispone que:

"…Se regularán en todo caso por Ley:

a. ***Ladelimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria,*** *así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario…."*

Por otro lado, el artículo 107.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, y en que se apoya la resolución impugnada para la fijación del periodo de generación del incremento dispone que:

"1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años….".

En función de lo anterior, el artículo 9 reproduce lo dispuesto en la ley como no podía ser de otro modo, sobre la fijación de la base imponible del tributo, con el sólo hecho de seguir incluyendo el término "real", que, por aplicación preferente de la norma con rango legal se entiende por no puesta o sustituida por la redacción del TRLRHL. Y sin que dicha circunstancia en modo alguno avale la pretensión del reclamante de que dicha referencia al valor real pudiera en modo alguno haber motivado la imposibilidad de presentación de la autoliquidación y sirva de excusa al incumplimiento de sus obligaciones tributarias, entendiendo siempre que, en caso de discordancia entre la norma legal y la reglamentaria siendo prevalece la primera teniéndose la segunda por no puesta.

Insistiendo en que al margen de que la Ordenanza siga refiriéndose al incremento real del valor de los terrenos, y que la referencia ha de siempre lo dispuesto en la norma de rango legal, de la propia mecánica del impuesto reflejada perfectamente en el texto de la Ordenanza Fiscal se deduce que el incremento de valor viene dado, por la aplicación de unos porcentajes – que están en función del período de tiempo durante el que se ha generado dicho incremento- sobre el valor fijado a efectos del IBI. **Esto es, al no haber una comparación entre valores inicial y final siempre existirá incremento de valor, incremento que es presunto y presunción que admite prueba en contrario.**
No puede concluirse, como pretende el reclamante, que el exceso de tiempo sobre los veinte años y la falta de incremento de valor cierto comporten la no sujeción al impuesto, pues siempre

habrá incremento como elemento integrante del aspecto material del hecho imponible, aunque sea un incremento ficticio o resultado de una creación legal como en esta caso mediante la aplicación de las reglas del artículo 107 del TRLRHL.

Por tanto, la aplicación obligada para el recurrente de las reglas de valoración del mencionado precepto, una vez establecido el sistema de autoliquidación, nos lleva a concluir que no cabe apreciar desconocimiento del nacimiento de la obligación tributaria ni de la cuantificación de la obligación de pago por el propio reclamante. Hemos de tener en cuenta que, conforme al artículo 110.4 del TRLRHL, para los casos en que se establezca el sistema de autoliquidación, o autoliquidación asistida, --tal y como se explica para este caso concreto en la resolución impugnada –, el Ayuntamiento sólo podrá comprobar que se ha efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas.

Es por ello que los reclamantes no pueden ampararse en la imposibilidad autoliquidarse en base a que el valor inicial estaría fuera del período de cálculo de la base imponible de 20 años como máximo, ya que siempre existirá un valor de adquisición por aplicación de las normas del artículo 107 aunque admitan prueba en contrario.

B.-) Por otro lado y ya en concreto respecto a la interpretación de la norma del artículo 107 del TRLRHL al referirse al período máximo de 20 años de generación del incremento, no es baldío recordar el criterio de la DGT en Resolución de 14-01-2004 en la que entiende que el período de puesta de manifiesto del incremento de valor del terreno es el comprendido entre la fecha de devengo del impuesto que se liquida y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título.

Dicho período está ligado íntimamente con la determinación del porcentaje a aplicar según el apartado 4 del artículo 107: en función del número de años transcurridos procederá la aplicación de un porcentaje fijado por el Ayuntamiento y que no podrá exceder del límite máximo legalmente previsto. **Y aquí tiene todo su sentido el límite de los veinte años ya que en caso de resultar el período superior a los veinte años, los que excedan no se computarán y se aplicará el porcentaje correspondiente hasta los citados veinte años.**

Como hemos visto en el apartado anterior, los reclamantes intentan ampararse, sin que pueda prosperar su alegación, en que no es posible fijar el incremento real del valor de los terrenos al carecer de momento inicial del cómputo al rebasar el límite de los veinte años. Sin embargo, lo importante es que, frente a lo alegado por la reclamante, existe un período cierto de generación de la plusvalía en el que se fija como máximo el plazo de veinte años, sin que haya parámetros aplicables más allá de ese plazo, pero sin que ello signifique que los supuestos de períodos superiores queden fuera de la obligación de tributar, lo cual iría en contra de los principios de justicia igualdad, progresividad, de capacidad económica y equitativa distribución de la carga tributaria consagrados en el artículo 3.1 de la LGT.

No es fácilmente conciliable con dichos principios ni tampoco se justificaría en la norma tributaria el eximir de gravamen respecto a quienes el incremento de valor de terrenos vaya más allá de veinte años, y en cambio se gravase a quienes han obtenido un rendimiento o plusvalía inferior por haberse limitado a un menor período. No tendría lógica ni encajaría con el principio de la capacidad económica que, quien haya podido obtener mayor rendimiento por haber transcurrido más tiempo hasta la adquisición (en este caso por herencia), quede liberado del pago, mientras que los que menos plusvalía hubieran obtenido por ser el periodo inferior a 20 años en cambio estarían obligados a soportar el gravamen frente a aquéllos.

En este punto, hemos de acudir a la Doctrina constante de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (entre otras, las sentencias de 22 de enero de 1993, 5 de diciembre de 1994 y 7 de octubre de 1995), según la cual el devengo se produce a partir de la fecha de transmisión del terreno sujeto, que cuando tiene lugar por muerte coincide con la fecha del fallecimiento del causante, en coherencia con los arts. 657, 661 y 989 del Código Civil cualquiera que sea la fecha de la aceptación y adjudicación de la herencia. Dicho criterio es reproducido en las Sentencias del Tribunal Supremo en los términos expuestos.

El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana se devenga por tanto, "en el momento de la transmisión", y no deja de devengarse porque hayan transcurrido más de veinte años desde la transmisión anterior. Entendemos que una interpretación correcta es la que señala que el Impuesto grava el Incremento de valor, si bien limitándolo, para su cálculo, al plazo máximo de veinte años, y el tiempo considerado es el transcurrido entre la fecha de adquisición y la de transmisión (que en el caso que nos ocupa es la fecha del fallecimiento) y que el cómputo debe hacerse por años completos.

Es decir, todo lo contrario de lo que interpretan los recurrentes: a efectos de determinar la base imponible, el período máximo a computar es el de veinte años, sin que ello determine la no sujeción por tratarse de un período de tiempo superior entre el momento de la compraventa del bien privativo y la fecha del fallecimiento, lapso temporal determinante de la génesis del incremento, que, puesta en relación con el cuadro de porcentajes anuales para concretar el incremento del valor, permite inferir, necesariamente, que la plusvalía está en directa conexión con el tiempo, comprendido entre dos transmisiones, durante el cual el suelo ha estado experimentando un incremento valorativo, con independencia de su naturaleza o clasificación urbanística, siempre que en el momento del devengo ostente la de suelo urbano, y considerándose, por tanto, a efectos del devengo, el momento de la transmisión. Si se transmite la propiedad de un terreno de naturaleza urbana se produce el hecho imponible naciendo la obligación de tributar. En consecuencia, es correcta la interpretación del Ayuntamiento, debiendo seguir liquidando el tributo conforme al artículo 107 del TRLRHL.

OCTAVO.-) A continuación hay que examinar la procedencia de la sanción por comisión de la infracción tributaria y para ello hemos de partir de lo dispuesto en el artículo 110. 1 y 2 letra b) del TRLRHL, reproducido en el artículo 23 dela Ordenanza Fiscal Reguladora del IIVTNU del año 2010, según los cuales:

"1. Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente.

2. Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto:

b) Cuando se trate de actos por causa de muerte, el plazo será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo."

Por otro lado, el artículo 191.1 de la Ley General Tributaria actual, según el cual,

"…Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo…".

Añade el apartado 2 que *"la infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.".*

Por otra parte,el artículo 183 de la Ley General Tributaria que *"son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley".*

Del expediente administrativo se deduce la conformidad a derecho de las actuaciones de inspección desarrolladas y reglamentariamente notificadas por incumplimiento del plazo antes citado para presentar e ingresar el importe de las correspondientes autoliquidaciones. Así consta:

- Comunicación de inicio de Expedientes Sancionadores nº SAN IVT-----, SAN IVT ----- y SAN IVT ------- en concepto del IVTNU notificada el 24-08-2012, con ofrecimiento de trámite de audiencia, en el que consta QUE SE PRESENTÓ ESCRITO DE ALEGACIONES el día 12-09-2012.

- Resoluciones de los Expedientes Sancionadores con fecha 28-09-2012, notificados el 8-10-2012.
- Interposición de Recursos de Reposición contra dichas Resoluciones el día 12-11-2012.
- Resoluciones Desestimatorias de los Recursos de Reposición con fecha 27-11-2012, notificadas el 21-12-2012.

NOVENO.-) Por lo que se refiere a la motivación de la concurrencia de la culpabilidad, la reclamante alega una supuesta falta de responsabilidad en la infracción tributaria imputada por el Ayuntamiento por una interpretación razonable de la norma, en base a los errores y confusa redacción imputada a la Ordenanza Fiscal Reguladora del IVTNU.

A tal efecto conviene traer a colación la postura jurisprudencial sobre la interpretación razonable de las normas como elemento exonerador de la culpabilidad en el ámbito sancionador tributario. Y así, la TSJ Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, S de 18 Jun. 2008 dispone que:

"…En el ámbito del Derecho tributario sancionador, el Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. ***Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria,*** *aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria (Sentencias, entre otras muchas, de 29 de enero, 5 de marzo, 7 de mayo y 9 de junio de 1993; y, 24 de enero y 28 de febrero de 1994 y 6 de julio de 1995).* ***Por ello "cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva,*** *sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ellos se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios" (Sentencias de 5 de septiembre de 1991 y 8 de mayo de 1997 EDJ 1997/3447 , entre otras muchas).*

En consecuencia, la culpabilidad debe ser apreciada, en principio, en las infracciones administrativas en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica. Y, ***en tal sentido el Tribunal Supremo ha establecido el criterio (Sentencias, ente otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable…".***

(…)

La Jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha sostenido desde antiguo que la comisión de errores de derecho en las liquidaciones tributarias no debe ser objeto de sanción en la medida en que el error sea razonable y la norma ofrezca dificultades de interpretación, siempre, claro está, que el sujeto pasivo hubiere declarado o manifestado la totalidad de las bases o elementos integrantes del hecho imponible (Sentencias de 7 de mayo de 1993 EDJ 1993/4287 y 8 de mayo de 1997 , entre otras (…).

Pues bien, trasladando dicha doctrina al supuesto de hecho concreto resulta que, los requisitos jurisprudenciales para excluir la culpabilidad por una interpretación razonable de las normas no concurren en este caso ya que no se declaró incorrectamente ni se manifestaron la totalidad de las bases o elementos del hecho imponible, sino que directamente dejó de

presentarse declaración o autoliquidación alguna, considerándose sin más la no sujeción al impuesto por traspasar el período de veinte años, lo cual no puede constituir, como ya se ha argumentado, un *criterio jurídico razonable y razonado.* Es decir, ni existe apoyo razonable, ni declaración correcta presentada para que según la doctrina citada, el reclamante excluya la culpabilidad en la comisión de la sanción en base a la oscuridad de la norma.

Por otro lado, tanto el hecho imponible como la obligación de pago están claramente fijadas en la Ley y Ordenanza. En efecto, frente a la comisión de la infracción consistente en dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentarios en todo o en parte la deuda tributaria los reclamantes pretenden exonerarse dela responsabilidad en atención a su desconocimiento así como a la buena fe ante la oscuridad de la norma aplicable. Ante estas alegaciones se tiene que tener en cuenta que las leyes obligan al sujeto pasivo a la presentación de la declaración-autoliquidación del IIVTNU en el plazo de seis meses desde la fecha del fallecimiento, tal como hemos visto con anterioridad, y los herederos en este caso son sujetos pasivos del IIVTNU, correspondiéndoles, por tanto, las obligaciones dimanantes de dicho impuesto, siendo como consecuencia del no ingreso de las autoliquidaciones correspondientes por lo que la inspección del Ayuntamiento descubrió que los reclamantes habían incumplido con sus obligaciones tributarias.

En consecuencia, y en virtud de lo dispuesto en el artículo 183 de la Ley General Tributaria, habría que concluir que siendo sancionables las infracciones, los reclamantes, en el mejor de los casos, no pusieron la debida diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no cabiendo exonerarlos de su responsabilidad ante la Hacienda Pública Municipal, y sin que se aprecie alguna de las causas de exclusión de responsabilidad tasadas por el art. 179.2 de la LGT.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNALECONÓMICO-ADMINISTRATIVO MUNICIPAL DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando como órgano unipersonal, RESUELVE:**

DESESTIMAR .....

(…)

- **Resolución nºDEV IIVTNU 2011 01.**

  Fecha: 27 de enero de 2011.

  RESOLUCIÓN:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 31 de marzo de 2009, mediante comunicación efectuada al Obligado Tributario, se iniciaron actuaciones de comprobación limitada por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU), notificándole en el mismo momento propuesta de liquidación provisional, con el objeto de regularizar su situación tributaria por dicho tributo, de conformidad con el artículo 137 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria. En dicha comunicación se informó que el período a que se extiende esta comprobación es al ejercicio 2008. Que habiéndose comunicado la posibilidad de que el interesado pudiese alegar y, en su caso,

presentar las pruebas, documentos y justificantes que estimase oportuno, previa puesta de manifiesto del expediente al mismo, en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente a dicha comunicación, el interesado presentó escrito de alegaciones, señalando que:

- Entre la fecha de transmisión realizada el 21 de noviembre de 2008 y la de adquisición de 30 de julio de 1997 se han producido, en realidad, tres transmisiones del inmueble.
- Adquisición por los cónyuges el 4 de agosto de 1087.
- Aportación del inmueble en la constitución de la sociedad mercantil ------- el 30 de junio de 1997.
- Disolución de la sociedad y adjudicación de bienes el 13 de febrero de 2004.
- A juicio del recurrente, "la fecha de adquisición por parte del contribuyente debe ser del 13 de febrero de 2004 y no la fecha de constitución de la empresa, a la que atiende la liquidación.
- Además considera que el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria que corresponda ha prescrito el 12 de febrero de 2008.

II.-) Estas alegaciones fueron desestimadas por resolución del Teniente de Alcalde Titular del Área de Gobierno y Gestión de Economía, Hacienda, Contratación, Patrimonio, RR.HH. Y Régimen Interior y Promoción Económica, actuando por delegación del Alcalde. La resolución señala que:

- Según la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades, punto 2, apartado b, "*no se devengará el impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana. En la posterior transmisión de los mencionados inmuebles se entenderá que éstos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga*".
- En consecuencia, la fecha a efectos de adquisición del inmueble es la que se comunicación en el inicio de actuaciones de comprobación limitada, esto es, el 30 de julio de 1997.
- Además, la resolución desestima la alegación del recurrente según la cual la deuda habría prescrito el 12 de febrero de 2008, puesto que la transmisión que está siendo objeto de regularización es la venta de la vivienda, formalizada en escritura pública de fecha 21 de noviembre de 2008.

III.-) Con fecha de Registro de Entrada General del Ayuntamiento de 26-06-2009 presenta escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa contra el citado acto, solicitando la puesta de manifiesto del expediente para formular alegaciones y presentar los medios de prueba de los que se intentaba valerse.

Este Tribunal comunicó a la recurrente el inicio de procedimiento y puesta de manifiesto del expediente. El correspondiente plazo transcurrió sin que examinase el expediente ni se formulasen alegaciones.

IV.-) Además, el Teniente de Alcalde, por Delegación de la Junta de Gobierno, resolvió iniciar expediente sancionador por infracción tributaria leve contra la interesada y proponer la imposición de sanción tributaria consistente en multa del 50 por 100 sobre las cantidades dejadas de ingresar.

Una vez atendidas las alegaciones del contribuyente, basadas en su falta de culpabilidad y en la prescripción de la deuda, el Teniente de Alcalde dictó resolución sancionadora, fijando el importe de la sanción en 1.347,10 €

V.-) Con fecha de Registro de Entrada General del Ayuntamiento de 26-06-2009 y con número de Registro ----- se presenta escrito de interposición de la Reclamación Económico-Administrativa contra el acto anteriormente citado.

(...)

VII.-) La ejecución de la sanción tributaria se encuentra suspendida, habiéndose dado cumplimiento a la tramitación prevista en la Sección Cuarta, Capítulo I, Título II del Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

CUARTO.-) Se impugnan en las presentes Reclamaciones las resoluciones desestimatorias de los recursos de reposición interpuestos frente a la liquidación derivada del mencionado procedimiento inspector y frente a la resolución del procedimiento sancionador.

A este respecto, la Reclamación interpuesta contra Resolución del recurso de reposición contra la aprobación la liquidación del IVTNU derivada de la regularización por inspección no incorpora alegaciones. La recurrente tampoco ha realizado alegaciones dentro del plazo de un mes que se le comunicó al objeto de que examinara el expediente y pudiera formularlas.

No obstante lo anterior, la falta de presentación de escrito de alegaciones en el procedimiento económico-administrativo no determina por si sola la caducidad del procedimiento, ni puede interpretarse como desistimiento. Asimismo este órgano tiene en poder no sólo elementos juicio suficientes para dictar resolución sino que cuenta con las alegaciones formuladas en vía de recurso administrativo, todo lo cual obliga a entrar en el examen del expediente y a decidir, haciendo uso de las facultades revisoras que a esta vía atribuye el artículo 237 de la Ley General Tributaria, acerca de todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados

Así, según se deduce de los antecedentes, la reclamante alega:

- Que el plazo de prescripción comenzó a correr como consecuencia de la adjudicación de bienes que se produjo el 13 de febrero de 2004, como consecuencia de la disolución de la sociedad a la que se había aportado el inmueble.
- Que la fecha de adquisición del inmueble que debía haberse tenido en cuenta para la comprobación limitada no era la de la aportación del inmueble a la sociedad mercantil (30 de julio de 1997), sino la de la disolución de la sociedad y adjudicación de bienes (13 de febrero de 2004).

QUINTO.-) Resulta claro que no se ha producido la prescripción del impuesto. La contribuyente argumenta que debería haberse tenido en cuenta la fecha de liquidación de la sociedad y adjudicación de bienes y no el de la última transmisión del inmueble formalizada en escritura pública de fecha 21 de noviembre de 2008. Sin embargo, es esta última operación la que determina la obligación tributaria que aquí se discute.

SEXTO.-) En cuanto a la fecha de inicio del período impositivo, la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades, punto 2, apartado b, en que se funda la resolución impugnada, dispone que "*no se devengará el impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana. En la posterior transmisión de los mencionados inmuebles se entenderá que éstos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga*". Tal adquisición, según reconoce el propio recurrente en sus alegaciones, tuvo lugar el 30 de julio de 1997.

La ausencia de devengo del impuesto constituye un supuesto de no sujeción y, como advierte la Jurisprudencia del Tribunal Supremo en sentencias de 9 de febrero de 2006 y 12 de febrero de 2009, la no sujeción fiscal implica la ausencia de transmisión, de modo que el período impositivo ha de iniciarse en el momento de la previa adquisición. Además, como hemos visto, esta es la solución que se acoge expresamente por la Ley 46/2002.

SÉPTIMO.-) En cuanto a la sanción, la recurrente alega que la jurisprudencia en todos sus ámbitos de actuación ha considerado necesario para la legitimidad de las sanciones impuestas la existencia de culpabilidad del sujeto infractor, así como la imputabilidad, entendida como la capacidad de

actuar culpablemente (con cita de la STS de 19 de diciembre de 1997), circunstancia que, a su juicio no ha concurrido en el correspondiente procedimiento sancionador.

OCTAVO.-) Por lo que se refiere a la motivación de la culpabilidad, la jurisprudencia exige que se realice de modo expreso y mediante argumentos que no constituyan meras cláusulas de estilo. Además, precisa que tal motivación ha de realizarse por el órgano sancionador, sin que pueda subsanarse en vía económico-administrativa.

Ahora bien, en contra de lo que parece afirmar la recurrente, la resolución sancionadora motiva claramente la existencia de culpabilidad. En efecto, en el apartado tercero, relativo al "Principio de responsabilidad" se indica que "el obligado tributario no realiza la autoliquidación y pago de la cuota del impuesto, sin aportar a este procedimiento justificación alguna de la no realización de la misma, a pesar de las advertencias legales expresas acerca de las obligaciones formales por este tributo que le hizo el notario autorizante de la compraventa. Por tanto, queda probado que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que le era exigible una actuación diferente respecto a dichas obligaciones, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo, culpa o, cuando menos, negligencia, a efectos del artículo 183.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria. No se aprecia la existencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003, por lo que se estima procedente la imposición de la sanción".

Aunque la contribuyente parece apuntar la existencia de una discrepancia razonable sobre la interpretación de las normas jurídicas, el recurso contra la liquidación no aporta ningún argumento o interpretación que exonerase al contribuyente de la declaración y pago del impuesto. Desde luego, no puede tener este carácter la alegación sobre la prescripción del impuesto, pues además de resultar claramente infundada, supone aceptar que el nacimiento de la obligación tributaria y la consiguiente obligación de declaración y pago.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNALECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, en sesión de hoy, reunido en Sala y en Única Instancia, ACUERDA:**

DESESTIMAR .....

(…)

- **Resolución nºNOT IIVTNU 2014 02.**

  Fecha: 06 de febrero de 2014.

  RESOLUCION:

(…)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 11 de enero de 2013, Doña aaaaa **en su propio nombre y en nombre y representación de Don ---, Doña---- y Doña ----,** ***otorgó Escritura de adjudicación de la herencia causada al fallecimiento del cónyuge, Don --------- , acaecido en fecha de 31 de agosto de 2012.***
En dicha escritura se adjudicaban a Doña aaaaa las siguientes fincas sitas en este término municipal:

- ***Vivienda sita en la c/----------.***
- ***Plaza de garaje ---- sita en el ----------***

II.-) A consecuencia de lo anterior, con fecha de 01-04-2013 se persona la reclamante y representante de los herederos antes citados ante la Oficina de Gestión del Impuesto a fin de presentar la declaración-liquidación correspondiente previa aportación de la escritura de aceptación de la herencia. En dicho acto se entregan cartas de pago de los siguientes actos liquidatorios, aplicándose un recargo por extemporaneidad del 5% por presentación fuera de plazo voluntario de 6 meses desde el fallecimiento:

- ***Liquidación nº-----correspondiente a la vivienda y por importe de 8.354,33 Euros de principal.***
- ***Liquidación nº-----correspondiente a la plaza de garaje y por importe de 504,89 Euros de principal.***

III.-) Asimismo, y mediante Resolución de 15-04-2013 del Titular del Órgano de Gestión Tributaria se estima la solicitud de fraccionamiento presentada con fecha de 03 de abril de 2013 de las cuotas del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU), por la transmisión de los inmuebles antes citados.

IV.-) En fecha de 14-05-2013 la reclamante presenta escrito ante este Ayuntamiento solicitando la rectificación de las autoliquidaciones presentadas y que fueron liquidadas con el 5% de recargo por extemporaneidad, alegando que solicitó la prórroga del plazo para la presentación de la declaración-autoliquidación del impuesto por la transmisión de vivienda habitual del causante presentada mediante fax al Ayuntamiento en fecha de 15-10-2012. ***La mencionada solicitud es desestimada por Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 27 de mayo de 2013.***

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

SEXTO.-) Se impugna en el presente procedimiento económico-administrativo la Resolución por la que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra resolución denegatoria de rectificación de autoliquidaciones en concepto del ***Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana como consecuencia de transmisión mortis causa de fincas***

A tal fin, el reclamante alega, en síntesis:

- improcedente aplicación del 5% de recargo por extemporaneidad, ya que solicitó la prórroga del plazo para la presentación de la declaración-autoliquidación del impuesto por la adquisición mortis causa de piso y plaza de garaje, remitida mediante fax al Ayuntamiento en fecha de 16-10-2012, lo cual acredita mediante la aportación de un reporte de recepción y del contenido de dicho fax que figura en el expediente.

A ello se opone el Ayuntamiento alegando que no existe Registro electrónico de documentos que permita recepcionar los escritos mediante fax, sin que tengan dicha consideración los dispositivos de recepción de fax.

SÉPTIMO.-) Siendo el objeto de la presente controversia la conformidad a derecho del empleo del fax como medio de presentación oficial de documentos, escritos y solicitudes a la Administración Pública, y en qué condiciones y requisitos se prevé se utilización con plenos efectos jurídicos, debemos partir del régimen jurídico de la gestión tributaria del IVTNU que se regula en el artículo 110 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 (TRLRHL), y según el cual:

(…) 1. Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente.

2. Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto:

d. Cuando se trate de actos por causa de muerte, el plazo será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo, (…).

Por su parte, y en ejercicio de la potestad tributaria reconocida a las entidades locales a la hora de fijar el modelo de gestión del tributo y de los aspectos materiales y formales de los beneficios fiscales en el impuesto, el artículo 23 b) de la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU) de Pozuelo de Alarcón dispone que:

(…) b) En las transmisiones mortis-causa, dentro del plazo de seis meses a contar desde la fecha de fallecimiento del causante o, en su caso, dentro de la prórroga a que se refiere el párrafo siguiente. *Con anterioridad al vencimiento del plazo de seis meses antes señalado, el sujeto pasivo podrá instar la prórroga del mismo por otro plazo de hasta seis meses de duración, que se entenderá tácitamente concedido por el tiempo concreto solicitado*, (…).

OCTAVO.-) La causa de la reclamación reside en la validez y eficacia de la presentación por medio del fax ante el Ayuntamiento de la solicitud de prórroga del plazo para la presentación de la declaración-autoliquidación del impuesto transmisión de piso plaza de garaje remitida mediante fax al Ayuntamiento en fecha de 15-10-2012.

A este respecto, debemos fijar el régimen jurídico del acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, para luego incidir en el inevitable desarrollo jurisprudencial en la materia a luz de los principios generales del derecho en el ámbito administrativo.

En primer lugar, el artículo 59.1 de la Ley 30/92, dispone que "*las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado*".
Asimismo, el artículo 45.1 recogía el impulso al empleo y aplicación de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos, por parte de la Administración al objeto de desarrollar su actividad y el ejercicio de sus competencias y de permitir a los ciudadanos relacionarse con las Administraciones cuando fuese compatible con los «medios técnicos de que dispongan».

Esa previsión, junto con la de la informatización de registros y archivos del artículo 38 de la misma Ley en su versión originaria y, especialmente, en la redacción que le dio la Ley 24/2001 de 27 de diciembre al permitir el establecimiento de registros telemáticos para la recepción o salida de solicitudes, escritos y comunicaciones por medios telemáticos, abría el paso a la utilización de tales medios para relacionarse con la Administración.

A partir de dicha base legal, y tal y como exponen tanto la reclamante como la Administración autora del acto impugnado, hemos de acudir a la Ley 11/2007, de 22 de junio (BOE del 23), de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, en cuya Exposición de Motivos se reconoce que:

"El servicio al ciudadano exige consagrar su derecho a comunicarse con las Administraciones por medios electrónicos. La contrapartida de ese derecho es la obligación de éstas de dotarse de los medios y sistemas electrónicos para que ese derecho pueda ejercerse. Esa es una de las grandes novedades de la Ley: pasar de la declaración de impulso de los medios electrónicos e informáticos -que se concretan en la práctica en la simple posibilidad de que algunas

Administraciones, o algunos de sus órganos, permitan las comunicaciones por medios electrónicos- a que estén obligadas a hacerlo porque la Ley reconoce el derecho de los ciudadanos a establecer relaciones electrónicas.

La Ley consagra la relación con las Administraciones Públicas por medios electrónicos como un derecho de los ciudadanos y como una obligación correlativa para tales Administraciones. El reconocimiento de tal derecho y su correspondiente obligación se erigen así en el eje central del proyecto de Ley."

Pero en torno a dicho eje es preciso abordar muchas otras que contribuyen a definir y concretar el alcance de ese derecho. Así, por ejemplo, tal derecho se hace efectivo de modo real mediante la imposición, al menos en el ámbito de la Administración General del Estado y en los términos de la ley, de la obligación de poner a disposición de ciudadanos y empresas al menos un punto de acceso general a través del cual los usuarios puedan, de forma sencilla, acceder a la información y servicios de su competencia; presentar solicitudes y recursos; realizar el trámite de audiencia cuando proceda; efectuar pagos o acceder a las notificaciones y comunicaciones que les remitan la Administración Pública.".

NOVENO.-) Una vez analizado el régimen jurídico sobre la presentación de documentos por los particulares dirigidos a las Administraciones Públicas, hemos de examinar la doctrina jurisprudencial desarrollada en la materia a la vista de la normativa invocada por ambas partes en el presente expediente, relativa al acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Público.

Partimos nuevamente de lo dispuesto en la Ley 11/2007, de 22 de junio (BOE del 23), de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, cuyo artículo 27.3 sobre las comunicaciones y notificaciones electrónicas dispone que:

***"3.** Las comunicaciones a través de medios electrónicos serán válidas siempre que exista constancia de la transmisión y recepción, de sus fechas, del contenido íntegro de las comunicaciones y se identifique fidedignamente al remitente y al destinatario de las mismas."*

En función de lo anterior, y poniendo el acento en la constancia de la remisión, recepción, contenido íntegro del acto e identificación de remitente y destinatario**, la Sentencia del Tribunal Constitucional nº58/2010, de 4 de Octubre,** paradigmática en la materia**, ha avalado la eficacia de las comunicaciones por fax siempre que quede garantizada la autenticidad de la comunicación y de su contenido y quede constancia fehaciente de la remisión y recepción del momento en que se haga, lo que resulta acreditado mediante el "reporte de actividad" incorporado al expediente, en el cual ha de quedar consignado: el número de teléfono al que se remitió el documento, la fecha y hora en que la transmisión se llevó a cabo, el tiempo empleado en la misma, el número de páginas transmitidas, el contenido del documento transmitido, pues el reporte figura impreso sobre el propio documento; y, finalmente, el resultado positivo de la transmisión. Todo lo cual concurre en el presente supuesto.**

En este mismo sentido podemos citar otras Sentencias como la de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 15 de Junio del 2007 (rec.27/2007), que resuelve un supuesto con igualdad sustancial al que ahora nos ocupa, y según la cual:

"*La acreditación de que el acto administrativo llega a conocimiento del destinatario corresponde hacerlo a la Administración en el propio expediente administrativo. Y esta acreditación se ha realizado correctamente desde el momento en que en dicho expediente consta que con fecha 12 de septiembre del 2005 se remitió el fax indicado a la demandante, uniéndose el reporte que justifica la corrección de la transmisión y su recepción", o la de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 8 de Febrero del 2008 (rec. 774/2007): "En alguna ocasión este mismo Tribunal ha dado validez a la remisión de notificaciones por fax en el que figuraba el "OK" en el resultado del fax enviado, al mismo número en que anteriormente se habían atendido otras comunicaciones del expediente*."

El art. 3.1.b) del Real Decreto 772/1999, de 7 de mayo (BOE del 22), por el que se regula la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones ante la Administración General del Estado, la expedición de copias de documentos y devolución de originales y el régimen de las oficinas de registro, prevé que la presentación de solicitudes, escritos, comunicaciones y documentos puede efectuarse en soporte papel; por medios informáticos, electrónicos o telemáticos, de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 263/1996, de 16 de febrero (BOE del 29), por el que se regula la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas en la Administración General del Estado (art. 2). La utilización de tales técnicas en ningún caso podrá implicar la existencia de restricciones o discriminaciones de cualquier naturaleza en el acceso de los ciudadanos a la prestación de servicios públicos o a cualquier actuación o procedimiento administrativo. Asimismo, los documentos emitidos por los particulares en sus relaciones con los órganos de la Administración del Estado que hayan sido producidos por medios electrónicos, informáticos y telemáticos en soportes de cualquier naturaleza, serán válidos siempre que quede acreditada su integridad, conservación y la identidad del autor, así como la autenticidad de su voluntad, mediante la constancia de códigos u otros sistemas de identificación.

Asimismo, debe tenerse presente la reciente Ley 11/2007, de 22 de junio (BOE del 23), de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, que reconoce, en su art. 2.1.b, el derecho a los ciudadanos a relacionarse con las Administraciones Públicas utilizando medios electrónicos para el ejercicio de los derechos previstos en el art. 35 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (EC 380/1993), de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP).

En resumen, en virtud del principio antiformalista que preside el actuar administrativo, es posible iniciar un procedimiento a solicitud de un interesado presentado por fax si el órgano administrativo receptor cuenta con la adecuada dotación de recursos y medios materiales, así como la necesaria formación de su personal para utilizarlos.

- Por otro lado, **la Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, S de 26 Abr. 2012,** una vez plenamente vigente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Público considera que:

"…El demandante sostiene, por el contrario, que debe darse validez a la interposición del repetido recurso el 25 de junio de 2010 mediante fax, y por ello dentro de plazo, tal y como consta en el expediente administrativo y se adjunta como documento nº 1 de la demanda.
Se trata, en consecuencia, de declarar la eficacia o no de la presentación de un recurso de reposición a través de fax, a efectos de su válida interposición dentro de plazo. Eficacia a la que, a juicio de esta Sala, ha de darse una respuesta positiva, por las consideraciones que a continuación se exponen.
TERCERO. Si bien es cierto que es el artículo 38.4 de la Ley 30/1992, de RJAPyPAC el que regula el lugar de presentación de los escritos y comunicaciones que los ciudadanos dirijan a los órganos de la Administración, el apartado e) de dicho precepto permite tal presentación " en cualquier otro (lugar) que establezcan las disposiciones vigentes".
Artículo que además ha de relacionarse con lo previsto en el artículo 6.1 de la Ley 11/2007, de 22 de junio , de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Público, cuyo tenor literal es el siguiente:
Se reconoce a los ciudadanos el derecho a relacionarse con las Administraciones Públicas utilizando medios electrónicos para el ejercicio de los derechos previstos en el artículo 35 de la Ley 30/1992 (...) así como para obtener informes, realizar consultas y alegaciones, formular solicitudes, manifestar consentimiento, entablar pretensiones, efectuar pagos, realizar transacciones y oponerse a las resoluciones y actos administrativos.
De la interpretación conjunta de tales artículos, y siendo el fax un medio electrónico de comunicación, en cuanto permite transmitir escritos o gráficos por la línea telefónica, esta Sala entiende que ningún impedimento existe, en la actualidad, para considerar válidamente presentado, ante cualquier órgano de la Administración, un escrito dirigido al mismo a través de dicho fax siempre, claro está, que conste la efectiva recepción del mismo por tal Administración.
A tal efecto ha de ponerse de manifiesto que la ----- no cuestiona, en su escueta resolución, que pueda interponerse por fax un recurso de reposición, ni tampoco niega la entrada del repetido

fax en la misma, en la fecha que se invoca en la demanda. Se desprende por el contrario de las actuaciones, que el recurso de reposición recibido por fax y que consta de 8 páginas, tiene fecha de entrada, en el número NUM000, el 25 de junio de 2010, a las 13:51 horas.
Considera el Abogado del Estado, en la contestación, que los escritos que los ciudadanos dirijan a los órganos de la Administración han de presentarse en los lugares y con los requisitos exigidos en cada caso por la normativa, no gozando de fehaciencia, a efectos de acreditar su fecha de presentación, los que lo sean a través de medios diferentes.
Frente a dicha interpretación rigurosa y excesivamente formalista de los requisitos procesales, ha de recordarse la normativa expuesta al inicio de este fundamento jurídico y, sobre todo, que está en juego el derecho de acceso a los recursos y, por ende, el derecho de defensa en el ámbito administrativo, y no la adquisición de una posición jurídica ventajosa para el particular afectado.
En consecuencia, a falta de cualquier justificación, y en una interpretación conforme con dicho principio pro actione, debe aceptarse como fecha de entrada del recurso de reposición la del citado 25 de junio de 2010, fecha en que consta recibido el repetido Fax por parte de la ----- lo que supone que el mismo debe entenderse interpuesto dentro de plazo."

- En la misma línea, **la Sentencia del TSJ Castilla y León de Valladolid, Sala de lo Contencioso-administrativo, S de 13 Nov. 2012** considera que:

"*…Segundo.- El llamado telefax o fax es un sistema de comunicación electrónica y por línea telefónica que permite el envío y la recepción de escritos y documentos, siendo los números identificadores los telefónicos. Cuando acaecen los hechos expresados precedentemente ya estaba en vigor la Ley estatal 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos…*

(…)

*El artículo 6 de la mencionada ley reconoce a los ciudadanos "el derecho a relacionarse con las Administraciones Públicas utilizando medios electrónicos para el ejercicio de los derechos previstos en el artículo 35 de la Ley 30/1992 ", y en su apartado 2) prescribe: "Además, los ciudadanos tienen en relación con la utilización de los medios electrónicos en la actividad administrativa, y en los términos previstos en la presente Ley, los siguientes derechos: a) A elegir, entre aquellos que en cada momento se encuentren disponibles, el canal a través del cual relacionarse con medios electrónicos con las Administraciones Públicas". **Correlativamente, el artículo 8 impone a las Administraciones Públicas el deber de habilitar diferentes canales o medios para la prestación de los servicios electrónicos y el apartado 2 impone a la Administración General del Estado el establecimiento de un sistema de varios canales.** Por tanto y de acuerdo con ese régimen jurídico existirá un sistema plural de canales o medios frente al que el ciudadano tiene derecho a seleccionar de los existentes el que considere más adecuado;.*
*En este marco jurídico debe ser interpretado el artículo 70.3 de la Ley estatal de Régimen y Procedimiento 30/1992 en concordancia con su artículo 38.4 y el Real Decreto 772/1999, de 7 de Mayo, que regula la presentación de escritos y comunicaciones ante la Administración General del Estado; **precisando que el empleo de medios electrónicos en este campo habrá de garantizar la constancia del envío y de la recepción, la autenticidad e integridad del escrito o del documento remitido y la identidad del sujeto emisor y del receptor**.*
La aplicación del planteamiento precedente al supuesto a que se refiere este proceso conduce a que esta Sala llegue a la solución de dar validez y eficacia al envío por telefax de la solicitud de reconocimiento de servicios previos, puesto que la existencia de la misma (solicitud) queda acreditada por el contenido del expediente administrativo (folio 2), en cuya parte superior figura un reporte de transmisión positivo a las 11,59 horas del día 29 de junio de 2008, siendo enviada desde un telefax oficial como es el de la Audiencia Provincial y deduciendo la constancia de la recepción, precisamente, por aquel reporte positivo y la incorporación del documento recibido al expediente administrativo. Por lo demás, el telefax es un medio electrónico usado con carácter general y ordinario por la Administración del Estado y por el Ministerio de Justicia como lo demuestra el hecho público y notorio de su instalación en los órganos judiciales y en los organismos de ese ministerio: está implantado y admitido este canal electrónico de comunicación, siendo por ello disponible para los usuarios."

- Por su parte, l**a STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, S de 18 Dic. 2012, concluye que:**

"…La recepción o no de la solicitud vía fax es una cuestión de hecho sobre la que ya se ha pronunciado el Tribunal de instancia en el auto. El hecho de que el Ayuntamiento -como todos en España- ponga a disposición de los ciudadanos un número de teléfono, un fax o un correo electrónico en su página web para que los ciudadanos puedan dirigirse a la corporación en orden a contactar con la misma a efectos informativos, en nada altera a lo dicho.
(…)

Es perfectamente posible que las notificaciones administrativas puedan realizarse mediante el empleo de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos, pero el principio de eficacia no puede implicar mengua de las garantías, que no son otras que las referidas por la sentencia del Tribunal Constitucional (58/2010, de 4 de octubre): constancia de su recepción, fecha y contenido de lo comunicado. O lo que es lo mismo, de la remisión y recepción íntegras, del momento y de la autenticidad de su contenido.

(...)

Si no existe constancia de la recepción del fax por el Municipio de Arrecife no puede otorgarse a dicha notificación la eficacia que pretende el Abogado del Estado, puesto que ello supondría la merma de garantías propias del sistema que establece la Ley 11/2007, de 22 de Junio). No olvidemos que entre los principios básicos en la utilización de las tecnologías de la información, así como también aplicable a la utilización de medios telemáticos o electrónicos son según el artículo 4 f) y h):" Principio de seguridad en la implantación y utilización de los medios electrónicos por las Administraciones Públicas, en cuya virtud se exigirá al menos el mismo nivel de garantías y seguridad que se requiere para la utilización de medios no electrónicos en la actividad administrativa"; "Principio de responsabilidad y calidad en la veracidad y autenticidad de las informaciones y servicios ofrecidos por las Administraciones Públicas a través de medios electrónicos ."

DÉCIMO.-) De todo lo expuesto se deduce que el acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos constituye un derecho del particular y una obligación de facilitar su ejercicio por la Administración. Como dice la Exposición de Motivos de la Ley 11/2007, "…*las previsiones de los artículos 38, 45 y 59 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común son facultativas. Es decir, dejan en manos de las propias Administraciones determinar si los ciudadanos van a poder de modo efectivo, o no, relacionarse por medios electrónicos con ellas, según que éstas quieran poner en pie los instrumentos necesarios para esa comunicación con la Administración.* ***Por ello esta Ley pretende dar el paso del «podrán» por el «deberán ".***

A lo anterior se une el hecho de que, aun cuando el artículo 25 de la ley citada disponga que *"las Administraciones Públicas crearán registros electrónicos para la recepción y remisión de solicitudes, escritos y comunicaciones",* y cuya inexistencia es alegada por la Administración para negar virtualidad a la presentación de la solicitud de prórroga vía fax, lo cierto es que siendo obligación de la Administración disponer de ese canal de acceso del ciudadano, su inexistencia no puede significar un detrimento o perjuicio para el particular que tiene garantizado el ejercicio de un derecho por reconocimiento expreso de la ley.

Por ello ha de admitirse, como considera la jurisprudencia de forma casi unánime antes citada que, acreditándose el cumplimiento de las garantías, que no son otras que las referidas por la sentencia del Tribunal Constitucional (58/2010, de 4 de octubre), como son la constancia de su recepción, fecha y contenido de lo comunicado, o lo que es lo mismo, de la remisión y recepción íntegras, del momento y de la autenticidad de su contenido, haya de admitirse la presentación de la solicitud de la prórroga vía fax para presentar la declaración-liquidación del IVTNU y ello:

- En primer lugar, porque el telefax es un medio electrónico usado con carácter general y ordinario por la Administración del Estado y por las Administraciones Locales como lo demuestra el hecho público y notorio de su instalación en los Ayuntamientos y todo tipo

de organismos locales: está implantado y admitido este canal electrónico de comunicación, siendo por ello disponible para los usuarios;

- Y en segundo lugar, del examen del fax obrante en el expediente se observa que cumple con todas las garantías exigidas legalmente y desarrolladas ampliamente por la jurisprudencia citada, a saber: **constancia de la fecha de emisión y recepción del fax, plena identificación del remitente y del destinatario, contenido íntegro de lo solicitado** especificándose el asunto de solicitud plazo de adicional al objeto de liquidar la plusvalía.
- El hecho aducido por la Administración de que el número de fax no es el del órgano municipal competente para su tramitación no es óbice para considerar que, no sólo se trata de un número de fax perteneciente al Ayuntamiento finalmente destinatario, sino que además de especificarse claramente que va dirigido al "Departamento de Plusvalía Municipal" del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón. A tal efecto, y siendo obligación de la Administración disponer de dichos canales de acceso electrónico de los ciudadanos puede considerarse igualmente la obligación del departamento receptor de remitir el escrito a la Unidad competente del mismo Ayuntamiento para su tramitación. Piénsese que si la presentación de un escrito remitido a una Administración distinta a la destinataria es válida por el principio de ventanilla única, con mayor motivo lo será cuando es remitido a un Departamento distinto al que va dirigido pero de la misma Administración.

UNDÉCIMO.-) En función de todo lo expuesto y admitida pues la presentación vía fax de la prórroga adicional de seis meses para presentar y abonar la autoliquidación, y encontrándose la solicitud dentro del plazo reglamentario de seis meses debemos estimar improcedente la exigencia de recargos del 5% por extemporaneidad sobre las cuotas liquidadas en concepto del IVTNU. En concreto, si el fallecimiento del causante, y, por tanto, el devengo del impuesto se produce el 31-08-2012, y la prórroga válidamente solicitada por fax se recibe en el Ayuntamiento el 15-10-2012, en aplicación del artículo 110.2, letra b) del TRLRHL y articulo 23 b) de la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de Pozuelo de Alarcón, el último día de plazo para autoliquidar e ingresar la deuda sería el 31-08-2013, por lo que entendemos que no procedería la exigencia del recargo mencionado.

DUODÉCIMO.-) Asimismo, y derivado de todo lo anterior, al haberse solicitado la prórroga válidamente y haberse presentado en fecha de 14-05-2013 (es decir dentro del plazo ya prorrogado) la solicitud de aplicación de las bonificaciones correspondientes fijadas en la Ordenanza Fiscal hemos de concluir con la procedencia de la concesión de la bonificación transmisión de vivienda habitual ***en las cuotas del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por vivienda habitual a favor de la reclamante, prevista en el artículo 108.4 del TRLRHL y artículo 5.3.1 letra a) de la Ordenanza Fiscal Reguladora del IVTNU según el cual:***

"3.1. Cuando el incremento de valor se manifieste, por causa de muerte, respecto de la transmisión de la propiedad de la vivienda habitual del causante, y anejos inseparables de dicha vivienda, así como de los locales afectos a la actividad económica ejercida por éste, o de la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio sobre los referidos bienes a favor de los descendientes, por naturaleza o adopción, ascendientes y del cónyuge, la cuota del impuesto se verá bonificada de acuerdo con los siguientes porcentajes:
a) Del 90 por 100 las realizadas a favor de descendientes en línea directa y adoptados menores de 21 años. "

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO MUNICIPAL DE POZUELO DE ALARCÓN, en sesión de hoy, reunido en Sala y en Única Instancia, ACUERDA:**

ESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa** tramitada por el Procedimiento General, e interpuesta por **Doña aaaaa---------- en su propio nombre y en nombre y representación de Don ---, Doña---- y Doña ----,** en el sentido de:

1.- **ANULAR** el acto impugnado, esto es, la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria

de fecha 27 de mayo de 2013 desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra denegación de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones nº---- y nº-----, y de la bonificación de vivienda habitual ***en las cuotas del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por vivienda habitual a favor de la reclamante.***

2.-) ANULAR el recargo por extemporaneidad aplicado del 5% sobre las cuotas autoliquidadas.

3.-) CONCESION de la bonificación de vivienda habitual ***en la cuota del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por vivienda habitual a favor de la reclamante fijada en el artículo 5.3.1 letra a) de la Ordenanza Fiscal Reguladora del IVTNU ya citado.***

(…)

- **Resolución nºNOT IIVTNU 2010.01.**

  Fecha: 21 de octubre de 2010.

  RESOLUCIÓN:

(…)

ANTECEDENTES DE HECH O

I.-) Con fecha de 3 de enero de 2008 se formalizó escritura pública de donación ante el Notario Don ----------, y por la cual se transmitía a favor de la reclamante el inmueble sito en la C/----------.

II.-) Ante la falta de presentación de la autoliquidación correspondiente y de la realización del hecho imponible del tributo, con fecha de 25-06-2009 se emite por la Inspección de Tributos comunicación de inicio de actuaciones de comprobación limitada y notificación de propuesta de liquidación en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU), Expediente IVT-------, por un importe de 5.035,46 Euros. Dicha comunicación se intentó notificar en el domicilio de la C/---------- con el resultado de ausente en fecha 06-07-2009 siendo devuelto para su reenvío, el cual se produce el 29-07-2009 con el resultado de rehusado.

III.-) Con fecha de 08-09-2009 se dicta Resolución por el Teniente de Alcalde Titular del Área de Gobierno y Gestión de Economía, Hacienda, Contratación, Patrimonio, RRHH, RI y Promoción Económica por la que se aprueba la liquidación provisional a nombre de la reclamante por importe de 5.067,56 Euros, siendo efectivamente notificada con fecha de 25-09-2009 en el domicilio de la c/ ---------- y recepcionada por la misma reclamante identificada con nombre, apellidos, Documento Nacional de Identidad y firma.

IV.-) Con fecha de 14-07-2009 se dicta Resolución iniciando las actuaciones del procedimiento sancionador por infracción tributaria grave proponiendo la imposición de una sanción de 3.446,34 Euros, siendo la notificación de fecha 29-07-2009 con el resultado de rehusado.

Asimismo, con fecha de 11-09-2009 se dicta Resolución por la que se imponía una sanción tributaria por importe de 2.412,43 Euros en concepto del IVTNU , siendo efectivamente notificada con fecha de 25-09-2009 en el domicilio de la c/ ----------y recepcionada por la misma reclamante identificada con nombre, apellidos, Documento Nacional de Identidad y firma.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

CUARTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la Resolución por la que se acuerda la imposición de la sanción en concepto del IVTNU por la donación no declarada y autoliquidada en plazo reglamentario respecto al inmueble sito en la C/----------.

Solicita la reclamante la nulidad de la resolución así como de la sanción impuesta alegando, en síntesis, lo siguiente:

- Falta de notificación del inicio de las actuaciones de comprobación ni de la propuesta de liquidación provisional negando el rehúse de los intentos de notificación todo lo cual da lugar a indefensión,
- Error en la valoración al aplicar valores del año 2008 no conocidos en el momento de la transmisión.

QUINTO.- En primer lugar hay que dejar sentado la conformidad a derecho de las actuaciones de inspección tributaria desde el punto de vista de derecho sustantivo, ya que ha quedado acreditado que la reclamante fue sujeto pasivo del tributo liquidado al haberse realizado un hecho imponible del impuesto como fue la adquisición inter vivos respecto a un inmueble sito la C/----------.

Dicha transmisión, extremos no negado por la reclamante, no fue declarada en el plazo reglamentario de un mes siguiente a la formalización por escritura pública de donación de fecha 3 de enero de 2008, tal y como previene el artículo 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales y artículo 23.1 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón.

SEXTO.- En cuanto a la de falta de notificación del inicio de las actuaciones de comprobación ni de la propuesta de liquidación provisional negando el rehúse de los intentos de notificación, del examen de los documentos obrantes en el expediente administrativo cabe extraer las siguientes consideraciones:

- No es hecho negado el que el domicilio de la reclamante es y ha sido el de la vivienda de la c/----------.
- En dicho domicilio fueron recepcionadas tanto la Resolución por la que se aprobaba la liquidación provisional, como la Resolución por la que se imponía una sanción tributaria por importe de 2.412,43 Euros en concepto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, siendo efectivamente notificadas ambas y recepcionadas por la misma reclamante identificada con nombre, apellidos, Documento Nacional de Identidad y firma.
- Que a pesar de lo anterior constan en el expediente los acuses de recibo con el resultado de rehusado, tanto de la comunicación de inicio del procedimiento de inspección de comprobación limitada y propuesta de liquidación provisional, como el de inicio del procedimiento sancionador y propuesta de sanción.
- Frente las anteriores circunstancias plenamente acreditadas, la reclamante únicamente opone meras afirmaciones no acompañadas de elemento probatorio alguno, como la simple negación del rehúse de las notificaciones argumentado que es la Administración quien ha de probarlo.

SEPTIMO.-) El Artículo 111.2 de la Ley 58/2003, e 17 de diciembre, General Tributaria dispone que:

"…2. *El rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma*…".

Al hilo de lo anterior, la reclamante argumenta que es la Administración quien ha de probar el rehúse de las notificaciones e identificar al funcionario interviniente. Nada más lejos de la realidad que dicha afirmación, ya que en primer lugar es la Administración quien ha aportado en el expediente los acuses de recibo cumplimentados por el funcionario de correos en donde se consigna el rehúse de las notificaciones realizadas en el domicilio correcto de la c/ ------. Es por ello que, una vez acreditada dicha circunstancia es la propia reclamante sobre quien pesa la presunción iuris tantum de aportar prueba en contrario a dicha prueba documental y no al revés.

En segundo lugar, no es procedente la alegación de que la Administración Tributaria Municipal deba identificar al empleado de correos interviniente, ya que, reuniendo las notificaciones los requisitos legales se presumen válidas y eficaces, debiendo ser la interesada la que en su caso ejerciera las acciones legales que pudieran corresponderle al negar la veracidad de un documento público contra el organismo de correos responsable.

Por tanto, la actitud de la demandante de rechazo de las notificaciones denota una pasividad para obstaculizar la eficacia de los actos administrativos, tal y como establece la STS de 12 de junio de 1989 (RI nº5643):

"... *El art.59.2 de la Ley de esta jurisdicción determinante de los requisitos que han de revestir las notificaciones no pueden interponerse en todos los casos en sentido literal, sino a traves de las circunstancias que concurren en cada supuesto concreto, sin que pueda quedar al arbitrio malicioso o pasivo de una de las partes obstaculizar la eficacia de los actos administrativos: el tribunal constitucional tiene declarado en sentencia de 27 de marzo de 1986 (RT TC. 67), que la estimación o desestimación del recurso ha de conectarse con la diligencia con que la Administración actuó para garantizar el derecho a la defensa de la otra parte, otorgando el amparo cuando dicha diligencia se considera insuficiente pero no cuando la actuación del órgano administrativo se juzgó correcta, apreciándose sin embargo falta de diligencia en la parte demandada en la gestión de sus intereses y que si las posibilidades de defensa procesal de un ciudadano resultan mermadas como consecuencia de la propia inacción, torpeza o falta de diligencia, no puede apreciarse indefensión en el sentido del art.24.1 de la constitución, ni imputarse la misma a los actos de los poderes públicos, porque tan dignos de protección son los derechos del demandado a una tutela judicial efectiva sin indefensión como los del actor*...".

De la misma forma, es decir, reconociendo que la falta de atención mínima del demandante no puede imputarse a quien actúa con diligencia, se pronuncia la STS de 17 de octubre de 1984 (RJ 1984/5121), según la cual es cierto,

"...*que el señalamiento de un domicilio implica la atención mínima para la recepción de las notificaciones que pudiera practicar la Administración*...".

De todo lo anterior se deduce la conformidad a derecho del procedimiento de notificación de la deuda, y, por ende, de la resolución aprobatoria de la liquidación de la misma.

OCTAVO.- Asimismo y respecto a la alegación de que hay error en la valoración al aplicar valores del año 2008 no conocidos en el momento de la transmisión, tampoco puede prosperar habida cuenta de que la última revisión de los valores catastrales del suelo afectantes al municipio de Pozuelo de Alarcón con aprobación de nueva Ponencia de Valores data del año 2000. Es por ello que, siendo perfectamente conocidos los valores catastrales correspondientes suelo del año 2008, únicamente son objeto de revalorizaciones anuales previstas en las sucesivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado, lo cual excluye del deber de notificarlos de forma personal.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO MUNICIPAL DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando como órgano unipersonal, RESUELVE:**

DESESTIMAR ......

(…)

-Resolución nºPRESC IIVTNU 2019 04.

-Fecha: 19 de febrero de 2019

RESOLUCIÓN.

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 09 de octubre de 2015 los reclamantes venden y transmiten las siguientes fincas en virtud de escritura pública formalizada ante el notario D Gonzalo Sauca Polanco, nº 5788 de su protocolo:

- Finca sita en la c/ A
- Inmueble sito en la c/ B
- Inmueble sito en la c/ C

II.-) Con fecha de 15-10-2015, constan ingresadas las autoliquidaciones en concepto del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, por la transmisión por compraventa de los inmuebles referenciados:

III.-) Con fecha de 23/06/2017, tiene entrada en el Registro General del Ayuntamiento, escrito en el que solicita la devolución de lo pagado en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos en base a la sentencia del Tribunal Constitucional de 16/05/2017 que, según señala, avala su derecho a la devolución por no haberse producido ganancia con la venta de la vivienda.
Por resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de 27/12/2017 notificada el 26/01/2018 se desestima la solicitud citada.

IV.-) Tiene entrada en el Registro General con fecha 06/03/2018 recurso de reposición contra la resolución notificada el 26/01/2018 (a pesar de que los recurrentes afirman que fue notificada el 7/02/2018) en el que manifiesta su disconformidad con la desestimación insistiendo en que al no haber existido incremento de valor, no procede exigir el impuesto y por tanto, procede la devolución de las cantidades ingresadas.

V.-) Por resolución de 19/09/2018 notificada el 05/10/2018 se inadmite el recurso presentado por ser su presentación extemporánea y haber adquirido firmeza la resolución de 27/12/2017 al no haberse recurrido en plazo.

VI.-) Tiene entrada en el Registro General con fecha 04/12/2018 nueva solicitud de rectificación de las autoliquidaciones insistiendo en que procede la devolución porque ha habido minusvalía con la venta de las fincas referidas.

VII.-) Con fecha de 18-12-2018 se dicta Resolución por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria, por la que se procede a:

"1. INADMITIR *el escrito presentado por ----**,** calificado de rectificación de las autoliquidaciones con devolución de ingresos practicadas en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, consecuencia de la transmisión de las fincas referenciadas, en base a la fundamentación jurídica expuesta".*

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en el presente procedimiento económico-administrativo la resolución del titular del órgano de gestión tributaria por la que se inadmite el escrito interpuesto de rectificación de autoliquidaciones tributarias en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por la transmisión de las fincas arriba indicadas y solicitud de devolución de ingresos indebidos correspondiente .

Los reclamantes alegan que al no haber prescrito el derecho a la devolución de ingresos indebidos se puede reiniciar de nuevo el procedimiento.

SEXTO.-) En primer lugar, debemos partir del acto directamente objeto de la reclamación, como es la resolución de fecha 18-12-2018 en cuya parte dispositiva se procede en primer lugar a declarar la inadmisión del escrito interpuesto de rectificación de autoliquidaciones tributarias en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por la transmisión de las fincas arriba indicadas y solicitud de devolución de ingresos indebidos correspondiente. Es por ello que con carácter previo hay que examinar la procedencia de dicha declaración y para ello, de los antecedentes expuestos y que derivan del expediente conviene extraer lo siguiente**:**

- Tras la práctica e ingreso de las autoliquidaciones en concepto del IIVTNU se solicitó la rectificación de las mismas y la correspondiente devolución de ingresos indebidos, escrito que fue desestimado mediante resolución del órgano de gestión tributaria de fecha 27-12-2017 y debidamente notificada a los reclamantes en fecha de 26-01-2018.

- En dichas resoluciones administrativas se abrió cauce para la impugnación en vía de reposición y/o alternativamente económico-administrativa en el plazo de un mes desde la notificación de la anterior resolución citada.

Dichas vías de revisión no consta que fueran utilizadas en tiempo y forma, ya que el recurso de reposición presentado lo fue en fecha de 06-03-2018, siendo indiferente a estos efectos la alegación de los recurrentes de que fueran notificada el 7/02/2018, ya que habría ya transcurrido el plazo de impugnación de un mes, tanto para la reposición como para la vía económico-administrativa.

- La reclamante no sólo no procedió al pago de las deudas sino que tampoco ejerció su derecho de defensa en los cauces ofrecidos, limitándose a interponer de nuevo los mismos recursos de reposición en base a las mismas alegaciones y fundamentos que ya habían sido desestimados con anterioridad.

- La reclamante dejó precluir su derecho de defensa al no utilizar los cauces procesales ofrecidos.

Sentado lo anterior, y a la vista de los antecedentes expuestos la pretensión de los reclamantes de que, al no haber prescrito el derecho a la devolución de ingresos indebidos se pueda reiniciar de nuevo el procedimiento no puede prosperar porque una cosa es el plazo de prescripción del derecho a solicitar y obtener la devolución de un ingreso indebido de naturaleza tributaria, y otra cosa es que una vez solicitado y denegado, se deban cumplir los plazos procesales legalmente fijados para continuar la vía de impugnación contra ese acto desestimatorio de la solicitud.

De esta forma, el artículo 221.6 de la LGT dispone sobre las resoluciones que se dicten en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos que, "***6.*** *Las resoluciones que se dicten en este procedimiento serán susceptibles de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa".* El plazo para interponer uno u otra es de un mes desde que se notificó la resolución denegatoria de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones y de devolución de ingresos indebidos. Y según loa antecedentes de hecho expuestos y que obran en el expediente dicha notificación se produjo el 26-01-2018, presentándose ya de forma extemporánea el recurso de reposición el 06-03-2018.

Además, contra la correspondiente resolución de inadmisión se volvió a presentar escrito de rectificación de las autoliquidaciones y de devolución de ingresos indebidos, que, de admitirse supondría abrir una permanente vía de recurso que vulneraría la seguridad jurídica, principio consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución Española, privando a las actuaciones administrativas de la necesaria certeza, una vez que se hubieran garantizado suficientemente los derechos de defensa de los particulares.

SÉPTIMO.-) De lo todo lo anterior se deduce a sensu contrario la conformidad a derecho de los actos administrativos firmes y consentidos por no haber sido recurridos en tiempo y forma

En este sentido se ha pronunciado reiteradamente la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Por ejemplo la STS DE 11-06-2001 (Ponente; Gota Losada Alfonso) señala que:

"…Las liquidaciones referidas no fueron impugnadas en reposición ante el Ayuntamiento de Castrillón, en el plazo de 30 días, según dispone el artículo 14, apartado 4, de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas locales, en consecuencia, dado que tales liquidaciones se practicaron en 1990, y el escrito, cuya naturaleza analizaremos a continuación, por el cual se pidió la anulación de las liquidaciones y la devolución de las cantidades ingresadas, más los intereses legales, se presentó el 14 de marzo de 1994, es evidente que las liquidaciones fueron consentidas y devinieron en firmes (…)

Esta Sala Tercera mantiene doctrina reiterada en numerosas sentencias, que excusan de su cita concreta, consistente en que la nulidad de las disposiciones generales no se traslada sin más a los actos singulares de aplicación, pues para que éstos sean nulos de pleno derecho es preciso que hayan incurrido en alguna de las causas previstas en el artículo 153 de la Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490 y NDL 15243) , circunstancia que no se da en el caso de autos, pues las liquidaciones no han sido practicadas por órgano manifiestamente incompetente, ni se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento, –no existe en absoluto vía de hecho– ni ha existido delito alguno, luego las liquidaciones serían anulables, pero, y esto es fundamental, debemos retornar al Fundamento de Derecho segundo, tal anulabilidad sólo podía ser reconocida si el recurso contencioso-administrativo indirecto, en la instancia, hubiera podido ser estimado, pero como se razonó, no lo era, por haber transcurrido con creces el plazo de impugnación de las liquidaciones, en vía administrativa, razón por la cual eran firmes y consentidas cuando se interpuso el recurso contencioso-administrativo.(…)

En consecuencia, aplicando al caso presente la doctrina expuesta y no apareciendo alegadas y probadas razones y circunstancias que pudieran justificar ir en contra del principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.2 de la Constitución, no procede extender los efectos de la sentencia respecto de actos que hayan alcanzado firmeza…".

Asimismo la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, Sección 2ª, de 11 de junio de 2015., en la que se planteaba el ejercicio del derecho a la devolución de ingresos indebidos como consecuencia de la afección de una finca como garantía para el reintegro de una subvención, y en la que el Alto Tribunal ante la firmeza de las actuaciones practicadas para el ingreso de la deuda reclamada en el procedimiento tributario, dictaminaba la exclusión del derecho a la devolución de ingresos indebidos en los casos de liquidaciones tributarias firmes y consentidas.

Aún más significativa resulta la Sentencia de 16 May. 2013 del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Rec. 3180/2005, en la que se planteaba en torno a la devolución de ingresos indebidos solicitada la necesidad de previa revisión de las liquidaciones firmes, que se dicen nulas por vulneración del principio de legalidad tributaria para la solicitud de ingresos indebidos. De esta forma el Alto Tribunal califica de incorrecta la vía procedimental utilizada por la recurrente que solicita la devolución de unos ingresos indebidos, realizando alegaciones de nulidad de los actos liquidatorios firmes. Concluye con que en ningún momento se solicitó de forma directa y previa la revisión de los actos firmes ni invocó su anulabilidad por infracción manifiesta de ley o nulidad de pleno.

Y así se fundamenta dicha doctrina aplicable al caso concreto que nos ocupa:

"CUARTO.- Seguidamente entramos en los motivos de fondo, el sexto y séptimo, que conviene analizar de manera conjunta por afectar a dos cuestiones necesariamente vinculadas como son la solicitud devolución de ingresos indebidos y la necesidad de previa revisión de las liquidaciones firmes, que se dicen nulas por vulneración del principio de legalidad tributaria.
Para afrontar estas cuestiones debemos centrar el debate: estamos ante una solicitud de ingresos indebidos referida a unas liquidaciones consentidas y firmes, alegando la recurrente que dichos actos firmes eran nulos por vulnerar el principio de legalidad tributaria del art. 31.3 CE .
Resulta innegable, y así es reconocido tanto por las partes como en la Sentencia combatida, que las seis liquidaciones litigiosas son actos consentidos y firmes, y que tanto en vía administrativa como en sede jurisdiccional la recurrente pretende la devolución de los importes abonados en su día por considerar que se trata de ingresos indebidos.

Para fundamentar su petición devolutoria la compañía telefónica se basa en la falta de cobertura legal de esos actos, pues las liquidaciones se dictaron en alguno de sus elementos esenciales al amparo de la Orden Ministerial de 10 de octubre de 2004, lo que vendría a suponer su nulidad de pleno derecho por infringir el principio de reserva de ley, tal como ya se ha pronunciado reiterada y estimatoriamente esta Sala y Sección en supuestos de liquidaciones idénticas a las que nos ocupa, pero que, a diferencia del presente supuesto, fueron en su día recurridas en tiempo y forma [Sentencias de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 3031/2006); de 15 de abril de 2003 (rec. cas. núm. 4961/1998); y de 9 de febrero de 2002 (rec. cas. núm. 7409/1996). También se pronunció desestimatoriamente la Sentencia de 17 de diciembre de 2003 (rec. cas. núm. 8227/1998), si bien por otros motivos].

Pues bien, alegada la existencia de una causa de nulidad que justificaría la devolución solicitada, la parte pretende, tanto ante en vía administrativa como en este proceso, la devolución de lo indebidamente pagado por la vía de la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre.

Sin embargo, no debe olvidarse que el acto consentido y firme cierra el paso a la vía jurisdiccional como acto propio del justiciable, por la necesidad del principio de seguridad jurídica de establecer topes temporales frente a la actuación administrativa. En aras de este principio, el ejercicio de las acciones que en defensa de los derechos e intereses legítimos puede ejercer el particular, según lo dispuesto en el art. 24 de la CE , conduce a la exigencia de unos plazos, términos y formalidades, cuya inobservancia vulneraría el ordenamiento y daría lugar a una indeterminación del plazo para hacer efectiva la tutela judicial.
En efecto, el principio de seguridad jurídica exige el establecimiento de unos plazos para que el interesado pueda recurrir las resoluciones de la Administración, y una vez transcurridos la resolución deviene firme y consentida no siendo, por tanto, susceptible de recurso alguno presentado posteriormente. El art. 40.a) de la LJCA impide que pueda reconocerse, en el ámbito de nuestro Derecho Administrativo, que el transcurso del plazo para interponer el recurso pertinente en vía administrativa deja subsistente el derecho subjetivo material afectado por la resolución de la Administración, que podría ejercitarse en cualquier momento mientras no quedase extinguido por el cumplimiento de su plazo de prescripción.

***La Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero , declaró la improcedencia de considerar susceptible de revisión « las situaciones establecidas mediante actuaciones administrativas firmes, pues la conclusión contraria entrañaría un inaceptable trato de favor para quien no instó en tiempo la revisión del acto administrativo en contraste con el trato recibido por quien recurrió, sin éxito, ante los Tribunales** ».*

El anterior razonamiento debe completarse con la mención necesaria del principio de seguridad jurídica del art. 9.3 de la CE , merced al que no cabe concebir una situación jurídica que permanezca en estado de incertidumbre temporalmente indefinida y, por tanto, con una actuación administrativa susceptible de ser impugnada o revisada sin limitación de tiempo alguna.

El Tribunal Constitucional (Sentencia núm. 54/2002, de 27 de febrero , FJ 9) ha precisado recientemente, como efecto " pro futuro " y " ex nunc " de una declaración de nulidad, únicamente el de la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas (art. 9.3 de la CE , entendiendo por tales las decididas con fuerza de cosa juzgada y las situaciones administrativas firmes, tal como ocurre en el presente litigio. Aplican la misma doctrina las Sentencias de esta Sala de 12 de marzo de 2012 (rec. cas. núm. 348/2009), FD Tercero ; de 9 de abril de 2012) (rec. cas. núm. 59/2009), FD Segundo ; y de 16 de abril de 2012 (rec. cas. núm. 622/2010), FD Quinto.

Sentados los límites que todo acto firme conlleva a la hora de su examen jurisdiccional, conviene precisar que la acción devolutoria instada por la recurrente podía realizarse por una doble vía: de forma procedimentalmente directa, y de forma indirecta a partir de la previa revisión del acto administrativo firme.

La primera estaría amparada en el art. 155 de la LGT , reglamentando sus aspectos procedimentales el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, y la Orden de 22 de marzo de 1991, siendo sus supuesto fácticos los contemplados en el art. 7 del citado Real Decreto : duplicación de pago o notorio error de hecho imputable a la Administración o al contribuyente, como error material en declaración tributaria, equivocación aritmética al liquidar o señalamiento de tipo que no corresponda al concepto liquidado, pudiendo plantearse en el plazo de cuatro años [art. 64.d) de la LGT].

El otro procedimiento devolutorio indirecto será el que, partiendo del art. 155 de la LGT , nos lleve al segundo párrafo de la Disposición Adicional Segunda del mencionado Real Decreto que, tras reseñar en el primero que « no serán objeto de devolución los ingresos tributarios efectuados en virtud de actos administrativos que hayan adquirido firme », en el siguiente párrafo añade que « no obstante, los obligados tributarios podrán solicitar la devolución de ingresos efectuados en el Tesoro, instando la revisión de aquellos actos dictados en vía de gestión tributaria que hubieran incurrido en motivo de nulidad de pleno derecho, que infringiesen manifiestamente la Ley o que se encontrasen en cualquier otro supuesto análogo recogido en los artículos 153 , 154 y 171 de la Ley General Tributaria) y en las leyes o disposiciones especiales» .

En el presente caso, este segundo planteamiento nos llevaría a averiguar si la mercantil recurrente acudió a la previa vía especial de revisión para combatir la firmeza de los actos liquidatorios que le permitiría, en su caso, examinar si éstos incurrieron en nulidad de pleno derecho o en infracción manifiesta de ley. Ello supone que hubiera sido preciso que se hubiera instado ante la Administración la revisión de los actos firmes (arts. 153 a 156 de la LGT de 1963 , vigentes arts. 216 y siguientes y, de forma suplementaria, los arts. 102, 108) y 118 de la LRJyPAC), con todos los presupuestos formales y materiales para ello, a fin de obtener un pronunciamiento de nulidad o anulabilidad del mismo, lo que permitiría la producción del efecto devolutorio pretendido, pues debe quedar claro que, como explícitamente menciona la ya citada Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 1163/1990 , « no serán objeto de devolución los ingresos tributarios efectuados en virtud de actos administrativos que hayan adquirido firmeza» .

Sin embargo, en el presente supuesto nos encontramos ante una acción de devolución de ingresos indebidos al amparo de la citada Disposición Adicional Segunda, es decir, en la que se solicita de forma directa la devolución de unos ingresos tributarios, sin interesar con carácter previo la revisión de los actos firmes de los que trae causa.
En tal sentido, la parte recurrente actuó de forma improcedente, y más tarde ha intentado obviar su erróneo planteamiento invocando para ello el art. 110.2 de la LRJyPAC) , y la tutela udicial efectiva, dando un salto en falso en las premisas jurídicas que le permiten concluir el silogismo devolutorio con carácter estimatorio. Pero tal planteamiento no puede prosperar.

El art. 110.2 de la LRJyPAC establece que « el error en la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que se deduzca su verdadero carácter» . Cuando la recurrente instó la devolución de ingresos indebidos el 29 de marzo de 2001, no cometió error alguno: solicitó la devolución de unos ingresos indebidos, realizando alegaciones de nulidad de los actos liquidatorios firmes. En ningún momento solicitó de forma directa y previa la revisión de los actos firmes ni invocó su anulabilidad por infracción manifiesta de ley o nulidad de pleno derecho. Por ello, si la acción devolutoria es clara, carece de sentido

hablar de error en la calificación del recurso para seguidamente pretender modificar el tipo de acción jurídica, permitiendo con ello que la pretensión devenga procedente.
Cuando la Administración recibió la solicitud de devolución de ingresos indebidos la denegó, confirmando tal postura el TEAC y la Sentencia recurrida, pues no parece razonable que una

Administración deba resolver una petición devolutoria mediante la iniciación de oficio de un procedimiento de revisión, no sólo porque nadie ha ejercitado tal pretensión ni solicitado esa tramitación sino porque, además, estamos ante actos firmes y consentidos frente a los que, inicialmente, no cabe devolución alguna. Tampoco cabía pretender que la Sala de instancia entrara de oficio a revisar unos actos firmes, pues su función jurisdiccional fue la adecuada, revisar la procedencia de unos actos administrativos impugnados.

Así pues, la recurrente confunde el derecho a la devolución de ingresos indebidos con el derecho a instar que un ingreso previamente realizado sea declarado como indebido, cuando es así que este segundo derecho, tratándose de liquidaciones, exige que se ejercite dentro de los plazos preclusivos del recurso o de la reclamación establecidos por la Ley (en virtud del principio de seguridad jurídica del art. 9 de la CE , puesto que, en otro caso, resultaría que no existirían unos plazos preclusivos, o que serían superfluos o inútiles, con lo que aquellos contribuyentes o sujetos pasivos que presentaran en tiempo y forma sus recursos o reclamaciones estarían actuando con una diligencia gratuita e innecesaria, ya que, en vez del plazo establecido para recurrir, podrían utilizar los cuatro años del art. 64.d) de la LGT ; plazo que procede respecto de ingresos que ya han sido declarados indebidos, o en casos especiales, como el de las autoliquidaciones, en los que no ha existido un acto administrativo previo. La recurrente podía haber interesado la revisión de los actos liquidatorios litigiosos por causa de nulidad para, en su caso, obtener el efecto devolutorio, pero no instar directamente la acción de devolución, haciendo de peor condición a aquellos contribuyentes que cuestionaron los cánones en tiempo y forma.

Procederá, pues, calificar de incorrecta la vía procedimental utilizada por la recurrente para obtener la devolución de unos pagos que considera indebidos, tal como ya se explicó por parte de la Sentencia impugnada, cuyo criterio debe ser confirmado, debiendo por ello desestimar los motivos de fondo del recurso de casación".
En definitiva, el principio de seguridad jurídica exige el establecimiento de unos plazos para que el interesado pueda recurrir las resoluciones de la Administración, y una vez transcurridos la resolución deviene firme y consentida no siendo, por tanto, susceptible de recurso alguno presentado posteriormente. De esta forma se impide que pueda reconocerse, que el transcurso del plazo para interponer el recurso pertinente en vía administrativa deje subsistente el derecho subjetivo material afectado por la resolución de la Administración, que podría ejercitarse en cualquier momento mientras no quedase extinguido por el cumplimiento de su plazo de prescripción

Por todo lo anterior, este TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando de forma unipersonal, **RESUELVE:**

DESESTIMAR .....

(...)

- **Resolución nº PRESC IIVTNU 2015 03.**

Fecha: 28 de mayo de 2015.

RESOLUCION:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 28 de febrero de 1989 se produce la formalización de contrato privado de compraventa de la vivienda sita en ------- Pozuelo de Alarcón (Madrid) entre la sociedad ------ y D. ----- , fallecido el día 30 de Julio de 2009, siendo las recurrentes sus herederas.

Asimismo, con fecha 28 de enero de 2010 se presenta declaración a efectos del ISD ante la AEAT, acompañándose el preceptivo certificado de defunción.

II.-) Con fecha 23 de septiembre de 2014 se procedió a elevar a público el contrato privado de compraventa de la vivienda mencionada.

III.-) Con fecha 17 de octubre de 2014 se presenta escrito de alegaciones, junto el impreso de comunicación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, solicitando la declaración de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, las cuales son desestimadas en virtud de resolución dictada por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 3 de diciembre de 2014.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(…)

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria, de fecha 3 de diciembre de 2014 resolutoria de las alegaciones presentadas por la reclamante.

A tal fin, el reclamante alega en síntesis:

- Prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación.

SEXTO.-) El artículo 109.1 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 (TRLRHL) que establece que *"el impuesto se devenga:*

b) *Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión."*

La cuestión litigiosa se limita a determinar el momento en que ha de entenderse transmitida la propiedad y, por ende, empezar a computarse el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación a efectos del impuesto que nos ocupa; en definitiva la fijación dell "dies a quo" de dicho plazo previsto en el artículo 66 de la LGT.

Habiéndose efectuado la transmisión en documento privado, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 1227 del Código Civil, según el cual:

"La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio.''

Del precepto anterior se deprende que un documento privado da fe de su fecha desde el fallecimiento del firmante o la concurrencia de las demás circunstancias previstas en el mismo, ya que desde este momento goza de verosimilitud y se entiende que ha sido firmado con anterioridad al hecho que determina la fuerza ´´erga omnes´´ de su realidad

Por todo lo anterior, y por lo que se refiere al caso que nos ocupa, a efectos de prescripción, hay que entender que la fecha de la transmisión a través de un documento privado es fehaciente desde el fallecimiento del causante.

SEPTIMO.-) Cuestión distinta es si dicho fallecimiento ha sido acreditado o no ante la Administración pública española. A este respecto no cabe alegar la no acreditación porque a pesar de no hallarse el fallecimiento inscrito en el Registro Civil español, si lo estaba en el Registro Civil de Venezuela.

La finalidad y oportunidad del artículo 1227 del Código Civil es que, la necesidaddeevitar el fraude fiscal a través de transmisiones formalizadas en documentos privados y evitar que la Administración puede tener conocimiento de su existencia, no es aplicable en este supuesto, siendo perfectamente compatible con una interpretación del precepto más cercana a la "interconexión" y máxima garantía del derecho a la defensa con el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes que acreditan la existencia veraz del documento y de su fecha.

En este caso, del expediente resulta que con fecha 28 de enero de 2010, se presenta, ante la AEAT, declaración a efectos del ISD, a la que se acompañaba el preceptivo certificado de defunción, notificándose la propuesta de liquidación correspondiente con fecha 14 de junio de 2013. En consecuencia, reconocido por un organismo público perteneciente a la Administración Tributaria, la existencia de un fallecimiento del que resulta el devengo del ISD, no cabe negar el mismo, circunstancia por otra parte incuestionable e incontestable, para declarar no prescrito el derecho a liquidar el IVTNU.

A estos efectos, la valoración de la prueba en su conjunto, lleva a la opinión de este Tribunal de que las actuaciones llevadas a cabo entre la reclamante y la AEAT y los propios actos de la Administración avalan la postura de que, al solicitarse la liquidación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, se acreditó el fallecimiento y desde dicha fecha debe comenzar a computarse el plazo de prescripción.

En consecuencia, en el momento de elevación a público del documento privado de compraventa había transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración municipal para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación de acuerdo con lo prevenido en los artículos 66 y siguientes de la LGT..

Por todo lo anterior, este **TRIBUNALECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, reunido en Sala y en Única Instancia, ACUERDA:**

ESTIMAR la presente Reclamación Económico-Administrativa (P. General), interpuesta por **D. ------ ,** actuando en nombre y representación de, **Dª ----- , Dª ----- y Dª -----**, en el sentido de **ANULAR** el acto impugnado, esto es, la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria, de fecha 3 de diciembre de 2014, recaída en el expediente de gestión nº ------- en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en relación con la transmisión de la parcela sita en la c----- de Pozuelo de Alarcón (Madrid), por considerar prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

(…)

- **Resolución nºPRESC IIVTNU 2013 02.**

  Fecha: 7 de marzo de 2013.

  RESOLUCIÓN:

(…)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 22 de febrero de 2006 se transmite por los reclamantes, en virtud de Escritura pública de compraventa otorgada ante el Notario de Madrid, Don ------, una participación indivisa del 6,2528% en la Junta de Compensación del ---- en Pozuelo de Alarcón, extensiva a diversos inmuebles.

II.-) Con fecha 16 de marzo de 2010 se notifica a Don ----- , en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, requerimiento de documentación que tiene por objeto la liquidación del IIVTNU devengado por la transmisión referida en el antecedente I anterior. En particular se le requiere para la aportación de original y copia del título transmisivo.

III.-) Con fecha 23 de marzo de 2012 se notifica al reclamante liquidación por IIVTNU como consecuencia del citado negocio transmisivo.

IV.-) Estimando no conforme a derecho la liquidación notificada, con fecha 10 de abril de 2012, se interpone recurso de reposición contra la misma. Asimismo, con fecha 23 de abril del mismo año se presenta por Don ------ escrito solicitando la división de deuda tributaria entre los dos transmitentes de la participación indivisa antes descrita.

V.-) Con fecha de 22 de mayo de 2012 se notifica a los reclamantes resolución por la que, por un lado se desestima el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación notificada en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) y, por otro, se estima la petición de división de deuda tributaria, practicándose dos liquidaciones distintas, comprensiva cada una de ellas de la mitad de la cuota unitariamente reclamada.

VI.-) Con fecha de entrada en el Registro del Tribunal de 25 y 27 de junio respectivamente, los reclamantes presentaron sendos escritos de interposición de Reclamación Económico-Administrativa contra los actos antes referidos.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en las presentes reclamaciones económico-administrativas acumuladas la resolución del titular del Órgano de Gestión Tributaria, de fecha 16 de mayo de 2012, por la que por un lado, se desestima el recurso de reposición interpuesto contra liquidación practicada por IIVTNU por la transmisión de una participación indivisa en la Junta de Compensación ----- en Pozuelo de Alarcón y deuda tributaria de 24.659,30 € y, por otro, se aprueban dos liquidaciones separadas por importe cada una de ellas de 12.329,65 €.

A tal fin, los reclamantes alegan en síntesis:

- Caducidad del procedimiento y prescripción del derecho de la Administración para practicar las liquidaciones recurridas.

SEXTO.-) El artículo 66 de la LGT establece que *"prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:*

a) el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación."

Añade el artículo 65 que *"el plazo de prescripción comenzará a contarse…*

En el caso a), desde el día siguiente a aquél en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación."

A efectos del IIVTNU dicho plazo será el de treinta días hábiles a contar desde el día siguiente a la fecha en que se produjo la transmisión.

Sin embargo y de conformidad con el artículo 68.1 a) de la misma LGT, el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda mediante la correspondiente liquidación se interrumpe:

"a) por cualquier acción de la Administración Tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria."

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda.

SÉPTIMO.-) En el caso que nos ocupa, el plazo de prescripción comenzó a computarse al día siguiente de la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración a efectos del impuesto, esto es, treinta días hábiles a contar desde el día siguiente a la transmisión del inmueble (22 de febrero de 2006), por lo que a fecha, 16 de marzo de 2010, en que se incoa el procedimiento de comprobación limitada y primer acto interruptivo del plazo de prescripción, no había transcurrido el plazo de cuatro años previsto en el artículo 66 de la LGT.

Del expediente administrativo no resulta acreditada la práctica o realización de ninguna acción o actuación anterior con eficacia interruptiva del plazo de prescripción.

La Administración municipal alega en la resolución impugnada que, con fecha 25 de marzo de 2008 fue presentada ante la Oficina Liquidadora del IIVTNU, mediante comparecencia de Don-------, declaración a efectos del citado impuesto aportando copia del título transmisivo, lo que de resultar probado supondría que, en dicha fecha se habría interrumpido el plazo de prescripción que hubiera comenzado nuevamente su cómputo.

Ahora bien, la citada comparecencia no consta en el expediente. Sólo aparece un justificante de registro sin la firma del reclamante. Además, esta actuación es incongruente con el requerimiento, en este caso, sí debidamente notificado, de aportación de documentación por el que se requiere al Sr. ------- para aportar original y copia de la escritura de compraventa que da lugar al devengo del IIVTNU y por el que se inicia procedimiento de comprobación limitada.

Por lo tanto este Tribunal entiende que el primer acto interruptivo del plazo de prescripción no se produce hasta el 16 de marzo de 2010, unos días antes de haberse ganado la prescripción.

OCTVAVO.-) No obstante lo anterior, este Tribunal ha de conocer sobre la alegación de caducidad del procedimiento de comprobación limitada.

En efecto, el artículo 104.1 de la LGT establece:

"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."*

Añaden los apartados 4 y 5 del mismo precepto que:

"4. En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos.

En ausencia de regulación expresa, se producirán los siguientes efectos:

a. *Si se trata de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados del procedimiento.*
b. *En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.*

5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta Ley.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario."

Como ha quedado expuesto, el procedimiento de comprobación limitada se inicia con fecha 16 de marzo de 2010, no notificándose la liquidación resultante de las actuaciones llevadas a cabo en su seno, hasta el 23 de marzo de 2012, esto, es habiendo transcurrido en exceso el plazo de seis meses establecido en el artículo 104 de la LGT.

El efecto de la no terminación en plazo del indicado procedimiento es la caducidad del mismo, sin que pueda considerarse interrumpido el plazo de prescripción.

En consecuencia, hay que entender que cuando se notifica la liquidación practicada en el seno del procedimiento de comprobación limitada, había transcurrido en exceso el plazo de prescripción previsto en el artículo 66 de la LGT.

NOVENO.-) Apreciándose la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda mediante la correspondiente liquidación, no procede entrar a conocer del resto de alegaciones deducidas por los reclamantes, ni de las ampliadas por Don -------- en virtud de escrito de fecha 28 de enero de 2013, ni de las vertidas por D. ----- en relación con la falta de notificación al mismo de la liquidación practicada, pues aún en el caso de que se apreciara la existencia de una solidaridad tributaria, es evidente que la notificación de la liquidación a este reclamante no se produce hasta el 22 de mayo de 2012, sin que, como se ha argumentado anteriormente, exista ninguna acción administrativa o actuación del contribuyente con eficacia interruptiva del plazo de prescripción.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, en sesión de hoy, reunido en Sala y en Única Instancia, ACUERDA:**

ESTIMAR las presentes reclamaciones económico-administrativas interpuestas por **Don --- y DON -------**, **ANULANDO** la resolución impugnada y las liquidaciones practicadas por Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

(...)

- **Resolución nºPRESC IIVTNU 2012 01.**

  Fecha: 1 de febrero de 2012.

  RESOLUCIÓN:

(...)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 27 de marzo de 2004, la Comunidad de propietarios del edificio sito en la calle ------- de este municipio acuerda, para su ulterior venta, la desafectación de la vivienda destinada a portería que pasa a formar una nueva finca denominada -----.

II.-) Con fecha 22 de noviembre de 2006, en virtud de Escritura pública de compraventa autorizada por el Notario de Madrid, Don ---------, la reclamante procede a la venta de dicha nueva finca a favor de los cónyuges Don ----- y Doña ----.

III.-) Iniciado por el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón con fecha 21 de febrero de 2011 procedimiento de comprobación limitada por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) devengado por la referida transmisión, se dicta, con fecha 17 de agosto de 2011, resolución desestimatoria de las alegaciones deducidas por la reclamante en dicho procedimiento de gestión y aprobatoria de una liquidación provisional por importe de 4.361,80 €

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación Resolución desestimatoria de las alegaciones deducidas en el procedimiento de comprobación limitada incoado a efectos de IIVTNU y por la que se aprobaba liquidación provisional por dicho impuesto.

A tal fin, el reclamante alega, en síntesis, prescripción del derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación.

SEXTO.-) El artículo 66 de la LGT establece que *"prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:*

a) el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación."

Añade el artículo 65 que *"el plazo de prescripción comenzará a contarse…*

En el caso a), desde el día siguiente a aquél en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación."

A efectos del IIVTNU dicho plazo será el de treinta días hábiles a contar desde el día siguiente a la fecha en que se produjo la transmisión.

Sin embargo y de conformidad con el artículo 68.1 a) también de la misma LGT, el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda mediante la correspondiente liquidación se interrumpe

"a) por cualquier acción de la Administración Tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria."

SÉPTIMO.-) La cuestión litigiosa se limita a determinar si, el requerimiento efectuado a la reclamante, con fecha 31 de marzo de 2009, por el Departamento de Catastro del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, con el objeto de que por aquélla se confirmara la configuración gráfica de los inmuebles identificados con las letras --, --, y -- , para la resolución de los recursos interpuestos contra los valores catastrales de los inmuebles que componían la finca, tuvo eficacia interruptiva del plazo de prescripción.

Pues bien, este Tribunal ha de concluir que el referido requerimiento no tuvo tal eficacia interruptiva pues su objeto no era, en ningún caso, el reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación del impuesto devengado por la transmisión de la vivienda denominada ---, sino que el mismo se produjo en un expediente ajeno totalmente al citado impuesto, concretamente en el incoado con objeto de la resolución de los recursos interpuestos por la Comunidad reclamante contra los nuevos valores catastrales asignados a la finca a efectos de la liquidación del IBI.

En este sentido, no cabe entender interrumpido el plazo de prescripción del derecho de la Administración municipal para determinar la deuda por el IIVTNU devengado por la transmisión de la citada vivienda.

En el presente caso, el cómputo del plazo de prescripción de cuatro años comenzó al día siguiente de la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración a efectos del impuesto, esto es, treinta días hábiles a contar desde el día siguiente a la transmisión del inmueble (22 de noviembre de 2006), por lo que a fecha de 21 de febrero de 2011 en que se incoa el procedimiento de comprobación limitada y primer acto interruptivo del plazo de prescripción, había transcurrido con creces el plazo de cuatro años previsto en el artículo 66 de la LGT.

OCTAVO.-) A la anterior conclusión no obsta que a la fecha del devengo del impuesto el inmueble transmitido no tuviera asignado valor catastral del suelo no siendo posible efectuar la liquidación. En estos casos, el artículo 107.2 a) del Real Decreto Legislativo 272004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, faculta al Ayuntamiento a practicar la liquidación cuando el referido valor sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo. Ahora bien, ha de entenderse que dicha liquidación sólo será posible de no haber transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración para practicarla. La regulación del instituto de la prescripción no puede quedar alterada por aquella circunstancia de ausencia de valor catastral a la fecha de devengo del impuesto, no estando prevista excepción alguna al cómputo de los plazos de prescripción en tales supuestos.

Por todo lo anterior, este TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO MUNICIPAL DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando como órgano unipersonal, RESUELVE:

ESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa**, tramitada por el Procedimiento Abreviado, interpuesta por **D.---------**, en nombre y representación de la **----------**, declarando la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

(…)

- **Resolución nºINSP SANC IIVTNU 2018 02.**

  Fecha: 29 de octubre de 2018.

  RESOLUCIÓN:

(...)

ANTECEDENTES DE HECH O

I.-) Mediante escritura de compraventa elevada a pública ante el notario D. ----- el día 7 de abril de 2017, para el nº---- de su protocolo se puso de manifiesto la realización del Hecho Imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, como consecuencia de la transmisión del inmueble sito en la ------, así como las plazas de aparcamiento señaladas con los números ---y --- y el trastero -----.

II.-) Tras la finalización del plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración e ingreso de la deuda devengada, con fecha 11 de julio de 2017 mediante comunicación efectuada al Obligado Tributario se iniciaron actuaciones de comprobación limitada por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, por la transmisión antes citada. La correspondiente regularización por la inspección municipal mediante dicho procedimiento de comprobación limitada finalizó con la aprobación de tres liquidaciones provisionales por importes de --------, que respectivamente se corresponden con la transmisión de la vivienda, plaza de garaje nº--- y plaza de garaje nº----, expediente -----. Al interesado de le notificó en el mismo documento propuesta de liquidación provisional, con el objeto de regularizar su situación tributaria por dicho tributo, de conformidad con el artículo 137 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En dicha comunicación se informó que el período a que se extiende esa comprobación era al ejercicio 2017. Que habiéndose comunicado la posibilidad de que el interesado pudiese alegar y, en su caso, presentar las pruebas, documentos y justificantes que estimase oportuno, previa puesta de manifiesto del expediente al mismo, en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente a dicha comunicación, no se presentaron alegaciones o cualquier otro documento contra la propuesta de liquidación provisional notificada. Tras la aprobación de las liquidaciones provisionales y su notificación se interpuso recurso de reposición de fecha 19-10-2017 que fue desestimado mediante Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de 03-11-2017 y notificado el 07-11-2017. Con fecha de 13-12-2017 se presenta Reclamación económico-administrativa que es inadmitida mediante Resolución del Tribunal Económico-administrativo Municipal de fecha 15-03-2018 y notificada e 27-04-2018 sin que conste la presentación de recurso judicial alguno.

III.-) Por otro lado, se comunicó el inicio de un procedimiento sancionador a nombre de la interesada con fecha 15 de septiembre de 2017, por la falta de presentación de la autoliquidación correspondiente al hecho imponible del impuesto descrito anteriormente y cuya notificación se produjo el pasado día 19 de septiembre de 2017, que contenía la propuesta de imposición de sanción. En esta misma comunicación de inicio del expediente, se le informaba de la apertura de trámite de audiencia y alegaciones por plazo de 10 días. Transcurrido dicho plazo, la interesada no interpuso escrito de alegaciones ni presentó documentos y pruebas que pudieran exonerarle de su responsabilidad sancionadora.

IV.-) Finalmente, mediante Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de 6 de noviembre de 2017 y notificado a la interesada, se resolvió el expediente sancionador incoado, aprobándose la imposición de una sanción tributaria por importe de -----, derivado de la comisión

de una infracción tributaria grave. En el acto administrativo resolutorio se le informaba la posibilidad de interponer, potestativamente, recurso de reposición en el plazo de 1 mes contado a partir del día siguiente al de notificación de la resolución, o bien, en el mismo plazo, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo de Pozuelo de Alarcón.

V.-) Mediante correo certificado de 13 de diciembre de 2017, la reclamante interpone recurso de reposición contra el acto administrativo de imposición de sanción.

Con fecha 11-01-2018 se dicta por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria, Resolución desestimatoria del recurso de reposición antes citado y aprobando las siguientes sanciones tributarias correspondientes al Expediente de Inspección SANC IVT-----:

- Liquidación nº ---- por importe de ----Euros correspondiente al inmueble sito en ------
- Liquidación nº ---- por importe de ----Euros correspondiente al inmueble sito en ---

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 11 de enero de 2018 de imposición de sanciones tributarias leves, Expte. ------.

A tal fin, el reclamante alega en síntesis nulidad de pleno derecho de la liquidación de las sanciones ya que a su juicio no se ha producido el hecho imponible del tributo, habida cuenta de que se basa en preceptos legales declarados inconstitucionales, Para ello, la reclamante se remite en síntesis la STC de 11-5-2017 que declara la inconstitucionalidad del impuesto de los artículos 107.1, 107.2, letra a) y 110.4 del TRLRHL en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. En este sentido alude a la doctrina del TSJ de Madrid que declara nula toda deuda calculada en base a dichos preceptos.

En cuanto al expediente sancionador propiamente dicho se alega interpretación razonable de la norma frente al procedimiento sancionador precisamente en virtud de la nulidad de pleno de derecho de las liquidaciones de las que trae causa las sanciones tributarias.

En este punto debemos dejar sentado desde un principio que el objeto de impugnación no lo constituye el principal de la deuda, de cuya falta de abono y declaración derivan las sanciones ahora controvertidas, habiéndose aquietado la reclamante desde el primer momento no sólo con el débito principal sino con las propias actuaciones sancionadoras, de las que no consta que se presentaran alegaciones durante el procedimiento inspector. Por el contrario, las deudas principales son firmes y consentidas y sin haberse formulado alegaciones tampoco contra las sanciones. No obstante lo anterior, y habida cuenta de que la resolución impugnada se pronuncia al respecto y ante la alegación de nulidad de pleno derecho debemos hacer las siguientes consideraciones.

SEXTO.-) En cuanto a la alegación de la nulidad de pleno derecho de las deudas liquidadas inicialmente, ya que la base imponible se calculó aplicando normas no válidas al haber sido declaradas inconstitucionales, estamos ante liquidaciones firmes y consentidas por no haber sido impugnadas en tiempo y forma, tanto en vía administrativa como judicial.

Por lo que no quedarían afectadas por la STC por el principio de seguridad jurídica y cosa juzgada. Procedería la aplicación de los artículos 40.1 de la LOTC ("*Uno. Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento*

sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad"), y artículo 32.6 de la Ley 40/2015 (*"6. La sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley o declare el carácter de norma contraria al Derecho de la Unión Europea producirá efectos desde la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» o en el «Diario Oficial de la Unión Europea», según el caso, salvo que en ella se establezca otra cosa").*

A este respecto, hemos de aludir a la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo; Sección 3, de 23 de enero de 2017; Recurso: 2480/2013, Nº de Resolución: 76/2017. El TS estima un recurso de casación en relación al archivo del recurso contencioso administrativo por no haber subsanado una deficiencia en la comparecencia como es la falta de abono de la tasa judicial**.** Dicha Sentencia analiza la aplicación a procesos judiciales y administrativos no terminados por resolución firme de la declaración sobrevenida de inconstitucionalidad de una Ley, en concreto de la Ley de Tasas Judiciales declarada nula por la STC 140/2016:

Y así, para lo que ahora nos interesa hemos de irnos al FJ3º, sobre la aplicación al presente recurso de casación de la STC 140/2016.

> *"...Respecto de ambos pronunciamientos de nulidad, procede aplicar la doctrina reiterada de este Tribunal en cuya virtud, "en supuestos como el que ahora nos ocupa y atendiendo a la pluralidad de valores constitucionales que concurren debemos traer a colación, a la hora de precisar el alcance en el tiempo de nuestra declaración de nulidad, el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), al que responde la previsión contenida en el art. 40.1 LOTC, según el cual las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes 'no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada' en los que se haya hecho aplicación de las leyes inconstitucionales. Ahora bien, la modulación del alcance de nuestra declaración de inconstitucionalidad no se limita a preservar la cosa juzgada. Más allá de ese mínimo impuesto por el art. 40.1 LOTC debemos declarar que el principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) también reclama que -en el asunto que nos ocupa- esta declaración de inconstitucionalidad solo sea eficaz pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme" (SSTC 365/2006, de 21 de diciembre, FJ 8 -con cita de la anterior 54/2002, de 27 de febrero, FJ 9-; 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 7; y 104/2013, de 25 de abril, FJ 4)."*

Si no ha sido recurrida, la liquidación ha quedado firme en vía administrativa. En estos casos tan sólo podría obtenerse la devolución mediante los procedimientos especiales de revisión, ya que según el artículo 221.3 de la LGT:

> *"3. Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley".*

En definitiva, en el caso de que la firmeza fuera anterior a la publicación de la STC 59/2017 de 11-05-2017 es clara la desestimación por los motivos expresados. De la misma forma la STS de 14 de febrero de 2017 ampara la desestimación contra las reclamaciones contra las liquidaciones firmes y consentidas basadas en la inconstitucionalidad de la norma.

Como declara la sentencia del Tribunal Supremo 245/2017 de 14 de febrero, rec. 3009/2015: *"en nuestro modelo de justicia constitucional los efectos erga omnes que se derivan de un fallo que declara la inconstitucionalidad de una norma no están dotados de carácter retroactivo ni conducen a la revisión de las situaciones consolidadas que se han producido al amparo de la norma que se entiende que es inconstitucional, salvo que se trate de supuestos de normas de carácter sancionador*".

En consecuencia, las situaciones consolidadas, entre las que se incluyen no solo las decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada sino también las actuaciones administrativas firmes, no son susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la declaración de nulidad que implica la inconstitucionalidad apreciada en la sentencia del Tribunal Constitucional.

DÉCIMO.-) Ya en concreto sobre la procedencia de las sanciones impugnadas, procede examinar la tipicidad y concurrencia del elemento subjetivo del tipo de injusto tributario, la culpabilidad y la alegada falta de interpretación razonable de la norma.

Hemos de partir en primer lugar de la tipicidad y de lo dispuesto en el artículo 110. 1 y 2 letra b) del TRLRHL, reproducido en el artículo 23 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del IIVTNU del año 2017, según los cuales:

- ***"1** Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente.*

  ***2.** Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto:*

  ***a)** Cuando se trate de actos ínter vivos, el plazo será de treinta días hábiles".*

Por otro lado, el artículo 191.1 de la Ley General Tributaria actual, según el cual:

> *"…Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo…".*

Añade el apartado 2 que *"la infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.".*

Por otra parte, el artículo 183 de la Ley General Tributaria que *"son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley".*

Por lo que se refiere a la motivación de la concurrencia de la culpabilidad, la reclamante alega una supuesta falta de responsabilidad en la infracción tributaria imputada por el Ayuntamiento por una interpretación razonable de la norma, en base a los errores y confusa redacción imputada a la Ordenanza Fiscal Reguladora del IVTNU.

A tal efecto conviene traer a colación la postura jurisprudencial sobre la interpretación razonable de las normas como elemento exonerador de la culpabilidad en el ámbito sancionador tributario. Y así, la TSJ Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, S de 18 Jun. 2008 dispone que:

- *"…En el ámbito del Derecho tributario sancionador, el Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria (Sentencias, entre otras muchas, de 29 de enero, 5 de marzo, 7 de mayo y 9 de junio de*

1993; y, 24 de enero y 28 de febrero de 1994 y 6 de julio de 1995). Por ello "cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ellos se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios" (Sentencias de 5 de septiembre de 1991 y 8 de mayo de 1997 EDJ 1997/3447 , entre otras muchas).

En consecuencia, la culpabilidad debe ser apreciada, en principio, en las infracciones administrativas en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica. Y, en tal sentido el Tribunal Supremo ha establecido el criterio (Sentencias, ente otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable…".

(…)

La Jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha sostenido desde antiguo que la comisión de errores de derecho en las liquidaciones tributarias no debe ser objeto de sanción en la medida en que el error sea razonable y la norma ofrezca dificultades de interpretación, siempre, claro está, que el sujeto pasivo hubiere declarado o manifestado la totalidad de las bases o elementos integrantes del hecho imponible (Sentencias de 7 de mayo de 1993 EDJ 1993/4287 y 8 de mayo de 1997 , entre otras (…).

Pues bien, trasladando dicha doctrina al supuesto de hecho concreto resulta que los requisitos jurisprudenciales para excluir la culpabilidad por una interpretación razonable de las normas no concurren en este caso ya que no se declaró incorrectamente ni se manifestaron la totalidad de las bases o elementos del hecho imponible, sino que directamente dejó de presentarse declaración o autoliquidación alguna considerándose sin más la no sujeción al impuesto, lo cual no puede constituir, como ya se ha argumentado, un *criterio jurídico razonable y razonado.* Es decir, ni existe apoyo razonable, ni declaración correcta presentada para que según la doctrina citada, el reclamante excluya la culpabilidad en la comisión de la sanción en base a la oscuridad de la norma.

Por otro lado, tanto el hecho imponible como la obligación de pago están claramente fijados en la Ley y Ordenanza. En efecto, frente a la comisión de la infracción consistente en dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentarios en todo o en parte la deuda tributaria el reclamante pretende exonerarse de la responsabilidad en atención a su desconocimiento así como a la buena fe ante la oscuridad de la norma aplicable. Ante estas alegaciones se tiene que tener en cuenta que las leyes obligan al sujeto pasivo a la presentación de la declaración-autoliquidación del IIVTNU, y, siendo sujeto pasivo del IIVTNU le corresponde, por tanto, las obligaciones dimanantes de dicho impuesto, siendo como consecuencia del no ingreso de las autoliquidaciones correspondientes, por lo que la inspección del Ayuntamiento descubrió que la reclamantes habían incumplido con sus obligaciones tributarias.

En consecuencia, y en virtud de lo dispuesto en el artículo 183 de la Ley General Tributaria, habría que concluir que siendo sancionables las infracciones, la reclamante, en el mejor de los casos, no puso la debida diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no cabiendo exonerarle de su responsabilidad ante la Hacienda Pública Municipal, y sin que se aprecie alguna de las causas de exclusión de responsabilidad tasadas por el art. 179.2 de la LGT.

La clave de las alegaciones de la reclamante es que hay interpretación razonable de la norma frente al procedimiento sancionador, habida cuenta de la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones de las que trae causa las sanciones.

Sin embargo, dicha conflictividad que justificaría una interpretación razonable de la norma para evitar la imposición de las sanciones tributarias, tiene una premisa esencial que exige que en la transmisión no se realice el hecho imponible del tributo, o por no existir incremento alguno de valor de los terrenos o porque éste sea inferior al liquidado. Sólo entonces, y en todo caso, previa acreditación con pruebas fehacientes mediante los oportunos informes técnicos periciales de la inexistencia de incremento de valor de los inmuebles, sería posible revisar dichas liquidaciones. Por el contrario, en el caso que ahora nos ocupa, nada de estas circunstancias concurren ni en las actuaciones de inspección practicadas de las que dimanan las deudas impugnadas, ni en las alegaciones de la reclamante.

Es decir se limita a citar la situación judicial sobre el impuesto de una forma muy genérica, pero ni se alega ni acredita decremento alguno de valor o incremento inferior al liquidado en el caso concreto objeto de las transmisiones para oponerse a las deudas en concepto de IVTNU, sino que única y exclusivamente pretende ampararse en una cuestión de inconstitucionalidad admitida sobre la fórmula objetiva de cuantificación de la base imponible del impuesto en base a la liquidación del impuesto a pesar de un evidente decremento de valor de los terrenos. Por el contrario, la reclamante, como ya hemos dicho, niega directamente la procedencia de la liquidación en base a la improcedencia del impuesto en sí, fuera cual fueran las circunstancias de la transmisión de los terrenos, cuestión que en absoluto es la que subyace en el fondo de la conflictividad del impuesto marcada por la situación judicial del asunto a la que la reclamante alude para justificar una interpretación razonable de la norma.

Lo que se pretende es negar la conformidad a derecho del impuesto con abstracción de las circunstancias concretas de cada transmisión, negando su capacidad de generar el hecho imponible, lo cual no puede en modo alguno incluirse en el criterio de interpretación razonable de la norma, que sólo se pone en cuestión en determinadas circunstancias en las que se acredite de forma fehaciente un decremento de valor real de los terrenos o incremento inexistencia de incremento alguno, o existencia de incremento pero inferior al liquidado.

A lo anterior ha de unirse además el hecho de que consta en el expediente la conformidad del reclamante con la regularización realizada por la Inspección Tributaria de la situación tributaria en concepto del IVTNU principal y de la que derivan las sanciones ahora impugnadas.

Sobre la motivación de la culpabilidad en la comisión de la infracción por conocimiento del deber de tributar, en este caso, considerando que el obligado tributario tenía pleno conocimiento de que estaba incumpliendo sus obligaciones al ser advertido de ello por el notario autorizante de la escritura de compraventa. A la vista de la normativa antes citada, el interesado en tanto que sujeto pasivo de esta transmisión de acuerdo con el artículo 106.1 b) del RDL 2/2004 de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, debía haber presentado, cuanto menos la autoliquidación (que implica declaración e ingreso) y la copia simple de la escritura pública de compraventa referenciada anteriormente en el plazo de 30 días hábiles siguientes a la fecha de la transmisión, sin embargo, no lo hizo, según consta en el expediente. Esta obligación legal fue advertida expresamente por el Notario en la escritura pública, consta las advertencias para presentar la liquidación por este tributo. Por lo tanto, no puede ni tan siquiera alegar desconocimiento de la norma.

Pero además, de acuerdo con el artículo 25 de la ordenanza fiscal del impuesto del año 2015, si el sujeto pasivo considera que la transmisión no está sujeta al impuesto, debe presentar declaración ante esta Administración en los plazos establecidos en el artículo 23, junto con los requisitos expresados en el artículo 24, junto con documentación que fundamente su pretensión. Luego si el interesado consideraba que no se había producido el hecho imponible, tenía, lógicamente, la obligación de declarar la transmisión, expresar los motivos que le llevan a considerar que no está sujeta y acreditarlo documentalmente. Tampoco cumplió la reclamante con esta obligación legal.

En consecuencia, la reclamante, no sólo no presenta la autoliquidación por este hecho imponible a que estaba obligado a pesar de haber sido advertido por el Notario, sino que tampoco declaró el hecho imponible al Ayuntamiento ni puso en su conocimiento su consideración de depreciación del valor de los terrenos transmitidos junto con su acreditación documental. Su

pretensión se ha conocido una vez la Administración tributaria ha actuado de oficio regularizando el hecho imponible a través de un procedimiento de comprobación limitada.

Por tanto, tal y como se razona en la resolución impugnada, queda probado que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que le era exigible una actuación diferente respecto a dichas obligaciones, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo, culpa **o, cuando menos, negligencia**, a efectos del artículo 183.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Su conducta contrasta con la del comprador que conocía perfectamente sus obligaciones legales, existiendo cuanto menos negligencia puesto que si pensaba que no estaba sujeta la transmisión, debería haberlo comunicado a esta Administración puesto que el derecho que invoca no es automático y, mucho menos, está establecido como tal en los supuestos de "no sujeción" que se enuncian en el art. 104 del RDL 2/2004, de 5 de marzo.

Por último, no se aprecia la existencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003, sobre todo teniendo en cuenta que las pretensiones, interpretaciones o actuaciones del obligado tributario deben considerarse en función de las declaraciones, autoliquidaciones, escritos o documentación existentes al momento de realizar sus obligaciones tributarias, documentos que no se han presentado antes de iniciarse, de oficio, el procedimiento de regularización tributaria (comprobación limitada) por este impuesto. No existe ningún eximente de su responsabilidad máxime cuando el notario le advirtió de sus obligaciones por este impuesto y no las siguió.

En consecuencia, y en virtud de lo dispuesto en el artículo 183 de la Ley General Tributaria, habría que concluir que siendo sancionables las infracciones, el reclamante, en el mejor de los casos, no pusieron la debida diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no cabiendo exonerarlos de su responsabilidad ante la Hacienda Pública Municipal, y sin que se aprecie alguna de las causas de exclusión de responsabilidad tasadas por el art. 179.2 de la LGT. Dicho de otro modo: Concurre el elemento subjetivo exigido para imponer sanciones no apreciándose respecto de ella la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la LGT (en igual sentido el art. 77.4 LGT 63). Las acciones antijurídicas son imputables al obligado tributario y han sido realizadas por éste voluntariamente, por lo que al concurrir el elemento subjetivo y el objetivo necesario para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva de infracción tributaria se declara sujeto infractor al reclamante en los términos ya expuestos, siendo pues procedente la sanción impuesta.

Por todo lo anterior, este TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando de forma unipersonal**, RESUELVE:**

DESESTIMAR .....

(…)

- **Reclamación nº INSP SANC IIVTNU 2015 01.**

  Fecha: 13 de febrero de 2015.

  RESOLUCIÓN:

(…)

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 22 de marzo de 2012, se transmitió el inmueble situado en la avenida----- de Pozuelo de Alarcón, en escritura pública de compraventa otorgada el día referido ante el Notario de los Madrid Don ------.

II.-) Con fecha 8 de abril de 2014 mediante comunicación efectuada al obligado tributario se iniciaron actuaciones de comprobación limitada por el impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU) por la mencionada transmisión, notificándose en el mismo documento propuesta de liquidación provisional, con el objeto de regularizar su situación tributaria por dicho tributo, de conformidad con el artículo 137 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria.

En la referida comunicación se ponía de manifiesto al obligado tributario el periodo sobre el que extendía la comprobación, concretamente al ejercicio 2012.

Asimismo se le comunicaba la posibilidad de que el interesado pudiese alegar, y, en su caso, presentar pruebas, documentos y/o justificantes que estimase oportunas en defensa de sus derecho, previa la puesta de manifiesto del expediente, en el plazo de 10 días a contar a partir del día siguiente a la de reiterada comunicación.

No ejerció, el obligado tributario tal derecho, pues no presentó alegaciones, ni documento alguno contra la propuesta de liquidación practicada.

III.-) Que en fecha 14 de abril de 2014 se notificó el inicio del expediente sancionador, por falta de presentación de la autoliquidación correspondiente al hecho imponible del impuesto descrito anteriormente. En este acuerdo se proponía un sanción tributaria de 5.044,16.-€ por la comisión de infracción tributaria grave en relación con el artículo 191 de la Ley 58/2003 antes mencionada.

IV.) Que se comunicó al obligado tributario que tenía el expediente a su disposición para su puesta de manifiesto, y para que en el plazo de 15 días, en su, caso realizara alegaciones o presentara, pruebas o documentos en relación a la propuesta de imposición de sanción.

El obligado tributario, no ejerció tal derecho.

De acuerdo al artículo 25.4 del real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, y ante la falta de manifestación del obligado tributario, de su conformidad o disconformidad a la propuesta, se procedió por el organismo pertinente a emitir la correspondiente resolución motivada, con fecha 14 de mayo de 2014.

V.-) A los efectos de la reducción del 30%, establecida por el artículo 188.1.b) de la Ley 58/2003, el obligado tributario ha interpuesto la presente reclamación económico-administrativa, con fecha de entrada en el Registro del Tribunal de 18 de junio 2014.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en el presente procedimiento económico-administrativo la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria por la que se aprobaba la imposición de sanción y la liquidación de la misma, en concepto del IVTNU.

A tal fin, el reclamante alega en síntesis:

a) Incorrecta cuantificación de la sanción
b) Falta de motivación del expediente sancionador

SEXTO.-) Con carácter previo, hay que centrar los términos del debate en la procedencia o no de las actuaciones del expediente sancionador SANC IVT ----por dejar de ingresar dentro del plazo establecido la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta

autoliquidación del tributo (IVTNU) constitutiva de infracción tributaria grave. Y para ello hemos de examinar en primer lugar la realidad o no de la realización del hecho imponible del impuesto que en ningún momento negada de contrario por el reclamante.

El hecho imponible de la plusvalía deriva de la transmisión mediante escritura pública de compraventa de fecha 22 de marzo de 2012, de la finca sita en Pozuelo de Alarcón, Avenida -----, otorgada mediante escritura de misma fecha, ante el Notario de los de Madrid Don ----- , bajo el número --- de orden de su protocolo, en la que figuraba como sujeto transmitente del referido inmueble.

A continuación hay que examinar la procedencia de la sanción por comisión de la infracción tributaria tipificada en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, Ley General Tributaria, según el cual:

"1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al art. 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del art. 161, ambos de esta ley.

También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción."

(...)

Y sigue diciendo en su apartado 3:

"3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del art. 187 de esta ley."

Visto lo anterior, la precitada Ley General Tributaria, Ley 58/2003, establece cuando se ha de entender que existe ocultación y al efecto, el artículo 184, sostiene:

"1. Las infracciones tributarias se calificarán como leves, graves o muy graves de acuerdo con lo dispuesto en cada caso en los arts. 191 a 206 de esta ley.

Cada infracción tributaria se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave y, en el caso de multas proporcionales, la sanción que proceda se aplicará sobre la totalidad de la base de la sanción que en cada caso corresponda, salvo en el supuesto del apartado 6 del art. 191 de esta ley.

2. A efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento."

De acuerdo a los artículos citados, que son sobre los que se fundamenta el órgano municipal para tipificar e imponer la sanción, se ha de estar a que se aplicó correctamente la legislación aludida al caso concreto, ya que, de acuerdo al precitado art. 191.1 el obligado tributario dejó de ingresar dentro del plazo establecido, y su calificación como grave, también parece ajustada a derecho en base al precitado art. 184.2, por no haber presentado declaración debida, entendiéndose por tanto que existió ocultación.

A más abundamiento, en relación a lo anterior (existencia de ocultación), y sobre la conducta llevada a cabo por el recurrente, traemos a colación, dentro de la clausula UNDECIMA de la escritura origen de la compraventa, el párrafo referente al IIVTNU, donde el Notario autorizante advierte en los siguientes términos:

"..les advierto sobre la obligación de presentar dentro de los treinta días hábiles desde hoy la declaración de dicho impuesto y su pago, así como de la responsabilidad de no hacerlo."

Por tanto, no se puede afirmar por el obligado tributario, o alegar desconocimiento, primero de su obligación de presentar la declaración del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, y segundo del pago del referido impuesto, pues, al menos fue advertido de tales obligaciones por el fedatario público, sin que, por otro lado, como manifiesta en su escrito de alegaciones, la presentación de cualquier otro impuesto diferente ante la CCAA de Madrid, le exima de su obligaciones respecto del impuesto que aquí nos ocupa.

Lo anterior no es más que el modelo a título de ejemplo de advertencia notarial, respecto a la cual se hacen a las partes firmantes las reservas y advertencias legales, en particular y a efectos fiscales advirtiendo de las obligaciones y responsabilidades Tributarias que incumben a las partes, en su aspecto, material, formal y sancionador, y de las consecuencias de toda índole que se derivarían de la inexactitud de sus declaraciones, así como de las afecciones legales, advirtiéndose también de las obligaciones tributarias, materiales y formales que se derivan de la transmisión en relación con el Impuesto Municipal sobre el IVTNU.

En efecto, El Tribunal Supremo, en el ámbito sancionador específicamente tributario, ha construido una sólida doctrina en el sentido de que, la Administración a la hora de sancionar deberá apreciar la existencia de un carácter doloso o culposo en la conducta del sujeto infractor. Y se entiende que existe dolo, cuando hay conciencia y voluntad de realizar el hecho tipificado como infracción; y por culpa, ya sea grave, culpa leve o simple negligencia, cuando, en distintos grados, la persona no puso los medios necesarios para conocer y evitar la acción y su resultado. Por su parte, la simple negligencia, el grado más débil de imputabilidad, no solo exige como elemento determinante un claro ánimo de defraudar sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma. **Si bien, con carácter general, la simple negligencia, como actuación contraria al deber de respecto y cuidado de la norma puede plantear problemas de apreciación en algunas figuras tributarias, en el caso del IVTNU no es así cuando la transmisión ha operado mediante documento público, ya que es el notario quien está obligado, y así lo**

hace constar en las escrituras, a indicar las obligaciones fiscales que incumben a las partes como consecuencia del otorgamiento del citado instrumento.

Por tanto, lo que es un hecho irrefutable, es que, el obligado tributario no realizó la presentación de la declaración, ni el pago del impuesto,- aun habiendo sido advertido por el Notario de tales obligaciones y las posibles consecuencias-, hecho que, por sí solo, según el artículo 184, lleva a entender que ha habido ocultación de datos a la Administración actuante.

SÉPTIMO.-) En contra de lo que parece afirmar el recurrente, la resolución sancionadora motiva claramente la existencia de culpabilidad. En efecto, en el apartado Segundo, relativo al "Principio de responsabilidad" se indica que "*el obligado tributario no realiza la autoliquidación y pago de la cuota del impuesto, sin aportar a este procedimiento justificación alguna de la no realización de la misma, a pesar de las advertencias legales expresas acerca de las obligaciones formales por este tributo que le hizo el notario autorizante de la compraventa. Por tanto, queda probado que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que le era exigible una actuación diferente respecto a dichas obligaciones, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo, culpa o, cuando menos, negligencia, a efectos del artículo 183.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria. No se aprecia la existencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003, por lo que se estima procedente la imposición de la sanción*".

Como corolario, manifestar que, siendo que la base de la sanción es superior a 3.000,00.-€, y que ha existido, como se ha visto anteriormente, ocultación en los términos del reiterado art, 184.2, la calificación como grave de la infracción tributaria es acorde a derecho, sin que tampoco a juicio de este Tribunal carezca de motivación legal la resolución impugnada.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO MUNICIPAL DE POZUELO DE ALARCÓN, actuando como órgano unipersonal, RESUELVE:**

DESESTIMAR .....

(…)