

## Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 06 de Madrid

C/ Gran Vía, 19 , Planta 4 - 28013

45029750

NIG: 28.079.00.3-2019/0021513

**Procedimiento Abreviado 388/2019**

**Demandante/s:**D. [REDACTED], Dña. [REDACTED]  
[REDACTED] y D. [REDACTED]

PROCURADOR D. MANUEL SANCHEZ-PUELLES  
GONZALEZCARVAJAL

**Demandado/s:** AYUNTAMIENTO DE LAS ROZAS DE MADRID  
LETRADO Dña. MERCEDES GONZALEZ-ESTRADA ALVAREZ-  
MONTALVO, AV.: ALBERTO ALCOCER 24, 6º A, C.P.:28036 MADRID  
(Madrid)

### SENTENCIA Nº 161/2020

En Madrid, a 27 de julio de 2020.

Vistos por la Ilma. Sra. D<sup>a</sup> M<sup>a</sup> del Tránsito Salazar Bordel, Magistrada del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 6 de los de Madrid los presentes autos de Procedimiento Abreviado 388/2019 instados por DOÑA [REDACTED], DON [REDACTED] y DON [REDACTED] representados por el Procurador DON MANUEL SÁNCHEZ-PUELLES GONZÁLEZ-CARVAJAL y asistidos por el Letrado DON ORENCIO VALDERAS ALVARADO, siendo demandado el AYUNTAMIENTO DE LAS ROZAS DE MADRID, representado y defendido por la Letrada DOÑA MERCEDES GONZÁLEZ-ESTRADA ÁLVAREZ-MONTALVO, sobre **Tributario** (IIVTNU), siendo la Cuantía 11.998,89 euros.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Por la parte actora se presentó demanda contenciosoadministrativa contra la Resolución de 29.05.2019 del Concejal de Hacienda, Recursos Humanos y Transportes del Ayuntamiento de Las Rozas de Madrid que inadmitió por extemporáneo “el recurso de reposición” presentado



por los hoy recurrentes como herederos de D<sup>a</sup> Carmen García Catalá, en escrito de 26.04.2018, en el que solicitaban rectificación y devolución de ingresos indebidos respecto de las autoliquidaciones del IIVTNU números 1400243236, 1400243237 y 1400243238 abonadas el 10.06.2014 con motivo de la transmisión en escritura pública de 06.05.2014 de la vivienda, plaza de garaje y trastero sitos en Calle Adolfo Pérez Esquivel nº 7, Ref. Catastral números 4366103VK2846N0136UB, 4366103VK2846N0046AQ y 4366103VK2846N0024KI.

Admitida a trámite la demanda por las reglas del art. 78 de la LJCA, se reclamó el expediente administrativo al órgano del que dimana la resolución recurrida.

**SEGUNDO.-** tras los oportunos trámites procesales, se citó a las partes a la vista señalada para el día 21 de julio de 2020, la cual se celebró con la comparecencia de ambas partes, con el resultado que consta en el soporte de grabación de juicio.

**TERCERO.-** En la tramitación de este procedimiento se han cumplido todos los trámites legales.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la Resolución de 29.05.2019 del Concejal de Hacienda, Recursos Humanos y Transportes del Ayuntamiento de Las Rozas de Madrid que inadmitió por extemporáneo “el recurso de reposición” presentado por los hoy recurrentes como herederos de D<sup>a</sup> [REDACTED], en escrito de 26.04.2018, en el que solicitaban rectificación y devolución de ingresos indebidos respecto de las autoliquidaciones del IIVTNU números 1400243236, 1400243237 y 1400243238 abonadas el 10.06.2014 con motivo de la transmisión en escritura pública de 06.05.2014 de la vivienda, plaza de garaje y trastero sitos en Calle Adolfo Pérez Esquivel nº 7, Ref. Catastral números 4366103VK2846N0136UB, 4366103VK2846N0046AQ y 4366103VK2846N0024KI.

**SEGUNDO.-** Funda la recurrente su pretensión anulatoria de la resolución impugnada en el siguiente motivo de impugnación:



-Que no se presentó ningún recurso de reposición sino una nueva solicitud por distintos motivos que otra presentada con anterioridad. Por lo que no procede la inadmisión.

-No se ha producido un incremento de valor ni ganancia patrimonial con la transmisión del inmueble, por lo que no se ha producido el hecho imponible.

-Error en la fórmula de cálculo de la base imponible.

La Administración recurrida se opone a la estimación del recurso contencioso administrativo.

**TERCERO.-** Respecto a la devolución de ingresos indebidos el art. 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) establece:

***“Artículo 221. Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos.***

*1. El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:*

- a) *Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.*
- b) *Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.*
- c) *Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. En ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 de esta Ley.*
- d) *Cuando así lo establezca la normativa tributaria.*

*Reglamentariamente se desarrollará el procedimiento previsto en este apartado, al que será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 220 de esta Ley.*

*2. Cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido mediante el procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo o en virtud de un acto administrativo o una resolución económico-administrativa o judicial, se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan.*

*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.*

*4. Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley.*

*5. En la devolución de ingresos indebidos se liquidarán intereses de demora de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley.*

*6. Las resoluciones que se dicten en este procedimiento serán susceptibles de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa”.*

Respecto al párrafo 3º del art. 221 LGT antes referido el TS viene entendiendo que responde al principio de seguridad jurídica impidiendo que se reabran a través de un nuevo procedimiento, en este caso de devolución de ingresos indebidos, pensiones que no habían sido ejercitadas en el momento procesal oportuno o que habían sido resueltas con anterioridad quedando consentidas.

Así, nos lo recuerda la STS Sala 3ª, Secc. 2ª, S-11-6-15, Rec. 1801/2012 en la que reitera su doctrina de que el procedimiento de devolución de ingresos indebidos no es aplicable frente a actos de aplicación de los tributos, con cita de sus sentencias anteriores siguientes: STS 19.2.98 (casa. 10.561/1991), STS 22.11.97 (casa. 3024/1992), STS 27.3.02 (casa. 4013/1996), entre otras.

**CUARTO.-** En cuanto a las autoliquidaciones el art. 221 LGT, como vimos en anterior fundamento, establece:

*“4.- Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del art. 120 de esta Ley”*

Por su parte el art. 120 LGT señala:

*“1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.*



2. *Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda.*

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”.*

El procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones se regula en los arts. 126 a 129 del R.Dcto. 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.

En el caso de autos la actora no presentó ningún recurso de reposición sino que como se señala en el escrito de 26.04.2018 lo que solicita es la rectificación de las autoliquidaciones y devolución de ingresos indebidos, conforme los arts 120 Ley 58/2003 y 126 y ss R.D. 1065/2007. En consecuencia, la resolución que inadmite por extemporáneo el escrito de 26.04.2018 al considerarlo recurso de reposición no resulta conforme a Derecho, por lo que procede su anulación y que entremos en el fondo litigioso.

**QUINTO.-**El Tribunal Constitucional en su STC N° 59/2017, de 11 de mayo, ha estimado la cuestión de inconstitucionalidad n° 4864/2016, declarando la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, 107.2<sup>a</sup>) y 110.4 del TRLRHL,





únicamente en la medida que somete a tributación situaciones de ausencia de incremento de valor.

El fallo es sólo parcialmente estimatorio, ya que, por un lado, considera el TC que el IIVTNU es constitucional en su configuración actual, esto es, en la medida que somete a gravamen cualquier tipo de incremento de valor de los terrenos y, por otro, resulta inconstitucional cuando grava plusvalías inexistentes, ya sea porque la plusvalía es cero o porque lo que existe realmente es una minusvalía.

Así en el FJ 5 dice que:

*«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».*

Tal Indicación para el legislador propició que numerosos órganos jurisdiccionales —entre ellos el Tribunal Superior de Justicia de Madrid— concluyeran que, en tanto no se concretara legalmente la forma de determinar la existencia o no de un incremento de valor del suelo, no podía liquidarse el tributo; interpretación de la que se deducía la incorrección de las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios y la invalidez o anulabilidad de las comprobaciones y liquidaciones efectuadas por la Administración.

Una conclusión por la que se suscitaron diversos recursos de casación y que el Tribunal Supremo ha considerado plenamente desacertada en su Sentencia núm. 1163/2018, de 9 de julio (recurso de casación núm. 6226/2017; Id. Cendoj: 28079130022018100170), en cuyo FD 7º puede leerse:

*«...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 inexpresiva 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».*

El Tribunal Supremo aclara que, a falta de normas legales que indiquen cómo determinar si ha habido o no incremento de valor de los terrenos, los obligados tributarios son los que deben acreditar, por cualquiera de los medios legalmente admisibles en Derecho, la inexistencia de un incremento de valor del suelo por la que resulte improcedente la exacción del IIVTNU. Dicho pronunciamiento ha sido corroborado por el propio TS en sentencias' posteriores como la núm. 2973/2018 de 17 de julio de 2018 (recurso de casación 5664/2017; Id. Cendoj: 28079130022018100192) y la núm. 2990/2018 de 18 de julio de 2018 (recurso de casación núm. 477712017; Id. Cendoj: 28079130022018100200).

En este sentido, la alegación de que las autoliquidaciones o las liquidaciones son contrarias a la regulación del IIVTNU y a los principios constitucionales de capacidad económica, justicia y equidad, al realizarse sobre valores manifiestamente superiores a los del mercado, no puede ser acogida si no va acompañada de los documentos que prueben que la transmisión de los inmuebles en cuestión pudo haber generado una ausencia de ganancia patrimonial o incluso una pérdida patrimonial, circunstancia que no es posible constatar sin soporte documental alguno. Es pues el sujeto pasivo quien debe presentar un principio de prueba suficientemente indicativo de la ausencia de incremento del valor del terreno, y no basta con la mera negación genérica de la inexistencia del hecho imponible. La Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1163/2018, de 9 de julio, antes citada, viene a confirmar tales criterios en su FD 5º, cuando señala que:



*«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, **demonstrada 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 Fi 5 o), 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 inexpressiva 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»*

**SEXTO.-** De lo expuesto resulta que, como hemos visto en los fundamentos anteriores, conforme el TS tiene señalado, la inconstitucionalidad que declaró la STC 59/17 fue parcial en lo que se refiere a los arts. 107.1 y 107.2 a) TRLHL y total en relación con el art. 110.4 TRLHL. Por lo que en el caso concreto debe comprobarse si está debidamente acreditada la inexistencia de incremento de valor del terreno con motivo de la transmisión.

En el caso de autos en la escritura de adquisición de 23.01.2001, se valoraron los tres inmuebles (vivienda, plaza de garaje y trastero) de forma conjunta en 101.758,56 € en su totalidad, sin diferenciar valor del suelo y valor de la construcción.

En la escritura de transmisión de 06.05.2014 se valoró la vivienda en 97.000,00 € en su totalidad, sin diferenciar valor del suelo y valor de la construcción. La plaza de garaje en 9.000€ y el trastero en 6.000€, también en su conjunto sin señalarse el valor del suelo.

No estando en dichas escrituras fijado el valor del suelo no nos sirven a efectos de acreditar la existencia de minusvalía alegada por la actora.

Tampoco sirven, a estos efectos los valores catastrales al no ser valores de mercado.

Tenemos que recordar que el IIVTNU es un impuesto que únicamente grava el valor de los terrenos. Por lo que se precisa conocer a efectos de determinar el hecho imponible el valor del suelo en el momento de la adquisición y en el de la transmisión.

Se desconoce si pese a la disminución del valor total de los bienes dada en 2014 respecto a 2001(actualizando el valor de adquisición) se produjo o no una disminución del valor del suelo o, por el contrario, si lo que disminuyó fue el valor de la construcción por la antigüedad de la misma.

En consecuencia, no resultando probado por el obligado tributario la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido hemos de concluir acreditado el hecho imponible.



**SÉPTIMO.-** Por lo que respecta al cálculo de la base imponible del impuesto, el Tribunal Supremo, Sala Contencioso-Administrativa, Sección 2º en la reciente sentencia nº 419/2019 de 27/03/2019, nº de recurso 4924/2017, en el procedimiento de Recurso de Casación se ha pronunciado al respecto señalando:

*“...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 casación al 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 dimanar 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 , 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 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).*

*Ciertamente, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas al que se refería la STC 194/2000 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 dimanar 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*





*conurrencia 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), 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). 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; o STC 93/2013, de 23 de abril , FJ 10)" [ STC 84/2015, de 30 de abril FJ 3 b)].*

*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".*





*En consecuencia, de conformidad con esta jurisprudencia, el recurrente puede probar que no existe plusvalía en el momento de la transmisión y por ello capacidad económica gravable. Sin embargo, en el presente caso no estamos ante un problema de inexistencia de plusvalía sino ante una fórmula de cálculo distinta de la prevista en el artículo 107 de la ley de Haciendas Locales , que solo ha sido declarado inconstitucional en la medida en que así se graven situaciones de inexistencia de plusvalía. Y esa inexistencia puede ser demostrada por el recurrente por diversos medios, a los que alude la sentencia antes transcrita parcialmente, entre otras de esta Sala, y desde luego a través de una prueba pericial que demuestre que el valor catastral es inferior al del mercado. Pero en el presente caso, la prueba pericial, aparte del defecto formal de tomar la referencia de un pleito distinto, sin permitir en ese caso la contradicción correspondiente a la otra parte, no es realmente un dictamen pericial, sino una fórmula de interpretación de la ley, que corresponde siempre al Juzgador y que es distinta de la prevista literalmente en la normativa aplicable. La recurrente pretende hallar la diferencia entre el valor catastral inicial, calculado desde el valor final existente en el momento de la transmisión, sustituyendo la fórmula del artículo 107. No hay que olvidar que esta fórmula ya estuvo vigente en la legislación anterior, y fue sustituida por la actual, no habiéndose declarado inconstitucional, salvo que se pruebe la inexistencia de incremento del valor de los terrenos con su aplicación, lo que aquí no ocurre, y ni siquiera se intenta, y aunque la fórmula propuesta por la sentencia recurrida pueda ser una opción legislativa válida constitucionalmente, no puede sustituir a la establecida legalmente, por lo que el recurso ha de ser estimado, y anulada la sentencia por otra que desestime el recurso contencioso-administrativo.*

*SEGUNDO.- Contenido interpretativo de esta sentencia.*

*De conformidad con la cuestión suscitada por la Sección Primera en el Auto de Admisión del presente recurso de casación fijamos el siguiente criterio interpretativo.*

*La cuestión que presenta interés casación al objetivo para la formación de la jurisprudencia es la siguiente:*

*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 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.”*



Recientemente el TC ha tenido ocasión de pronunciarse señalando la STC (Pleno) de 31-10-2019, Rec. 1020/2019, lo siguiente:

*“...declarar que el art. 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, es inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, uno y otra consagrados en el art. 31.1 CE, en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente.*

*a) El alcance de la declaración: la anterior declaración de inconstitucionalidad no puede serlo, sin embargo, en todo caso, lo que privaría a las entidades locales del gravamen de capacidades económicas reales. En coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017, el art. 107.4 TRLHL debe serlo únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente. Eso sí, la inconstitucionalidad así apreciada no puede extenderse, sin embargo, como pretende el órgano judicial, al art. 108.1 TRLHL (EDL 2004/2992) (tipo de gravamen), pues el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria.*

*Ha de añadirse una precisión sobre el alcance concreto del fallo. Por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5; y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6 únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme.*

*b) La necesaria intervención del legislador: es importante señalar que una vez declarados inconstitucionales, primero los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL por la STC 59/2017, de 11 de mayo, y ahora el art. 107.4 TRLHL por la presente sentencia, es tarea del legislador, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, realizar la adaptación del régimen legal del impuesto a las exigencias constitucionales puestas de manifiesto en una y otra sentencia. No hay que olvidar que, de conformidad con el art. 31.1 CE, los ciudadanos no solo tienen el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos*



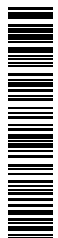
*públicos, sino también el derecho de hacerlo, no de cualquier manera, sino únicamente "con arreglo a la ley" y exclusivamente "de acuerdo con su capacidad económica". Por otra parte, el principio de autonomía financiera de los municipios (arts. 137 y 140 CE) exige que las Haciendas locales dispongan de medios financieros suficientes para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos, las funciones que legalmente les han sido encomendadas, fundamentalmente, mediante tributos propios (art. 142 CE), pero que por estar sometidos al principio de reserva de ley (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE), corresponde al legislador estatal integrar las exigencias derivadas de esa reserva de ley como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10.c).*

*Sólo al legislador le es dado, entonces, regular esa contribución y la forma de adecuarla a la capacidad económica de cada cual, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de dos años desde la publicación de la STC 59/2017, de 11 de mayo (en el BOE núm. 142, de 15 de junio), sin que haya acomodado el impuesto a las exigencias constitucionales. Es importante subrayar que el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) exige no solo la claridad y certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable, sino también la legítima confianza y la previsibilidad en sus efectos, entendida como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano de cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (STC 135/2018, de 13 de diciembre, FJ 5)."*

En consecuencia, conforme al criterio interpretativo realizado por el Tribunal Supremo del cálculo de la base imponible del IIVTNU a la vista de los arts. 104.1 y 107.1, 2 y 4 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 porcentaje anual que corresponda.

En todo caso, la cuota a pagar no puede ser superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente.

Lo que aplicado al caso de autos resulta la conformidad a derecho del cálculo de la base imponible que se efectuó en las autoliquidaciones originarias. Ahora bien, la cantidad a ingresar por los tres inmuebles (11.998,89 €) es superior al incremento patrimonial total obtenido por los contribuyentes (112.000,00€ -101.758,56€), por lo que la cantidad total a pagar no puede ser superior a 10.241,44€. Lo que determina la estimación parcial de la demanda.



**OCTAVO.-**Tratándose de una cuestión discutida, no se hace expresa condena en costas.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de S.M. el Rey:

## F A L L O

Que estimando parcialmente la demanda contencioso administrativa interpuesta por DOÑA [REDACTED] DON [REDACTED] y DON [REDACTED] representados por el Procurador DON MANUEL SÁNCHEZ-PUELLES GONZÁLEZ-CARVAJAL y asistidos por el Letrado DON ORENCIO VALDERAS ALVARADO contra la Resolución de 29.05.2019 del Concejal de Hacienda, Recursos Humanos y Transportes del Ayuntamiento de Las Rozas de Madrid que inadmitió por extemporáneo “el recurso de reposición” presentado por los hoy recurrentes como herederos de D<sup>a</sup> Carmen García Catalá, en escrito de 26.04.2018, en el que solicitaban rectificación y devolución de ingresos indebidos respecto de las autoliquidaciones del IIVTNU números 1400243236, 1400243237 y 1400243238 abonadas el 10.06.2014 con motivo de la transmisión en escritura pública de 06.05.2014 de la vivienda, plaza de garaje y trastero sitos en Calle Adolfo Pérez Esquivel nº 7, Ref. Catastral números 4366103VK2846N0136UB, 4366103VK2846N0046AQ y 4366103VK2846N0024KI; Declaro la disconformidad a Derecho de la resolución impugnada y en consecuencia la anulo.

Entrando a conocer del fondo de la solicitud, estimo parcialmente la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones en lo relativo a la cuota a pagar, declarando que la cantidad a pagar por las tres autoliquidaciones referidas no puede ser superior a 10.241,44€, declarando igualmente el derecho de la actora a la devolución de 1.757,45€ abonados indebidamente, con los intereses legales desde la fecha del ingreso.

Desestimando el resto de pretensiones.

Sin hacer expresa condena en costas.

Notifíquese a las partes personadas haciéndoles saber que contra la misma no cabe interponer recurso ordinario alguno.

Así lo acuerda, manda y firma la Ilma. Sra. Dña. MARÍA DEL TRÁNSITO SALAZAR BORDEL Magistrada del Juzgado de lo Contencioso-



Administrativo número 6 de los de Madrid.

## LA MAGISTRADA

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 en parte firmado electrónicamente por MARÍA DEL TRÁNSITO SALAZAR BORDEL