



Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 05 de Madrid

C/ Gran Vía, 19 , Planta 4 - 28013

45029730

NIG: 28.079.00.3-2019/0001613

Procedimiento Abreviado 39/2019 2

Demandante/s: [REDACTED]

PROCURADORA Dña. MARÍA CRISTINA MÉNDEZ ROCASOLANO

Demandado/s: AYUNTAMIENTO DE LAS ROZAS DE MADRID

LETRADA Dña. MERCEDES GONZÁLEZ-ESTRADA ÁLVAREZ-MONTALVO

SENTENCIA Nº 331/2019

En Madrid, a treinta y uno de octubre de dos mil diecinueve.

Vistos por mí, Ilmo. Sr. D. Ramón Fernández Flórez, Magistrado-Juez del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 5 de los de Madrid, los presentes autos de procedimiento abreviado registrados con el número 39/2019, dimanantes de un recurso contencioso-administrativo promovido por [REDACTED], como parte recurrente, representados por la procuradora Doña María Cristina Méndez Rocasolano, contra Decreto del Concejal de Hacienda, Recursos Humanos y Transportes del Ayuntamiento de Las Rozas de Madrid, dictado por delegación, de 19 de noviembre de 2018, que inadmitió por extemporaneidad el recurso de reposición interpuesto contra la deuda con número de referencia 1600061330 del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Ha sido parte recurrida el Ayuntamiento de Las Rozas de Madrid, representado y defendido por la letrada Doña Mercedes González-Estrada Álvarez-Montalvo.



ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Contra la resolución administrativa antes referida, la parte recurrente formalizó su demanda en la que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes, terminó suplicando «(...) se dicte sentencia por la que estimando el recurso contencioso administrativo declare nulo, anule o revoque la Resolución de 19 de noviembre de 2018 (...) y, en consecuencia, estime la posibilidad de rectificación de la autoliquidación del impuesto de plusvalía presentada el 25 de febrero de 2016, y, por ende, condene a la devolución de la cuantía de DIECIOCHO MIL SETECIENTOS OCHENTA Y SIETE EUROS Y SEIS CÉNTIMOS (18.787,06 €), más los intereses legales que correspondan hasta su efectivo abono, imponiendo las costas procesales a la demandada, conforme con lo dispuesto en el artículo 139 y ss. de la LJCA».

SEGUNDO.- Admitida a trámite la demanda, se acordó su sustanciación por los trámites del procedimiento abreviado, señalándose día y hora para la celebración de vista, con citación de las partes y requiriendo a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, el cual, una vez tuvo entrada en este Juzgado, fue entregado a la parte recurrente para que realizara alegaciones en el acto de la vista, al que comparecieron ambas partes.

TERCERO.- En la sustanciación del presente procedimiento se han observado los preceptos y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del recurso*

Como ya se indicó en el encabezamiento, en el presente recurso contencioso-administrativo se impugna el Decreto de 19 de noviembre de 2018, del Concejal de Hacienda, Recursos Humanos y Transportes, dictado por delegación, que acordó la inadmisión por extemporaneidad del recurso de reposición interpuesto contra la deuda con número de referencia 1600061330



del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

SEGUNDO.- *Argumentos de las partes*

En la demanda se ejercita una pretensión revocatoria de la resolución impugnada y otra tendente al restablecimiento de la situación jurídica individualizada de la parte recurrente, a fin de que se le reintegre el importe abonado por aquella liquidación, que ascendió a un total de 18.787,06 euros, más intereses legales hasta su efectivo abono.

Tales pretensiones se sustentan, en síntesis, en los siguientes fundamentos:

-improcedencia de la inadmisión por extemporaneidad de la solicitud formulada ante la Administración al no tratarse de un recurso de reposición, sino de una solicitud de rectificación de la autoliquidación del impuesto ya efectuada. Sostiene que la Administración sustenta su decisión tomando en consideración, erróneamente, que el acto que constituye el objeto de la rectificación solicitada es el acuerdo de fraccionamiento de la plusvalía municipal que se solicitó el 25 de enero de 2017. Sin embargo, aduce que, en ningún caso, su solicitud de rectificación se dirigía contra dicha actuación (que, además, no se adoptó expresamente) referida al fraccionamiento del pago de la deuda tributaria sino contra la autoliquidación del IIVTNU que realizó el 25 de febrero de 2016. Razona que, tal y como se prevén los artículos 18 y siguientes de la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Las Rozas para el referido impuesto, la gestión del mismo se ha de realizar mediante autoliquidación por los administrados, lo que posibilita que se pueda instar la rectificación y restitución de lo indebidamente ingresado antes de que transcurra el plazo de prescripción legalmente previsto, tal y como acaeció en el presente caso en el que la solicitud de rectificación se presentó con fecha 17 de octubre de 2018, dentro, por tanto, del plazo de cuatro años que marca el artículo 66.d) de la Ley General Tributaria.

-nulidad de la autoliquidación del IIVTNU practicada, tras la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 104 y 107 del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL). Sobre la base de la declaración de inconstitucionalidad efectuada por sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo, y el alcance y efectos que, respecto de tal declaración, ha realizado el Tribunal Supremo en sentencia de 9 de julio de 2018, que transcribe parcialmente, considera que, en el presente caso, queda acreditado, a través de las escrituras de compra y venta de la nave

que se adquirió, la existencia de una minusvalía real y efectiva de su valor, pues se adquirió por un precio de 360.607,23 € (más 57.697,16 € en concepto de IVA) y se vendió por un precio de 240.000 €, lo que determina la inexistencia del hecho imponible del IIVTNU.

-nulidad de la autoliquidación del IIVTNU aun cuando existiese plusvalía en la transmisión de la nave adquirida. Considera que la fórmula de cálculo de la base imponible del impuesto prevista en dicha Ley y reproducida en la Ordenanza municipal es contraria a Derecho, al haber tomado como base el valor final de las parcelas y no el incremento de valor de las mismas, que es lo que debería constituir la base imponible, al ser éste este incremento lo que persigue gravar el IIVTNU.

Por su parte, la Letrada del Ayuntamiento recurrido se opone al recurso promovido de contrario, argumentado, en esencia, que el escrito formulado por la parte recurrente en vía administrativa, a pesar de la calificación que aquella le confirió, no se trataba de una solicitud de devolución de ingresos indebidos, pues existía un previo acto de liquidación, advertido lo cual, la Administración, haciendo uso de la facultad que le confería el artículo 115.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, lo canalizara conforme a su auténtico carácter, el de un recurso de reposición frente a una liquidación, tramitándolo y resolviéndolo de conformidad con tal carácter, lo que dio lugar a su inadmisión por extemporaneidad al dirigirse contra una liquidación ya firme.

Además, sostiene que en el escrito que formuló en vía administrativa solicitó la inaplicación de una norma jurídica y no la rectificación de un error, considerando, a su vez, que la declaración de inconstitucionalidad de una norma no puede sustentar la existencia de un error.

TERCERO.- Hechos a tomar en consideración

[REDACTED]

adquirieron el 16 de diciembre de 2005, mediante escritura pública de compraventa otorgada ante notario, una nave industrial sita en el municipio de Las Rozas de Madrid por un precio de 360.607,26 €. Esta nave fue posteriormente vendida con fecha 2 de febrero de 2016, por un total de 240.000 €, tal y como queda reflejado en escritura notarial de compraventa con subrogación y novación de préstamo hipotecario.

A efectos de abonar el IIVTNU, [REDACTED] en su condición de transmitente, presentó Declaración asistida por transmisión de dominio en el



Ayuntamiento de Las Rozas con fecha 25 de febrero de 2016, figurando, entre otros extremos, un importe de deuda de 18.283,64 € y como información adicional «SOLICITADO FRACCIONAMIENTO DE PAGO».

Con fecha de entrada en el Registro General del referido Ayuntamiento de 25 de enero de 2017, los Sres. [REDACTED] presentaron solicitud de fraccionamiento de pago en relación con la deuda antes referida, con base en los artículos 44 y 46 del Reglamento General de Recaudación y de acuerdo con un cuadro de amortización que figuraba en tal solicitud y que dividía las cuotas a abonar por períodos mensuales comprendidos desde el 20 de febrero de 2016 al 20 de enero de 2019. Al pie del citado cuadro, figuraba la siguiente NOTA «El interesado entenderá estimada la solicitud si no recibe resolución expresa denegatoria».

Posteriormente, el día 17 de octubre de 2018 tuvo entrada en dicho Registro General nuevo escrito suscrito por los [REDACTED] en el que, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 120.3 de la Ley General Tributaria y 126 del Reglamento General de las actuaciones y de los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, solicitaban la rectificación de la autoliquidación practicada con fecha 25 de febrero de 2016. Sustentaron dicha solicitud en la no concurrencia del hecho imponible del IIVTNU, invocando a su favor la sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 y la inexistencia de plusvalía en la venta de la nave industrial cuya transmisión gravó el referido impuesto, deducida del valor de compra y venta que figuraba en las escrituras notariales que las documentaron y cuya copia se acompañó a dicha solicitud. También alegaron la existencia de un error en el cálculo de la plusvalía, al no responder la fórmula de cálculo aplicada al hecho imponible que se trata de gravar.

Conferido al anterior escrito la tramitación que la Administración local estimó pertinente, por Decreto de 19 de noviembre de 2018, que constituye el objeto del presente recurso, se inadmitió por extemporaneidad el recurso de reposición presentado por los [REDACTED] contra la deuda 1600061330 del IIVTNU.

Debemos destacar, en lo que resulta relevante para la resolución de este recurso, que en el apartado Hechos de dicha resolución se indica «Que según consta en el informe emitido por la Vicetesorera de fecha 23 de octubre de 2018 (remitido a este departamento por correo electrónico) la liquidación objeto del presente recurso fue notificada al interesado con fecha el 25 de enero de 2017. Se incorpora al expediente informe».



Por su parte, en el de Fundamentos se citaron diversos preceptos legales relativos al régimen de recursos relativos a los actos de aplicación y efectividad de los tributos locales, al plazo de interposición del recurso de reposición y al cómputo de los plazos administrativos, resolviendo finalmente que el recurso de reposición formulado contra la deuda antes referida era extemporáneo.

CUARTO.- *Estimación del recurso y nulidad del Decreto impugnado. Inexistencia de extemporaneidad. El escrito formulado por la parte recurrente no tenía la naturaleza de recurso de reposición.*

Centrados así los términos del debate, para determinar si la inadmisión por extemporaneidad declarada en el Decreto impugnado se ajusta a Derecho, resulta preciso analizar, con carácter preliminar, la verdadera naturaleza del escrito al que aquél dio contestación, esto es, si se trata de un recurso de reposición frente a un acto de liquidación como sostiene la Administración o si, por el contrario, se está ante una rectificación de una autoliquidación como defiende la parte recurrente, pues, lógicamente, la regulación aplicable a una y otra figura es distinta.

Para despejar tal interrogante hay que delimitar, previamente, la modalidad o forma de gestión del impuesto fijada por el Ayuntamiento y las actuaciones seguidas, en su caso, por éste en relación con la transmisión de la propiedad del terreno cuyo incremento de valor constituyó el hecho imponible del impuesto abonado.

Tal y como afirma la parte recurrente en su demanda sobre la base de lo regulado en los artículos 18 y siguientes de la Ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU en el Ayuntamiento de Las Rozas, la forma de gestión de dicho impuesto en ese municipio es mediante autoliquidación, que deberán presentar los sujetos pasivos según el modelo determinado por el Ayuntamiento y a la que la propia Ordenanza le confiere la consideración de liquidación provisional.

Esa obligación, y no otra, fue la que cumplimentaron los [REDACTED] el día 25 de febrero de 2016, cuando presentaron declaración-autoliquidación del referido impuesto conforme al modelo o documento previsto a tal efecto por el Ayuntamiento y de la que resultó una deuda tributaria por importe de 18.283,64 € (identificada con número de referencia 1600061330).



Esta modalidad de gestión prevista por el Ayuntamiento de Las Rozas para el IIVTNU haría perfectamente viable *prima facie* la posibilidad de que los recurrentes hubieran podido solicitar una rectificación de la declaración-autoliquidación dentro del plazo legal de prescripción. Solo la inhabilitaría o desactivaría la existencia de una posterior liquidación efectuada por la Administración municipal a resultas de un previa comprobación o revisión de lo declarado en la autoliquidación, frente a la que, de haber existido, solo se podría reaccionar, en caso de desacuerdo, a través de los recursos administrativos y vías de revisión legalmente previstos para los actos dictados en materia tributaria.

Pues bien, no consta en el expediente administrativo que, tras la presentación de dicha declaración-autoliquidación, la Administración municipal girara liquidación definitiva que rectificara o ajustara algunos de los datos o elementos consignados en la declaración-autoliquidación. Esto es, la Administración admitió los datos puestos de manifiesto en ella y aceptó la cuota tributaria resultante, que fue la finalmente abonada por la parte recurrente (al margen, claro está, de los intereses abonados en cada uno de los plazos en que se fraccionó finalmente el pago).

Yerra, por tanto, el Decreto recurrido cuando en sus Hechos señala que la liquidación objeto del presente recurso fue notificada al interesado con fecha 25 de enero de 2017. En esa fecha, el 25 de enero de 2017, no consta entre la documentación obrante al expediente notificación a la parte recurrente de liquidación distinta o complementaria de la provisional que ya se contenía su declaración-autoliquidación presentada el 25 de febrero de 2016.

Lo único que en el expediente se corresponde con esa fecha, 25 de enero de 2017, es la presentación por los [REDACTED] de la solicitud de fraccionamiento de pago cuya eventual resolución, caso de haber recaído (se debe recordar que no se llegó a producir en forma expresa en momento anterior al de su completo abono en los plazos marcados), no hubiera podido alterar ni modificar la concreta deuda tributaria a fraccionar, que necesariamente habría de ser la resultante de la declaración-autoliquidación ya practicada (como de hecho así fue), pues el objeto del procedimiento previsto en el Reglamento de Recaudación para la tramitación de esta clase de solicitudes es la verificación de que el fraccionamiento, en la forma en que ha sido instado y atendidas las circunstancias concurrentes en cada caso, cumple con los requisitos fijados en aquél para que la Administración pueda acceder al mismo.

Por tanto, en la medida en que el escrito de rectificación de autoliquidación presentado por la parte recurrente el 17 de octubre de 2018 se calificó erróneamente como de recurso de reposición por la Administración municipal sobre la base de entender que impugnaba una inexistente liquidación efectuada y notificada a la parte recurrente en fecha 25 de enero de 2017, y que el acuerdo de inadmisión contenido en el Decreto recurrido se sustentó en la falta de interposición de ese recurso en el plazo de un mes a contar desde esa supuesta notificación, procede declarar la nulidad del Decreto del Concejal de Hacienda, Recursos Humanos y Transportes del Ayuntamiento de Las Rozas de Madrid, dictado por delegación, de 19 de noviembre de 2018.

QUINTO.- *Procedencia de la rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos. Acreditación indiciaria de la inexistencia de minusvalía no contrarrestada por la Administración municipal.*

Pues bien, anulado el Decreto recurrido corresponde ahora enjuiciar el motivo de impugnación relativo a la procedencia de la solicitud de rectificación de la autoliquidación de IIVTNU practicada el 25 de febrero de 2016, por inexistencia de hecho imponible.

No se aprecian, ni se han hecho valer de contrario, inconvenientes de carácter formal a la viabilidad de tal rectificación. En este sentido, se observa que, al tiempo de su presentación, no había transcurrido el plazo de prescripción legalmente previsto y que junto a la solicitud se adjuntó la documentación que daba sustento a la rectificación instada (entre otras, copia de las escrituras notariales de compraventa de la que se deducía el decremento experimentado por la nave industrial objeto de transmisión). Asimismo, se debe significar que la Administración municipal ha reconocido con fecha 11 de enero de 2019 que la deuda tributaria y sus distintos plazos o fracciones se encuentran abonados en su integridad.

Ya desde una perspectiva sustantiva, debemos recordar la interpretación que la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018 (recurso de casación núm. 6226/2017) y otras muchas posteriores, han realizado de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL hecha por la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017.

Dicha sentencia que, fija la doctrina interpretativa, con los efectos previstos en el artículo 93.1 de la LJCA, de las declaraciones del Tribunal Constitucional respecto de la inconstitucionalidad de los preceptos antes citados del TRLRL, pone fin a la controversia surgida entre diversos Tribunales



Superiores de Justicia en orden a entender si la inconstitucionalidad de los citados artículos era absoluta y *ex origine* o únicamente era parcial, para los casos en los que no se acreditara capacidad económica y una plusvalía real y efectiva que pudiera gravarse.

En lo que aquí interesa, dice lo siguiente:

«SÉPTIMO. Criterios interpretativos sobre los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del TRLHL, a la luz de la STC 59/2017.

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio:

1º) Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial. En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios que hemos expresado en el fundamento de derecho Quinto, que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE.

2º) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene», o, dicho de otro modo, porque «impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)». Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL».

Y el Fundamento de Derecho Quinto, al que se remite, establece que:

«QUINTO.- Corresponde al sujeto pasivo del IIVTNU probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la

carga de la prueba previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («LGT») [mandato que no conlleva una quiebra de los principios de reserva de ley tributaria o del principio de seguridad jurídica].

De la interpretación del alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 que acabamos de efectuar (parcial en lo que se refiere a los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL y total en relación con el artículo 110.4 del TRLHL) resultan, en esencia, tres corolarios: (1) primero, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana ex artículo 110.4 del TRLHL, puede el obligado tributario demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor y, por ende, que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria principal correspondiente al IIVTNU; (2) segundo, demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto(o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución); y (3) tercero, en caso contrario, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor). En relación con este último supuesto, esta Sala es consciente de que pudieran darse casos en los que la plusvalía realmente obtenida por el obligado tributario fuera tan escasa que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL pudiera suscitar dudas desde la perspectiva del artículo 31.1 CE. La cuestión, sin embargo, no se nos ha planteado aún y tampoco ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017.

Esto sentado, debemos resolver a continuación las cuestiones de (a) a quién corresponde la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía, (b) qué medios probatorios resultan idóneos para llevarla a efecto y (c) si este último extremo cuenta en la actualidad, y hasta tanto se produzca la intervención legislativa que reclama la STC 59/2017 en su FJ 5 c), con la debida cobertura legal, tal y como reclaman los principios de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE) y reserva de ley tributaria (artículos 31.3 y 133.1 CE). Pues bien, en relación con los dos primeros interrogantes queremos dejar claro que:

1.- Corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Y este extremo, no solo se infiere con carácter general del artículo 105.1 LGT, conforme al cual



«quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo», sino que también, y en el ámbito concreto que nos ocupa, ha sido puesto de relieve por el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 5 b) de la STC 59/2017, y admitido, incluso, por la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 (RCA 2672/2017). En el FJ 5 b) de la STC 59/2017 concluye, concretamente, el máximo intérprete de la Constitución, que «debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)», precisión esta última de la que se infiere inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía. Y esta premisa ha sido admitida también en la cuestión casacional que, con posterioridad al pronunciamiento del Tribunal Constitucional, fijó la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017, citado, en el que, presuponiendo que pesaba "sobre el legalmente considerado como sujeto pasivo la carga de acreditar la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del IIVTNU", consideró que tenía interés casacional objetivo la determinación de los medios concretos de prueba que debían emplearse para acreditar la concurrencia de esta última circunstancia.

2.-Para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo (a) ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas [cuyo valor probatorio sería equivalente al que atribuimos a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en los fundamentos de derecho 3.4 de nuestras sentencias de 23 de mayo de 2018 (RRCA núms. 1880/2017 y 4202/2017), de 5 de junio de 2018 (RRCA núms. 1881/2017 y 2867/2017) y de 13 de junio de 2018 (RCA núm. 2232/2017)]; (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU. Precisamente -nos interesa subrayarlo-, fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 para asumir -sin oponer reparo alguno- que, en los supuestos de hecho examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía.

3.-Aportada -según hemos dicho, por cualquier medio- por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la



Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía. Contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente, el obligado tributario dispondrá de los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial. En la vía contencioso-administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 LJCA y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 LJCA, de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

La resolución judicial recurrida en casación ha interpretado, pues, de manera correcta el ordenamiento jurídico al considerar que la STC 59/2017 permite no acceder a la rectificación de las autoliquidaciones del IIVTNU y, por tanto, a la devolución de los ingresos efectuados por dicho concepto, en aquellos casos en los que no se acredita por el obligado tributario la inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, supuestos en los que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL resultan plenamente constitucionales y, por consiguiente, los ingresos realizados por el contribuyente, debidos.

Pues bien, llegados a este punto, y en lo que se refiere a la presunta quiebra del principio de reserva de ley tributaria (artículos 31.3 y 133.1 CE) y, por derivación, del principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE), debemos responder negativamente a la cuestión casacional planteada.

La STC 59/2017 -ya lo sabemos- ha dejado en vigor los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL en las situaciones de existencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido por el contribuyente, debiéndose entender, a la luz del fallo del pronunciamiento constitucional, que dicho incremento de valor debe corresponderse con una plusvalía real y efectiva, supuesto éste cuyo gravamen es el único que resulta compatible con el principio de capacidad económica (STC 59/2017, FJ 3). Y para acreditar la existencia o no de esa plusvalía real -ya lo hemos dicho también- tanto el contribuyente como la Administración habrán de acudir a los medios de prueba y, más genéricamente, a las reglas generales que en relación con la prueba se contienen en la Sección 2ª del Capítulo II del Título III de la LGT (artículos 105 y siguientes).

De hecho, en un asunto similar al que ahora enjuiciamos -referido también a la valoración de rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible-, pero no idéntico -en aquella ocasión, entre otras alegaciones,



se aducía la vulneración del principio de legalidad sancionadora, cuyas exigencias, según reiterada jurisprudencia constitucional, son más estrictas que las que dimanen de los artículos 31.3 y 133 CE -, el Pleno del Tribunal Constitucional consideró que remitir a la LGT los "medios" con arreglo a los cuales la Administración tributaria podrá comprobar el "valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible", resulta "aceptable desde la perspectiva del artículo 133.1 CE, es decir, desde un punto de vista estrictamente tributario" (no así, en cambio, "a la luz del principio -más estricto- de legalidad recogido en el artículo 25.1 CE, o lo que es lo mismo, en materia sancionadora"). A esta conclusión, en particular, llegó el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 9 de la STC 194/2000, de 19 de julio (EDJ 2000/16271), por la que se resolvió el recurso de inconstitucionalidad interpuesto en su día contra la Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

Y, a mayor abundamiento, señaló, asimismo, en el FJ 9 de esta Sentencia que «tanto la referencia al "valor real" (...) -cuanto la existencia de estos medios tasados de comprobación para determinarlo, permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda o, lo que es igual que, en detrimento de la reserva de ley recogida en el art. 133.1 CE, le esté permitiendo cuantificar, sin límite alguno, un elemento esencial del tributo. Estamos aquí, como en otros supuestos [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 19 (EDJ 1999/40189) a)], ante una fórmula -el "valor real"- que impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias» (STC 194/2000, FJ 9) (EDJ 2000/16271).

Ciertamente, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas al que se refería la STC 194/2000 (EDJ 2000/16271) existía una mención expresa a la noción de "valor real" -en concreto, en el artículo 46.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993 -, mención legal que, sin embargo, no se contiene en los preceptos del TRLHL que regulan el IIVTNU. En relación con esta última figura impositiva, el artículo 104.1 del TRLHL dispone que el impuesto "grava el incremento de valor que experimentan dichos terrenos (...)", y es la exégesis que el máximo intérprete de nuestra Constitución ha efectuado en la STC 59/2017 la que obliga a interpretar ese incremento de valor como un incremento de valor real para que la plusvalía gravada respete las exigencias que dimanen del principio de capacidad económica. La omisión legal, empero, no supone una quiebra del artículo 31.3 CE. Y ello por cuanto que la



constatación de que existe una plusvalía real es un prius fáctico para la aplicación de la regla objetiva de cálculo prevista en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (que únicamente han quedado en vigor para estos casos) -no un elemento esencial que sirva para cuantificar el impuesto como sucede en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales- cuya concurrencia resulta perfectamente constatable sobre la base del empleo de los medios de comprobación que establece la LGT en los artículos 105 y siguientes de la LGT, medios que permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del terreno onerosamente transmitido en detrimento de la reserva de ley recogida en los artículos 31.3 y 133.1 CE.

Y, en fin, rechazada la vulneración del principio de reserva de ley tributaria establecido en los artículos 31.3 y 133.1 CE debe desestimarse, asimismo, la quiebra del principio de seguridad jurídica garantizado en el artículo 9.3 CE.

Conforme a reiterada jurisprudencia constitucional «"la seguridad jurídica ha de entenderse como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados, procurando 'la claridad y no la confusión normativa' (STC 46/1990, de 15 de marzo, FJ 4) (EDJ 1990/2329), y como 'la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho' (STC 36/1991, de 14 de febrero, FJ 5) (EDJ 1991/1562). En definitiva, sólo si en el ordenamiento jurídico en que se insertan, y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica" (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 5 (EDJ 2002/11293); o STC 93/2013, de 23 de abril, FJ 10) (EDJ 2013/59750)» [STC 84/2015, de 30 de abril, FJ 3 b) (EDJ 2015/58978)].

Pues bien, teniendo en cuenta las concreciones que acabamos de efectuar en torno a quién corresponde la carga de la prueba de la existencia de minusvalía; cuál ha de ser el objeto de la prueba -la existencia de un minusvalía real- y, en fin, cuáles los medios de que dispone el sujeto pasivo para acreditar la existencia de un decremento de valor del terreno, no puede afirmarse que los preceptos que han quedado en vigor tras la STC 59/2017 (en los términos en los que deben ser interpretados a la luz del pronunciamiento constitucional), teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, generen en el obligado tributario una "incertidumbre razonablemente insuperable" o una



falta de certeza o certidumbre de tal intensidad que contravenga los dictados que dimanen del principio de seguridad jurídica».

A la luz de tales razonamientos, es claro que la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 y la interpretación que de sus pronunciamientos ha efectuado la Sala Tercera permiten, en el presente caso y atendidas las circunstancias en él concurrentes, sustentar una solicitud de rectificación de la autoliquidación del IIVTNU y acceder, en consecuencia, a la devolución de los ingresos que se efectuaron por dicho concepto.

Como ya se ha visto, la parte recurrente probó, al menos indiciariamente, tanto en vía administrativa como ahora en los presentes autos, que no existió la plusvalía gravada por el IIVTNU, toda vez que, a través de la diferencia existente entre el valor de adquisición y el de transmisión reflejado en las correspondientes escrituras públicas, se deducía sin dificultad que compró por 360.607,23 € y vendió por 240.000 €, esto es, que no existió incremento del valor de los terrenos transmitidos, sino todo lo contrario, un decremento de dicho valor, por lo que no debió ingresar cantidad alguna por tal concepto.

Y frente a ello y a pesar de haberse desplazado la carga de la prueba de la parte recurrente a la Administración municipal, ésta no ha propuesto ni en fase administrativa ni ahora en la judicial diligencia alguna que permita desvirtuar ese valor de adquisición y transmisión contenido en las escrituras y que posibilite la aplicación de los preceptos del TRLHL que el fallo de la sentencia núm. 59/2017 ha dejado en vigor solo para los casos de existencia de plusvalía. Como ya se ha razonado, en el Decreto impugnado se limitó a recalificar erróneamente el escrito presentado por la parte recurrente y a declararlo inadmisibile por extemporáneo.

Al estimarse el presente motivo de impugnación, deviene innecesario todo pronunciamiento sobre el relativo a la inadecuación de la fórmula de cálculo contenida en el TRLHL y en la Ordenanza fiscal.

Por todo lo expuesto, procede estimar el presente recurso, anular el Decreto del Concejal de Hacienda, Recursos Humanos y Transportes del Ayuntamiento de Las Rozas de Madrid, dictado por delegación, de 19 de noviembre de 2018, y acceder a la rectificación de la autoliquidación del IIVTNU presentada el 25 de febrero de 2016, condenando a la Administración local recurrida a la devolución de los ingresos indebidos efectuados por dicho concepto que ascienden a un total de 18.787,06 € [resultantes de sumar los intereses devengados por el pago fraccionado a la deuda tributaria (18.283,64 €)], más los intereses legales que procedan hasta su completo abono.

SEXTO.- Al estimarse el recurso, se impondrán las costas a la parte recurrida; si bien, se limitará su importe (art. 139 LJCA).

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación

FALLO

1º.- Estimar el recurso interpuesto por la representación procesal de [REDACTED] contra el Decreto del Concejal de Hacienda, Recursos Humanos y Transportes del Ayuntamiento de Las Rozas de Madrid, dictado por delegación, de 19 de noviembre de 2018, que se anula por no ser conforme a Derecho.

2º.- Acceder a la rectificación de la autoliquidación de IIVTNU practicada por [REDACTED] con fecha 25 de febrero de 2016, y ordenar la devolución de ingresos indebidos por un total de 18.787,06 €, más los intereses legales procedentes hasta su completo abono.

Se imponen a la Administración las costas procesales, hasta un máximo de 360 euros, respecto de la minuta del letrado de la parte actora.

Contra la presente resolución no cabe recurso de apelación.

Así, por ésta mi sentencia, de la que se extenderá testimonio para su unión a los autos de que dimana, uniéndose el original al libro de su razón, lo pronuncio, mando y firmo.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.



Este documento es una copia auténtica del documento Sentencia estimatoria firmado electrónicamente por RAMÓN FERNÁNDEZ FLOREZ

