Administración de Justicia

Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 18 de Madrid

C/ Gran Vía, 19 , Planta 5 - 28013
45029730

NIG: 28.079.00.3-2019/0022392

Procedimiento Abreviado 397/2019 F

Demandante: D. [redacted]
Demandado: AYUNTAMIENTO DE LAS ROZAS DE MADRID

SENTENCIA Nº 161/2020

En Madrid, a nueve de septiembre de dos mil veinte.

El Ilmo. Sr. D. José María Abad Liceras, Magistrado-Juez titular del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 18 de Madrid, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso contencioso-administrativo registrado con el número 397/2019 y seguido por los trámites del procedimiento abreviado, en el que inicialmente se impugnó la presunta desestimación por silencio administrativo negativo del recurso de reposición, interpuesto el día 15 de marzo de 2019, contra la presunta desestimación por silencio administrativo negativo de la reclamación de devolución de ingresos indebidos, planteado por el ahora demandante el día 22 de junio de 2017, respecto a la cantidad abonada de 10.027,25 euros, en concepto de Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, correspondiente a la transmisión del local M-16 en la Manzana ACTV del Sector IV-2.b), denominado comercialmente como "Gran Manzana", hoy "Gran Comercial" en el Polígono Industrial Europólis de la localidad de Las Rozas de Madrid. Con posterioridad se dictó el Decreto del Concejal de Hacienda y Transparencia del Ayuntamiento de Las Rozas de Madrid, de 10 de octubre de 2019, en el que se desestimó por prescripción la solicitud de devolución de ingresos indebidos y que debe entenderse ampliada al presente proceso.

Son partes en dicho recurso: como **demandante** D. [redacted] y como **demandado** el AYUNTAMIENTO DE LAS ROZAS DE MADRID.

La cuantía de este recurso quedó fijada en la cantidad de 10.027,25 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 24 de septiembre de 2019, la Procuradora Dª. María Paz Galindo Perrino presentó escrito de demanda contra el acto administrativo arriba mencionado, en la que, tras las alegaciones de hecho y de derecho que consideró pertinentes, suplicó se dictara sentencia estimando el presente recurso declarando la nulidad de la Resolución impugnada, reconociendo el derecho del interesado al reintegro de la cantidad abonada de 10.027,25 euros, incrementada por los correspondientes intereses legales y la expresa condena en costas de la Administración demandada.

La autenticidad de este documento se puede comprobar en www.madrid.org/cove mediante el siguiente código seguro de verificación: 12211032609260583299960

Madrid

Administración de Justicia

SEGUNDO.- Admitida a trámite la demanda y conferido traslado a la parte demandada, se reclamó el expediente administrativo y fue entregado a la parte actora a fin de que efectuara las alegaciones que tuviera por conveniente en el acto de la vista cuya celebración quedó afectada por lo dispuesto en el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, en relación con el COVID-19. Por ese motivo el día 3 de julio de 2020 la parte actora presentó un escrito de ampliación de la demanda, que ha sido después contestado por el Letrado Consistorial el día 31 de julio de 2020.

TERCERO.- En la tramitación de este juicio se han observado las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Constituye el objeto de este proceso la impugnación del Decreto del Concejal de Hacienda y Transparencia del Ayuntamiento de Las Rozas de Madrid, de 10 de octubre de 2019, en el que se desestima el recurso de reposición, interpuesto el día 15 de marzo de 2019, contra la presunta desestimación por silencio administrativo negativo de la reclamación de devolución de ingresos indebidos, planteado por el ahora demandante el día 22 de junio de 2017, respecto a la cantidad abonada de 10.027,25 euros, en concepto de Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, correspondiente a la transmisión del local M-16 en la Manzana ACTV del Sector IV-2.b), denominado comercialmente como "Gran Manzana", hoy "Gran Comercial" en el Polígono Industrial Európolis de la localidad de Las Rozas de Madrid.

La parte recurrente alega la existencia de una diminución de valor del inmueble transmitido al compararlo con la fecha de su adquisición, por lo que reclama la devolución de la cantidad abonada en concepto de Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (plusvalía). En este sentido afirma lo siguiente:

1-) El día 19 de diciembre de 2006, el ahora demandante adquirió el local M-16 en la Manzana ACTV del Sector IV-2.b), denominado comercialmente como "Gran Manzana", hoy "Gran Comercial" en el Polígono Industrial Európolis de la localidad de Las Rozas de Madrid, mediante escritura pública otorgada ante el Notario de Las Rozas, D. José Jaime Resino Fernández, con el número 2.003 de su Protocolo, por importe de 491.709 euros (documento número 5 del escrito de demanda).

2-) El día 17 de mayo de 2013, tuvo lugar la transmisión del referido inmueble por un importe de 292.000 euros, mediante escritura pública otorgada ante el Notario de Las Rozas, D. Pedro Muñoz Gracía-Borbolla, con el número 1.612 de su Protocolo (documento número 2 del escrito de demanda).

SEGUNDO.- En su escrito de contestación a la demanda el Letrado Consistorial alegó la concurrencia de una causa de inadmisibilidad de este proceso al haber adquirido firmeza el acto administrativo impugnado por aplicación de la figura de la prescripción respecto al derecho del interesado a solicitar la devolución de ingresos indebidos.

La autenticidad de este documento se puede comprobar en www.madrid.org/cove mediante el siguiente código seguro de verificación: 12211032609260583299 60

Madrid

Administración de Justicia

A nivel jurisprudencial, el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 16 de diciembre de 2003 y 21 de marzo de 2007 ha señalado que la devolución de los "ingresos indebidos" se produce por alguno de los siguientes motivos:

"1º.- Error material o de hecho en la liquidación practicada por la Administración o en las declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones.

2º.- Error material o de hecho en el pago (duplicidad de pago, o pago excesivo, o pago que no se corresponde con su liquidación), en el entendimiento de que la liquidación es ajustada a Derecho.

3º.- Error iuris en que ha incurrido la Administración, al liquidar, o, el contribuyente al presentar su declaración-liquidación o autoliquidación.

Actualmente, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, distingue igualmente entre las "devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo", reguladas en el artículo 31 y las "devoluciones de ingresos indebidos", a las que se refiere el artículo 32.

En efecto, el artículo 31.1, establece: "La Administración Tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa propia de cada tributo. Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo". En este caso, por tanto, se trata de cantidades ingresadas que son debidas en tal momento, pero que por efecto de la técnica impositiva, se convierten improcedentes, no hablándose ahora de "devoluciones de oficio", para no incurrir en la contradicción con el hecho de que también se pueden solicitar por el interesado.

En cambio, el artículo 32.1 dispone: "La Administración Tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los infractores tributarios o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta Ley". Y este último reconoce como supuestos de devolución de ingresos indebidos, los siguientes:

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.

d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.

La autenticidad de este documento se puede comprobar en www.madrid.org/cove mediante el siguiente código seguro de verificación: 12211032609260583299 60

Madrid

Aún cuando la ley no contenga un concepto de "ingreso indebido", de la enumeración anterior puede deducirse que el mismo surge a partir de la entrega al Tesoro Público de cualquier cantidad como consecuencia de tributos que no resulte procedente, siempre que no provenga de la propia mecánica de la liquidación, regida por la normativa de cada tributo y que puede hacer que el ingreso en principio "debido" se convierta posteriormente en improcedente".

Con relación a la figura de la prescripción tributaria y a su aplicación, hay que partir inicialmente de la premisa básica expuesta por el Tribunal Supremo en su Sentencias de 19 de diciembre de 2003 y 6 de febrero de 1999, según las cuales *"esta Sala mantiene doctrina reiterada y completamente consolidada, consistente en que, en materia de prescripción, la normativa que se aplica es la vigente en el momento en que se cumple el plazo prescriptivo, de modo que, si vigente uno determinado, se modifica dicho plazo reduciéndolo, este nuevo plazo se aplicará desde su entrada en vigor, de manera, que si todavía no se hubiera cumplido el anterior, pero sí se ha cumplido el nuevo plazo (mas corto), este surtirá plenos efectos, respecto de todas aquellas obligaciones tributarias a que les afecte".*

En este sentido, es de aplicación el plazo de cuatro años previsto en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Dicho precepto legal declara que prescribirán a los cuatro años *"el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación",* plazo que comenzará a computarse desde *"el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación"* (artículo 67.1. de la Ley 58/2003).

Con relación al cómputo del plazo para aplicar la prescripción tributaria hay que comenzar señalando que, aunque es una figura que se ha basado en su concepción primaria en la prescripción del Derecho civil, sin embargo, existen diferencias importantes que conviene destacar. En este sentido y, tomando como referencia la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de febrero de 1997, es posible distinguir dos diferentes momentos o supuestos:

a) Por una parte, el plazo en que la Administración tienen derecho a percibir la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

b) Por otra parte, el plazo en que la Administración puede ejercitar la acción para exigir la liquidación tributaria.

En ese sentido, la referida Sentencia declara que *"nos hallaremos ante dos supuestos prescriptivos distintos, uno que afecta al derecho a determinar la deuda tributaria controvertida y otro que afecta a la acción para exigir el pago de la deuda ya liquidada. El "dies a quo" de iniciación de los respectivos períodos prescriptivos es distinto; en el primero, era el día del devengo, la Ley 10/1985, de 26 abril, lo sustituyó por el día en que finalice el plazo para presentar la correspondiente declaración, y en el segundo, desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario. Ambas modalidades prescriptivas son, en principio independientes, pero lo cierto es que se hallan interrelacionadas, pues si prescribiera la acción para exigir el pago (acción recaudatoria), por no haber iniciado la vía de apremio o por haberse paralizado ésta, es claro que se produciría también la extinción del derecho a*

La autenticidad de este documento se puede comprobar en www.madrid.org/cove mediante el siguiente código seguro de verificación: 12211032609260583299 60

determinar la deuda tributaria, por carencia de objeto, viceversa la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria dejaría también sin sentido a la acción recaudatoria, aunque no hubiera prescrito ésta".

Por lo que se refiere al plazo para el ejercicio de la acción tributaria, la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2003 declara que *"ha de estarse, en primer lugar, a las normas jurídicas básicas que regulan el comienzo del cómputo de la prescripción ("dies a quo"), señalando a tal efecto el art. 1969 del Código Civil que: "El tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse", con lo que se recoge el principio de la "actio nata", de forma que el plazo de prescripción ha de contarse desde que nació la acción de cuya prescripción se trata, esto es, desde el día en que pudo ejercitarse, pues resultaría absurdo que el plazo comenzase antes de que la acción o el derecho pudiera ejercitarse. Esta tesis de la "actio nata" es la recogida explícitamente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".*

A nivel de actuaciones administrativas que pueden interrumpir la prescripción tributaria, el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 17 y 22 de noviembre de 2005, indica que *"no cualquier acto tendrá la eficacia interruptiva que en dicho precepto se indica, sino sólo los tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, recaudación o imposición de sanción en el marco del Impuesto controvertido". En similares términos cabe mencionar las sentencias del TS de 6 de noviembre de 1993, de la AN de 30 de junio de 2004 y 8 de julio de 2004. Son las llamadas "diligencias argucia", en cuya base subyace una idea esencial consistente en conceptuar como "acción administrativa" aquella que realmente tiene el propósito de determinar la deuda tributaria en una relación de causa a efecto, y que en cuanto a la interrupción exige una voluntad clara, exteriorizada por actuaciones cuyo fin es la regularización tributaria.*

Por su parte, la STS de 28 de octubre de 1997 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 2685/1996), entre otras, señala también que la doctrina administrativa, en especial del Tribunal Económico-Administrativo Central, y sobre todo la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo fueron perfilando las actuaciones que sí interrumpían y las que no interrumpían la prescripción. En principio, el artículo 66.1.a) de la Ley General Tributaria confiere el efecto interruptivo a «cualquier acción administrativa», sin embargo, inmediatamente establece dos requisitos: uno que sea con conocimiento formal del sujeto pasivo, y otro que la acción sea conducente a la determinación de la deuda tributaria por la Administración Pública como acreedor tributario. La doctrina jurisprudencial ha aclarado en numerosas sentencias que se requiere también el detalle concreto del Impuesto y ejercicio de que se trata, pero sobre todo basándose en la expresión «conducente al reconocimiento, regularización, inspección, etc.», ha establecido un elenco de actuaciones que sí interrumpen la prescripción, como son las diligencias que van constatando la actuación inspectora cuando ésta conduce o se propone claramente la determinación de la deuda tributaria; las actas de simple constancia de hechos, en las que el Inspector va probando elementos o partes del hecho imponible, como, por ejemplo, operaciones económicas que no figuran contabilizadas, etc. sin que por el momento haya propuesta de regularización de la situación tributaria, porque

La autenticidad de este documento se puede comprobar en www.madrid.org/cove mediante el siguiente código seguro de verificación: 12211032609260583299 60

todavía no ha precisado, ni cuantificado o valorado el hecho imponible, las actas previas, y otras muchas actuaciones que no hacen al caso, porque lo que nos interesa en este proceso es el elenco de las actuaciones que no tienen efecto interruptivo, así ocurrió con las diligencias que la Inspección de Hacienda efectuaba a los solos efectos de interrumpir la prescripción, diligencias que esta Sala en expresión feliz dijo que no interrumpían la prescripción, porque no hacían avanzar el procedimiento; las diligencias-argucia en las que la Inspección de Hacienda se limitaba a pedir datos, petición que no iba acompañada de una auténtica iniciación del procedimiento inspector de comprobación o investigación; la confirmación de las liquidaciones provisionales, como tales, pero sin elevarlas a definitivas, etc. Se desprende de este elenco de actuaciones que no interrumpen la prescripción, una idea esencial consistente en conceptuar como «acción administrativa» aquella que realmente tiene el propósito de determinar la deuda tributaria en una relación de causa a efecto, en cuanto la interrupción exige una voluntad clara exteriorizada por actuaciones cuyo fin es la intimación del acreedor tributario al deudor para que pague su deuda tributaria.

Por fin, la STS de 22 de enero de 2000 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 2050/1995) recoge que, según la STS de 25 de junio de 1987, no interrumpe la prescripción la actuación de la Administración Tributaria cuyo contenido es «innecesario y puramente dilatorio», por ser un artificio generado en el uso impropio de unas potestades otorgadas para fines distintos, a la que no puede reconocerse virtualidad interruptiva de los plazos de prescripción".

En el supuesto ahora enjuiciado en estos autos debe desestimarse la alegación de prescripción sostenida por el Letrado Consistorial.

La escritura pública de transmisión del inmueble antes descrito tuvo lugar mediante escritura pública, el día 17 de mayo de 2013, practicándose la oportuna autoliquidación del Impuesto sobre Plusvalía y pago del mismo el día 13 de junio de 2013. El artículo 18.2.a) de la Ordenanza fiscal reguladora de ese impuesto establece que *"dicha autoliquidación deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto: 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".* Este precepto reglamentario habla de 30 días "hábiles". Tomando como referencia la fecha del negocio jurídico (el día 17 de mayo de 2013), el plazo de 30 días hábiles terminaba el día 28 de junio de 2013. Así figura en el apartado segundo del documento de la liquidación obrante al folio 89 del expediente administrativo y que fue fijado por la propia Administración demandada.

El artículo 66.c) de la Ley General Tributaria señala 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".* Para computar ese plazo, el artículo 67.1 de la misma norma indica que *"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***

La autenticidad de este documento se puede comprobar en www.madrid.org/cove mediante el siguiente código seguro de verificación: **12211032609260583299 60**

Administración de Justicia

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 (...)"*. En consecuencia, aplicando los anteriores preceptos legales, el plazo de prescripción de cuatro años comenzaría a computarse a partir del día 28 de junio de 2013, por ser la fecha de finalización de los 30 días hábiles establecido en el artículo 18.2.a) de la Ordenanza fiscal para que el sujeto pasivo abonase el Impuesto sobre Plusvalía, fecha que ha sido fijada por el propio Ayuntamiento de Las Rozas de Madrid en el anteriormente citado apartado segundo del documento de la liquidación obrante al folio 89 del expediente administrativo. Dado que la reclamación por ingresos indebidos fue presentada por el ahora demandante el día 22 de junio de 2017, no había transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años, aunque por escaso número de días.

Por lo tanto, procede desestimar la causa de inadmisibilidad de prescripción alegada por el Letrado Consistorial. A ello se suma que la liquidación tributaria practicada en forma de declaración asistida puede subsumirse dentro del concepto de autoliquidación tributaria. En este sentido puede tomarse como referencia el contenido de la sentencia número 44/2019, de 7 de febrero (dictada en el procedimiento abreviado número 261/2018) por parte del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 17 de Madrid, cuando formula el siguiente razonamiento:

"SEGUNDO.- Es procedente examinar la causa de inadmisibilidad opuesta por la Administración demanda en el acto del juicio, al estimar que la devolución de ingresos indebido debe ser desestimada pues se pretende frente a un acto administrativo, de gestión tributaria consentido y firme; conforme al 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 la gestión del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Bienes de Naturaleza Urbana parte de la declaración a la que vienen obligados a realizar los sujetos pasivos con todos los elementos imprescindibles de la relación tributaria para practicar la liquidación. La liquidación del impuesto puede efectuarse mediante el sistema de autoliquidación, si así está previsto en la ordenanza municipal, o bien mediante el sistema de liquidación del impuesto por el Ayuntamiento.

En el supuesto que examinamos, y conforme al art. 10 de la Ordenanza fiscal reguladora del IIVBN del ayuntamiento de Majadahonda no se gestionó el impuesto mediante autoliquidación, sino que el impuesto fue liquidado por el Ayuntamiento, mediante resolución de la Alcaldía, tras la aportación por parte del recurrente de la escritura de transmisión del inmueble, del recibo del IBI y de cuantos documentos se tuvieran por conveniente, las tres liquidaciones obran al expediente y la carta de pago adjuntada a las mismas. Y dichas liquidaciones conforme al 108 de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local y el art. 14.2 del TRLRHL eran susceptibles de ser impugnadas mediante el recurso de reposición a interponer ante el sr. Alcalde en el plazo de un mes contado a partir del siguiente día a que fuera notificada la liquidación. Y así se consignaba expresamente en la liquidación que les fue notificada, la cual contenía el pie de recurso.

Y esta diferencia de gestión, mediante autoliquidación o mediante liquidación practicada por el Ayuntamiento incide notoriamente en el régimen de la devolución de

La autenticidad de este documento se puede comprobar en www.madrid.org/cove mediante el siguiente código seguro de verificación: **12211032609260583299 60**

Madrid

ingresos indebidos, toda vez que en el sistema de autoliquidación no existe acto administrativo y la solicitud de devolución se rige por los apartados 2 y 3 del artículo 126 del Real Decreto 1065/20017 de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento general de actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Pero en el supuesto, como el de autos, de liquidación que ha devenido firme por no ser recurrida es de aplicación el artículo 221.3 de la Ley General tributaria "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." Y por tanto es preciso instar algunos de estos procedimientos especiales de revisión a) la revisión de actos nulos; c) la revocación o d) la rectificación de errores, o bien el recurso extraordinario de revisión que regula el art. 244 de la LGT. Y todo ello en virtud del principio general de intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas.

Mientras que la liquidación es un acto administrativo, la autoliquidación no tiene esta consideración, y siendo un acto administrativo consentido y firme no puede por esta vía instarse su revisión aun cuando se hayan declarado inconstitucionales los preceptos en los cuales se hayan basado y así en orden a estos efectos, y en materia tributaria tenemos la sentencia del Pleno del TC nº 45/1989, de 20 de febrero dictada en el rec. 1837/88:

"En lo que toca a los efectos, hemos de comenzar por recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica de este Tribunal (art. 39. 1), las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, declaración que tiene efectos generales a partir de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» (art. 38.1 LOTC (LA LEY 2383/1979)) y que en cuanto comporta la inmediata y definitiva expulsión del ordenamiento de los preceptos afectados (STC 19/1987 (LA LEY 748-TC/1987), fundamento jurídico 6.º) impide la aplicación de los mismos desde el momento antes indicado, pues la Ley Orgánica no faculta a este Tribunal, a diferencia de lo que en algún otro sistema ocurre, para aplazar o diferir el momento de efectividad de la nulidad. Ni esa vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad es, sin embargo, siempre necesaria, ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la Ley, que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento.

La conexión entre inconstitucionalidad y nulidad quiebra, entre otros casos, en aquellos en los que la razón de la inconstitucionalidad del precepto reside, no en determinación textual alguna de éste, sino en su omisión. Es lo que ocurre, por ejemplo, en el presente caso, con los arts. 4.2 y 24.1 b), sin que sea necesario repetir o desarrollar las razones ya dadas. Mas detalladas precisiones exige la determinación de cuál haya de ser el alcance de la nulidad de otros preceptos de la Ley.

La primera de tales precisiones es la que arranca de la constatación de que los preceptos de la Ley 44/1978 declarados inconstitucionales formaban parte de un sistema legal cuya plena acomodación a la Constitución no puede alcanzarse mediante la sola

La autenticidad de este documento se puede comprobar en www.madrid.org/cove mediante el siguiente código seguro de verificación: **12211032609260583299 60**

anulación de aquellas reglas, pues la sanción de nulidad, como medida estrictamente negativa, es manifiestamente incapaz para reordenar el régimen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en términos compatibles con la Constitución. La infracción del principio constitucional de igualdad no podría ser reparada, en este caso, mediante la pura y simple extensión a los contribuyentes integrados en unidades familiares del régimen legal establecido para la tributación de quienes no lo están, pues, como es obvio, tal hipotética equiparación no solo desconocería la legitimidad constitucional, repetidamente afirmada en esta Sentencia, que en principio tiene la sujeción conjunta al impuesto, sino que también habría de provocar, en el actual marco normativo, resultados irracionales e incompatibles, a su vez, con la igualdad, en la medida en que otras piezas del sistema legal (destacadamente, el sistema de deducciones) no han sido afectadas por el fallo de inconstitucionalidad y permanecen, por consiguiente, en vigor, una vez depurada la Ley de las disposiciones viciadas.

Le cumple, pues, al legislador, a partir de esta Sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto, sirviéndose para ello de su propia libertad de configuración normativa que, como hemos venido señalando, no puede ser ni desconocida ni sustituida por este Tribunal Constitucional, al que en un proceso como el que ahora concluye solo le corresponde apreciar la conformidad o disconformidad con la Constitución de los preceptos enjuiciados (art. 27.1 de su Ley Orgánica), cuya ilegitimidad constitucional, sea cual sea la fórmula utilizada (nulidad o simple inconstitucionalidad) hace jurídicamente imposible su aplicación al ejercicio de 1988, puesto que el impuesto a él correspondiente, aunque ya devengado, no puede ser liquidado y exigido de acuerdo con preceptos contrarios a la Constitución.

La segunda de las mencionadas precisiones es la de que entre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos figuran no solo aquellas decididas mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), sino también por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 C.E.), las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes; la conclusión contraria, en efecto, entrañaría --como con razón observa el representante del Gobierno-- un inaceptable trato de disfavor para quien recurrió, sin éxito, ante los Tribunales en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales.

Por último, y para concluir, conviene precisar que tampoco en lo que se refiere a los pagos hechos en virtud de autoliquidaciones o liquidaciones provisionales o definitivas acordadas por la Administración puede fundamentar la nulidad que ahora acordamos pretensión alguna de restitución. También en este supuesto, en efecto, esa nulidad provoca una laguna parcial en un sistema trabado que, como tal, no es sustituido por otro sistema alguno".

Y estos criterios no resultan desvirtuados en la sentencia que recoge la parte recurrente, dicha sentencia 2446/2016 de 16 de noviembre dictada en unificación de doctrina por el TS tiene por objeto un concreto debate y es fijar el dies a quo en el cómputo de la prescripción del derecho para solicitar una devolución de ingresos indebidos tras la declaración de inconstitucionalidad de una norma o tras la declaración de nulidad de una norma declarada por el TJUE, efectuándose obiter dicta declaraciones con respecto a la

La autenticidad de este documento se puede comprobar en www.madrid.org/cove mediante el siguiente código seguro de verificación: **12211032609260583299 60**

firmeza de las liquidaciones. Sin que en dicha sentencia se desvirtúe la aplicación de las normas procesales y por tanto el trámite recogido en la LGT según se trate de devolución de ingresos indebidos abonados mediante autoliquidación, de la devolución de ingresos indebidos frente a actos firmes, la cual puede ser utilizada, pero mediante los concretos cauces a los cuales remite el apartado 3º del art. 221 de dicho texto legal. Por lo que debe prosperar la causa de inadmisibilidad opuesta por el Ayuntamiento".

TERCERO.- Queda ahora por determinar la existencia o no del hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en el supuesto ahora enjuiciado. La parte actora alega la existencia de una disminución de valor de -199.709 euros, comparando el precio de adquisición del inmueble en el día 19 de diciembre de 2006 (por importe de 491.709 euros), con el de su enajenación el día 17 de mayo de 2013 (por importe de 292.000 euros). Por su parte, la Administración demandada alega la aplicación de la normativa vigente.

Tomando como referencia lo solicitado por la parte actora, en la actualidad y, con relación al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, pueden distinguirse dos situaciones diferentes:

1-) Una situación normal, en la que la transmisión de un inmueble acredita la existencia de un aumento de su valor.

2-) Una situación anómala, en la que la transmisión de un inmueble acredita la inexistencia de un aumento de su valor, antes al contrario, una reducción de su valoración inicial por la concurrencia de diversos motivos extrajurídicos y al margen de la voluntad del titular del bien enajenado. Esta es la situación a la que alude el Auto dictado el día 5 de febrero de 2015 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de San Sebastián (en el que se plantea una cuestión de inconstitucionalidad, en relación con los artículos 1º, 4º y 7º4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Plusvalía, en relación con los artículos 107 y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales y los artículos 24 y 31 de la Constitución Española), y que ha sido admitida por el Tribunal Constitucional en su Providencia de 28 de abril de 2015 y resuelto recientemente por la Sentencia 27/2017 del Pleno del Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017. Con posterioridad, la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/2017, de 1 de marzo, ratifica la anterior, así como la reciente de 11 de mayo de 2017, con un alcance territorial general y no autonómico. Se trata de una situación de "minusvaloración" auspiciada sobre todo por la situación económica en el mundo inmobiliario, a la que alude el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su Sentencia de 8 de octubre de 2015.

El supuesto enjuiciado en estos autos parece enmarcarse dentro de la segunda situación. A este respecto, la Sentencia del Tribunal Constitucional de **11 de mayo de 2017** expone las siguientes conclusiones:

"QUINTO.- Antes de pronunciar el fallo al que conduce la presente Sentencia, deben efectuarse una serie de precisiones últimas sobre su alcance:

La autenticidad de este documento se puede comprobar en www.madrid.org/cove mediante el siguiente código seguro de verificación: **12211032609260583299 60**

a) El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2.a) LHL, "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica" (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ5).

b) Como apunta el Fiscal General del Estado, aunque el órgano judicial se ha limitado a poner en duda la constitucionalidad del art. 107 LHL debemos extender nuestra declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión (art. 39.1 LOTC) con los arts. 107.1 y 2.a) LHL, al art. 110.4 LHL, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre este último citado precepto y las reglas de valoración previstas en aquellos, cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual "no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene" (SSTC 26/2017, FJ 6; y 37/2017, FJ 4 e). Por consiguiente, debe declararse inconstitucional y nulo el art. 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).

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

CUARTO.- La interpretación que mantiene este Juzgado ha sido también admitida por los Tribunales Superiores de Justicia de Castilla y León (Sentencia de 9 de junio de 2017), de Extremadura (Sentencia de 13 de julio de 2017) y de Murcia (Sentencia de 14 de julio de 2017), así como por otros Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de esta capital. Y, sobre todo, el respaldo definitivo a la tesis mantenida por este juzgador (contrariamente a lo señalado por la Sección Novena del Tribunal Superior de Justicia de Madrid), ha venido avalada por la reciente **Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018**, en el que se destacan las siguientes ideas:

"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

La autenticidad de este documento se puede comprobar en www.madrid.org/cove mediante el siguiente código seguro de verificación: 12211032609260583299 60

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

La autenticidad de este documento se puede comprobar en www.madrid.org/cove mediante el siguiente código seguro de verificación: 12211032609260583299960

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 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).

La autenticidad de este documento se puede comprobar en www.madrid.org/cove mediante el siguiente código seguro de verificación: **12211032609260583299 60**

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 dimanan 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 dimanan 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 .

La autenticidad de este documento se puede comprobar en www.madrid.org/cove mediante el siguiente código seguro de verificación: 12211032609260583299 60

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 dimanan del principio de seguridad jurídica".

Por estas razones, el Tribunal Supremo concluye afirmando 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»,

La autenticidad de este documento se puede comprobar en www.madrid.org/cove mediante el siguiente código seguro de verificación: 12211032609260583299 60

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".

QUINTO.- En principio, la aportación de escrituras públicas de adjudicación y de venta (siguiendo así el criterio admitido por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su aislada Sentencia de 11 de diciembre de 2013) y por el Tribunal Superior de Justicia de Valencia, en su Sentencia de 6 de mayo de 2015, no ha tenido una acogida sólida en nuestro Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Así, la jurisprudencia más consolidada alega la necesidad de un informe técnico y/o pericial como medio de prueba adecuado para conocer la realidad de la disminución o aumento de valor del inmueble transmitido. En el presente supuesto debe aplicarse la doctrina fijada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su Sentencia de 22 de abril de 2016, cuando afirma lo siguiente:

"Sin embargo, el impuesto grava según el art. 104.1 LHL, 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. Por tanto, el incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana constituye el primer elemento del hecho imponible, de manera que en la hipótesis de que no existiera tal incremento, no se generará el tributo y ello pese al contenido de las reglas objetivas de cálculo de la cuota del art. 107 LHL, pues al faltar un elemento esencial del hecho imponible, no puede surgir la obligación tributaria. En conclusión, la ausencia objetiva de incremento del valor dará lugar a la no sujeción al impuesto, simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, pues la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del "método de cálculo" y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica. Las mismas conclusiones han de aplicarse cuando si ha existido incremento de valor, pero la cuantía de éste es probadamente inferior a la resultante de aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios (...). Las consecuencias no pueden ser otras que las siguientes:

1.ª) Cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (art. 104.1 LHL), y este no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del art. 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos .

2.ª) De la misma forma, la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos , el cual ha de prevalecer sobre lo que resulte de la aplicación de las reglas del art. 107, que sólo entrarán en juego cuando el primero sea superior. Por tanto, seguirá siendo de aplicación toda la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, pudiendo acudirse incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se

La autenticidad de este documento se puede comprobar en www.madrid.org/cove mediante el siguiente código seguro de verificación: 12211032609260583299 60

pretenda la existencia de un incremento del valor inferior al que resulte de la aplicación del cuadro de porcentajes del art. 107. en esta hipótesis, la base imponible habrá de ser la cuantía de tal incremento probado, sin que sea admisible acudir a fórmulas híbridas o mixtas, que pretendan aplicar parte de las reglas del art. 107 al incremento probado.

Estas conclusiones vienen a aceptarse en la citada contestación a la demanda, en la cual, como ha quedado ya apuntado, se sostiene que el sistema liquidatorio legal no excluye que el sujeto pasivo pruebe que, en el caso concreto, lleva a resultados apartados de la realidad. Por otra parte, en relación con el referido antecedente inmediato de la fórmula contenida en el art. 107, la STS de 22 de octubre de 1994 fue tajante al sostener que tenía carácter subsidiario, en defensas y garantía del contribuyente. Y, por fin, no desvirtúa las anteriores conclusiones el hecho de que el sistema legal sea obligatorio, en todo caso, para los Ayuntamientos que no pueden acudir a datos reales cuando éstos arrojen un resultado superior, pues la Constitución no garantiza a los entes públicos ningún derecho a gravar siempre la capacidad económica real y efectiva, mientras que si impide que se graven capacidades económicas ficticias de los ciudadanos.... "

Como puede verse, aunque esta Sala pudiera compartir cuanto se argumenta en esta sentencia dictada por su homónima de Cataluña, corresponde al sujeto pasivo acreditar que el aumento de valor no se ha producido, y en este caso, si bien la interesada solicitó prueba sobre este extremo ante el Juzgado (entre otras, pericial sobre el valor real de los inmuebles), éste sólo admitió la documental consistente en el expediente administrativo, sin que conste que se interpusiera recurso contra esta decisión del Juzgado, y tampoco se ha reproducido la petición de prueba sobre esta cuestión en el escrito de apelación. Por tanto, según la propia doctrina invocada por la apelante, era carga del sujeto pasivo, y no del Ayuntamiento, acreditar que el incremento de valor de los terrenos no se había producido y ninguna prueba consta en autos sobre tal extremo, por lo que esta alegación debe desestimarse».

A la misma conclusión debemos llegar en el supuesto enjuiciado pues en el caso presente tampoco se ha practicado prueba pericial que acredite la inexistencia de incremento del valor de los terrenos, prueba que es de carácter eminentemente técnico y, por lo tanto, necesitada de la correspondiente pericia que no ha sido propuesta por la actora".

Avalan también la tesis expuesta la Sentencia del Tribunal Supremo, de 29 de abril de 1996; la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 11 de diciembre de 2013; las Sentencias del Tribunal de Justicia de Navarra, de 2 de mayo de 2010, de 18 de marzo de 2013, de 16 de diciembre de 2014, 21 de octubre de 2015, y las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 22 de marzo de 2012, 2 y 9 de mayo de 2012, 18 de julio de 2013, y 12 y 27 de septiembre de 2012.

Las Sentencias antes referenciadas admiten la posible existencia de una situación de "minusvaloración", que excluiría el pago del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, al no haberse producido el hecho imponible del mismo. Para admitir esa situación sería necesario acreditar esa situación de "minusvaloración" a través de la correspondiente prueba documental o pericial. Esta era la tesis mantenida hasta ahora por este juzgador, al considerar que, respecto a las escrituras públicas parecen insuficientes para acreditar el valor real de un inmueble si no van acompañadas de un informe pericial que

La autenticidad de este documento se puede comprobar en www.madrid.org/cove mediante el siguiente código seguro de verificación: 12211032609260583299 60

valore de forma individualizada y singular el bien objeto de transmisión y pueda acreditar la realidad de disminución de valor, en la medida que el precio que se consigna en los documentos públicos de compra y venta responden al principio de la autonomía de la voluntad de los contratantes y no al recogido en la correspondiente información catastral. El precio consignado responde a un valor contractual del inmueble fijado por la libre voluntad de las partes, pero no acredita su valor real ni tampoco distingue el valor del suelo del valor de la edificación. Además, deben recordarse los efectos limitados frente a terceros de los contratos, tal y como indica el Código Civil en su artículo 1.218. Así se pronuncia también el Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en su Sentencia número 458/2018, de 29 de mayo de 2018, cuando afirma lo siguiente:

"Efectivamente el valor declarado en las escrituras públicas está condicionado por múltiples factores que con independencia de su adecuación a la realidad no refleja el valor real o de mercado de la operación. Efectivamente el Tribunal Supremo ha señalado a este respecto, sentencia de 10 de diciembre de 2012, recurso de casación 1317/10, 8 de septiembre de 2011, recurso de casación 3326/08, 20 de junio de 2008, recurso de casación 1893/2009, 26 de noviembre de 2007, recurso de casación 7766/2004 y 4 de noviembre de 2005, recurso de casación 5029/2002, que en la fijación del valor de un bien por acuerdo entre vendedor y comprador, cual es el caso de las escrituras públicas, pueden concurrir factores subjetivos y hasta personalismos impulsos y reacciones imprevisibles que desfiguren el valor real de la finca".

Acaba de señalarse que hasta ahora este juzgador era partidario de completar las escrituras públicas otorgadas por el interesado con una prueba pericial que acreditarse la existencia de una minusvaloración en la transmisión de un inmueble. Sin embargo, no puede ignorarse la necesidad de garantizar el principio de unidad jurisdiccional a la hora de enjuiciar los distintos supuestos de hecho que se plantean ante cualquier órgano jurisdiccional, tomando como referencia fundamental la doctrina emanada del Tribunal Supremo. Así, en la actualidad y por aplicación del principio de unidad jurisdiccional, puede tomarse como referencia, a efectos de prueba de la existencia o no de minusvaloración en la transmisión de inmuebles a efectos del Impuesto sobre Plusvalía, la doctrina fijada por el **Tribunal Supremo**, en su reciente **Sentencia número 66/2020, de 23 de enero de 2020**, cuando afirma lo siguiente:

"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).

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.

La autenticidad de este documento se puede comprobar en www.madrid.org/cove mediante el siguiente código seguro de verificación: 12211032609260583299 60

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.

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 artículo 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".

Las remisiones de la anterior resolución judicial a otras decisiones del Tribunal Supremo pueden entonces completarse, por ejemplo, con la Sentencia número 842/2018, de 23 de mayo de 2018, en donde se establece la siguiente conclusión en materia de prueba en el ámbito tributario:

"B.- La segunda cuestión se formula así: "determinar si, en caso de no estar conforme, el interesado puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho o resulta obligado a promover una tasación pericial contradictoria para desvirtuar el valor real comprobado por la Administración tributaria a través del expresado método, habida cuenta de que es el medio específicamente regulado para cuestionar el valor comprobado por la Administración tributaria en caso de discrepancia".

En armonía con una reiterada y constante jurisprudencia de este Tribunal Supremo, la respuesta a tal pregunta debe ser la siguiente:

1) La tasación pericial contradictoria no es una carga del interesado para desvirtuar las conclusiones del acto de liquidación en que se aplican los mencionados coeficientes sobre el valor catastral, sino que su utilización es meramente potestativa.

2) Para oponerse a la valoración del bien derivada de la comprobación de la Administración basada en el medio consistente en los valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes, el interesado puede valerse de cualquier medio admisible en derecho, debiendo tenerse en cuenta lo respondido en la pregunta anterior sobre la carga de la prueba.

3) En el seno del proceso judicial contra el acto de valoración o contra la liquidación derivada de aquél el interesado puede valerse de cualesquiera medios de prueba

La autenticidad de este documento se puede comprobar en www.madrid.org/cove mediante el siguiente código seguro de verificación: 12211032609260583299960

admisibles en Derecho, hayan sido o no propuestos o practicados en la obligatoria vía impugnatoria previa.

4) La decisión del Tribunal de instancia que considera que el valor declarado por el interesado se ajusta al valor real, o lo hace en mayor medida que el establecido por la Administración, constituye una cuestión de apreciación probatoria que no puede ser revisada en el recurso de casación".

La traslación y aplicación de esa novedosa jurisprudencia del Tribunal Supremo al supuesto ahora enjuiciado debe conducir a estimar las pretensiones de la parte actora al haber acreditado con las correspondientes escrituras públicas la disminución de valor del inmueble antes descrito. Frente a esa acreditación, la Administración demandada no ha aportado prueba alguna que desvirtúe lo afirmado por el recurrente, por lo que procede estimar el presente recurso.

Procede estimar el presente recurso, anulando la Resolución municipal impugnada, debiendo reintegrarse al demandante la cantidad abonada de 10.027,25 euros, incrementada por sus correspondientes intereses legales.

SEXTO.- En materia de costas, el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 230/1988, de 1 de diciembre, declara:

"Es ocioso reiterar aquí y ahora la doctrina general sobre la motivación de las resoluciones judiciales que lo exijan, no ya por conocida, sino por hallarnos ante un supuesto especial del que se ha ocupado este Tribunal Constitucional en diversas resoluciones. Ya en el ATC 60/1983 se aludió, aunque en verdad no de modo decisivo, a que el problema de la imposición de costas lo es de mera legalidad, que impide ser transformado -ante este Tribunal- en una posible violación del artículo 24.1 CE.

No es cuestión tampoco ahora de recordar las posiciones doctrinales ni la evolución que en este sentido ha seguido nuestra legislación procesal, pronunciándose hoy, tras la L 34/1984 de reforma de la Ley de Enjuiciamiento Civil por el sistema del vencimiento objetivo -regla "victus victori" como regla general (art. 523 LEC)-, regla que si bien favorece al que obtiene satisfacción plena en lo principal -sin mermar su patrimonio con los gastos judiciales- no por eso puede considerarse como una sanción al que pierde, sino como una contraprestación por dichos gastos, para que el que obtuvo una victoria fundada no vea mermados sus intereses.

(...) Y es que, como se dijo en la STC 131/1986 de 29 octubre, f. j. 3º, "ninguno de dichos sistemas afecta a la tutela judicial efectiva, que consiste en obtener una resolución fundada en Derecho dentro de un proceso tramitado con las garantías legalmente establecidas, ni al derecho de defensa que, sin entrar en polémica sobre si es separable o está insertado en el anterior, es el que asegura a las partes alegar y probar lo pertinente al reconocimiento judicial de sus derechos e intereses, mientras que la imposición de costas opera sin incidencia alguna sobre tales derechos constitucionales al venir establecida en la Ley como consecuencia económica que debe soportar, bien la parte que ejercita acciones judiciales que resultan desestimadas, bien aquella que las ejercita sin fundamento

La autenticidad de este documento se puede comprobar en www.madrid.org/cove mediante el siguiente código seguro de verificación: 12211032609260583299 60

mínimamente razonable o con quebranto del principio de buena fe, en este último supuesto, la apreciación de temeridad o mala fe litigiosas en un problema de legalidad carente de relevancia constitucional, pues constituye valoración de hechos o conductas que compete en exclusiva a la función jurisdiccional, según ya ha sido declarado en el ATC 60/1983 de 16 febrero".

Por lo tanto, en opinión del Alto Tribunal, la imposición de costas no debe ser interpretado tan sólo como un reconocimiento de la existencia de mala fe o de temeridad por parte del litigante condenado en las mismas, sino como un instrumento que permita compensar los gastos realizados por aquella parte que se ha visto obligada a intervenir en un proceso, no instado por ella, y que se ha encontrado con posterioridad con el desistimiento de la parte que promovió el procedimiento judicial. En el supuesto enjuiciado en estos autos no procede hacer especial imposición de las mismas, haciendo una interpretación generosa para los intereses públicos, en la medida que sería admisible condenar en las mismas a la Administración demandada por poder presumir que ha existido un propósito meramente dilatorio en el cumplimiento de sus obligaciones, lo que denotaría un injustificado y temerario ánimo de litigiosidad en la misma, pues con su modo de proceder ha propiciado un procedimiento judicial que en puridad no debiera haber existido, tal como pone de relieve alguna jurisprudencia de Tribunales Superiores de Justicia (por ejemplo, el de Madrid en situaciones análogas a la enjuiciada en esta causa, en donde procede a imponer las costas a la Administración). En todo caso, el abono de intereses legales al interesado puede compensar los gastos procesales generados a la parte actora, sin que ello suponga un detrimento mayor de los intereses públicos.

VISTOS los preceptos legales citados y demás de general aplicación,

FALLO

QUE DEBO ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. [redacted], inicialmente contra la presunta desestimación por silencio administrativo negativo del recurso de reposición, interpuesto el día 15 de marzo de 2019, contra la presunta desestimación por silencio administrativo negativo de la reclamación de devolución de ingresos indebidos, planteado por el ahora demandante el día 22 de junio de 2017, respecto a la cantidad abonada de 10.027,25 euros, en concepto de Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, correspondiente a la transmisión del local M-16 en la Manzana ACTV del Sector IV-2.b), denominado comercialmente como "Gran Manzana", hoy "Gran Comercial" en el Polígono Industrial Európolis de la localidad de Las Rozas de Madrid, ampliada con posterioridad al Decreto del Concejal de Hacienda y Transparencia del Ayuntamiento de Las Rozas de Madrid, de 10 de octubre de 2019, en el que se desestimó por prescripción la solicitud de devolución de ingresos indebidos, anulando la actuación administrativa impugnada por no ser conforme a derecho, debiendo el Ayuntamiento de Las Rozas de Madrid reintegrar sin dilación al demandante la cantidad abonada de 10.027,25 euros en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, incrementada por los correspondientes intereses legales. Sin costas.

La autenticidad de este documento se puede comprobar en www.madrid.org/cove mediante el siguiente código seguro de verificación: 12211032609260583299960

Esta Sentencia es firme y contra ella no cabe recurso alguno de conformidad con lo dispuesto en el artículo 81.1.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, tras la reforma operada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, salvo los supuestos en que proceda un recurso de casación.

Así por esta mi sentencia, de la que se llevará por testimonio a los autos de su razón definitivamente juzgando, lo pronuncio, mando y firmo.

EL MAGISTRADO

Este documento es una copia auténtica del documento Sentencia estimatoria firmado electrónicamente por JOSE MARIA ABAD LICERAS