

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

- **Reclamación nº2272/414. Fecha: 01 de febrero de 2012.**

RESOLUCIÓN:

(...)

Vista la Reclamación Económico-Administrativa nº2272/414 interpuesta por **Doña-----**, actuando en nombre y representación de la Entidad mercantil-----, **con CIF-----**, por el Órgano Unipersonal de este Tribunal, **se ha dictado la presente Resolución, cuyo contenido es el siguiente:**

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) La entidad mercantil era titular por mitad y proindiviso de la finca matriz ----- suelo. Dicha finca, con una superficie de 8.754 metros cuadrados, tenía asignada un valor catastral de 215.244,97 Euros.

II.-) Con fecha de 25 de enero de 2005 se produjo una alteración catastral de orden físico consistente en la segregación y reparcelación de la finca matriz en tres fincas resultantes, c/aaaa, c/bbb, y c/ccc, habiéndose tramitado mediante Declaración de Alteración Urbana Modelo 902.

III.-) En tanto se procedía por el órgano estatal competente en materia de gestión catastral del IBI a la tramitación de la alteración de orden físico y asignación individualizada de la valoración catastral a cada una de las nuevas fincas ya existentes y resultantes de la segregación, éstas fueron objeto de transmisión, en fecha de 31-03-2005 la finca sita en la c/bbbbbbb, en fecha de 18-11-2005 la titularidad del 50% sobre la finca sita en la c/aaaaaa, y en fecha de 19-12-2005 la finca sita en la c/ccccc.

En virtud de lo anterior se presentaron las siguientes autoliquidaciones en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que fueron objeto de ingreso en período voluntario de pago:

-liquidación nº----- e importe de 1.887,62 Euros por la transmisión de la finca sita en la c/ccccc, tomando como base imponible la valoración catastral de la finca matriz, es decir, 215.244,97 Euros.

-liquidación nº----- e importe de 1.376,39 Euros por la transmisión de la finca sita en la c/bbbbb, tomando igualmente como base imponible la valoración catastral de la finca matriz.

-liquidación nº----- e importe de 1.651,67 Euros por la transmisión de la finca sita en la c/aaaaaa, tomando como base imponible la valoración catastral de la finca matriz.

IV.-) Con fecha de 30-03-2006 se emite por la Gerencia Regional del Catastro la Notificación de inscripción de alteración de las características catastrales del inmueble segregado, asignando nueva valoración a las fincas resultantes de la alteración de orden físico, y en la que se acordada lo siguiente:

- En cuanto a la finca de la c/bbbbb se le asignaba un valor catastral de 150.253,03 Euros, con efectos de 25-01-2005.

- En cuanto a la finca de la c/ccccccc se le asignaba un valor catastral de 187.936,49 Euros, con efectos de 25-01-2005.
- En cuanto a la finca de la c/aaaaaaa se le asignaba un valor catastral de 187.936,49 Euros, con efectos de 25-01-2005.

V.-) En función de lo anterior el Ayuntamiento practicó las siguientes liquidaciones complementarias en función del nuevo valor catastral asignado a cada una de las fincas segregadas, y deduciendo las cantidades previamente abonadas por autoliquidación:

- liquidación nº----- e importe de 1.826,25 Euros por la transmisión de la finca sita en la c/bbbbbbb.
- liquidación nº----- e importe de 2.690,52 Euros por la transmisión de la finca sita en la c/cccccc.

VI.-) Con fecha de 28-02-2007 se presenta por la reclamante solicitud de devolución de ingresos indebidos respecto a las liquidaciones resultantes de la nueva valoración catastral de las fincas segregadas alegando que dicha valoración no podía tener efectos retroactivos para el año 2005 sino para el año 2007 al haberse notificado la nueva valoración en el año 2006 y no tener efectividad sino para el ejercicio siguiente.

VII.-) Con fecha 30-01-2008 se emite por el Concejal Delegado del Área de Gobierno y de Gestión de Hacienda, RRHH, RI, Contratación y Patrimonio, Decreto de desestimación en relación con la solicitud de devolución de deudas por liquidaciones complementarias practicadas en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana correspondiente a la transmisión de las parcelas citadas.

VIII.-) Ante su disconformidad, la entidad interesada presenta con fecha de 27-03-2008 recurso de reposición contra la Resolución antes citada.

IX.-) Por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria se dictó Resolución de fecha 08 de abril de 2011 por el que se desestimaban las alegaciones formuladas en el recurso.

X.-) Con fecha de entrada en el Registro del Tribunal de 01 de junio de 2011 el reclamante presentó escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa contra el acto antes citado e incluyendo las alegaciones en defensa de su derecho.

IX.-) Admitida a trámite por el Procedimiento Abreviado con el número 2272/414, por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón se nombró Vocal Ponente. Tras la remisión del expediente por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria, durante la instrucción del procedimiento se han observado los preceptos legales y reglamentarios de obligado cumplimiento a fin de dictar la presente resolución.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal se declara competente para conocer de la presente Reclamación Económico-administrativa, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón, publicado en el BOCM nº214 de fecha 09/09/2009, (en adelante ROTEAPA).

Asimismo el acto impugnado es una materia o acto susceptible de reclamación en los términos del artículo 226 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 20 del ROTEAPA.

SEGUNDO.-) Concurren los requisitos de legitimación y de la presentación en tiempo y forma para la admisión a trámite de la Reclamación Económico-Administrativa, dándose cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 235 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 24.1 y 3 y artículo 40 del ROTEAPA.

TERCERO.-) La presente Resolución es dictada por el órgano unipersonal del Tribunal en virtud

de lo dispuesto en el artículo 9.3 y 13.2 del ROTEAPA, tramitándose la Reclamación conforme al **Procedimiento Abreviado**, según disponen los artículos 245 de la Ley General Tributaria, artículos 64 y 65 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, y artículo 59 y ss, del ROTEAPA.

CUARTO.-) La cuantía fijada es de 2.690,52 euros (deuda apremiada), en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y artículo 22 del ROTEAPA.

QUINTO.-) Se impugna en el presente procedimiento económico-administrativo la Resolución de fecha 08-04-2011 desestimatoria de recurso de reposición contra la Resolución denegatoria de la solicitud de devolución de ingresos indebidos en concepto del IVTNU, correspondiente a la transmisión de las Parcelas ----- sitas en Pozuelo de Alarcón.

A tal fin, el reclamante alega en síntesis que las liquidaciones complementarias se basan en una valoración que no podía tener efectos retroactivos para el año 2005 sino para el año 2007 al haberse notificado los nuevos valores catastrales en el año 2006 y no tener efectividad sino para el ejercicio siguiente, ya que no hubo modificación del planeamiento tal y como prescribe el artículo 107.1, letra a) primer párrafo del TRLRHL. Asimismo alega la improcedencia del aumento de valor de las fincas tras la segregación.

Por todo ello solicita la anulación de las liquidaciones complementarias practicadas en concepto de IVTNU.

SEXTO.-) En primer lugar, el artículo 107 1 y 2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, dispone que:

(...) A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, (...).

2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

- a. *En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquel. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.*

(...) Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo, (...).

En primer lugar, no procede la alegación del reclamante en cuanto a la aplicación del primer párrafo del artículo 107.1, letra a) referido a valores consecuencia de Ponencia de Valores que no refleje modificación del planeamiento posterior a dicha Ponencia, ya que no es el supuesto resultante del expediente administrativo.

En efecto, el reclamante alude a que no han existido modificaciones del planeamiento urbanístico en el año 2005, por lo que notificado el valor catastral en 2006 no tendría efectos sino para el año 2007. Sin embargo dicho planteamiento es erróneo ya que resulta de aplicación el segundo párrafo antes citado de dicho artículo 107.1, letra a), en el sentido de que no existía valoración catastral debidamente notificada en el momento del devengo de la Plusvalía, es decir, en la fecha de transmisión de las fincas ya segregadas, al estar pendiente su valoración tras la alteración de orden jurídico que supuso la segregación de la finca matriz.

Dicha norma admite la posibilidad de que en el momento del devengo no haya valor o de que el fijado formalmente en ese momento no sea el que materialmente corresponda, y también resuelve los problemas de que el valor catastral ha de retrotraerse al momento, no del devengo del IBI, que sería para el ejercicio siguiente al de la variación catastral, sino al momento del devengo del impuesto que nos ocupa el IVTNU, es decir, en el momento de las transmisiones, el 31-03-2005 y el 19-12-2005.

Es evidente que con la norma citada no es posible aplicar un valor catastral de una finca matriz ya inexistente y referirlo a un momento posterior como es el de la transmisión de unas fincas resultantes de la segregación de la finca matriz, lo que daría lugar a considerar un valor formal que no se adecuaría con el que en la realidad material y física le correspondería.

La interpretación del supuesto del artículo 107.1, letra a) segundo párrafo y su aplicación al caso que nos ocupa queda reforzada a la vista de la Consulta Vinculante de la Subdirección General de Tributos Locales V2568-07, de 29 de noviembre de 2007 que se cita en la Resolución ahora impugnada y a cuyo contenido nos remitimos que plantea un supuesto con íntima conexión e igualdad sustancial al presente.

OCTAVO.-) Por su parte, el artículo 17.6 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, respecto a la notificación y eficacia de los actos dictados en los procedimientos de incorporación mediante declaración, comunicación y solicitud, establece que:

“...6. Los actos a que se refiere este artículo tendrán efectividad el día siguiente a aquel en que se produjeron los hechos, actos o negocios que originaron la incorporación o modificación catastral, con independencia del momento en que se notifiquen...”.

En efecto, no estamos como pretende el reclamante ante la fijación de los efectos de un valor catastral desde el punto de vista del devengo del IBI, es decir, como si la cuestión fuera que una alteración de orden físico, jurídico o económico tuviera efectividad en el período impositivo siguiente en que tuvieran lugar, sino que estamos ante los efectos de unos valores catastrales referidos al momento de devengo de otro impuesto, el IVTNU que se sitúa en el momento de la transmisión de las fincas. En otras palabras, la trascendencia de la necesidad de notificación previa del valor catastral a efectos del IBI no tiene porqué ser la misma que para la IVTNU, cuyo hecho imponible y devengo es distinto al de aquél tributo.

NOVENO.-) Tampoco resulta admisible la alegación de que el valor catastral de las fincas resultantes de la segregación debería ser proporcional al de la finca matriz original en función de su superficie, ya que tal y como se fundamenta en la resolución recurrida, debido a la gestión compartida en el IBI la valoración catastral, y en general la formación del Padrón catastral es competencia no del Ayuntamiento sino de la Dirección General del Catastro. Así el artículo 77.5 del TRLRHL dispone que:

(...) 5. El impuesto se gestiona a partir de la información contenida en el padrón catastral y en los demás documentos expresivos de sus variaciones elaborados al efecto por la Dirección General del Catastro (...).

DÉCIMO.-) De la misma forma, resulta irrelevante analizar la proposición de pruebas documentales realizada por el reclamante y consistente en la puesta de manifiesto del expediente, en virtud de lo establecido en el artículo 236.5 de la Ley General Tributaria y artículo 42.7 del ROTEAPA, aplicables supletoriamente a la tramitación del Procedimiento Abreviado, según los cuales:

“7. El Tribunal podrá prescindir del trámite de puesta de manifiesto del expediente si al escrito de interposición se acompañaron las alegaciones, siempre que como consecuencia de las mismas o de los documentos aportados por el interesado, resultasen acreditadas todas las circunstancias relevantes para dictar una resolución o tales circunstancias puedan darse por ciertas, así como cuando de estos elementos resulte evidente un motivo de inadmisión”.

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

DESESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa nº2272/414 (P. abreviado)**, interpuesta por **Doña -----**, actuando en nombre y representación de la Entidad mercantil-----, en el sentido de **CONFIRMAR el acto impugnado**, esto es, la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 08-04-2011 desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra la Resolución denegatoria de la solicitud de devolución de ingresos indebidos que trae causa de las liquidaciones complementarias en concepto de IVTNU nº----- e importe de 1.826,25 Euros de principal, y liquidación nº----- e importe de 2.690,52 Euros, declarando la conformidad a derecho de dichas actuaciones.

(...)

- **Reclamación nº119/2014.Fecha: 11 de septiembre de 2014.**

RESOLUCIÓN:

(...)

Este Tribunal, reunido en sesión plenaria de carácter ordinario de fecha 11 de septiembre de 2014, con asistencia de los miembros que figuran en la correspondiente acta, para deliberar y fallar sobre **Reclamación Económico-Administrativa nº119/2014**, interpuesta por **Don-----**, actuando en su propio nombre, ha dictado la siguiente **RESOLUCIÓN**, cuyo contenido es el siguiente:

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 06 de noviembre de 2009 se otorga Escritura pública de donación de la finca sita en la c/----- este término municipal, (Referencia catastral nº-----), a favor del reclamante y tres hermanos por partes iguales A tal efecto, se procede por el interesado a practicar la autoliquidación en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU) por importe de 30.912,39 Euros.

II.-) Tiene entrada en el registro general del Ayuntamiento con fecha de 10 de diciembre de 2013, solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos por las diferencias abonadas en exceso en concepto de IVTNU, alegando nulidad del acto liquidatorio en base a la Sentencia 366/2010, de 21 de septiembre del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº1 de Cuenca.

III.-) Mediante Resolución de fecha 23-12-2013 dictada por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria se desestimó la solicitud de rectificación respecto a la autoliquidación antes citada.

IV.-) Con fecha 03 de marzo de 2014, se presentó recurso de reposición por el contribuyente contra la resolución antes citada, reiterando las alegaciones formuladas en la solicitud, añadiendo que la Administración se basa en el Informe de la Subdirección General de Tributos que reconoce

que la fórmula del artículo 107 del TRLRHL es ilegal ya que ampara un método de cuantificación de la base imponible que determina un incremento de valor del inmueble no real sino ficticio.

Dicho recurso fue desestimado mediante resolución del Titular del Órgano de Gestión del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, de fecha 21 de marzo de 2014.

V.-) Con fecha de entrada en el Registro del Tribunal de 14 de mayo de 2014 el reclamante presentó escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa contra el acto antes citado. Admitida a trámite por el Procedimiento Abreviado con el número 119/2014 por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón se nombró Vocal Ponente.

Tras la remisión del expediente por el Órgano de Gestión Tributaria, se comunicó al reclamante el inicio del procedimiento y la puesta de manifiesto del expediente, a fin de poder examinarlo y formular escrito de alegaciones, lo cual fue deducido con fecha 27 de junio de 2014.

Una vez redactada la correspondiente Ponencia de Resolución que fue objeto de debate y votación en sesión plenaria del Tribunal, se ha observado en su tramitación los demás preceptos legales y reglamentarios de obligado cumplimiento a fin de dictar la presente resolución.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-) Este Tribunal se declara competente para conocer de la presente Reclamación Económico-administrativa, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón, publicado en el BOCM nº 214 de fecha 09/09/2009, (en adelante ROTEAPA).

Asimismo el acto impugnado es una materia o acto susceptible de reclamación en los términos del artículo 226 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 20 del ROTEAPA.

SEGUNDO.-) Concurren los requisitos de legitimación y de la presentación en tiempo y forma para la admisión a trámite de la Reclamación Económico-Administrativa, dándose cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 235 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 24.1 y 3 y artículo 40 del ROTEAPA.

TERCERO.-) La presente resolución es dictada por este Tribunal previa Ponencia con Propuesta motivada del Vocal asignado en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.1, en relación con el artículo 50.1 del ROTEAPA, tramitándose conforme al **Procedimiento General**, según dispone el artículo 234 y ss. de la Ley General Tributaria, artículos 52 y ss. del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley general Tributaria en materia de revisión en vía administrativa y artículos 39 y ss. del ROTEAPA.

CUARTO.-) La cuantía fijada es de 30.912,39 -€, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y artículo 22 del ROTEAPA.

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria desestimatoria de la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivada de la autoliquidación en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana correspondiente a la finca sita en la c/-----de este término municipal, (Referencia catastral nº-----).

A tal fin, la reclamante alega en síntesis:

- Improcedencia de la fórmula matemática aplicada para el cálculo de la base imponible de la plusvalía por el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, al partir del valor catastral considerado por el Ayuntamiento en el momento del devengo del impuesto, es decir en el

momento de la transmisión, y aplicando unos porcentajes de incremento sobre dicho valor en función del número de años de tenencia. Por lo anterior considera que en ningún caso se está calculando el incremento de valor experimentado por el terreno desde su adquisición y en años pasados, sino una plusvalía futura, en años sucesivos, no real que no se ha producido. A tal fin se cita la Sentencia 366/2010, de 21 de septiembre del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº1 de Cuenca.

- Que la Administración sigue en su argumentación el contenido del informe de la Subdirección General de Tributos y de este propio Tribunal en el sentido de que se reconoce que la fórmula del artículo 107 del TRLRHL es ilegal ya que ampara un método de cuantificación de la base imponible que determina un incremento de valor del inmueble no real sino ficticio, y que debería plantearse en todo caso una cuestión de inconstitucionalidad contra dicho precepto legal.
- Que los recientes pronunciamientos judiciales como la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº10 de Barcelona de 24-4-2014 y sobre todo la Sentencia del TSJ de Cataluña de 18 de junio de 2013 avalan la improcedencia de la regla de cuantificación de la base imponible del artículo 107 del TRLRHL ya que, en ausencia objetiva de incremento de valor, nunca se podrá gravar con dicho impuesto por falta de realización del hecho imponible y ello a pesar de las reglas de dicho precepto.

Por su parte, el Ayuntamiento alega que el pronunciamiento judicial del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº1 de Cuenca, fue debidamente analizado por la Dirección General de Tributos en Consulta planteada por el Ayuntamiento afectado, en el sentido de que la regulación vigente (artículo 107 del TRLRHL) no contempla la previsión de que la base imponible fuera el incremento real del valor de los terrenos, sino el que resulte del propio texto legal que establece un sistema de estimación objetiva previsto como obligatorio, el cual ha sido adoptado en su esencia por la Ordenanza Fiscal Reguladora del IVTNU.

De esta forma, según la resolución impugnada la liquidación emitida es conforme a derecho, al haberse calculado correctamente de conformidad con la normativa legal y reglamentariamente aplicable.

SEXTO.-) REGIMEN JURIDICO ACTUAL DE LA CUANTIFICACION DE LA BASE IMPONIBLE DEL IVTNU Y PROCEDENCIA DE LA FÓRMULA APLICADA POR EL AYUNTAMIENTO DE POZUELO DE ALARCÓN.

A la vista de todo lo anterior, debemos ante todo centrar los términos del debate y dejar sentado de antemano que, en primer lugar, el reclamante se opone a su propia autoliquidación del IVTNU en base a la ilegalidad de la fórmula aplicada para el cálculo de la base imponible de la plusvalía.

Procede anticipar que este Tribunal mantiene de inicio que, el método de cuantificación de la base imponible que resulta de la utilización del programa para autoliquidar el IVTNU se ajusta fielmente al procedimiento establecido en primer lugar en el artículo 107 del TRLRHL y reproducido, como no puede ser de otra forma, por el artículo 10 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del IVTNU de Pozuelo de Alarcón.

En este sentido, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU) se regula en los artículos 104 a 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Y así, el artículo 104 del TRLRHL en su apartado 1 establece:

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

Por su parte, el artículo 107 del TRLRHL regula la base imponible del IVTNU, estableciendo:

"1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

(...)

4. Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes:

a) Período de uno hasta cinco años: 3, 7.

b) Período de hasta 10 años: 3,5.

c) Período de hasta 15 años: 3,2.

d) Período de hasta 20 años: 3.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

1.ª El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.

2.ª El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.

3.ª Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1.ª y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2.ª, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.

Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado."

Asimismo, el artículo 10 de la Ordenanza Fiscal, haciendo uso de la habilitación legal, establece que:

"...Para determinar el importe del incremento del valor, se aplicará sobre el valor del terreno en el momento del devengo, estimado conforme a la Sección segunda de este capítulo, el porcentaje que se indica seguidamente, según la duración del período impositivo:

(...)

<i>Periodo impositivo</i>	<i>Porcentaje</i>
<i>20</i>	<i>60</i>

(...)

Por último, el artículo 17 de la Ordenanza Fiscal citada vigente en el momento del devengo del impuesto fijaba que:

"La cuota de este Impuesto será el resultado de aplicar a la base imponible o, en su caso, bases imponibles el tipo fijo del 29 por 100."

Siendo pues dicha fórmula la legalmente establecida, y recogida y plasmada en la normativa tributaria municipal, según comprobaciones realizadas por este Tribunal respecto a la autoliquidación cuya rectificación se solicita, resulta que se parte de la valoración catastral del suelo en el momento del devengo, es decir en el momento de la transmisión ulterior del inmueble por donación de fecha 06-11-2009, siendo dicho valor el fijado en el artículo 12.1 de

la Ordenanza y artículo 107.2 letra a) del TRLRHL es decir, el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Sobre dicho valor, y siguiendo la normativa legal y reglamentaria anteriormente citada, teniendo en cuenta la fecha de adquisición se consideró como período impositivo el máximo de duración de 20 años, tal y como se establece en el artículo 21 de la Ordenanza, según el cual:

“El período de generación del incremento de valor se computará desde el devengo inmediato anterior del Impuesto, con el límite máximo de veinte años”.

A continuación y para calcular la base imponible, se aplicó el porcentaje anual del 3% fijado en la Ordenanza, dentro del límite del artículo 107.4 y multiplicado por el número de años a lo largo de los cuales se pudo de manifiesto el incremento, es decir los veinte años considerados anteriormente 8 regla 2ª del apartado 4 del artículo 107). Finalmente, y a la base imponible así cuantificada, según las reglas legales y reglamentarias citadas, se aplica el tipo de gravamen vigente del artículo 17 de la Ordenanza Fiscal para calcular la cuota tributaria final.

Según el propio reclamante, dicha aplicación informática conduciría a consignar como base imponible un incremento de valor puesto de manifiesto en los próximos veinte años, momento en que ya no sería titular del bien. Dicha afirmación reiterada por el reclamante de que se está gravando una plusvalía futura no real que aún no se ha producido, no es acorde con la mecánica del tributo que resulta de la aplicación estricta de la normativa legal, la cual parte del hecho imponible que grava un incremento de valor de inmuebles durante un período de generación, que coincide desde su adquisición por el sujeto pasivo hasta la transmisión del mismo como momento de devengo del impuesto.

En efecto, el cómputo del período de tiempo de generación de la plusvalía ha de partir de un hito inicial, que es el de la anterior transmisión, es decir la fecha de la adquisición del inmueble por el ahora transmitente, y de un hito final, en este caso el 06-11-2009 fecha de la escritura de donación del inmueble a favor del reclamante. Pero no se liquida la plusvalía teniendo en cuenta un periodo futuro, ya que el incremento que se grava es el producido durante el periodo anterior al devengo producido con la ulterior transmisión.

Así lo entiende el Alto Tribunal en Sentencia de 17-11-1995, que respecto al período impositivo en la plusvalía establece lo siguiente:

*“...el **período impositivo**, en general, es un concepto jurídico que permite individualizar los hechos imponibles cuyo aspecto material está constituido por situaciones, actos o negocios que por su propia naturaleza tienden a reproducirse permanentemente en el tiempo, y la referencia o determinación del mismo es lo que hace posible el nacimiento de la obligación tributaria; sin embargo, en el Impuesto municipal sobre el **incremento del valor** de los terrenos lo descrito requiere una modulación, pues no se está, dentro de su ámbito, ante un hecho imponible duradero que sea necesario periodificar, sino ante ciertos elementos que, por su naturaleza, son más bien instantáneos, en cuanto el aspecto material del hecho imponible de dicho Impuesto exige una transmisión de bienes o una constitución o transmisión de derechos reales y esos acontecimientos son instantáneos en sentido jurídico y tienden a agotarse o a terminar en un momento determinado. **El Impuesto de autos no es periódico sino instantáneo, por lo que su período impositivo consiste, realmente, y ésta es la esencia del gravamen, en un período de generación de la plusvalía que se somete a tributación, es decir, en una porción de tiempo delimitada por dos momentos (el inicial y el final) que han de computarse para concretar si concurre o no el elemento básico del incremento del valor y, en caso afirmativo, para fijar su cuantía y calcular la cuota.***

Tercero: El momento inicial, según los arts. 88.1 a) y 2 RD 3250/1976 y 351.1 a) y 2 RD Leg. 781/1986 (y, antes, arts. 510.2 y 511.3 LRL 1955), es ineludiblemente el de la adquisición del terreno o del derecho por el transmitente, siempre que haya tenido lugar dentro de los últimos 30 años, pues el período impositivo, que es el tiempo durante el cual el terreno pertenece a un mismo propietario, se computa a partir de la transmisión inmediata anterior (a tenor del contexto conjunto de los preceptos citados).

La jurisprudencia de esta Sala dice, al respecto, que la transmisión inmediata anterior constituye un factor comparativo para obtener, mediante una sencilla operación aritmética, la

diferencia entre el valor primitivo y el actual, que en el supuesto de dar un resultado positivo es el incremento; en consecuencia -y esta afirmación es de gran trascendencia para el caso de autos-, no se trata de dotar de retroactividad alguna a las normas tributarias (...)

*Este Impuesto de **plusvalía**, único que encuentra su fundamento directo en la Constitución (art. 47 in fine), como forma de la participación de la comunidad en las **plusvalías** generadas por la acción urbanística de los entes públicos (...), **tiene como objeto o más bien como hecho imponible el aumento del valor que hayan experimentado los terrenos durante, precisamente, el período de imposición**, según definición, como ya se ha indicado, desde su origen hasta hoy, a tenor de lo que ha entendido esta Sala, entre otras, en SS 3 y 28 Oct. 1986, 26 May. 1987 y 28 Ene. 1991....”.*

De todo lo anterior se deduce:

- La conformidad a derecho del procedimiento de cuantificación de la base imponible que figura en el programa del Ayuntamiento, así como de la cuota tributaria final por importe de 30.912,39 Euros. Dicho programa no sólo es el reflejo de las reglas fijadas en la propia Ordenanza sino de las reglas fijadas en el mismo TRLRHL.
- El cómputo del período de tiempo de generación de la plusvalía ha de partir de un hito inicial, que es el de la anterior transmisión, es decir la fecha de la adquisición del inmueble por el ahora transmitente, y el hito final, en este caso el 06-11-2009 fecha de la escritura de donación del inmueble a favor del reclamante.
- Por lo anterior, dicho programa informático no hace interpretación errónea alguna de la normativa tributaria estatal y local, **sino que supone una mera aplicación y reflejo de la misma, por lo que si la reclamante no impugna dicho método legal, y estando la Ordenanza conforme con el mismo, no resulta procedente oponerse a lo que es una mera aplicación de la misma.**
- Como dice la resolución impugnada, la liquidación emitida fue el resultado de multiplicar el porcentaje correspondiente a un periodo impositivo de los años desde la primera adquisición hasta la ulterior transmisión según la Ordenanza por el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor. **Siendo pues conforme a derecho, al haberse calculado correctamente de conformidad con la normativa aplicable.**

Siendo ello así, el programa de autoliquidación del IVTNU es un mero trasunto del método de cuantificación legal, por lo que procede analizar el mismo desde el punto de vista de la reciente doctrina en la materia.

SÉPTIMO.-) INTERPRETACION DEL ARTÍCULO 107 DEL TRLRHL A LA LUZ DELA SENTENCIA 366/2010, DE 21 DE SEPTIEMBRE DEL JUZGADO DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO Nº1 DE CUENCA, CONFIRMADA POR LA SENTENCIA Nº82/2012 DEL TSJ DE CASTILLA LA MANCHA Y DE LA CONSULTA/INFORME DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS, DE 18 DE DICIEMBRE DE 2012, SOBRE EL CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.

La postura defendida hasta ahora por la doctrina jurisprudencial intenta compatibilizar dos finalidades: adaptar el sistema de cálculo de la base imponible del IVTNU a la existencia real y económica del incremento y al principio de capacidad económica, y por otro que la fórmula legal del artículo 107 del TRLRHL establece una presunción iuris tantum de existencia de incremento susceptible de quedar desvirtuada, en cada caso concreto, mediante una prueba adecuada y suficiente, sin que ello suponga la inconstitucionalidad del precepto de obligada aplicación por los Ayuntamientos a liquidar el impuesto, ni la nulidad de las Ordenanzas Fiscales basadas en dicho sistema de cuantificación de la base imponible del tributo.

A partir de ahora procede examinar el estado de la cuestión a la luz de las dos Sentencias (Sentencia nº 366/10, de 21 de septiembre de 2010 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Cuenca y Sentencia nº 85, de 17 de abril de 2012, del TSJ de Castilla-La

Mancha), que plantean una fórmula distinta para el cálculo de la base imponible, y que son objeto de la fundamentación de la reclamante en base a que la plusvalía debía calcularse sobre el valor inicial al adquirir el inmueble y no por el valor considerado por el Ayuntamiento en el momento del devengo del impuesto.

Dichas sentencias, como se expone en la resolución ahora impugnada ante este Tribunal, fueron objeto de interpretación mediante el **Informe-Consulta Vinculante de 18 de diciembre de 2012** y que fue emitido por la DGT a instancias del Ayuntamiento de Cuenca que fue parte de los procesos citados.

La cuestión planteada, y sobre la que se ha producido el litigio judicial, era el significado del término "se aplicará el porcentaje anual" contenido en el primer párrafo del apartado 4 del artículo 107.

Es decir, el supuesto concreto planteado parte de que el recurrente de la liquidación practicada por el Ayuntamiento alegó que "aplicar" no era sinónimo de "multiplicar"; la terminología correcta sería "aplicar un porcentaje", que serían 2 operaciones: multiplicar por un cantidad y el resultado dividir por 100. Atendiendo al contexto, antecedentes legislativos y al sentido técnico usual, (al que apela el reclamante ante este Tribunal), debe interpretarse en el sentido de que cuando el artículo 107.4 citado dispone que "sobre el valor del terreno en el momento del devengo (...) se aplicará el porcentaje anual que determine cada Ayuntamiento (...)", debe multiplicarse el valor del terreno por la cifra del porcentaje aprobado por el municipio para el período que comprenda el nº de años de incremento y el resultado, dividirlo por 100, sin que quepa otra interpretación posible.

A continuación reproducimos por su interés el texto de la Consulta citada, ya que da respuesta en su totalidad a las alegaciones formuladas en la presente reclamación económico-administrativa:

"En relación con el asunto mencionado, esta Subdirección General de Tributos Locales, en el ámbito de sus competencias, informa lo siguiente:

(...)

En la regulación vigente no se encuentra la previsión de que la base imponible sea el incremento real del valor de los terrenos, sino que es el incremento que resulte de lo establecido en el propio precepto legal.

El incremento de valor viene dado por la aplicación sobre el valor del terreno, que es el valor a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), de unos porcentajes, que están en función del período durante el cual se ha generado dicho incremento. Se trata, por tanto, de un incremento de valor (base imponible) determinado objetivamente, sin atender a las circunstancias concretas de cada terreno. No hay una comparación entre unos valores inicial y final, o entre un valor de adquisición y enajenación.

El legislador, pudiendo escoger entre diversas fórmulas para determinar el incremento de valor del terreno, ha optado por la establecida en el artículo 107 del TRLRHL. De acuerdo con lo dispuesto en la Ley (artículo 107.1, párrafo 2º), para la determinación del incremento de valor del terreno, deben tenerse en cuenta dos factores: uno, el valor del terreno en el momento del devengo; y dos, el porcentaje que corresponda aplicar sobre el mismo.

En cuanto al valor del terreno en el momento del devengo, con carácter general en las transmisiones de la propiedad, es el valor que tenga determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (artículo 107.2 del TRLRHL).

En el mismo apartado 2 del artículo 107 se establecen reglas específicas para la determinación del valor del terreno en diversos supuestos: modificaciones no recogidas en las ponencias de valores, falta de determinación del valor catastral en el momento del devengo, constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, expropiación forzosa.

Por tanto, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 107 del TRLRHL, en los casos de transmisión de la propiedad de los terrenos, el valor del terreno a tener en cuenta para la determinación de la base imponible del impuesto es el valor que tenga determinado en el momento del devengo (que, de acuerdo con el artículo 109, es la fecha de la transmisión) a efectos del IBI, es decir, el valor catastral en la fecha de la transmisión de la propiedad.

La Ley sólo toma en consideración el valor catastral en el momento del devengo, no teniendo en cuenta otros valores, como puede ser el precio de la transmisión, el valor de mercado en dicho momento, cuál fue el valor catastral cuando se adquirió el terreno o su valor de adquisición.

La Ley no calcula el incremento de valor del terreno por diferencia entre el valor catastral en el momento de la transmisión y el valor catastral en el momento de la adquisición, sino que, como se ha indicado anteriormente, únicamente se toma el valor catastral del terreno en el momento de la transmisión, con lo cual es indiferente cuál ha sido el incremento real de los valores catastrales en el período de tiempo transcurrido entre la adquisición y la transmisión del terreno.

El apartado 3 del artículo 107 del TRLRHL establece una reducción del valor catastral en los supuestos de modificación de los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. Una vez determinado el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 107, el apartado 4 del mismo artículo señala que sobre dicho valor se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento con unos límites establecidos en la Ley en función del período de generación del incremento. A continuación, el apartado 4 contiene tres reglas para la determinación del porcentaje.

La cuestión planteada, y sobre la que se ha producido el litigio judicial, es el significado del término "se aplicará el porcentaje anual" contenido en el primer párrafo del apartado 4 del artículo 107.

El recurrente de la liquidación practicada por el Ayuntamiento alega que "aplicar" no es sinónimo de "multiplicar". Lo que sucede es que la terminología correcta es "aplicar un porcentaje" y no "multiplicar por un porcentaje", ya que "aplicar un porcentaje" implica no una, sino dos operaciones aritméticas: multiplicar la cantidad tomada como base por una cifra y el resultado dividirlo por 100. Así, aplicar el porcentaje del 20% a la cantidad de 1.000 euros implica multiplicar 1.000 por 20 y el resultado (20.000) dividirlo por 100, dando como resultado final 200 euros.

El artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), dedicado a la interpretación de las normas tributarias, dispone en sus apartados 1 y 2:

"1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda."

El artículo 3.1 del Código Civil establece que:

"1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas."

En la propia LGT, así como en otras normas tributarias reguladoras de diversos tributos, se emplea el término "aplicar un porcentaje" en el sentido indicado anteriormente.

Así, una vez definido el tipo de gravamen en el artículo 55 de la LGT como "la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra", el artículo 56 del mismo texto legal señala que la cuota íntegra se puede determinar aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable. El mismo artículo define la cuota líquida como el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la ley de cada tributo.

Si acudimos, por ejemplo, al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, el artículo 29 establece que "se entenderá por cuota íntegra la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen".

Está claro que a nadie se le ocurre otra cosa distinta para determinar la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades que multiplicar la base imponible por 30 (en el caso de que corresponda el tipo general de gravamen) y el resultado dividirlo por 100.

Del mismo modo, los artículos 90 y 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, también emplean el término "aplicar" el tipo impositivo a la base imponible para determinar la cuota del impuesto.

El propio TRLRHL utiliza en numerosas ocasiones el término "aplicar" un porcentaje a una determinada cantidad en el sentido de multiplicar la cantidad por una cifra y el resultado dividirlo por 100:

-El artículo 71 define la cuota íntegra del Impuesto sobre Bienes Inmuebles como "el resultado de aplicar a la base liquidable el tipo de gravamen a que se refiere el artículo siguiente".

- El artículo 88, que regula las bonificaciones en el Impuesto sobre Actividades Económicas, señala que sobre la cuota del impuesto se aplicarán las diferentes bonificaciones enumeradas en el mismo.

-El artículo 102.2 define la cuota del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, como "el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen".

El artículo 108.2 define, para el mismo Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la cuota íntegra como el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen."

El apartado 3 de este mismo artículo señala que "la cuota líquida del impuesto será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra, en su caso, la bonificación a que se refiere el apartado siguiente.

Por tanto, si en todos los ejemplos anteriores "aplicar" el porcentaje de que se trate sobre una cantidad tomada como base, implica multiplicar dicha cantidad por una cifra y el resultado dividirlo por 100, no puede entenderse que el mismo término en el artículo 107.4 del TRLRHL pueda tener una interpretación distinta.

Atendiendo al contexto, LOS ANTECEDENTES LEGISLATIVOS, ASÍ COMO AL SENTIDO TÉCNICO Y USUAL, HAY QUE INTERPRETAR QUE, CUANDO EL ARTÍCULO 107.4 DEL TRLRHL DISPONE EN SU PRIMER PÁRRAFO QUE "SOBRE EL VALOR DEL TERRENO EN EL MOMENTO DEL DEVENGO, DERIVADO DE LO DISPUESTO EN LOS APARTADOS 2 Y 3 ANTERIORES, SE APLICARÁ EL PORCENTAJE ANUAL QUE DETERMINE CADA AYUNTAMIENTO, SIN QUE AQUÉL PUEDA EXCEDER DE LOS LÍMITES SIGUIENTES", IMPLICA NECESARIAMENTE, Y SIN QUE LA LEY PERMITA OTRA INTERPRETACIÓN POSIBLE, MULTIPLICAR EL VALOR DEL TERRENO EN EL MOMENTO DEL DEVENGO (QUE SERÁ EN LA GENERALIDAD DE LOS CASOS EL VALOR CATASTRAL DEL MISMO EN LA FECHA DE LA TRANSMISIÓN) POR LA CIFRA DEL PORCENTAJE APROBADO POR EL AYUNTAMIENTO PARA EL PERÍODO QUE COMPRENDA EL NÚMERO DE AÑOS DE INCREMENTO Y EL RESULTADO DE DICHA MULTIPLICACIÓN DIVIDIRLO POR 100".

Es cierto que en algún pronunciamiento, este mismo Tribunal recordaba que la regla del artículo 107.4 establecía una presunción iuris et de iure, pero debemos matizar que lo era en el sentido pretendido de que, aplicar el porcentaje de que se trate sobre una cantidad tomada como base, implica multiplicar dicha cantidad por una cifra y el resultado dividirlo por 100, **lo cual no puede entenderse en el mismo término que en el artículo 107.4 del TRLRHL y sin que pueda tener una interpretación distinta u otro método de cuantificación distinto como los propuestos por los particulares.** Y era en ese sentido, es decir, que la regla del artículo 107 establecía que ***había que multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo (que será en la generalidad de los casos el valor catastral del mismo en la fecha de la transmisión) por la cifra del porcentaje aprobado por el Ayuntamiento para el período que comprenda el número de años de incremento y el resultado de dicha multiplicación dividirlo por 100".***

Dicho de otro modo, la aplicación de cada uno de los parámetros de la fórmula legal no admitía prueba en contrario, porque era la que eligió el legislador entre otras, limitándose el Ayuntamiento a comprobar que se ha calculado la base imponible del impuesto mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas.

Así se establece de nuevo en la más **reciente Consulta Vinculante V0153-14 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas de 23 de enero de 2014**, donde se planteaba la *si se produce la sujeción al IIVTNU en caso de transmisión de bien inmueble de naturaleza urbana por un precio inferior al de adquisición*. Y así se considera que:

“...La regla de determinación de la base imponible del IIVTNU establecida por el TRLRHL no es una presunción ni una regla probatoria, sino una regla de valoración que permite cuantificar la base imponible a través de un método objetivo. El impuesto no somete a tributación una plusvalía real, sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva. Así, el porcentaje de incremento máximo anual del 3% para los períodos de 15 a 20 años, es una regla objetiva dissociada de la realidad, que puede ser inferior o superior al incremento real del terreno. Del mismo modo, la ley utiliza el valor catastral del suelo en el momento del devengo, con independencia de cuando fue determinado el mismo (salvo que resulte de aplicación la reducción regulada en el apartado 3 del artículo 107).

Por tanto, la base imponible determinada conforme a las reglas del artículo 107 del TRLRHL no admite prueba en contrario. Así, en los años del llamado “boom inmobiliario”, en los que el valor de mercado de los inmuebles se incrementaba muy por encima de los valores catastrales, si un ayuntamiento realizaba una comprobación tributaria, sólo podía comprobar que la cuota del impuesto ingresada se había determinado aplicando correctamente las normas reguladoras del TRLRHL, sin que pudiera atribuir un valor mayor fundamentado en que el incremento “real” del terreno era superior al derivado de las reglas del artículo 107 del TRLRHL.

*El legislador, pudiendo escoger entre diversas fórmulas para determinar el incremento de valor del terreno, **ha optado por la establecida en el artículo 107 del TRLRHL, y ha configurado por ley todos los elementos del tributo en función de dicho método de cuantificación. La Ley sólo toma en consideración el valor catastral en el momento del devengo, no teniendo en cuenta otros valores, como puede ser el precio de la transmisión, el valor de mercado en dicho momento, cuál fue el valor catastral cuando se adquirió el terreno o su valor de adquisición. Tampoco calcula el incremento de valor del terreno por diferencia entre un valor en el momento de la transmisión y un valor en el momento de la adquisición, pudiendo dicha diferencia ser la existente entre los valores catastrales en ambos momentos, o entre el valor de enajenación y el valor de adquisición, o cualquier otra.***

Y ello es así porque el fundamento de este impuesto no es tanto gravar el incremento “real” provocado por el titular del terreno por diferencia entre unos precios de venta y compra, sino que trata de gravar el incremento de valor del terreno como consecuencia de la acción urbanística del propio municipio donde se encuentra (instalación o mejora de alumbrado público, aceras, mobiliario urbano, etc.). Con este impuesto, por tanto, se pretende que el sujeto pasivo devuelva a la colectividad parte del beneficio por él obtenido. La participación de la comunidad en las plusvalías urbanísticas tiene su apoyo en la propia Constitución Española. Su artículo 47 dispone que “la comunidad participará en las plusvalías que genera la acción urbanística de los entes públicos.”.

La capacidad económica que sirve de fundamento a este impuesto se inscribe en el campo de las plusvalías inmerecidas o no ganadas de naturaleza inmobiliaria, es decir, aquellas plusvalías de los terrenos no debidas a la actividad de los particulares, sino a causas extrañas a la misma, tales como el simple crecimiento de los núcleos urbanos.

Esta justificación ha sido tradicionalmente reconocida por la doctrina y la jurisprudencia (sirvan como ejemplo las sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2002 y de 5 de febrero de 2001).

Por último, en **Consulta de la Subdirección General de Tributos Locales, V0291-14, de fecha 06 de febrero de 2014,** se planteaba la cuestión de si se produce el devengo del IIVTNU en caso de transmisión de terrenos cuyo valor catastral se ha reducido desde el momento de la adquisición por el transmitente. A lo anterior se contesta que:

“...El incremento de valor viene dado por la aplicación sobre el valor del terreno, que es el valor a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, de unos porcentajes, que están en función del período durante el cual se ha generado dicho incremento. Se trata, por tanto, de un incremento de valor (base imponible) determinado objetivamente, sin atender a las circunstancias concretas de cada terreno.

En el caso de transmisiones de la propiedad, en cuanto al valor del terreno en el momento del devengo (que, de acuerdo con el artículo 109, es la fecha de la transmisión), es el valor que tenga determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es decir, el valor catastral en la fecha de la transmisión de la propiedad (artículo 107.2 del TRLRHL).

La Ley sólo toma en consideración el valor catastral en el momento del devengo, no teniendo en cuenta otros valores, como puede ser el valor catastral en el momento de la adquisición del terreno, o los valores de compra y venta del mismo.

Por tanto, es indiferente, a efectos de este impuesto, que el valor catastral del bien inmueble en el momento del devengo (fecha de la transmisión) coincida, sea superior o inferior al valor catastral que tuviera dicho bien inmueble en el momento de la adquisición.

Tan sólo en los casos en los que se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, los ayuntamientos, tal como dispone el artículo 107.3 del TRLRHL antes transcrito, pueden establecer una reducción en la base imponible durante los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales. Esta reducción no será de aplicación a los supuestos en los que los valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva a que aquél se refiere sean inferiores a los hasta entonces vigentes.”

Cuestión distinta es que, según la más reciente jurisprudencia como ahora veremos, la puesta de manifiesto del incremento y realización del hecho imponible del impuesto por aplicación de la regla legal no sea automática y admita prueba en contrario, adecuada y suficiente a cargo de los obligados tributarios de la inexistencia de incremento o de existencia de decremento del valor de los terrenos.

Es por ello que ni éste Tribunal ni la Administración dan prioridad a la doctrina administrativa frente a la judicial, ya que una y otra están resolviendo dos cuestiones distintas que el reclamante ha utilizado como una única alegación, pero que en verdad responde a realidades diferentes: por un lado la realidad de una fórmula que toma en consideración el valor catastral en el momento del devengo, no teniendo en cuenta otros valores, por lo que es indiferente cuál ha sido el incremento real de los valores catastrales en el período de tiempo transcurrido entre la adquisición y la transmisión del terreno; por otro lado, dicha fórmula sólo es ilegal e inconstitucional si determina una ficción jurídica como única interpretación posible, pero que no lo es si no se aporta una prueba adecuada y suficiente, a cargo de los obligados tributarios, de inexistencia del incremento del valor de los terrenos como hecho imponible del impuesto.

Y una vez sentado lo anterior, la alegación sobre la falta de realización del hecho imponible por inexistencia de incremento gravable durante el período de generación de la plusvalía en base a la STSJ de Cataluña de 18 de julio de 2013 es objeto de análisis a continuación.

OCTAVO.-) DOCTRINA JURISPRUDENCIAL ACTUAL SOBRE LA INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 107 DEL TRLRHL: LA STSJ DE CATALUÑA DE 18-07-2013: OBLIGACIÓN DE PRUEBA DE INEXISTENCIA DE INCREMENTO EN CADA CASO CONCRETO.

A.-) Una vez acreditada la conformidad a la norma legal de la cuantificación de la base imponible de la autoliquidación de IVTNU cuya rectificación se solicita, **el reclamante incluye como segunda alegación que, en todo caso, la falta de incremento de valor impide la realización del hecho imponible, por lo que el artículo 107 no se podrá aplicar en contra del principio de capacidad económica.**

Y únicamente cabría atacar dichas reglas legales a través de la prueba fehaciente a cargo del obligado de la inexistencia de incremento alguno, o al menos inferior al que supuso la autoliquidación del impuesto, tal y como considera la doctrina jurisprudencial más reciente en la materia.

En primer lugar debemos partir de la configuración jurisprudencial que el Alto Tribunal consideró respecto al hecho imponible de la Plusvalía. Y así, **LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO, SALA TERCERA, DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, SECCIÓN 2ª, SENTENCIA DE 24 ABR. 1997, REC. 6346/1992, (seguida en las Sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2002 y de 5 de febrero de 2001) establece lo siguiente:**

(...) Al respecto, la jurisprudencia de esta Sala ha venido adocinando que «el incremento del valor de los terrenos viene determinado, lógicamente, por una serie de motivos diversos que, aun cuando puedan no ser ajenos en algún caso, en gran medida, a la acción de los particulares interesados en la zona o del propietario, concurren, casi siempre (lo contrario es la excepción), con otros derivados de circunstancias urbanísticas (producto de la potestad reglamentaria planificadora del Ayuntamiento, por la que el suelo se transforma en urbanizable y urbano) o socioeconómicas o de cualquier otro tipo extrínseco -climatológicas, paisajísticas o turísticas, unidas, con un efecto multiplicador, a las anteriores- que condicionan la existencia del hecho imponible de este Impuesto».

Por tanto, dada la diversidad de los factores determinantes del incremento de valor (entre los que no pueden orillarse los derivados de la actividad administrativa de la Corporación), es evidente que esa pretendida exclusividad de la actividad particular no puede servir de fundamento a la pretensión de «ausencia de materia impositiva» esgrimida por el recurrente, y que, en consecuencia, el Ayuntamiento tiene derecho, en principio, a participar, dentro de los límites normativos, en las plusvalías producidas. Hay, pues, materia suficiente para afirmar la sujeción de la transmisión que se analiza al Impuesto objeto de controversia, sin que se den, tampoco, los presupuestos precisos para poder hablar de actuación tributaria confiscatoria, (...).

Como hemos visto anteriormente en la Consulta Vinculante V0153-14 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas de 23 de enero de 2014, **la capacidad económica que sirve de fundamento a este impuesto se inscribe en el campo de las plusvalías inmerecidas o no ganadas de naturaleza inmobiliaria, es decir, aquellas plusvalías de los terrenos no debidas a la actividad de los particulares, sino a causas extrañas a la misma, tales como el simple crecimiento de los núcleos urbanos.**

B.-) Dicho lo anterior y dejado claro que no sólo debemos atender a circunstancias económicas para calibrar el respecto del principio de capacidad económica como **vertebrador del hecho imponible del impuesto**, se argumenta en la reclamación que la Administración y este mismo Tribunal en alguno de sus pronunciamientos ha reconocido que la fórmula del artículo 107 del TRLRHL es un incremento de valor del inmueble no real sino ficticio, y

que debería plantearse en todo caso una cuestión de inconstitucionalidad contra dicho precepto legal.

En este punto debemos matizar las afirmaciones realizadas por el reclamante en referencia a la postura de este Tribunal sobre la ilegalidad de la fórmula del artículo 107 del TRLRHL en el sentido de que, por un lado el método de cálculo de la base imponible aplicado por el programa informático es mera aplicación de las reglas legales de la Ordenanza Fiscal, la cual a su vez es un mero trasunto del artículo 107 del TRLRHL, todo lo cual nos lleva a la aplicación del principio constitucional de legalidad del artículo 9.3 de la C.E..

Y por otro lado y más importante, este Tribunal no hace sino hacerse eco de la postura jurisprudencial, basada en el hecho de que si la ficción jurídica fuera la única interpretación posible, el precepto habría de considerarse inconstitucional por no gravar la plusvalía real. Dicho de otro modo, si la aplicación de la regla del artículo 107 diera lugar siempre y en todo caso a gravar incrementos no producidos es cuando sería necesario el planteamiento previo de una cuestión de inconstitucionalidad.

Pero dicha postura, que es la mantenida por este Tribunal en la resolución citada por el reclamante, **ha sido a su vez desarrollada y complementada por la STSJ de Cataluña de 18-07-2013 aludida en la reclamación y que será objeto de análisis en el siguiente apartado, en el sentido de que “NO EXISTE INCONSTITUCIONALIDAD ALGUNA SI SE INTERPRETA QUE LAS NORMAS LEGALES ESTABLECEN ÚNICAMENTE UNA PRESUNCIÓN IURIS TANTUM, SUSCEPTIBLE DE QUEDAR DESVIRTUADA, EN CADA CASO CONCRETO, MEDIANTE UNA PRUEBA ADECUADA Y SUFICIENTE...”**.

Para entender la deriva jurisprudencial en la materia resumida en el anterior párrafo, debemos remontarnos al establecimiento del régimen jurídico sobre la base imponible del IVTNU. Y así, consideramos que, en relación con la base imponible del IIVTNU, se produjo una modificación muy importante con la Ley 51/2002, aunque pasó casi desapercibida. El art. 108.1 de la Ley 39/1988, antes de su modificación por el art. 38 de la Ley 51/2002, afirmaba «La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años». La Ley 51/2002, dio nueva redacción al art. 108.1 de la Ley 39/1988, pasando a ser la siguiente: «La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años».

Vemos pues cómo la Ley 51/2002 suprimió la palabra «real». Esta palabra había dado mucho que hablar a la doctrina y a la jurisprudencia como ahora veremos.

En función de lo anterior, se ha dicho en numerosas ocasiones que el TRLRHL establece una ficción en cuanto a la base imponible del IIVTNU, al prescindir por completo de la realidad en cuanto al incremento de valor que experimente el terreno, ya que no es posible que el interesado pruebe lo contrario de lo señalado en el TRLRHL ni tampoco es posible que el Ayuntamiento deje de aplicar el método de cálculo previsto en el TRLRHL .

Es cierto que debería someterse a tributación la plusvalía cierta y real. Se deberían gravar sólo las ganancias o plusvalías, en ningún caso las pérdidas o minusvalías que pudieran originarse con la transmisión.

Conforme afirma el Defensor del Pueblo «*Resulta difícil hacer comprender a los ciudadanos la obligación de contribuir por una riqueza que, desde su perspectiva no se ha generado. Esto se ha puesto de manifiesto como consecuencia de los factores que han afectado a la economía, y especialmente al sector inmobiliario, ya que aquellos que adquirieron sus propiedades en un momento en que el mercado estaba en alza, pagaron un precio de compra que supera al que han recibido por la venta del inmueble*».

Pensamos que el art. 108.1 de la Ley 39/1988 establecía un sistema para la determinación de la base imponible que gozaba de una presunción de legalidad. ELLO NO OBSTA PARA QUE EL AYUNTAMIENTO DEBIESE ADMITIR PRUEBA EN CONTRARIO.

Evidentemente, si el art. 108.1 de la Ley 39/1988 empleaba la expresión «incremento real», es obvio que si el incremento real fuese inferior al que resultaba de la aplicación del sistema establecido en la Ley, habría que dar prevalencia a aquél frente a éste. **Dicho esto, el Ayuntamiento debía practicar la liquidación del IIVTNU conforme estaba establecido en la Ley, y el contribuyente que pudiese demostrar que ese no había sido el verdadero incremento de valor, podía recurrir la citada liquidación.**

Ésta es la postura del TSJ de Cataluña, ya adelantada anteriormente, quien advierte «*que de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible, el precepto habría de considerarse inconstitucional, al no posibilitar siempre que se tenga en cuenta la plusvalía real (cfr. STC 221/1992, de 11 de diciembre)*». Y sólo en este supuesto, es decir, cuando la aplicación de la regla del artículo 107 diera lugar siempre y en todo caso a gravar incrementos no producidos es cuando sería necesario el planteamiento previo de una cuestión de inconstitucionalidad, que mientras que no se produzca implica la necesaria aplicación del sistema de cuantificación legal por los Ayuntamientos a través de sus respectivas ordenanzas, siempre que no se pruebe el decremento de valor a instancia del particular.

C.-) La postura de la Jurisprudencia más reciente en la materia hasta la fecha citada por la propia reclamante, viene marcada por la STSJ de Cataluña de 18-07-2013, de la cual la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº10 de Barcelona de 24-4-2014 es mera consecuencia y aplicación, (ambas resoluciones son citadas en el Fundamento de Derecho Tercero del escrito de reclamación), la cual ha matizado la cuestión relativa a la inconstitucionalidad del artículo 107 del TRLRHL

En este punto debemos anticipar que la mención por la reclamante de estas resoluciones judiciales para defender su postura, no sólo es incompleta sino que no refleja en toda su extensión el sentido interpretativo que hace el órgano judicial del artículo 107 del TRLRHL, ya que como ya hemos apuntado el órgano judicial hace incapié en la inexistencia de incremento de valor para no liquidar el impuesto, **pero siempre que dicho decremento objetivo sea probado a instancia de parte**, lo cual, como no aconteció en dicho supuesto, (como en el que no ocupa ahora), dio lugar a la desestimación del recurso y confirmación de la Ordenanza Fiscal del IVTNU que fue el verdadero objeto de impugnación en dicho procedimiento judicial.

En efecto, LA SENTENCIA DEL TSJ CATALUÑA, SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, SECCIÓN 1ª, S DE 18 JUL. 2013, tras reconocer que el art. 107.1 LHL dispone que la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento de valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años, y que el impuesto grava, según el art. 104.1 LHL, el incremento de valor que experimenten los terrenos puesto 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, el Tribunal hace una trasposición de **la Sentencia de ese mismo órgano judicial recaída en el Recurso ordinario 488/2011, en la que se demandaba la anulación de una Ordenanza Fiscal del IVTNU que aplicaba el sistema legal de cuantificación de la base imponible, disponiendo lo siguiente:**

(...)

El art. 107.1 LHL dispone que la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años, pero se ha sostenido que este precepto legal es una mera declaración de intenciones o un eufemismo amable, pues ha de estarse en todo caso al sistema legal, del que siempre resulta un incremento, quedando reforzada esta interpretación por la eliminación en la Ley 51/2002 de la referencia al carácter «real» del incremento del valor que se contenía en la redacción originaria del precepto (art. 108.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales).

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 sí ha existido incremento de valor, pero la cuantía de éste es probadamente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios.

Estas conclusiones, ya sostenidas por diversos criterios doctrinales y pronunciamientos jurisprudenciales, han de considerarse incuestionables en el momento actual, a la vista de la realidad económica citada. De esta forma, de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible del art. 107 LHL, éste habría de considerarse inconstitucional, pero como consecuencia de la obligación de los Jueces y Tribunales, contenida en el art. 5.3 LOPJ, de acomodar la interpretación de las normas a los mandatos constitucionales, ha de entenderse que las reglas del apartado 2 del art. 107 son subsidiarias del principio contenido en el apartado 1 sobre el incremento (antes «real», y ahora «incremento» a secas, lo que no quiere decir que haya de ser irreal o ficticio).

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 ÉSTE 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 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.

(...)

CUARTO: En el presente caso, es pacífico que la Ordenanza impugnada se atiene estrictamente a las reglas legales contenidas en el art. 107 LHL, lo que implica que su nulidad sólo podría predicarse tras la expulsión del ordenamiento jurídico, previa la pertinente cuestión de inconstitucionalidad, del referido precepto legal, sin que quepa compartir que, dado el carácter potestativo del impuesto, las Ordenanzas locales se aparten de la norma legal a la vista de la realidad económica actual.

SIN EMBARGO, LA INCONSTITUCIONALIDAD CITADA SOLO RESULTARÍA DE UNA INTERPRETACIÓN QUE CONDUJERA A ESTIMAR QUE EL PRECEPTO ESTABLECE UNA FICCIÓN LEGAL QUE PERMITIERA GRAVAR SUPUESTOS DE INEXISTENCIA DE INCREMENTO DE VALOR O DE INCREMENTOS EN CUANTÍA FICTICIA EN CUANTO ALEJADOS DE LOS VERDADERAMENTE PRODUCIDOS EN LA REALIDAD. PERO NO EXISTE INCONSTITUCIONALIDAD ALGUNA SI, COMO HA QUEDADO SEÑALADO, SE

INTERPRETA QUE LAS NORMAS LEGALES ESTABLECEN ÚNICAMENTE UNA PRESUNCIÓN IURIS TANTUM, SUSCEPTIBLE DE QUEDAR DESVIRTUADA, EN CADA CASO CONCRETO, MEDIANTE UNA PRUEBA ADECUADA Y SUFICIENTE, EN LOS TÉRMINOS CITADOS, A CARGO DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS, Y DE ACUERDO CON LA PREVISIÓN DEL ART. 385 DE LA LEY DE ENJUICIAMIENTO CIVIL.

En consecuencia, la problemática que queda destacada en la demanda ha de ser necesariamente ventilada en cada caso concreto y no, como se pretende, en el enjuiciamiento de la Ordenanza, disposición de carácter general que se ciñe al contenido de la norma legal y cuya nulidad, limitada incluso a los porcentajes anuales de los ejercicios en los que, en la realidad económica, no se han producido incrementos en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, provocaría distorsiones aplicativas inasumibles. En suma, tal problemática será distinta según el caso concreto de que se trate, en particular los años transcurridos desde la anterior transmisión, y al enjuiciar los mismos habrá de resolverse, y no mediante la nulidad de la Ordenanza. POR FIN, NO POCAS DE LAS CONSIDERACIONES DE LA DEMANDA HAN DE CALIFICARSE COMO DE LEGE FERENDA, QUE CUALQUIERA QUE SEA SU VALOR EN TAL SENTIDO, NO PUEDEN DAR LUGAR A LA NULIDAD DE LA ORDENANZA. EN SU VIRTUD, ES OBLIGADA LA DESESTIMACIÓN DEL RECURSO EN LO QUE SE REFIERE A LA ORDENANZA FISCAL NÚM. 2.4, REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.

-Todo lo anterior fue ya anticipado en la Sentencia de 27 Sep. 2012 del mismo Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, rec. 517/2011, en el sentido de que la Ordenanza que fue impugnada se atenía estrictamente a las reglas legales contenidas en el art. 107 LHL, lo que implicaba que su nulidad sólo podría predicarse tras la expulsión del ordenamiento jurídico, previa la pertinente cuestión de inconstitucionalidad, del referido precepto legal, sin que quepa compartir que, dado el carácter potestativo del impuesto, las Ordenanzas locales se aparten de la norma legal a la vista de la realidad económica actual.

(...)

Pero insistimos, nada en la presente reclamación se alega ni prueba ni acredita la inexistencia de incremento alguno que justifique la no sujeción al impuesto que se pretende, sino que únicamente se cuestiona la fórmula aplicada en el programa informático de la plusvalía del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón para la cuantificación de la cuota de IVTNU al partir del valor catastral considerado por el Ayuntamiento en el momento del devengo del impuesto. Argumento que ha sido ampliamente rebatido a lo largo de la presente resolución.

NOVENO.-) CONCLUSION.

De todo lo hasta aquí expuesto resulta que, este Tribunal es de la opinión de que el fundamento de este impuesto no es tanto gravar el incremento “real” provocado por el titular del terreno por diferencia entre unos precios de venta y compra, sino que trata de gravar el incremento de valor del terreno como consecuencia de la acción urbanística del propio municipio donde se encuentra (instalación o mejora de alumbrado público, aceras, mobiliario urbano, etc.). Con este impuesto, por tanto, se pretende que el sujeto pasivo devuelva a la colectividad parte del beneficio por él obtenido. La participación de la comunidad en las plusvalías urbanísticas tiene su apoyo en la propia Constitución Española. Su artículo 47 dispone que “la comunidad participará en las plusvalías que genera la acción urbanística de los entes públicos.”.

Por ello, la capacidad económica que sirve de fundamento a este impuesto se inscribe en el campo de las plusvalías inmerecidas o no ganadas de naturaleza inmobiliaria, es decir, aquellas plusvalías de los terrenos no debidas a la actividad de los particulares, sino a causas extrañas a la misma, tales como el simple crecimiento de los núcleos urbanos.

Siendo así lo anterior y aun en el caso de acudir a la tesis jurisprudencial ampliamente expuesta con anterioridad en el sentido de que *las normas legales de cuantificación de la base imponible* establecen únicamente una presunción iuris tantum, susceptible de quedar desvirtuada, en cada caso concreto, es por ello que seguiría siendo necesaria siempre una prueba adecuada y suficiente, en los términos citados, a cargo de los obligados tributarios, y de acuerdo con la previsión del art. 385 de la ley de enjuiciamiento civil.

Una vez ha quedado desvirtuada dicha alegación principal, y habiéndose aplicado una reglas de cuantificación de la base imponible que trasponen los establecido en el TRLRHL y en la propia Ordenanza cuya conformidad a derecho no es negada de contrario, de seguir la tesis de la presunción iuris tantum, **restaría la prueba del decremento en el valor del terreno a cargo del obligado**, que la aplicación de las fórmulas propuestas no consiguen desvirtuar hasta el punto de no poder acreditar la no realización del hecho imponible del tributo en los términos legalmente previstos.

Y aquí entraríamos en la FALTA DE PRUEBA A INSTANCIA DE PARTE DE LA INEXISTENCIA DE INCREMENTO REAL Y OBJETIVO.

Tal y como el propio reclamante expone en la Alegación Tercera de su escrito (lo subrayado en negrita es nuestro):

“...deberá atender (la Administración Tributaria) a la realidad objetiva DE CADA CASO PARA DETERMINAR SI SE HA PRODUCIDO REALMENTE DICHO INCREMENTO, *elemento esencial para que exista Hecho Imponible, porque de lo contrario, las liquidaciones serán nula de pleno derecho por ser ilegales al estar fundamentadas en contra de la propia norma y de los principios básicos del ordenamiento tributario de equidad, justicia y capacidad económica...”*

En efecto, nada tiene que oponer este Tribunal a la no sujeción de un impuesto por la mera aplicación de una fórmula, si de la misma no resulta incremento alguno gravable.

SIN EMBARGO, NADA EXCEPTO LA CITA DE LA PROPIA RESOLUCIÓN JUDICIAL APORTA EL RECLAMANTE EN ACREDITACIÓN Y PRUEBA DE LA AUSENCIA REAL DE INCREMENTO EN ESTE CASO CONCRETO. Ni informes periciales ni documentación de contenido económico alguno que desvirtúe el hecho de la existencia de incremento gravable en los términos de a presunción iuris tantum de las reglas del artículo 107 del TRLRHL, tal como reconoce la STSJ de Cataluña de 19-07-2013 citada en la reclamación. Por lo que, admitiéndose prueba en contrario nada consta presentado por el reclamante que desvirtúe la realización del hecho imponible en los términos de la aplicación de una norma con rango de ley y de la cual la Ordenanza Fiscal es mera aplicación.

Como en todo casuismo, este Tribunal no puede sin más hacer una extrapolación de los términos de la Sentencia del STSJ de Cataluña, sin que proceda sin más su aplicación al caso concreto, ya que el particular no ha probado de forma adecuada y suficiente en modo alguno lo que la propia Sentencia exige, es decir, el decremento específico del valor del terreno mediante la aplicación de la fórmula legal y objetiva del artículo 107 del TRLRHL, todo ello además siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria según el cual, sobre la carga de la prueba dispone que: **“1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo...”**

Con mayor motivo en relación con lo anterior, tratándose de una autoliquidación cuya rectificación se pretende, debemos estar a lo dispuesto en el artículo 108.4 de la LGT según el cual:

“4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.”

Lo anterior permite contestar a su vez a la alegación formulada en el Fundamento de Derecho Tercero de la reclamación respecto a que la Administración Tributaria no puede seguir escudándose en la presunta legalidad de la norma del TRLRHL y de la Ordenanza Fiscal, ya que, siguiendo el mismo razonamiento de la jurisprudencia citada por el propia reclamante, nada hay de

inconstitucionalidad o ilegalidad de la norma si se establece en los términos de una presunción iuris tantum de existencia de incremento de valor que NO HA SIDO DESVIRTUADA DE CONTRARIO.

Por lo que hasta ese momento la Administración ha acudido a la aplicación del principio de legalidad del artículo 9.3 de la C.E. para exigir y liquidar un impuesto en función de una regla estrictamente legal en todos sus términos, y cuya inaplicación en manos del particular mediante la prueba de la no realización del hecho imponible no consta que se haya producido.

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

DESESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa nº119/2014** interpuesta por **Don-----**, actuando en su propio nombre en el sentido de **CONFIRMAR** la resolución impugnada dictada por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 21-03-2014 desestimatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana correspondiente a la finca sita en la c/----- de este término municipal, (Referencia catastral nº-----, y sin que proceda pues la rectificación del acto liquidatorio citado por ser conforme a Derecho.

(...)

- **Reclamación nº146/2014. Fecha: 26 de septiembre de 2014.**

RESOLUCIÓN:

(...)

Este Tribunal, reunido en sesión plenaria de carácter ordinario de fecha 26 de septiembre de 2014, con asistencia de los miembros que figuran en la correspondiente acta, para deliberar y fallar sobre **Reclamación Económico-Administrativa nº 146/2014**, interpuesta por Don-----, actuando en nombre y representación de la Entidad-----, **ha dictado la presente RESOLUCIÓN, cuyo contenido es el siguiente:**

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 11 de diciembre de 2012 se otorga Escritura pública de compraventa de la finca sita en la c/----- de este término municipal, (Referencia catastral nº-----). A tal efecto, se procede por la reclamante a practicar la autoliquidación nº-----en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos por importe de 44.550,05 Euros, deuda que fue objeto de ingreso.

II.-) Tiene entrada en el registro general del Ayuntamiento con fecha de 05 de febrero de 2014, solicitud por la reclamante de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos por las diferencias abonadas en exceso en concepto de IVTNU, alegando que la fórmula de cálculo de la base imponible del impuesto configurada por el Ayuntamiento en el programa de ayuda habilitado en la web municipal errónea, ya que parte del valor catastral en la fecha de transmisión y aplica unos porcentajes de incremento sobre dicho valor en función del número

de años de tenencia, no calculándose, según la interesada, el incremento de valor experimentado por el terreno desde su adquisición, sino una plusvalía futura que no es real.

Dicho de otro modo, que la plusvalía debía calcularse sobre el valor inicial al adquirir el inmueble y no por el valor considerado por el Ayuntamiento en el momento del devengo del impuesto, es decir, que el incremento a gravar sería el proveniente de la diferencia entre el valor suelo hoy y el valor suelo de cuando se adquirió. A tal fin se cita la Sentencia 366/2010, de 21 de septiembre del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº1 de Cuenca.

III.-) Mediante Resolución de fecha 18-02-2014 dictada por el Titular de la Unidad de Recaudación se desestimó la solicitud de rectificación respecto a la autoliquidación antes citada.

IV.-) Con fecha 09 de abril de 2014, se presentó recurso de reposición por el contribuyente contra la resolución antes citada, reiterando las alegaciones formuladas en la solicitud. Dicho recurso fue desestimado mediante resolución, del Titular del Órgano de Gestión del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, de fecha 15 de abril de 2014.

V.-) Con fecha de entrada en el Registro del Tribunal de 12 de junio de 2014 el reclamante presentó escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa contra el acto antes citado.

Admitida a trámite por el Procedimiento Abreviado con el número 146/2014 por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón se nombró Vocal Ponente.

Tras la remisión del expediente por el Órgano de Gestión Tributaria, se comunicó al reclamante el inicio del procedimiento y la puesta de manifiesto del expediente, a fin de poder examinarlo y formular escrito de alegaciones, lo cual fue deducido en tiempo y forma.

Una vez redactada la correspondiente Ponencia de Resolución que fue objeto de debate y votación en sesión plenaria del Tribunal, se ha observado en su tramitación los demás preceptos legales y reglamentarios de obligado cumplimiento a fin de dictar la presente resolución.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-) Este Tribunal se declara competente para conocer de la presente Reclamación Económico-administrativa, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón, publicado en el BOCM nº 214 de fecha 09/09/2009, (en adelante ROTEAPA).

Asimismo el acto impugnado es una materia o acto susceptible de reclamación en los términos del artículo 226 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 20 del ROTEAPA.

SEGUNDO.-) Concurren los requisitos de legitimación y de la presentación en tiempo y forma para la admisión a trámite de la Reclamación Económico-Administrativa, dándose cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 235 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 24.1 y 3 y artículo 40 del ROTEAPA.

TERCERO.-) La presente resolución es dictada por este Tribunal previa Ponencia con Propuesta motivada del Vocal asignado en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.1, en relación con el artículo 50.1 del ROTEAPA, tramitándose conforme al **Procedimiento General**, según dispone el artículo 234 y ss. de la Ley General Tributaria, artículos 52 y ss. del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley general Tributaria en materia de revisión en vía administrativa y artículos 39 y ss. del ROTEAPA.

CUARTO.-) La cuantía fijada es de 44.550,05 -€, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y artículo 22 del ROTEAPA.

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria desestimatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana correspondiente a la finca sita en la c/----- de este término municipal, (Referencia catastral-----).

A tal fin, la reclamante alega en síntesis improcedencia de la fórmula aplicada en el programa informático de ayuda de la plusvalía del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón al partir del valor catastral considerado por el Ayuntamiento en el momento del devengo del impuesto, es decir en el momento de la transmisión, y aplicando unos porcentajes de incremento sobre dicho valor en función del número de años de tenencia. Por lo anterior considera que en ningún caso se está calculando el incremento de valor experimentado por el terreno desde su adquisición, sino una plusvalía futura no real que no se ha producido. Dicho de otro modo, se alega que el programa informático de ayuda de la plusvalía del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón incurre en el error de no gravar la plusvalía generada en el momento de la transmisión sino una ficticia.

A tal fin se cita la Sentencia 366/2010, de 21 de septiembre del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº1 de Cuenca, confirmada en apelación por la ST 85/2012 del TSJ de Castilla la Mancha. Es por ello que solicita la devolución de ingresos indebidos por el exceso de cuota abonada como resultado de los errores cometidos por el programa informático citado.

Por su parte, el Ayuntamiento alega que esos pronunciamientos judiciales fueron debidamente analizados por la Dirección General de Tributos en Consulta planteada por el Ayuntamiento afectado, en el sentido de que la regulación vigente (artículo 107 del TRLRHL) no contempla la previsión de que la base imponible fuera el incremento real del valor de los terrenos, sino el que resulte del propio texto legal que establece un sistema de estimación objetiva previsto como obligatorio, el cual ha sido adoptado en su esencia por la Ordenanza Fiscal Reguladora del IVTNU.

De esta forma, según la resolución impugnada la liquidación emitida es conforme a derecho, al haberse calculado correctamente de conformidad con la normativa legal y reglamentariamente aplicable.

SEXTO.-) PROCEDENCIA DE LA FÓRMULA APLICADA EN EL PROGRAMA INFORMÁTICO DE AYUDA DE LA PLUSVALÍA DEL AYUNTAMIENTO DE POZUELO DE ALARCÓN: REGIMEN JURIDICO ACTUAL DE LA CUANTIFICACION DE LA BASE IMPONIBLE DEL IVTNU.

En primer lugar, debemos dejar sentado de antemano que la oposición de la reclamante a su propia autoliquidación cuya rectificación fue denegada, se basa únicamente en la improcedencia y error de la fórmula aplicada en el programa informático de ayuda de la plusvalía del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón para la cuantificación de la cuota de IVTNU, al partir del valor catastral considerado en el momento del devengo del impuesto. Es decir, la reclamante alega error en la definición y cálculo de la base imponible del impuesto que ha venido realizando el Ayuntamiento y que se plasma en su programa de ayuda.

Procede anticipar que este Tribunal mantiene de inicio que el método de cuantificación de la base imponible que resulta de la utilización del programa ayuda para autoliquidar el IVTNU se ajusta fielmente al procedimiento establecido en primer lugar en el artículo 107 del TRLRHL y reproducido como no puede ser de otra forma por el artículo 10 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del IVTNU de Pozuelo de Alarcón.

En este sentido, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula en los artículos 104 a 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Y así, el artículo 104 del TRLRHL en su apartado 1 establece:

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

Por su parte, el artículo 107 del TRLRHL regula la base imponible del IVTNU, estableciendo:

"1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

(...)

4. Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes:

a) Período de uno hasta cinco años: 3, 7.

b) Período de hasta 10 años: 3,5.

c) Período de hasta 15 años: 3,2.

d) Período de hasta 20 años: 3.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

1.ª El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.

2.ª El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.

3.ª Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1.ª y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2.ª, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.

Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado."

Asimismo, el artículo 10 de la Ordenanza Fiscal, haciendo uso de la habilitación legal, establece que:

"...Para determinar el importe del incremento del valor, se aplicará sobre el valor del terreno en el momento del devengo, estimado conforme a la Sección segunda de este capítulo, el porcentaje que se indica seguidamente, según la duración del período impositivo:

(...)

<i>Periodo impositivo</i>	<i>Porcentaje</i>
<i>20</i>	<i>60</i>

(...)

Por último, el artículo 17 de la Ordenanza Fiscal citada vigente en el momento del devengo del impuesto fijaba que:

"La cuota de este Impuesto será el resultado de aplicar a la base imponible o, en su caso, bases imponibles el tipo fijo del 29 por 100."

Siendo pues dicha fórmula la legalmente establecida, y recogida y plasmada en la normativa tributaria municipal como no podía ser de otra forma, según comprobaciones realizadas por este Tribunal respecto a la autoliquidación cuya rectificación se solicita resulta que se parte de la valoración catastral del suelo en el momento del devengo, es decir el momento de la transmisión ulterior el 11-12-2012, siendo el mismo el fijado en el artículo 12.1 de la Ordenanza y artículo 107.2 letra a) del TRLRHL es decir, el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Sobre dicho valor, y siguiendo la normativa legal y reglamentaria anteriormente citada, teniendo en cuenta la fecha de adquisición se consideró como período impositivo el máximo de duración de 20 años, tal y como se establece en el artículo 21 de la Ordenanza, según el cual:

“El período de generación del incremento de valor se computará desde el devengo inmediato anterior del Impuesto, con el límite máximo de veinte años”.

A continuación y para calcular la base imponible, se aplicó el porcentaje anual del 3% fijado en la Ordenanza, dentro del límite del artículo 107.4 y multiplicado por el número de años a lo largo de los cuales se pudo de manifiesto el incremento, es decir los veinte años considerados anteriormente 8 regla 2ª del apartado 4 del artículo 107). Finalmente, y a la base imponible así cuantificada según las reglas legales y reglamentarias citadas, se aplica el tipo de gravamen vigente del artículo 17 de la Ordenanza Fiscal para calcular la cuota tributaria final.

Según la propia reclamante, dicha aplicación informática conduciría a consignar como base imponible un incremento de valor puesto de manifiesto en los próximos veinte años, momento en que ya no sería titular del bien. Dicha afirmación de que se está gravando una plusvalía futura no real que aún no se ha producido, no es acorde con la mecánica del tributo que resulta de la aplicación estricta de la normativa legal, la cual parte del hecho imponible que grava un incremento de valor de inmuebles durante un período de generación que coincide desde su adquisición por el sujeto pasivo hasta la transmisión del mismo como momento de devengo del impuesto.

En efecto, el cómputo del período de tiempo de generación de la plusvalía ha de partir de un hito inicial, que es el de la anterior transmisión, y el hito final, en este caso el 11-12-2012, fecha de la escritura de venta del inmueble por la reclamante. Pero no se liquida la plusvalía teniendo en cuenta un período futuro, ya que el incremento que se grava es el producido durante el período anterior al devengo producido con la ulterior transmisión.

Así lo entiende el Alto tribunal en Sentencia de 17-11-1995, que respecto al período impositivo en la plusvalía establece lo siguiente:

*“...el **período impositivo**, en general, es un concepto jurídico que permite individualizar los hechos imponibles cuyo aspecto material está constituido por situaciones, actos o negocios que por su propia naturaleza tienden a reproducirse permanentemente en el tiempo, y la referencia o determinación del mismo es lo que hace posible el nacimiento de la obligación tributaria; sin embargo, en el Impuesto municipal sobre el **incremento del valor** de los terrenos lo descrito requiere una modulación, pues no se está, dentro de su ámbito, ante un hecho imponible duradero que sea necesario periodificar, sino ante ciertos elementos que, por su naturaleza, son más bien instantáneos, en cuanto el aspecto material del hecho imponible de dicho Impuesto exige una transmisión de bienes o una constitución o transmisión de derechos reales y esos acontecimientos son instantáneos en sentido jurídico y tienden a agotarse o a terminar en un momento determinado. **El Impuesto de autos no es periódico sino instantáneo, por lo que su período impositivo consiste, realmente, y ésta es la esencia del gravamen, en un período de generación de la plusvalía que se somete a tributación, es decir, en una porción de tiempo delimitada por dos momentos (el inicial y el final) que han de computarse para concretar si concurre o no el elemento básico del incremento del valor y, en caso afirmativo, para fijar su cuantía y calcular la cuota.***

Tercero: El momento inicial, según los arts. 88.1 a) y 2 RD 3250/1976 y 351.1 a) y 2 RD Leg. 781/1986 (y, antes, arts. 510.2 y 511.3 LRL 1955), es ineludiblemente el de la adquisición del terreno o del derecho por el transmitente, siempre que haya tenido lugar dentro de los últimos 30 años, pues el período impositivo, que es el tiempo durante el cual el

terreno pertenece a un mismo propietario, se computa a partir de la transmisión inmediata anterior (a tenor del contexto conjunto de los preceptos citados).

La jurisprudencia de esta Sala dice, al respecto, que la transmisión inmediata anterior constituye un factor comparativo para obtener, mediante una sencilla operación aritmética, la diferencia entre el valor primitivo y el actual, que en el supuesto de dar un resultado positivo es el incremento; en consecuencia -y esta afirmación es de gran trascendencia para el caso de autos-, no se trata de dotar de retroactividad alguna a las normas tributarias (...)

*Este Impuesto de **plusvalía**, único que encuentra su fundamento directo en la Constitución (art. 47 in fine), como forma de la participación de la comunidad en las **plusvalías** generadas por la acción urbanística de los entes públicos (...), **tiene como objeto o más bien como hecho imponible el aumento del valor que hayan experimentado los terrenos durante, precisamente, el período de imposición, según definición, como ya se ha indicado, desde su origen hasta hoy, a tenor de lo que ha entendido esta Sala, entre otras, en SS 3 y 28 Oct. 1986, 26 May. 1987 y 28 Ene. 1991...***

De todo lo anterior se deduce:

- La conformidad a derecho del procedimiento de cuantificación de la base imponible que figura en el programa ayuda del Ayuntamiento, así como de la cuota tributaria final por importe de 44.550,05 Euros. Dicho programa no sólo es el reflejo de las reglas fijadas en la propia Ordenanza sino de las reglas fijadas en el mismo TRLRHL.
- El cómputo del período de tiempo de generación de la plusvalía ha de partir de un hito inicial, que es el de la anterior adquisición, y el hito final, en este caso el 11-12-2012 fecha de la escritura de venta del inmueble por la reclamante.
- Por lo anterior, dicho programa informático no hace interpretación errónea alguna de la normativa tributaria estatal y local, **sino que supone una mera aplicación y reflejo de la misma, por lo que si la reclamante no impugna dicho método legal, y estando la Ordenanza conforme con el mismo, no resulta procedente oponerse a lo que es una mera aplicación de la misma.**
- Como dice la resolución impugnada, la liquidación emitida fue el resultado de multiplicar el porcentaje correspondiente por un periodo impositivo de los años desde la primera adquisición hasta la ulterior transmisión según la Ordenanza por el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor. **Siendo pues conforme a derecho, al haberse calculado correctamente de conformidad con la normativa aplicable.**

Por el contrario, la entidad reclamante se limita a solicitar la devolución de ingresos indebidos por el exceso de cuota abonado como resultado de los errores cometidos por el programa informático citado, y todo ello en base a la aplicación de la fórmula de cuantificación de la base imponible de la IVTNU que resulta de la Sentencia 366/2010, de 21 de septiembre del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº1 de Cuenca, confirmada en apelación por la ST 85/2012 del TSJ de Castilla la Mancha. Sin embargo, y a reserva de que la aplicación de dichas resoluciones judiciales al caso que nos ocupa será objeto de análisis matizado en el siguiente fundamento, lo que sí es cierto es que la forma y los cálculos a los que se llega para fijar dicha cuantía se desconocen y se omiten, limitándose a consignar una cifra ausente de toda fundamentación que no sea la vaga, genérica e imprecisa aplicación de una fórmula citada en las resoluciones judiciales anteriores.

Es por ello que, con independencia de la relativa virtualidad de la fórmula matemática validada por la Sentencia del Juzgado de Cuenca frente al método legalmente establecido, debemos hacer constar la absoluta falta de justificación concreta de las cifras sobre la base imponible y cuota tributaria que, forma aislada se consignan como únicas válidas, sin ofrecerse método de cálculo alguno de las que resulten las mismas, y la razón del porqué a su juicio son las que realmente surgen de la aplicación de la resolución judicial citada.

SÉPTIMO.-) INTERPRETACION DEL ARTÍCULO 107 DEL TRLRHL A LA LUZ DELA SENTENCIA 366/2010, DE 21 DE SEPTIEMBRE DEL JUZGADO DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO Nº1 DE CUENCA, CONFIRMADA POR LA SENTENCIA Nº82/2012 DEL TSJ

DE CASTILLA LA MANCHA. DOCTRINA DELA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS, SOBRE EL CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE DEL IVTNU.

La postura defendida hasta ahora por la doctrina jurisprudencial intenta compatibilizar dos extremos: adaptar el sistema de cálculo de la base imponible del IVTNU a la existencia real y económica del incremento y al principio de capacidad económica, y por otro que la fórmula legal del artículo 107 del TRLRHL establece una presunción iuris tantum de existencia de incremento susceptible de quedar desvirtuada, en cada caso concreto, mediante una prueba adecuada y suficiente, sin que ello suponga la inconstitucionalidad del precepto de obligada aplicación por los Ayuntamientos a liquidar el impuesto, ni la nulidad de las Ordenanzas Fiscales basadas en dicho sistema de cuantificación de la base imponible del tributo.

A partir de ahora procede examinar el estado de la cuestión a la luz de las dos Sentencias (Sentencia nº 366/10, de 21 de septiembre de 2010 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Cuenca y Sentencia nº 85, de 17 de abril de 2012, del TSJ de Castilla-La Mancha), que plantean una fórmula distinta para el cálculo de la base imponible, y que son objeto de la fundamentación de la reclamante en base a que la plusvalía debía calcularse sobre el valor inicial al adquirir el inmueble y no por el valor considerado por el Ayuntamiento en el momento del devengo del impuesto.

Dichas sentencias, como se expone en la resolución ahora impugnada ante este Tribunal, fueron objeto de interpretación mediante el **Informe-Consulta Vinculantede 18 de diciembre de 2012 fue emitido por la DGT a instancias del Ayuntamiento de Cuenca.**

La cuestión planteada, y sobre la que se ha producido el litigio judicial, era el significado del término "se aplicará el porcentaje anual" contenido en el primer párrafo del apartado 4 del artículo 107.

Es decir, el supuesto concreto planteado parte de que el recurrente de la liquidación practicada por el Ayuntamiento alegó que "aplicar" no era sinónimo de "multiplicar"; la terminología correcta sería "aplicar un porcentaje", que serían 2 operaciones: multiplicar por un cantidad y el resultado dividir por 100. Atendiendo al contexto, antecedentes legislativos y al sentido técnico usual, (al que apela el reclamante ante este Tribunal), el artículo 107.4 citado dispone que "sobre el valor del terreno en el momento del devengo (...) se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento (...)", por lo que debe multiplicarse el valor del terreno por la cifra del porcentaje aprobado por el Ayuntamiento para el período que comprenda el nº de años de incremento y el resultado, dividirlo por 100, y no cabe otra interpretación posible.

A continuación reproducimos por su interés el texto de la Consulta citada ya que da respuesta en su totalidad a las alegaciones formuladas en la presente reclamación económico-administrativa:

"En relación con el asunto mencionado, esta Subdirección General de Tributos Locales, en el ámbito de sus competencias, informa lo siguiente:

(...)

En la regulación vigente no se encuentra la previsión de que la base imponible sea el incremento real del valor de los terrenos, sino que es el incremento que resulte de lo establecido en el propio precepto legal.

El incremento de valor viene dado por la aplicación sobre el valor del terreno, que es el valor a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), de unos porcentajes, que están en función del período durante el cual se ha generado dicho incremento. Se trata, por tanto, de un incremento de valor (base imponible) determinado objetivamente, sin atender a las circunstancias concretas de cada terreno. No hay una comparación entre unos valores inicial y final, o entre un valor de adquisición y enajenación.

El legislador, pudiendo escoger entre diversas fórmulas para determinar el incremento de valor del terreno, ha optado por la establecida en el artículo 107 del TRLRHL.

De acuerdo con lo dispuesto en la Ley (artículo 107.1, párrafo 2º), para la determinación del incremento de valor del terreno, deben tenerse en cuenta dos factores: uno, el valor del terreno en el momento del devengo; y dos, el porcentaje que corresponda aplicar sobre el mismo.

En cuanto al valor del terreno en el momento del devengo, con carácter general en las transmisiones de la propiedad, es el valor que tenga determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (artículo 107.2 del TRLRHL).

En el mismo apartado 2 del artículo 107 se establecen reglas específicas para la determinación del valor del terreno en diversos supuestos: modificaciones no recogidas en las ponencias de valores, falta de determinación del valor catastral en el momento del devengo, constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, expropiación forzosa.

Por tanto, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 107 del TRLRHL, en los casos de transmisión de la propiedad de los terrenos, el valor del terreno a tener en cuenta para la determinación de la base imponible del impuesto es el valor que tenga determinado en el momento del devengo (que, de acuerdo con el artículo 109, es la fecha de la transmisión) a efectos del IBI, es decir, el valor catastral en la fecha de la transmisión de la propiedad.

La Ley sólo toma en consideración el valor catastral en el momento del devengo, no teniendo en cuenta otros valores, como puede ser el precio de la transmisión, el valor de mercado en dicho momento, cuál fue el valor catastral cuando se adquirió el terreno o su valor de adquisición.

La Ley no calcula el incremento de valor del terreno por diferencia entre el valor catastral en el momento de la transmisión y el valor catastral en el momento de la adquisición, sino que, como se ha indicado anteriormente, únicamente se toma el valor catastral del terreno en el momento de la transmisión, con lo cual es indiferente cuál ha sido el incremento real de los valores catastrales en el período de tiempo transcurrido entre la adquisición y la transmisión del terreno.

El apartado 3 del artículo 107 del TRLRHL establece una reducción del valor catastral en los supuestos de modificación de los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. Una vez determinado el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 107, el apartado 4 del mismo artículo señala que sobre dicho valor se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento con unos límites establecidos en la Ley en función del período de generación del incremento. A continuación, el apartado 4 contiene tres reglas para la determinación del porcentaje.

La cuestión planteada, y sobre la que se ha producido el litigio judicial, es el significado del término "se aplicará el porcentaje anual" contenido en el primer párrafo del apartado 4 del artículo 107.

El recurrente de la liquidación practicada por el Ayuntamiento alega que "aplicar" no es sinónimo de "multiplicar". Lo que sucede es que la terminología correcta es "aplicar un porcentaje" y no "multiplicar por un porcentaje", ya que "aplicar un porcentaje" implica no una, sino dos operaciones aritméticas: multiplicar la cantidad tomada como base por una cifra y el resultado dividirlo por 100. Así, aplicar el porcentaje del 20% a la cantidad de 1.000 euros implica multiplicar 1.000 por 20 y el resultado (20.000) dividirlo por 100, dando como resultado final 200 euros.

El artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), dedicado a la interpretación de las normas tributarias, dispone en sus apartados 1 y 2:

"1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda."

El artículo 3.1 del Código Civil establece que:

"1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas."

En la propia LGT, así como en otras normas tributarias reguladoras de diversos tributos, se emplea el término "aplicar un porcentaje" en el sentido indicado anteriormente.

Así, una vez definido el tipo de gravamen en el artículo 55 de la LGT como "la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra", el artículo 56 del mismo texto legal señala que la cuota íntegra se puede determinar aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable. El mismo artículo define la cuota líquida como el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la ley de cada tributo.

Si acudimos, por ejemplo, al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, el artículo 29 establece que "se entenderá por cuota íntegra la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen".

Está claro que a nadie se le ocurre otra cosa distinta para determinar la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades que multiplicar la base imponible por 30 (en el caso de que corresponda el tipo general de gravamen) y el resultado dividirlo por 100.

Del mismo modo, los artículos 90 y 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, también emplean el término "aplicar" el tipo impositivo a la base imponible para determinar la cuota del impuesto.

El propio TRLRHL utiliza en numerosas ocasiones el término "aplicar" un porcentaje a una determinada cantidad en el sentido de multiplicar la cantidad por una cifra y el resultado dividirlo por 100:

-El artículo 71 define la cuota íntegra del Impuesto sobre Bienes Inmuebles como "el resultado de aplicar a la base liquidable el tipo de gravamen a que se refiere el artículo siguiente".

- El artículo 88, que regula las bonificaciones en el Impuesto sobre Actividades Económicas, señala que sobre la cuota del impuesto se aplicarán las diferentes bonificaciones enumeradas en el mismo.

-El artículo 102.2 define la cuota del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, como "el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen".

El artículo 108.2 define, para el mismo Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la cuota íntegra como el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen."

El apartado 3 de este mismo artículo señala que "la cuota líquida del impuesto será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra, en su caso, la bonificación a que se refiere el apartado siguiente.

Por tanto, si en todos los ejemplos anteriores "aplicar" el porcentaje de que se trate sobre una cantidad tomada como base, implica multiplicar dicha cantidad por una cifra y el resultado dividirlo por 100, no puede entenderse que el mismo término en el artículo 107.4 del TRLRHL pueda tener una interpretación distinta.

Atendiendo al contexto, LOS ANTECEDENTES LEGISLATIVOS, ASÍ COMO AL SENTIDO TÉCNICO Y USUAL, HAY QUE INTERPRETAR QUE, CUANDO EL ARTÍCULO 107.4 DEL TRLRHL DISPONE EN SU PRIMER PÁRRAFO QUE "SOBRE EL VALOR DEL TERRENO EN EL MOMENTO DEL DEVENGO, DERIVADO DE LO DISPUESTO EN LOS APARTADOS 2 Y 3 ANTERIORES, SE APLICARÁ EL PORCENTAJE ANUAL QUE DETERMINE CADA AYUNTAMIENTO, SIN QUE AQUÉL PUEDA EXCEDER DE LOS LÍMITES SIGUIENTES", IMPLICA NECESARIAMENTE, Y SIN QUE LA LEY PERMITA OTRA INTERPRETACIÓN POSIBLE, MULTIPLICAR EL VALOR DEL TERRENO EN EL MOMENTO DEL DEVENGO (QUE SERÁ EN LA GENERALIDAD DE LOS CASOS EL VALOR CATASTRAL DEL MISMO EN LA FECHA DE LA TRANSMISIÓN) POR LA CIFRA DEL PORCENTAJE APROBADO POR EL AYUNTAMIENTO PARA EL PERÍODO QUE COMPRENDA EL NÚMERO DE AÑOS DE INCREMENTO Y EL RESULTADO DE DICHA MULTIPLICACIÓN DIVIDIRLO POR 100".

Es cierto que en algún pronunciamiento, este mismo Tribunal recordaba que la regla del artículo 107.4 establecía una presunción iuris et de iure, pero debemos matizar que lo era en el sentido pretendido de que, aplicar el porcentaje de que se trate sobre una cantidad tomada como base, implica multiplicar dicha cantidad por una cifra y el resultado dividirlo por 100, **lo cual no puede entenderse que el mismo término en el artículo 107.4 del TRLRHL pueda tener una interpretación distinta u otro método de cuantificación distinto como los propuestos por**

los particulares. Y era en ese sentido, es decir, que la regla del artículo 107 establecía que **había que multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo (que será en la generalidad de los casos el valor catastral del mismo en la fecha de la transmisión) por la cifra del porcentaje aprobado por el Ayuntamiento para el período que comprenda el número de años de incremento y el resultado de dicha multiplicación dividirlo por 100”.**

Dicho de otro modo, la aplicación de cada uno de los parámetros de la fórmula legal no admitía prueba en contrario, porque era la que eligió el legislador entre otras, limitándose el Ayuntamiento a comprobar que se ha calculado la base imponible del impuesto mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas

Así se establece de nuevo en la más **reciente Consulta Vinculante V0153-14 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas de 23 de enero de 2014, donde se planteaba la si se produce la sujeción al IIVTNU en caso de transmisión de bien inmueble de naturaleza urbana por un precio inferior al de adquisición.** Y así se considera que:

“...La regla de determinación de la base imponible del IIVTNU establecida por el TRLRHL no es una presunción ni una regla probatoria, sino una regla de valoración que permite cuantificar la base imponible a través de un método objetivo. El impuesto no somete a tributación una plusvalía real, sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva. Así, el porcentaje de incremento máximo anual del 3% para los períodos de 15 a 20 años, es una regla objetiva disociada de la realidad, que puede ser inferior o superior al incremento real del terreno. Del mismo modo, la ley utiliza el valor catastral del suelo en el momento del devengo, con independencia de cuando fue determinado el mismo (salvo que resulte de aplicación la reducción regulada en el apartado 3 del artículo 107).

Por tanto, la base imponible determinada conforme a las reglas del artículo 107 del TRLRHL no admite prueba en contrario. Así, en los años del llamado “boom inmobiliario”, en los que el valor de mercado de los inmuebles se incrementaba muy por encima de los valores catastrales, si un ayuntamiento realizaba una comprobación tributaria, sólo podía comprobar que la cuota del impuesto ingresada se había determinado aplicando correctamente las normas reguladoras del TRLRHL, sin que pudiera atribuir un valor mayor fundamentado en que el incremento “real” del terreno era superior al derivado de las reglas del artículo 107 del TRLRHL.

*El legislador, pudiendo escoger entre diversas fórmulas para determinar el incremento de valor del terreno, **ha optado por la establecida en el artículo 107 del TRLRHL, y ha configurado por ley todos los elementos del tributo en función de dicho método de cuantificación. La Ley sólo toma en consideración el valor catastral en el momento del devengo, no teniendo en cuenta otros valores, como puede ser el precio de la transmisión, el valor de mercado en dicho momento, cuál fue el valor catastral cuando se adquirió el terreno o su valor de adquisición. Tampoco calcula el incremento de valor del terreno por diferencia entre un valor en el momento de la transmisión y un valor en el momento de la adquisición, pudiendo dicha diferencia ser la existente entre los valores catastrales en ambos momentos, o entre el valor de enajenación y el valor de adquisición, o cualquier otra.***

Y ello es así porque el fundamento de este impuesto no es tanto gravar el incremento “real” provocado por el titular del terreno por diferencia entre unos precios de venta y compra, sino que trata de gravar el incremento de valor del terreno como consecuencia de la acción urbanística del propio municipio donde se encuentra (instalación o mejora de alumbrado público, aceras, mobiliario urbano, etc.). Con este impuesto, por tanto, se pretende que el sujeto pasivo devuelva a la colectividad parte del beneficio por él obtenido. La participación de la comunidad en las plusvalías urbanísticas tiene su apoyo en la propia Constitución Española. Su artículo 47 dispone que “la comunidad participará en las plusvalías que genera la acción urbanística de los entes públicos.”.

La capacidad económica que sirve de fundamento a este impuesto se inscribe en el campo de las plusvalías inmerecidas o no ganadas de naturaleza inmobiliaria, es decir, aquellas plusvalías de los terrenos no debidas a la actividad de los particulares, sino a causas extrañas a la misma, tales como el simple crecimiento de los núcleos urbanos

Esta justificación ha sido tradicionalmente reconocida por la doctrina y la jurisprudencia (sirvan como ejemplo las sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2002 y de 5 de febrero de 2001).

En efecto, la DGT no hace más que recoger la doctrina jurisprudencial que el Tribunal Supremo plasmó en **LA SENTENCIA DE SALA TERCERA, DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, SECCIÓN 2ª, SENTENCIA DE 24 ABR. 1997, REC. 6346/1992, (seguida en las Sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2002 y de 5 de febrero de 2001):**

(...) Al respecto, la jurisprudencia de esta Sala ha venido adoctrinando que «el incremento del valor de los terrenos viene determinado, lógicamente, por una serie de motivos diversos que, aun cuando puedan no ser ajenos en algún caso, en gran medida, a la acción de los particulares interesados en la zona o del propietario, concurren, casi siempre (lo contrario es la excepción), con otros derivados de circunstancias urbanísticas (producto de la potestad reglamentaria planificadora del Ayuntamiento, por la que el suelo se transforma en urbanizable y urbano) o socioeconómicas o de cualquier otro tipo extrínseco -climatológicas, paisajísticas o turísticas, unidas, con un efecto multiplicador, a las anteriores- que condicionan la existencia del hecho imponible de este Impuesto».

Por tanto, dada la diversidad de los factores determinantes del incremento de valor (entre los que no pueden orillarse los derivados de la actividad administrativa de la Corporación), es evidente que esa pretendida exclusividad de la actividad particular no puede servir de fundamento a la pretensión de «ausencia de materia impositiva» esgrimida por el recurrente, y que, en consecuencia, el Ayuntamiento tiene derecho, en principio, a participar, dentro de los límites normativos, en las plusvalías producidas.

Hay, pues, materia suficiente para afirmar la sujeción de la transmisión que se analiza al Impuesto objeto de controversia, sin que se den, tampoco, los presupuestos precisos para poder hablar de actuación tributaria confiscatoria, (...).

Como hemos visto anteriormente en la Consulta Vinculante V0153-14 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas de 23 de enero de 2014, **la capacidad económica que sirve de fundamento a este impuesto se inscribe en el campo de las plusvalías inmerecidas o no ganadas de naturaleza inmobiliaria, es decir, aquellas plusvalías de los terrenos no debidas a la actividad de los particulares, sino a causas extrañas a la misma, tales como el simple crecimiento de los núcleos urbanos.**

Por último, **en Consulta de la Subdirección General de Tributos Locales, V0291-14, de fecha 06 de febrero de 2014, se planteaba la cuestión de si se produce el devengo del IIVTNU en caso de transmisión de terrenos cuyo valor catastral se ha reducido desde el momento de la adquisición por el transmitente.** A lo anterior se contesta que:

“...El incremento de valor viene dado por la aplicación sobre el valor del terreno, que es el valor a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, de unos porcentajes, que están en función del período durante el cual se ha generado dicho incremento. Se trata, por tanto, de un incremento de valor (base imponible) determinado objetivamente, sin atender a las circunstancias concretas de cada terreno.

En el caso de transmisiones de la propiedad, en cuanto al valor del terreno en el momento del devengo (que, de acuerdo con el artículo 109, es la fecha de la transmisión), es el valor que tenga determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es decir, el valor catastral en la fecha de la transmisión de la propiedad (artículo 107.2 del TRLRHL).

La Ley sólo toma en consideración el valor catastral en el momento del devengo, no teniendo en cuenta otros valores, como puede ser el valor catastral en el momento de la adquisición del terreno, o los valores de compra y venta del mismo.

Por tanto, es indiferente, a efectos de este impuesto, que el valor catastral del bien inmueble en el momento del devengo (fecha de la transmisión) coincida, sea superior o inferior al valor catastral que tuviera dicho bien inmueble en el momento de la adquisición.

Tan sólo en los casos en los que se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, los ayuntamientos, tal como dispone el artículo 107.3 del TRLRHL antes transcrito, pueden establecer una reducción en la base imponible durante los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales. Esta reducción no será de aplicación a los supuestos en los que los valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva a que aquél se refiere sean inferiores a los hasta entonces vigentes.”

OCTAVO.-) CONCLUSION SOBRE LA INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 107 DEL TRLRHL AL SUPUESTO DE HECHO CONCRETO.

En el caso que nos ocupa solamente se impugna el cálculo practicado en el programa informático del Ayuntamiento por entender que se grava una plusvalía futura, sin alegar ni menos probar en momento alguno la falta de realización del hecho imponible por inexistencia de incremento gravable durante el período de generación de la plusvalía.

Por ello, una vez acreditada la conformidad a la norma legal de la cuantificación de la base imponible de la autoliquidación de IVTNU cuya rectificación se solicita, el método de cálculo de la base imponible aplicado por el programa informático es mera aplicación de las reglas legales del artículo 107 del TRLRHL y que no admite interpretación distinta a través de métodos diversos propuestos por los particulares que es lo que este Tribunal ha mantenido en algún pronunciamiento en la materia,

En efecto, la doctrina actual imperante en los tribunales, es partidaria de que si el incremento objetivo y real resulta de la aplicación del sistema del artículo 107 del TRLRHL el Ayuntamiento actúa conforme a derecho al adoptar el método previsto en la norma. Dicha tesis ya sostenida por diversos criterios doctrinales y pronunciamientos jurisprudenciales, ha de considerarse incuestionable en el momento actual.

Para entender la Jurisprudencia en la materia resumida en el anterior párrafo, debemos remontarnos al establecimiento del régimen jurídico sobre la base imponible del IVTNU. Y así, consideramos que, en relación con la base imponible del IIVTNU, se produjo una modificación muy importante con la Ley 51/2002, aunque pasó casi desapercibida. El artículo 108.1 de la Ley 39/1988, antes de su modificación por el art. 38 de la Ley 51/2002, afirmaba «La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años». La Ley 51/2002, dio nueva redacción al art. 108.1 de la Ley 39/1988, pasando a ser la siguiente: «La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años».

Vemos pues cómo la Ley 51/2002 suprimió la palabra «real». Esta palabra había dado mucho que hablar a la doctrina y a la jurisprudencia como ahora veremos.

Dicho esto, el Ayuntamiento debía practicar la liquidación del IIVTNU conforme estaba establecido en la Ley, y el contribuyente que pudiese demostrar que ese no había sido el verdadero incremento de valor, podía recurrir la citada liquidación.

Ésta es la postura del TSJ de Cataluña, quien advierte «que de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible, el precepto habría de considerarse inconstitucional, al no

posibilitar siempre que se tenga en cuenta la plusvalía real (cfr. STC 221/1992, de 11 de diciembre).

Todo lo anterior es recalcado en la Sentencia de 27 Sep. 2012 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, rec. 517/2011, según la cual, la Ordenanza impugnada se atiene estrictamente a las reglas legales contenidas en el art. 107 LHL, lo que implica que su nulidad sólo podría predicarse tras la expulsión del ordenamiento jurídico, previa la pertinente cuestión de inconstitucionalidad, del referido precepto legal, sin que quepa compartir que, dado el carácter potestativo del impuesto, las Ordenanzas locales se aparten de la norma legal a la vista de la realidad económica actual.

Pero insistimos, en la presente reclamación únicamente se cuestiona la fórmula aplicada en el programa informático de ayuda de la plusvalía del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón para la cuantificación de la cuota de IVTNU al partir del valor catastral considerado por el Ayuntamiento en el momento del devengo del impuesto. Argumento que ha sido ampliamente rebatido a lo largo de la presente resolución.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNALECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN**, en sesión de hoy, reunido en Sala y en Única Instancia, **ACUERDA:**

DESESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa nº146/2014** interpuesta por Don-----, actuando en nombre y representación de la Entidad-----, **en el sentido de CONFIRMAR** la resolución impugnada dictada por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 15-04-2014 desestimatoria del recurso de reposición contra la denegación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación nº----- en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por importe de 44.550,05 Euros, correspondiente a la finca sita en la c/----- de este término municipal, (Referencia catastral-----), y sin que proceda pues la rectificación del acto liquidatorio citado por ser conforme a Derecho.

(...)

- **Reclamación nº212/2014. Fecha: 23 de marzo de 2015.**

RESOLUCIÓN:

Este Tribunal, reunido en sesión plenaria de carácter ordinario de fecha 23 de marzo de 2015, con asistencia de los miembros que figuran en la correspondiente acta, para deliberar y fallar sobre **Reclamación Económico-Administrativa nº212/2015**, interpuesta por Doña -----, actuando en nombre y representación de la Entidad -----, **ha dictado la siguiente RESOLUCIÓN, cuyo contenido es el siguiente:**

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 26 de diciembre de 2013 -----, vende y transmite las fincas arriba referenciadas, en virtud de escritura pública formalizada ante el notario D. -----, nº ----- de su protocolo.

II.-) Con fecha 21 de febrero de 2014 se les notifica requerimiento por falta de autoliquidación en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos (IIVTNU).

III.-) Tiene entrada en el Registro General del Ayuntamiento, con fecha 28 de febrero de 2014, nº 7439, escrito de alegaciones contra la notificación mencionada.

IV.-) Por Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de 31 de marzo de 2014, notificada el 5 de mayo, se desestiman las alegaciones presentadas contra la notificación de

requerimiento por falta de autoliquidación y por Resolución de 3 de julio de 2014, notificada el 22 de julio, se aprueba la liquidación provisional por el referido impuesto.

V.-) Asimismo, con fecha 9 de mayo de 2104, mediante comunicación efectuada al obligado tributario, se iniciaron actuaciones de comprobación limitada por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, por la transmisión de las fincas situadas en el PL Diez 0210 y Calle ----- de Pozuelo de Alarcón, con referencia catastral ----- y ----, notificándole en el mismo documento una propuesta de liquidación provisional, con el objeto de regularizar su situación tributaria por dicho tributo, de conformidad con el artículo 137 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

VI.-) Que habiéndose comunicado la posibilidad de que el interesado pudiese alegar y, en su caso, presentar las pruebas, documentos y justificantes que estimase oportuno, previa puesta de manifiesto del expediente al mismo, en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente a dicha comunicación, no se han presentado alegaciones o cualquier otro documento contra la propuesta de liquidación provisional notificada.

En fecha de 03-07-2014 se dicta Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria recaída en el procedimiento de comprobación limitada por la que se procedía a aprobar las siguientes liquidaciones:

- Liquidación nº ----- por importe de 13.803,46 Euros correspondiente a la finca sita en la c/ - ----, (Referencia catastral nº -----);
- Liquidación nº ----- por importe de 89.524,19 Euros correspondiente a la finca sita en la ---- -, (Referencia catastral nº -----).

VII.-) Con fecha 01 de agosto de 2014, se presentó recurso de reposición por la entidad reclamante contra la resolución antes citada de aprobación de las liquidaciones derivadas de la comprobación limitada, reiterando las alegaciones relativas a la inexistencia de incremento gravable a efectos del IVTNU.

Dicho recurso fue desestimado mediante resolución, del Titular del Órgano de Gestión del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, de fecha 30 de septiembre de 2014.

VIII.-) Con fecha de entrada en el Registro del Tribunal de 11 de noviembre de 2014 el reclamante presentó escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa contra el acto antes citado, incluyendo las alegaciones y documentos a efectos probatorios en defensa de su pretensión.

Admitida a trámite por el Procedimiento Abreviado con el número 212/2014 por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón se nombró Vocal Ponente.

Tras la remisión del expediente por el Órgano de Gestión Tributaria, y una vez redactada la correspondiente Ponencia de Resolución que fue objeto de debate y votación en sesión plenaria del Tribunal, se ha observado en la tramitación del procedimiento los demás preceptos legales y reglamentarios de obligado cumplimiento a fin de dictar la presente resolución.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-) Este Tribunal se declara competente para conocer de la presente Reclamación Económico-administrativa, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón, publicado en el BOCM nº 214 de fecha 09/09/2009, (en adelante ROTEAPA).

Asimismo el acto impugnado es una materia o acto susceptible de reclamación en los términos del artículo 226 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 20 del ROTEAPA.

SEGUNDO.-) Concurren los requisitos de legitimación y de la presentación en tiempo y forma para la admisión a trámite de la Reclamación Económico-Administrativa, dándose cumplimiento a

lo dispuesto en los artículos 235 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 24.1 y 3 y artículo 40 del ROTEAPA.

TERCERO.-) La presente resolución es dictada por este Tribunal previa Ponencia con Propuesta motivada del Vocal asignado en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.1, en relación con el artículo 50.1 del ROTEAPA, tramitándose conforme al **Procedimiento General**, según dispone el artículo 234 y ss. de la Ley General Tributaria, artículos 52 y ss. del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley general Tributaria en materia de revisión en vía administrativa y artículos 39 y ss. del ROTEAPA.

CUARTO.-) La cuantía fijada es de 89.524,19 -€, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y artículo 22 del ROTEAPA.

QUINTO.-) En aplicación de lo dispuesto en el artículo 42.7 del ROTEAPA, el Tribunal podrá prescindir del trámite de puesta de manifiesto del expediente si el escrito de interposición se acompañaron las alegaciones, siempre que como consecuencia de las mismas o de los documentos aportados por el interesado, resultasen acreditadas todas las circunstancias relevantes para dictar una resolución o tales circunstancias puedan darse por ciertas. Esto último concurre en el presente supuesto habida cuenta de que a este Tribunal le consta la existencia de Resolución judicial anulatoria de las liquidaciones del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de la que traen causa las sanciones tributarias cuya anulación se pretende en estas actuaciones.

SEXTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria desestimatoria del recurso de reposición contra la liquidación nº ----- por importe de 13.803,46 Euros correspondiente a la finca sita en la c/ ----- , (Referencia catastral nº -----) y liquidación nº ----- por importe de 89.524,19 Euros correspondiente a la finca sita en la Plaza -----, (Referencia catastral nº -----).

SÉPTIMO.-) FONDO DE LA CONTROVERSIA: EXISTENCIA O NO DE INCREMENTO GRAVABLE AL SER EL PRECIO DE ADQUISICIÓN INFERIOR AL DE TRANSMISIÓN POSTERIOR.

Entrando ya en el análisis concreto del fondo de la controversia, la reclamante alega en síntesis la improcedencia de las liquidaciones impugnadas en base a la falta de realización del hecho imponible del IVTNU por existencia de decremento de valor de los terrenos, habida cuenta de que hubo una diferencia entre el precio de adquisición originaria de los inmuebles por valor de 8.714.675,51 euros , y el precio de la transmisión final por importe de 4.500.000,00 Euros, dando lugar a una minusvalía de 4.214.675,51 Euros.

A tal fin apoya su pretensión en los recientes pronunciamientos judiciales que avalan la improcedencia de la regla de cuantificación de la base imponible del artículo 107 del TRLRHL ya que, en ausencia objetiva de incremento de valor nunca se podrá gravar con dicho impuesto por falta de realización del hecho imponible y ello a pesar de las reglas de dicho precepto.

Asimismo aporta en defensa de su pretensión copia de la escritura de adquisición de las fincas de fecha 16-09-2002 y de la escritura de transmisión de fecha 26-12-2013, un extracto del Libro Mayor de la entidad donde se dice reflejar los inmuebles y su valor de adquisición.

OCTAVO.-) REGIMEN JURIDICO VIGENTE DE LA CUANTIFICACION DE LA BASE IMPONIBLE DEL IVTNU Y PROCEDENCIA DE LA FÓRMULA APLICADA POR EL AYUNTAMIENTO DE POZUELO DE ALARCÓN. DOCTRINA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.

A.-) En primer lugar, procede anticipar que este Tribunal mantiene de inicio que el método de cuantificación de la base imponible que resulta de la utilización del programa ayuda para autoliquidar el IVTNU se ajusta fielmente al procedimiento establecido en primer lugar en el

artículo 107 del TRLRHL y reproducido como no puede ser de otra forma por el artículo 10 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del IVTNU de Pozuelo de Alarcón.

En este sentido, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula en los artículos 104 a 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Y así, el artículo 104 del TRLRHL en su apartado 1 establece:

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

Por su parte, el artículo 107 del TRLRHL regula la base imponible del IVTNU, estableciendo:

"1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

(...)

4. Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes:

- a) Período de uno hasta cinco años: 3, 7.*
- b) Período de hasta 10 años: 3,5.*
- c) Período de hasta 15 años: 3,2.*
- d) Período de hasta 20 años: 3.*

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

1.ª El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.

2.ª El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.

3.ª Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1.ª y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2.ª, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.

Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado."

Asimismo, el artículo 8 de la Ordenanza Fiscal, haciendo uso de la habilitación legal, establece que:

"...Para determinar el importe del incremento del valor, se aplicará sobre el valor del terreno en el momento del devengo, estimado conforme a la Sección segunda de este capítulo, el porcentaje que se indica seguidamente, según la duración del período impositivo:

(...)

El porcentaje que corresponde a los once años de generación de la plusvalía es del 3,2%.

(...)

Por último, el artículo 17 de la Ordenanza Fiscal citada vigente en el momento del devengo del impuesto fijaba que:

“La cuota de este Impuesto será el resultado de aplicar a la base imponible o, en su caso, bases imponibles el tipo fijo del 29 por 100.”

Siendo pues dicha fórmula la legalmente establecida, y recogida y plasmada en la normativa tributaria municipal como no podía ser de otra forma, según comprobaciones realizadas por este Tribunal respecto a la liquidación cuya anulación se solicita, resulta que se parte de la valoración catastral del suelo en el momento del devengo, es decir el momento de la transmisión ulterior el 26 de diciembre de 2013, siendo el mismo el fijado en el artículo 12.1 de la Ordenanza y artículo 107.2 letra a) del TRLRHL es decir, el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Sobre dicho valor, y siguiendo la normativa legal y reglamentaria anteriormente citada, teniendo en cuenta la fecha de adquisición se consideró como período impositivo el de 11 años, tal y como se establece en el artículo 21 de la Ordenanza, según el cual:

“El período de generación del incremento de valor se computará desde el devengo inmediato anterior del Impuesto, con el límite máximo de veinte años”.

A continuación y para calcular la base imponible, se aplicó el porcentaje anual del 3.2% fijado en la Ordenanza, dentro del límite del artículo 107.4 y multiplicado por el número de años a lo largo de los cuales se pudo de manifiesto el incremento, es decir los once años considerados anteriormente 8 regla 2ª del apartado 4 del artículo 107). Finalmente, y a la base imponible así cuantificada según las reglas legales y reglamentarias citadas, se aplica el tipo de gravamen vigente del artículo 17 de la Ordenanza Fiscal para calcular la cuota tributaria final.

La mecánica del tributo que resulta de la aplicación estricta de la normativa legal parte del hecho imponible que grava un incremento de valor de inmuebles durante un período de generación que coincide desde su adquisición por el sujeto pasivo hasta la transmisión del mismo como momento de devengo del impuesto.

En efecto, el cómputo del período de tiempo de generación de la plusvalía ha de partir de un hito inicial, que es el de la anterior adquisición y el hito final, fecha de la escritura de venta del inmueble por la reclamante.

En este punto, el método de cálculo de la base imponible aplicado por el programa informático es mera aplicación de las reglas legales de la Ordenanza Fiscal, la cual a su vez es un mero trasunto del artículo 107 del TRLRHL, todo lo cual nos lleva a la aplicación del principio constitucional de legalidad del artículo 9.3 de la C.E..

B.-) RECIENTES CONSULTAS VINCULANTES DE LA DGT SOBRE LA SUJECCIÓN AL IIVTNU EN CASO DE TRANSMISIÓN DE BIEN INMUEBLE POR UN PRECIO INFERIOR AL DE ADQUISICIÓN: RESPETO DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA QUE SE INSCRIBE EN EL CAMPO DE LAS PLUSVALÍAS INMERECHAS O NO GANADAS DE NATURALEZA INMOBILIARIA.

- CONSULTA-INFORME DE LA DGT DE 18-12-2012:

EN EL INFORME-CONSULTA VINCULANTE DE 18 DE DICIEMBRE DE 2012 FUE EMITIDO POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS, se considera que, de conformidad con lo establecido en el artículo 107 del TRLRHL, la base imponible del IIVTNU está constituida por el incremento de valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A continuación reproducimos por su interés el texto de la Consulta citada ya que da respuesta en su totalidad a las alegaciones formuladas en la presente litis:

“En relación con el asunto mencionado, esta Subdirección General de Tributos Locales, en el ámbito de sus competencias, informa lo siguiente:

(...)

En la regulación vigente no se encuentra la previsión de que la base imponible sea el incremento real del valor de los terrenos, sino que es el incremento que resulte de lo establecido en el propio precepto legal.

El incremento de valor viene dado por la aplicación sobre el valor del terreno, que es el valor a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), de unos porcentajes, que están en función del período durante el cual se ha generado dicho incremento. Se trata, por tanto, de un incremento de valor (base imponible) determinado objetivamente, sin atender a las circunstancias concretas de cada terreno. No hay una comparación entre unos valores inicial y final, o entre un valor de adquisición y enajenación.

El legislador, pudiendo escoger entre diversas fórmulas para determinar el incremento de valor del terreno, ha optado por la establecida en el artículo 107 del TRLRHL.

De acuerdo con lo dispuesto en la Ley (artículo 107.1, párrafo 2º), para la determinación del incremento de valor del terreno, deben tenerse en cuenta dos factores: uno, el valor del terreno en el momento del devengo; y dos, el porcentaje que corresponda aplicar sobre el mismo.

En cuanto al valor del terreno en el momento del devengo, con carácter general en las transmisiones de la propiedad, es el valor que tenga determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (artículo 107.2 del TRLRHL).

En el mismo apartado 2 del artículo 107 se establecen reglas específicas para la determinación del valor del terreno en diversos supuestos: modificaciones no recogidas en las ponencias de valores, falta de determinación del valor catastral en el momento del devengo, constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, expropiación forzosa.

Por tanto, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 107 del TRLRHL, en los casos de transmisión de la propiedad de los terrenos, el valor del terreno a tener en cuenta para la determinación de la base imponible del impuesto es el valor que tenga determinado en el momento del devengo (que, de acuerdo con el artículo 109, es la fecha de la transmisión) a efectos del IBI, es decir, el valor catastral en la fecha de la transmisión de la propiedad.

La ley sólo toma en consideración el valor catastral en el momento del devengo, no teniendo en cuenta otros valores, como puede ser el precio de la transmisión, el valor de mercado en dicho momento, cuál fue el valor catastral cuando se adquirió el terreno o su valor de adquisición.

La ley no calcula el incremento de valor del terreno por diferencia entre el valor catastral en el momento de la transmisión y el valor catastral en el momento de la adquisición, sino que, como se ha indicado anteriormente, únicamente se toma el valor catastral del terreno en el momento de la transmisión, con lo cual es indiferente cuál ha sido el incremento real de los valores catastrales en el período de tiempo transcurrido entre la adquisición y la transmisión del terreno....”.

Al hilo de la doctrina elaborada por la Dirección General de Tributos favorable a la tesis de este Ayuntamiento, dicho organismo fue consolidando aún más su posición en Consultas Vinculantes que, por ser además muy recientes en el tiempo, recogen por ello los criterios jurisprudenciales innegables hasta la fecha en la materia de una forma más amplia y fundamentada que los argumentos aducidos por la actora basados simplemente en aquella decisión judicial que cuestionaba el método de cuantificación legal de la base imponible del IVTNU.

- Así se establece de nuevo en la **CONSULTA VINCULANTE V0153-14 DE LA SUBDIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS DE 23 DE ENERO DE 2014**, donde se planteaba si se produce la sujeción al IIVTNU en caso de transmisión de bien inmueble de naturaleza urbana por un precio inferior al de adquisición. Y así se considera que:

“...La regla de determinación de la base imponible del IIVTNU establecida por el TRLRHL no es una presunción ni una regla probatoria, sino una regla de valoración que permite cuantificar la base imponible a través de un método objetivo. El impuesto no somete a tributación una plusvalía real, sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva. Así, el porcentaje de incremento máximo anual del 3% para los períodos de 15 a 20 años, es una regla objetiva disociada de la realidad, que puede ser inferior o superior al incremento real del terreno. Del mismo modo, la ley utiliza el valor catastral del suelo en el momento del devengo, con independencia de cuando fue determinado el mismo (salvo que resulte de aplicación la reducción regulada en el apartado 3 del artículo 107).

Por tanto, la base imponible determinada conforme a las reglas del artículo 107 del TRLRHL no admite prueba en contrario. Así, en los años del llamado “boom inmobiliario”, en los que el valor de mercado de los inmuebles se incrementaba muy por encima de los valores catastrales, si un ayuntamiento realizaba una comprobación tributaria, sólo podía comprobar que la cuota del impuesto ingresada se había determinado aplicando correctamente las normas reguladoras del TRLRHL, sin que pudiera atribuir un valor mayor fundamentado en que el incremento “real” del terreno era superior al derivado de las reglas del artículo 107 del TRLRHL.

*El legislador, pudiendo escoger entre diversas fórmulas para determinar el incremento de valor del terreno, **ha optado por la establecida en el artículo 107 del TRLRHL, y ha configurado por ley todos los elementos del tributo en función de dicho método de cuantificación. La Ley sólo toma en consideración el valor catastral en el momento del devengo, no teniendo en cuenta otros valores, como puede ser el precio de la transmisión, el valor de mercado en dicho momento, cuál fue el valor catastral cuando se adquirió el terreno o su valor de adquisición. Tampoco calcula el incremento de valor del terreno por diferencia entre un valor en el momento de la transmisión y un valor en el momento de la adquisición, pudiendo dicha diferencia ser la existente entre los valores catastrales en ambos momentos, o entre el valor de enajenación y el valor de adquisición, o cualquier otra.***

Y ello es así porque el fundamento de este impuesto no es tanto gravar el incremento “real” provocado por el titular del terreno por diferencia entre unos precios de venta y compra, sino que trata de gravar el incremento de valor del terreno como consecuencia de la acción urbanística del propio municipio donde se encuentra (instalación o mejora de alumbrado público, aceras, mobiliario urbano, etc.). Con este impuesto, por tanto, se pretende que el sujeto pasivo devuelva a la colectividad parte del beneficio por él obtenido. La participación de la comunidad en las plusvalías urbanísticas tiene su apoyo en la propia constitución española. Su artículo 47 dispone que “la comunidad participará en las plusvalías que genera la acción urbanística de los entes públicos.”.

La capacidad económica que sirve de fundamento a este impuesto se inscribe en el campo de las plusvalías inmerecidas o no ganadas de naturaleza inmobiliaria, es decir, aquellas plusvalías de los terrenos no debidas a la actividad de los particulares, sino a causas extrañas a la misma, tales como el simple crecimiento de los núcleos urbanos.

Esta justificación ha sido tradicionalmente reconocida por la doctrina y la jurisprudencia (sirvan como ejemplo las sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2002 y de 5 de febrero de 2001).”.

En efecto, la configuración jurisprudencial que el Alto Tribunal consideró respecto al hecho imponible de la Plusvalía se contiene en la SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO, SALA TERCERA, DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, SECCIÓN 2ª,

SENTENCIA DE 24 ABR. 1997, REC. 6346/1992, (seguida en las sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2002 y de 5 de febrero de 2001):

(...) Al respecto, la jurisprudencia de esta Sala ha venido adoctrinando que «el incremento del valor de los terrenos viene determinado, lógicamente, por una serie de motivos diversos que, aun cuando puedan no ser ajenos en algún caso, en gran medida, a la acción de los particulares interesados en la zona o del propietario, concurren, casi siempre (lo contrario es la excepción), con otros derivados de circunstancias urbanísticas (producto de la potestad reglamentaria planificadora del Ayuntamiento, por la que el suelo se transforma en urbanizable y urbano) o socioeconómicas o de cualquier otro tipo extrínseco -climatológicas, paisajísticas o turísticas, unidas, con un efecto multiplicador, a las anteriores- que condicionan la existencia del hecho imponible de este Impuesto».

Por tanto, dada la diversidad de los factores determinantes del incremento de valor (entre los que no pueden orillarse los derivados de la actividad administrativa de la Corporación), es evidente que esa pretensión exclusiva de la actividad particular no puede servir de fundamento a la pretensión de «ausencia de materia impositiva» esgrimida por el recurrente, y que, en consecuencia, el Ayuntamiento tiene derecho, en principio, a participar, dentro de los límites normativos, en las plusvalías producidas.

Hay, pues, materia suficiente para afirmar la sujeción de la transmisión que se analiza al Impuesto objeto de controversia, sin que se den, tampoco, los presupuestos precisos para poder hablar de actuación tributaria confiscatoria, (...).E

Dicho criterio sobre la finalidad del IVTNU, ya se incluía en una Sentencia anterior del TS de 29 de abril de 1996, seguida por la corriente jurisprudencial mayoritaria, y que indicaba que **«la finalidad del impuesto [...] es la de rescatar para la comunidad una parte de las plusvalías producidas sobre el suelo potencialmente edificable, originadas, también en parte, por la actuación de la Administración creadora de infraestructuras y servicios, así como de las demás condiciones que posibilitan, potencian o incrementan las expectativas del desarrollo urbanístico, en que las referidas plus-valías se manifiestan»**. Se trata, por tanto, de un criterio que trata de encontrar su respaldo jurídico en el artículo 47, párrafo 2º, de la Constitución.

Por tanto, como hemos visto anteriormente en la Consulta Vinculante V0153-14 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas de 23 de enero de 2014, **la capacidad económica que sirve de fundamento a este impuesto se inscribe en el campo de las plusvalías inmerecidas o no ganadas de naturaleza inmobiliaria, es decir, aquellas plusvalías de los terrenos no debidas a la actividad de los particulares, sino a causas extrañas a la misma, tales como el simple crecimiento de los núcleos urbanos.**

Véase en este sentido, las S.S.T.S de 30 de septiembre de 1981, de 22 de diciembre de 1982, de 14 de septiembre de 1992, de 21 de enero de 1995 y de 29 de noviembre de 1997, donde se ha indicado que **«Su fundamento no es otro que hacer posible, quizá como en ninguna otra modalidad impositiva, que la Comunidad participe en las plusvalías que ha generado la acción urbanística de los entes públicos en terrenos de propiedad particular. Así se desprende del art. 47, párrafo 2º, de la Constitución»**..

Es decir, el fundamento final del IVTNU es gravar un capacidad económica potencial por la acción urbanística, una suerte de capitalización de las circunstancias urbanísticas de los terrenos

-Asimismo, en **CONSULTA DE LA SUBDIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS LOCALES, V0291-14, DE FECHA 06 DE FEBRERO DE 2014**, se planteaba la cuestión de si se produce el devengo del IIVTNU en caso de transmisión de terrenos **cuyo valor catastral se ha reducido desde el momento de la adquisición por el transmitente**. A lo anterior se contesta que:

“...El incremento de valor viene dado por la aplicación sobre el valor del terreno, que es el valor a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, de unos porcentajes, que están en función del período durante el cual se ha generado dicho incremento. Se trata, por tanto, de un incremento de valor (base imponible) determinado objetivamente, sin atender a las circunstancias concretas de cada terreno.

En el caso de transmisiones de la propiedad, en cuanto al valor del terreno en el momento del devengo (que, de acuerdo con el artículo 109, es la fecha de la transmisión), es el valor que tenga determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es decir, el valor catastral en la fecha de la transmisión de la propiedad (artículo 107.2 del TRLRHL).

La Ley sólo toma en consideración el valor catastral en el momento del devengo, no teniendo en cuenta otros valores, como puede ser el valor catastral en el momento de la adquisición del terreno, o los valores de compra y venta del mismo.

Por tanto, es indiferente, a efectos de este impuesto, que el valor catastral del bien inmueble en el momento del devengo (fecha de la transmisión) coincida, sea superior o inferior al valor catastral que tuviera dicho bien inmueble en el momento de la adquisición.

Tan sólo en los casos en los que se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, los ayuntamientos, tal como dispone el artículo 107.3 del TRLRHL antes transcrito, pueden establecer una reducción en la base imponible durante los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales. Esta reducción no será de aplicación a los supuestos en los que los valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva a que aquél se refiere sean inferiores a los hasta entonces vigentes.”

Cuestión distinta es que, según la más reciente jurisprudencia, la puesta de manifiesto del incremento y realización del hecho imponible del impuesto por aplicación de la regla legal no sea automática y admita prueba en contrario adecuada y suficiente a cargo de los obligados tributarios de la inexistencia de incremento o de existencia de decremento del valor de los terrenos.

Por último, respecto la CONSULTA GENERAL 0014-14, DE 20 DE JUNIO DE 2014, DE LA SUBDIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS LOCALES, en cuanto a los efectos que puede tener una Sentencia de un TSJ para solicitar de un Ayuntamiento de otra Comunidad Autónoma, que se recalcule el Impuesto a tenor de dicha resolución judicial. La sentencia, dictada por el TSJ Castilla-La Mancha, sólo tiene efectos en el caso juzgado. Sin que pueda pretenderse su extensión fuera del mismo, por lo que el Ayuntamiento debe practicar la liquidación del IIVTNU de acuerdo con dispuesto en el TRLRHL y en la respectiva ordenanza fiscal. Y así considera que:

“...Respecto de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla-La Mancha de 17/14/2012, citada en su consulta, en primer lugar, cabe señalar que la misma se limita a confirmar la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Cuenca de 21 de septiembre de 2010. Esta última sentencia estima más adecuado el método de cálculo de la base imponible del IIVTNU propuesto por el recurrente (basado en la diferencia entre el valor catastral en el momento del devengo y un valor catastral referido a la fecha de adquisición del bien inmueble calculado por una fórmula de "descuento simple") en contra de lo establecido en la ley.

En este punto, conviene recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 117 de la Constitución, los Jueces y Magistrados integrantes del Poder Judicial están sometidos al imperio de la ley.

En cuanto a la jurisprudencia como fuente del derecho tributario, el artículo 7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), establece:

"1. Los tributos se regirán:

a) Por la Constitución.

b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución EDL 1978/3879 .

c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución EDL 1978/3879 .

d) Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.

e) Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.

En el ámbito de competencias del Estado, corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha orden ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley.

2. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común."

El artículo 8 de la LGT establece que debe regularse en todo caso por ley, entre otros, la delimitación del hecho imponible y de la base imponible.

El artículo 12 de la LGT dedicado a la interpretación de las normas tributarias, establece en sus apartados 1 y 2:

"1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil EDL 1889/1 .

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda."

El artículo 3.1 del Código Civil establece que:

"1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas."

Por su parte, el artículo 1 del Código Civil establece en sus apartados 1 y 6:

"1. Las fuentes del ordenamiento jurídico español son la ley, la costumbre y los principios generales del derecho.

(..).

6. La jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho."

Por tanto, la única jurisprudencia que complementa el ordenamiento jurídico es la doctrina reiterada del Tribunal Supremo, pero no la de otros Juzgados o Tribunales, cuyo único valor es la posible consideración como antecedente para el propio Juzgado o Tribunal.

En el mismo sentido, el artículo 4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, establece en su apartado 2 que la decisión del orden jurisdiccional que se pronuncie no producirá efectos fuera del proceso en que se dicte y no vinculará al orden jurisdiccional correspondiente.

Por tanto, la citada sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha sólo tiene efectos en el caso juzgado, sin que pueda pretenderse su extensión fuera del mismo.

En consecuencia, el ayuntamiento debe practicar la liquidación del IIVTNU de acuerdo con lo dispuesto en el TRLRHL y en la respectiva ordenanza fiscal reguladora de dicho impuesto...".

Así pues, a favor del automatismo legal y la calificación del método de determinación de la base imponible como objetivo destacamos a ----y----, reproduciendo las palabras de éste último al indicar que «La Ley 39/1988, en su art. 108, procede a determinar la base imponible atendiendo al incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana que se ponga de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años; sin embargo el denominado valor real es solo un concepto referencial, pues como tal se entiende, acto seguido el resultante de aplicar las reglas de cálculo que prevé la propia Ley».

Igualmente, existen varias sentencias que avalan el mismo criterio como la STSJ de Castilla y León de 3 de marzo de 1999:

«La fijación de la base imponible se objetiviza y calcula mediante un cuadro de porcentajes, en cuya virtud cada año transcurrido entre transmisión y transmisión acarrea un porcentaje de incremento de valor, que habrá de multiplicar por el número de años efectivamente transcurridos, y por el valor del terreno en el IBI en el momento del devengo, siendo el resultado de esa sencilla y doble multiplicación la base imponible fijada por el legislador, mediante un método legal, presuntivo y simple, que no tiene en cuenta en modo alguno si tal plusvalía es la realmente producida en el caso concreto o no».

También en el mismo sentido encontramos la STSJ de Canarias de 3 de septiembre de 1999 y las SSTSJ de Andalucía (Granada) de 26 de enero de 1998 y 4 de marzo de 2002, indicando esta última:

«Dicho en otros términos, la norma no está presumiendo que el incremento real de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana es el equivalente a su valor catastral, por expresar éste el valor real de los mismos, sino que directamente está calificando el incremento real del valor de un terreno de naturaleza urbana por su valor catastral, esto es, nos dice que para determinar tal incremento hay que partir como valor base, del valor catastral, que se nos presenta por ello, como una verdadera regla de valoración incrustada en un texto legal y que, por ello, resulta de ineludible cumplimiento sin que esa regla de valoración pueda ser sustituida por ninguna otra, por no decirlo así, de forma expresa, la Ley en la que se contiene la regla de referencia y porque al no encontrarnos en el ámbito de los hechos probados, sino de los susceptibles de valoración, no cabe destruir el valor asignado legalmente con la contraposición de otro distinto, al modo en que operaría una presunción "iuris tantum"».

Y más recientemente la Sentencia 52/2013 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Vitoria Gasteiz:

«Para comprender el razonamiento de por qué se debe liquidar el IIVINU en los casos en los que el precio del suelo no ha experimentado variación entre la adquisición y la enajenación debemos recurrir a la doctrina, la cual señala que [...] Pues bien, en cualquier caso, debe quedar muy claro que ni antes de la Ley 51/2002, con la calificación de "real" al incremento, ni después de la entrada en vigor de dicho texto legal, con su supresión y consiguiente ausencia de calificación del incremento, el impuesto ha pretendido gravar plusvalías reales y efectivas, sino, simplemente, la mera transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce sobre dichos terrenos, mediante la ficción de que la transmisión, por sí misma, y sin tener en cuenta la adquisición (salvo para calcular el periodo de generación de la plusvalía), pone de manifiesto el incremento de valor. Desde esta filosofía se diseña un método administrativo de cálculo, apoyado en el valor catastral en el momento de la transmisión, cuyo resultado es siempre, ineludiblemente, un incremento de valor sometido a tributación por el IIVINU».

Es por ello que ni éste Tribunal ni la Administración dan prioridad a la doctrina administrativa frente a la judicial, ya que una y otra están resolviendo dos cuestiones distintas que el reclamante ha utilizado como una única alegación, pero que en verdad responde a realidades diferentes: por un lado la realidad de una fórmula que toma en consideración el valor catastral en el momento del devengo, no teniendo en cuenta otros valores, por lo que es indiferente cuál ha sido el incremento real de los valores catastrales en el período de tiempo transcurrido entre la adquisición y la transmisión del terreno; por otro lado, dicha fórmula sólo es ilegal e inconstitucional si determina una ficción jurídica como única interpretación posible, pero que no lo es si no se aporta una prueba adecuada y suficiente, a cargo de los obligados tributarios, de inexistencia del incremento del valor de los terrenos como hecho imponible del impuesto.

En efecto, LA SENTENCIA Nº121/2014 DEL JUZGADO DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO Nº2 DE SALAMANCA de fecha tan reciente como el 16-04-2014, y que sigue la tesis mantenida a su vez por otros pronunciamientos judiciales como LA SENTENCIA Nº183/2013 DE 18 DE OCTUBRE DE 2013 DEL JUZGADO DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE SEGOVIA consideran que procede pues la aplicación

de la fórmula legal matizada por la doctrina del TSJCA sobre la obligación de prueba de decremento para los supuestos en que se alegue no sujeción al impuesto por falta de realización del hecho imponible o se un incremento inferior al que resulte de aplicación del artículo 107 del TRLRHL.

En efecto, todo ello es avalado por las sentencias citadas y en concreto la del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº2 de Salamanca, que reproduce la doctrina de la Dirección General de Tributos en su integridad en el sentido de que, a falta de prueba alguna sobre el menor incremento o ausencia de él frente al exigido, no basta alegar la aplicación impropia de los porcentajes anuales de incremento del valor de los terrenos.

Pues bien, el órgano judicial en su Sentencia nº121/2014 de 16-04-2014 considera que dichos argumentos deben ser rechazados ya que **“...la Administración ha aplicado correctamente la normativa que regula el impuesto...”** (Fundamento de Derecho Tercero).

Después de transcribir la redacción literal del artículo 107 del TRLRHL, concluye diciendo que:

“...La regulación del impuesto prevista en la Ordenanza se ajusta a lo establecido en la ley y se aplican los porcentajes dentro de los límites fijados legalmente. Los criterios para la cuantificación del incremento del valor de los terrenos son fijados legalmente atendiendo al valor a efectos del IBI, es decir, el valor catastral que tampoco suele coincidir con el valor en venta de los bienes, viéndose afectado mucho más afectado este valor en venta por las circunstancias del mercado inmobiliario (...)

El incremento de valor viene dado por la aplicación sobre el valor del terreno, que es el valor a efectos del IBI, de unos porcentajes, que están en función del período durante el cual se ha generado dicho incremento. Se trata, por tanto, de un incremento de valor (base imponible) determinado objetivamente...y no hay una comparación entre los valores inicial y final, o entre valor de adquisición y enajenación. El legislador, pudiendo escoger entre diversas fórmulas para determinar el incremento del valor del terreno, ha optado por la establecida en el artículo 107 del TRLRHL. (...)

En el caso de transmisiones de la propiedad, en cuanto al valor del terreno en el momento del devengo (que, de acuerdo con el artículo 109 es la fecha de la transmisión), es el valor que tenga determinado en dicho momento a efectos del IBI, es decir, el valor catastral a la fecha de transmisión de la propiedad (artículo 107.2 del TRLRHL...)”.

NOVENO.-) INTERPRETACION DEL ARTÍCULO 107 DEL TRLRHL A LA LUZ DE LAS RECIENTES PRONUNCIAMIENTOS JUDICIALES POSTERIORES SOBRE EL CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE DEL IVTNU EN BASE A LA DOCTRINA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.

La postura defendida hasta ahora por la doctrina jurisprudencial intenta compatibilizar dos extremos: adaptar el sistema de cálculo de la base imponible del IVTNU a la existencia real y económica del incremento y el principio de capacidad económica, y por otro que la fórmula legal del artículo 107 del TRLRHL establece una presunción iuris tantum de existencia de incremento susceptible de quedar desvirtuada, en cada caso concreto, mediante una prueba adecuada y suficiente, sin que ello suponga la inconstitucionalidad del precepto de obligada aplicación por los Ayuntamientos a liquidar el impuesto, ni la nulidad de las Ordenanzas Fiscales basadas en dicho sistema de cuantificación de la base imponible del tributo.

En relación con la procedencia de liquidar y exigir el IVTNU a resultados de la aplicación pura y simple del método de la cuantificación de la base imponible y cálculo de la cuota fijado en el artículo 107 del TRLRHL, **analizaremos posteriores y más recientes pronunciamientos judiciales que consideran que, en tanto no se pruebe decremento por el particular, es procedente la aplicación de una fórmula que es la querida por el legislador, sin que baste**

la mera alegación de que el precio de adquisición pactado entre particulares en las escrituras baste para acreditar un decremento y la inaplicación de la fórmula legal.

A.-) Hemos de comenzar esta recapitulación de los pronunciamientos judiciales que apoyan la tesis municipal con la **SENTENCIA DEL TSJ MADRID, SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, SECCIÓN 2ª, DE 26 DE DICIEMBRE DE 2013, que contempla un supuesto en el que de la documentación aportada por el obligado tributario se puede afirmar que no queda acreditado que la plusvalía obtenida por el transmitente es inferior a la contemplada en la liquidación girada por el Ayuntamiento. Es por ello que se confirma la liquidación practicada:**

“SEGUNDO.- Dados los términos en los que ha quedado establecido el debate procesal resulta procedente, con carácter previo, poner de relieve que el artículo 104.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLHL), determina que " El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos "

La jurisprudencia ha establecido que " el fundamento de este arbitrio/impuesto radica en que por una razón de estricta justicia deben revertir a la Comunidad las plus valías o aumentos del valor de los terrenos cuyo origen se deba a la acción urbanística de los municipios, o a cualquier otra causa ajena al esfuerzo económico de sus propietarios " (S. TS. 8-6-1988).

Por su parte, el artículo 106.1.b) TRLHL establece como " sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente: En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate".

En cuanto a la base imponible del impuesto que nos ocupa, el artículo 107 TRLHL, en su párrafo primero, determina que: " La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años "; añadiendo su párrafo segundo, letra a), " En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles ", determinándose el incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento, según se expresa en el párrafo cuarto.

Esto es, el Texto Refundido actual, en su art. 107 (que sustituye al antiguo 108), cambia el sistema de cálculo centrándose en el valor catastral para, entre otras razones, evitar el fraude, le aplica un porcentaje en función de los años pasados desde la adquisición del terreno (no basado en la realidad y que además es fijo) y establece reducciones para los valores catastrales revisados.

*Pues bien, dicho lo anterior, la problemática suscitada por el recurrente-apelante gravita, en su mayor parte, en torno **la determinación del hecho imponible y la magnitud económica o valorativa del mismo obtenida a través del valor catastral del inmueble.***

A este respecto, el recurrente parte de la premisa de que el valor catastral asignado al inmueble transmitido (1.686.274,60 €) es muy superior a su valor real (842.667,58 €), y sobre dicha premisa pivota, prácticamente, todo el argumentario esgrimido tanto en la instancia como en esta alzada.

Ciertamente que la argumentación del recurrente tendría ciertos visos de éxito -cuando menos, a efectos de estimar procedente el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad- si

llegase a acreditar que la aplicación del cálculo matemático (fundamentado en el valor catastral) contemplado en la ley, arroja un resultado superior a la plusvalía o incremento real acaecido en la operación gravada. Dicho de otra forma, para que pudiera prosperar la pretensión del recurrente tendría que acreditar que la plusvalía real generada es inferior a la contemplada a la liquidación impugnada.

Pues bien, examinado el material probatorio aportado por el recurrente, en modo alguno se desprende (ni hay el más mínimo indicio de ello) que la plusvalía obtenida por el transmitente (sujeto pasivo del impuesto) es inferior a la contemplada en la liquidación girada por el Ayuntamiento demandado (resultado de aplicar el cálculo matemático contemplado en el artículo 107). Toda la actividad probatoria del demandante ha ido dirigida a intentar acreditar que el valor real del inmueble, en la fecha de la transmisión, es muy inferior al valor catastral contemplado en la correspondiente ponencia de valores, pero ello, aun cuando fuera cierto, en modo alguno implica que la plusvalía o incremento de valor grabados sea superior a la realmente obtenida....”.

En efecto, el precio en que se han escriturado las transacciones no es otro que el valor que las partes han acordado como **precio de compraventa, al que el Tribunal parece que asimila al concepto de precio de mercado y valor real**, y el valor declarado en la escritura de compraventa rara vez coincide con el precio efectivamente pagado y Hacienda tampoco considera que se corresponde con el valor de mercado de la vivienda a efectos del ITPyAJD (consulta DGT CV0787-14 de 21 de marzo, entre otras).

El concepto de “valor real” no viene determinado en las normas tributarias, pero el **TRIBUNAL SUPREMO EN SENTENCIA DE 1 DICIEMBRE 1993** lo equipara al valor de mercado (“*en Economía, el verdadero valor de un bien es el precio que está dispuesto el mercado a pagar por él; y, por tanto, también será éste su “valor real” (..) es notorio que ciertas manifestaciones de la actividad defraudatoria han discurrido por el cauce de ocultar el verdadero precio. De ahí que la ecuación valor real igual a precio, no haya sido siempre válida.*”). La doctrina tradicional **(STS de 22 septiembre 1995)** ha sido la de disgregar los conceptos de «valor real» o «valor corriente en venta» del bien transmitido y «precio o contraprestación pagada» por la adquisición del mismo; asignándose al primero, y no al segundo, el carácter de base imponible del impuesto o de elemento esencial para obtenerla. Para llegar a tal conclusión se toma como punto de partida el concepto económico o jurídicamente indeterminado de «valor real» o «valor corriente en venta» frente al concepto jurídico de «precio» (artículos 1445 a 1450 del Código Civil); y se entendió que uno y otro eran, o podían ser, distintos.

En consecuencia no es suficiente, para acreditar la disminución del valor de los terrenos entre una transmisión y otra la comparación entre los precios de ambas transmisiones (como parece deducirse de la citada STSJ Madrid 1580/2013), dado que las transmisiones entre particulares vienen marcadas por el mutuo acuerdo previa negociación en la que entran en juego factores de carácter subjetivo. Por lo tanto, dicho valor debe calcularse objetivamente con independencia de las circunstancias que concurran en la transmisión (además, lo que se debe comparar a estos efectos del IIVTNU es solamente el valor de repercusión del suelo al inicio y al final del período impositivo, excluidos los costes de construcción).

Por consiguiente, para defender la inexistencia del hecho imponible **deberá aportarse por el sujeto pasivo un informe técnico-pericial que fehacientemente avale que ambos precios eran los de mercado**, para demostrar que no ha habido incremento “real” del suelo.

Todo ello nos conduce a concluir que no podemos considerar **probado fehacientemente por la reclamante que la valoración aportada acredite el decremento alguno de valor de las fincas en los términos exigidos por la propia jurisprudencia aportada y la expuesta en la presente resolución.**

B.-) OTROS RECIENTES PRONUNCIAMIENTOS JUDICIALES AVALAN LA APLICACIÓN DE LA FORMULA LEGAL DE CUANTIFICACIÓN A FALTA DE PRUEBA EVIDENTE A CARGO DEL PARTICULAR DEL DECREMENTO EN EL VALOR DE LOS TERRENOS.

B.1.-) Y así, LA SENTENCIA DEL JUZGADO DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO Nº2 DE BURGOS DE FECHA 17 DE NOVIEMBRE DE 2014, QUE CITA ADEMÁS LA SENTENCIA NÚM. 252/2013, DE 17 DE SEPTIEMBRE DE 2013 DEL JUZGADO Nº2 DE TARRAGONA, resume la necesidad de acreditación indubitada de la minusvalía o menor incremento del liquidado:

“...Pues bien, en el presente caso, al entender del juzgador, la actora ha incumplido la carga de la prueba que la incumbe, como ella misma reconoce, al no haber acreditado lo que no es sino el presupuesto fáctico fundamental de toda su argumentación, a saber, que los terrenos de naturaleza urbana no han sufrido un incremento de valor sino una minusvaloración, y ello porque se ha basado para realizar tal afirmación sólo y exclusivamente en el hecho de que el valor que consta en la primera escritura es algo mayor que la de la segunda. Sin perjuicio de lo que se dirá después en relación con el examen de ambas escrituras debe recordarse, y como hace lo hace el juzgado número dos de Tarragona, en su sentencia núm. 252/2013, de 17 de septiembre de 2013 para un supuesto idéntico que:

"Nadie puede negar (por ser hecho notorio sin necesidad de prueba, artículo 281.4 LECiv) que nos encontramos ante una situación de crisis económica general y que ésta ha supuesto una disminución de los precios de las transacciones inmobiliarias en todo el estado español, disminución que varía en función del lugar de España o del tipo de vivienda que se transmite, pero conforme lo dispuesto en el Fundamento Jurídico Anterior es preciso que el recurrente acredite de manera efectiva esa disminución de valor del inmueble para la no aplicación del impuesto de plusvalía de conformidad con el artº 217 LECiv . Y así entiende esta juzgadora que no es suficiente para entender probado que en el presente caso se ha producido la disminución de valor del inmueble la documental aportada sin que se haya aportado pericial alguna que haga una comparación efectiva de la disminución del valor de los inmuebles en la zona en cuestión o incluso una prueba efectiva de la disminución del patrimonio del recurrente con la venta. Ni siquiera ha aportado el recurrente una comparativa del valor del inmueble transmitido en el momento de su adquisición y de su posterior transmisión. Las transmisiones entre particulares vienen marcadas por el mutuo acuerdo previa negociación en la que entran en juego factores de carácter subjetivo, por lo que se tiene en cuenta sólo los precios de transmisión, (sin ninguna otra prueba), ya que, aceptando la interpretación del actor podría dar lugar a que para evitar que la transmisión del bien inmueble constituyera hecho imponible se fijara, en base al principio de libertad de contratación, un precio de venta muy inferior al de su adquisición, quebrando así el principio impositivo de la plusvalía.

Por ello no puede prosperar la primera de las pretensiones de nulidad de la liquidación efectuada por el recurrente por infracción del principio de capacidad económica. Y del mismo modo la alegada nulidad por la no concurrencia del hecho imponible del artº 104 TRLH, dado que no habiéndose probado la disminución del valor de los terrenos y la consiguiente pérdida de capacidad económica es preciso entender que se ha producido un incremento de valor su cuantía que se va a determinar de forma objetiva conforme a la valoración del artº 32 Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo EDL 2004/2896 , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Catastro Inmobiliario, presumiéndose la existencia del incremento de valor".

(...)

De manera similar, en relación con la necesidad de que se practique una prueba pericial para determinar el valor real, **LA SENTENCIA DEL JUZGADO DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO ÚNICO DE LLEIDA** en el fundamento de derecho cuarto de su sentencia de 4 de junio de 2014 Recurso: 319/2012 afirma:

"En el supuesto que se enjuicia, partiendo de que el valor catastral del suelo que nos ocupa asciende a la cantidad de 70.585,77 euros según la liquidación del IIVTNU girada al ahora

recurrente, la parte actora no demuestra, de manera plena, idónea y convincente mediante, por ejemplo, una prueba pericial, que dicho valor catastral sea superior al valor de mercado o, si se prefiere, que el valor real del suelo - nótese que, en cuanto a dicho extremo, ni tan siquiera se conoce el valor de adquisición del bien por parte del ahora recurrente puesto que no aporta el documento por el que adquirió el inmueble- es inferior al valor catastral aplicado por parte de la Administración Pública demandada" (en sentido similar la sentencia del TSJ de Cataluña de 9/5/2012, rec. 501/2011, que afirma la necesidad de prueba pericial cuando se pretenda la existencia de un incremento del valor inferior al que resulte de la aplicación del cuadro de porcentajes del artículo 107).

Añade este juzgador que, no habiendo duda de la existencia de un incremento formal del valor, basado en la existencia de una ponencia de valores que en este momento debe tenerse como cierta, correcta y válida, no puede oponerse con eficacia contra la misma simplemente el valor que las partes hayan querido darle a las parcelas, porque el valor de la compraventa no tiene que coincidir necesariamente con el valor de mercado de las mismas, sino, solamente, con el valor que las partes han querido darles por los motivos que sólo ellos conocen..."

Todo lo anterior es reafirmado en la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 2 de Tarragona, de 13 octubre 2014, en la que declara inexistente la infracción del principio de capacidad económica, ya que no es suficiente para entender probado que se ha producido la disminución de valor del inmueble la prueba documental aportada sin que se haya aportado prueba pericial alguna que haga una comparación efectiva de la disminución del valor de los inmuebles en la zona en cuestión o incluso una prueba efectiva de la disminución del patrimonio del interesado con la venta. Las transmisiones entre particulares vienen marcadas por el mutuo acuerdo, previa negociación en la que entran en juego factores de carácter subjetivo, que podrían quebrar el principio impositivo de la plusvalía. Y así se pronuncia:

"...SEGUNDO.- Las cuestiones planteadas por la parte actora en el presente pleito han sido ya resueltas, con base a las recientes Sentencias dictadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de fechas 21 de marzo y 22 de mayo de 2012, por parte de este Juzgado de lo Contencioso-Administrativo en la Sentencia núm. 252/2013, de fecha 17/9/2013, así como, Sentencia de fecha 17/9/2014 con motivo del enjuiciamiento del P.A. núm. 289/13 y Sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm.1 de Tarragona en fecha 1/9/2014, por lo que, siendo ello así, necesario será alcanzar en el presente pleito idéntica solución jurídica que la allí alcanzada por mor de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica en atención a que las cuestiones planteadas son sustancialmente idénticas - salvo el inmueble concreto objeto de transmisión- y en aras a la necesaria efectividad del principio de igualdad en la aplicación judicial de la ley.

Así, en la Sentencia dictada por este Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 252/2013, de 17 de septiembre de 2013, se estableció lo siguiente (la cursiva ha sido efectuada por esta proveyente):

"SEGUNDO.- Debemos tener en cuenta que la cuestión planteada por el recurrente ha sido discutida y resuelta recientemente por el TSJ de Cataluña en sentencias de 21 de marzo y de 22 de mayo de 2012.

Dichas sentencias, cuyo seguimiento impone la necesaria efectividad de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica dado que el problema plantados en ambos pleitos es sustancialmente el mismo por lo que requieren una igual solución jurisdiccional en aras, a su vez, a la necesaria efectividad del principio de igualdad en la aplicación judicial de la ley (entre muchas otras, STC 2/2007, de 15 de enero, y 147/2007, de 18 de junio , STC 31/2008, de 25 de febrero y 13/2011, de 28 de febrero), disponen que:

(...)TERCERO.- Prácticamente la totalidad del frontispicio argumental de la demanda censura lo que denomina "disociación radical" entre la tributación que resulta exigible a partir de las expresadas ordenanzas y la situación económica efectiva sobre la que se aplican, reconduciendo dicha problemática en términos jurídicos a una infracción del principio de capacidad económica, garantizado por el artículo 31 de la Constitución.

En el contexto de la actual crisis económica la demanda tilda de inaceptable la situación de dualidad que se produce entre la normativa fiscal y la realidad económica sobre la que se aplica, en la medida que la evolución del valor de los bienes - que configuran la base imponible de los expresados impuestos municipales- ha sido negativa en los últimos años.

En definitiva, la mercantil recurrente denuncia una situación próxima a la confiscatoriedad en la medida que -según relata- se produce con carácter cuasi automático una modulación de la valoración catastral de los inmuebles -sobre la que se determinará la base imponible del Impuesto-, dado que el artículo 32 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Catastro Inmobiliario, remite a las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para actualizar los valores catastrales mediante la aplicación de coeficientes.

Con carácter previo a abordar la significación del principio de capacidad económica y, a los efectos de ir desbrozando la solución de la controversia, debe dejarse constancia de que, en efecto, las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para los años 2007, 2008 y 2009 fijaron coeficientes de actualización para los valores catastrales de los bienes inmuebles del 2%; en cambio, la Ley 26/2009, de 23 diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, en materia de tributos locales, actualizó los valores catastrales de los bienes inmuebles en un 1%; finalmente, la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 teniendo en cuenta la situación del mercado inmobiliario, por lo que a los tributos locales se refiere, mantiene los valores catastrales de los bienes inmuebles.

La previsión del artículo, 31.1 CE relativa a que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio” configura un mandato que vincula no sólo a los ciudadanos sino también a los poderes públicos (SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3 , y 255/2004, de 22 de diciembre , FJ 4) ya que, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los poderes públicos están obligados, en principio, a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación (SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7 , y 255/2004, de 22 de diciembre , FJ 4).

Evidentemente, la exacción de cualquier tributo que no tenga en consideración el principio de la capacidad económica vería menoscabada su validez desde la perspectiva constitucional. Además, la obligación de los ciudadanos de contribuir de acuerdo con su capacidad económica viene a complementar el reconocimiento constitucional del derecho de propiedad cuya privación encuentra un límite claro y preciso que, en ningún caso, cabe traspasar, cuál es la interdicción de la confiscatoriedad.

Este contexto apuntara a que el principio de capacidad económica opera como medida de la imposición. Ahora bien, no desconoce esta Sala que el Tribunal Constitucional no relaciona dicho principio con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario, como con claridad delata del Auto del Tribunal Constitucional 71/2008, de 26 febrero; en efecto, la expresada resolución, con un interesante voto particular, concluye que el principio no resulta predicable de cada tributo en particular sino únicamente del sistema tributario en su conjunto.

Sin embargo, semejante conclusión debe reconducirse y, en definitiva, contextualizarse, a través de otras muchas resoluciones del propio Tribunal Constitucional (además, con el formato de sentencia) que patrocinan la idea de que el principio de capacidad económica “debe inspirar el sistema tributario en su conjunto” (STC 134/1996, de 22 de julio , FJ 6 y 193/2004, de 4 de noviembre , FJ 5 y 407/2007, de 6 de noviembre, FJ 4).

A raíz de lo expresado, resulta forzado mantener una lectura de la doctrina constitucional en virtud de la cual el principio de capacidad económica únicamente operaría como fundamento de un tributo al tener que gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza sin imponer, en

cambio, la concreta exigencia de que la carga tributaria sea objeto de modulación en proporción a la magnitud o intensidad de dicha capacidad económica, lo que, expresamente, el Tribunal Constitucional predica del sistema tributario en su conjunto. En efecto, no hay que olvidar que también taxativamente el Tribunal Constitucional -por ejemplo en su Sentencia 194/2000, de 19 julio FJ 4- ha proclamado que la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica lo que, en definitiva, reclama la presencia de una riqueza real y efectiva y no meramente ficticia o virtual, exigencia que, por la propia configuración del hecho imponible en cada caso, debería estar presente en cada tributo y ello pese a que, evidentemente dicha capacidad contributiva no puede exigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria o en la única medida de la justicia de los tributos, como por otra parte también ha reconocido la Sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992, de 11 diciembre.

CUARTO.- La sociedad recurrente explica en su demanda que para que puede exigirse el IIVTNU resulta indispensable que los terrenos de los que disponga el sujeto pasivo hayan experimentado un incremento de valor, de modo que si no se produce el hecho imponible, es decir, si no hay incremento de valor, no cabe exigir el tributo y, en caso contrario, esto es, de producirse el hecho imponible, la cuota tributaria no podría igualar nunca la manifestación de renta para no contravenir el principio de no confiscatoriedad.

La argumentación pivota en torno a que los preceptos impugnados de la ordenanza del IIVTNU contravienen el principio de capacidad económica porque -según refiere la demanda-, en los ejercicios 2007-2010 los incrementos de valor que se produjeron no tenía base real alguna. Se considera, en consecuencia, que no es posible aceptar un gravamen sobre una riqueza inexistente o ficticia, lo que se produciría de admitirse los porcentajes contenidos en la Ordenanza por los que se incrementa el valor catastral del suelo pese a que la situación del mercado inmobiliario arroje un resultado de disminución del valor de los bienes inmuebles.

Esta idea se fundamenta en que la estimación de las bases imponibles del impuesto se asienta sobre parámetros técnicos, generales y abstractos.

Así, según la demanda, con relación a un periodo de generación del incremento inferior a un año, el artículo 6.2 de la Ordenanza relativa al IIVTNU, determina que debe aplicarse un porcentaje de un 4% anual, prorrateado en función del número de meses transcurridos desde la adquisición hasta la transmisión, lo que, a juicio de la actora, lleva a establecer una presunción de que los terrenos han experimentado un incremento de valor del 4% del año, lo que constituye una ficción.

Por otra parte, partiendo del 6.3 de la misma Ordenanza, cuando el periodo de generación del incremento haya sido superior al año, apunta que el cálculo se verifica aplicando un porcentaje anual al número de años completos durante los que se produjo el incremento de valor, considerando entonces que el porcentaje anual a aplicar oscila entre el 2,8% al 3,7% anual.

De esta manera -concluye la demanda- dichos preceptos establecen un incremento del valor del terreno absolutamente irreal al basarse en una hipótesis que podría ser considerada aceptable en los momentos anteriores a 2006 pero que, con posterioridad, resulta alejados de la realidad.

QUINTO.- La problemática suscitada en la demanda tiene que ver, a juicio de la Sala, con el procedimiento de determinación de la base imponible del Impuesto siempre con referencia al valor catastral- cuya modulación, a tenor del artículo 32 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario se produce anualmente a través de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Una primera lectura de la demanda, quizás superficial, podría sugerir el manejo confuso de elementos esenciales del impuesto que nos ocupa, como son el hecho imponible y la base imponible.

A tenor del artículo 2.2.c) LGT, el hecho imponible de los impuestos está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente. En particular, el artículo 20.1 LGT define el hecho imponible como el presupuesto fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. Por su parte, la base imponible, según el artículo 50.1 LGT viene constituida por la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.

De este modo, una primera respuesta al planteamiento de la mercantil recurrente pasaría por señalar que en caso de que no exista plusvalía, es decir, cuando el negocio de disposición del inmueble en cuestión no ponga de manifiesto un incremento de valor, en realidad no se estaría suscitando la problemática planteada por la demanda, toda vez que al no existir hecho imponible, simplemente no debería haber imposición. Esta es la conclusión que cabría obtener mediante la simple aplicación del artículo 104.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales:

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

Sin embargo, la solución no se obtiene de forma tan sencilla.

El actual IIVTNU, cuyos antecedentes se remontan al año 1919 con la instauración del denominado Arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos, podría llegar a generar ciertos problemas de justicia tributaria a la hora de acometer el cálculo de la base imponible. En efecto, si bien no debe confundirse ni superponerse hecho imponible con base imponible lo cierto es que el eventual aumento de valor real del terreno urbano no se calcula en la actualidad por las diferencias (en términos absolutos) entre el valor de transmisión y el de adquisición sino que el parámetro matemático que se maneja viene dado por la aplicación de un porcentaje sobre el valor catastral del suelo. Obviamente, por pequeño que sea el incremento del valor catastral en un contexto de crisis económica marcado por la disminución de los precios del mercado, la disociación de la que se habla la demanda podría producirse eventualmente.

Por otra parte el margen de maniobra de la Administración tributaria municipal es inexistente a los efectos de realizar determinadas correcciones - obviamente, después de fijar el correspondiente tipo - a tenor del 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, en la media que con relación a las autoliquidaciones, "el ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas".

Por tanto, el centro de gravitación de la problemática parece estructurarse no tanto en torno a la determinación del hecho imponible como a la de la magnitud económica o valorativa del mismo obtenida a través de la base imponible.

Dicho de otra manera, la argumentación de la parte recurrente tendría ciertos visos de éxito - cuando menos, a efectos de estimar procedente el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad- sólo cuando la aplicación del referido cálculo (fundamentado en el valor catastral), arroja un resultado positivo pese a la efectiva disminución del valor real del inmueble puesto de manifiesto como consecuencia de una transmisión.

Si la base imponible debe medir o cuantificar adecuadamente el hecho imponible, no hay que olvidar que, en este sentido, con anterioridad a la Ley 51/2002, de modificación de la Ley de

Haciendas Locales, el artículo 108.1 de ésta última establecía que la base imponible del impuesto estará constituida por el incremento real de valor de los terrenos.

Sin embargo, con la expresada Ley 51/2002 se suprimió el término de valor real en efecto, el actual artículo 107.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales apunta que "la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos".

En consecuencia, podría ocurrir que ese incremento de valor no fuese el real, sino el derivado de las reglas establecidas para calcular la base imponible, no resultando descartable un saldo de plusvalía positiva con independencia -o, de manera más explícita, de espaldas - del incremento o disminución del valor que en la realidad determine el mercado.

Recapitulando, la censura del recurrente podría tener cierto sentido si acreditase que con relación a la finca sita en Avd/ DIRECCIÓN001 NUM000, pese a haberse producido una disminución en términos reales o absolutos del valor del inmueble - insistimos, basada en el precio o valor del mercado- la magnitud del hecho imponible determinada por la base imponible del impuesto arrojasen un incremento de valor.

SEXTO.- Sin perjuicio de lo expuesto, parece evidente que la ausencia objetiva del incremento del valor dará lugar al no sujeción del 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.

La misma conclusión ha de aplicarse cuando si ha existido incremento de valor, pero la cuantía de éste es probadamente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios.

Estas conclusiones, ya sostenidas por diversos criterios doctrinales y pronunciamientos jurisprudenciales, han de considerarse incuestionables en el momento actual, a la vista de realidad económica citada. De esta forma, de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible del art. 107 LHL, este habría de considerarse inconstitucional, pero como consecuencia de la obligación de los Jueces y Tribunales, contenida en el art. 5.3 LOPJ, de acomodar la interpretación de las normas a los mandatos constitucionales, ha de entenderse que las reglas del apartado 2 del art. 107 son subsidiarias del principio contenido en el apartado 1 sobre el incremento (como ya hemos dicho, antes "real", y ahora "incremento" a secas, lo que no quiere decir que haya de ser irreal o ficticio).

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), y éste 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 acudir incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se 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.

Si bien las conclusiones alcanzadas por las Resoluciones judiciales reseñadas, que hacen pensaren una estimación de la presente demanda, aquellos recursos conocidos por la Sala

fueron desestimados no porqué les faltara razón a las recurrentes en sus alegatos y expositivos sino porque impugnaban directamente la correspondiente ordenanza fiscal partiendo de situaciones hipotéticas que se podían producir ante posibles transmisiones futuras sin atenerse a un caso en concreto en que valorar la ilegalidad de la norma a aplicar, lo que no ocurre en el caso de Autos en que el recurso se interpone contra un acto administrativo concreto, a saber las liquidaciones emitidas por el Ayuntamiento de Barcelona en concepto de IIVTNU derivadas de la transmisión de las fincas propiedad de la actora. Así siguen dichas resoluciones judiciales expresándose en los siguientes términos: “SÉPTIMO.- Ahora bien, a juicio de la Sala, la demanda embridada de una manera absolutamente abstracta el único argumento impugnatorio, esto es, la vulneración del principio de capacidad económica. En efecto, no debemos olvidar que nos encontramos ante la impugnación directa de una disposición administrativa de carácter general, por lo que con relación a su aplicación específica o concreta, la parte recurrente se limita a poner ejemplos sobre cómo resultaría una tributación por el IIVTNU, a formular meras hipótesis que no pueden justificar el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad al no haberse acreditado el juicio de relevancia con relación al caso que nos ocupa.

Así, por ejemplo, en el folio 19 de su demanda la recurrente apunta que debe analizarse la legalidad de la ordenanza reguladora del IIVTNU en base a las circunstancias de las transacciones que se producirán durante el ejercicio 2010.

Mantiene que en todas las transacciones de dicho ejercicio se gravarán incrementos de valor producido supuestamente entre 2007 y 2010, por lo que resultará improcedente a todas luces el incremento de valor que se atribuye a dichos ejercicios y que, incluso, se producirá una notable pérdida en el patrimonio del sujeto pasivo.

Por otro lado, en el folio 23 de la demanda vuelve a sustentar su tesis sobre la base de hipótesis: “Utilizaremos un ejemplo para evidenciar aquello a lo que nos referimos. Suponemos el caso de un sujeto pasivo que adquirió una vivienda en junio de 2007, con un precio de 300.000 y que transmite dicha vivienda en julio de 2010, cuando dicha vivienda es valor catastral del suelo de 60.000...”

Consideramos que el mandato contenido en el artículo 163 de la Constitución habilita al órgano judicial al plantear una cuestión de inconstitucionalidad cuando en algún proceso, una norma con rango de Ley, aplicable al caso, pueda ser contraria a la Constitución, exigiendo no obstante, que de su validez dependa el fallo. Pues bien, a juicio de este Tribunal, la última premisa no se cumple toda vez que aun imaginando que el Tribunal Constitucional declarase la inconstitucionalidad de los incrementos de los valores catastrales acometida en las sucesivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado difícilmente - en los términos en los que ha sido planteada la demanda-, podría prosperar el recurso contencioso administrativo, pues la vulneración del principio de capacidad económica habría de acotarse con relación al recurrente y a las concretas circunstancias en que se produjera la transmisión del bien inmueble en cuestión.

Evidentemente, desconociéndose el importe real obtenido como consecuencia de una eventual transmisión, faltaría uno de los términos en que asentar el silogismo comparativo con relación a que la Ordenanza abogue necesariamente al gravamen de una ganancia ficticia o irreal; dicha conclusión requeriría confrontar la cuota que se derivara de aplicar a las disposiciones de la Ordenanza con la que resultaría de considerar una base fundamentada en la diferencia real entre los importes de adquisición y transmisión del inmueble”.

TERCERO.- Aplicando esta doctrina al caso que nos ocupa resulta que el demandante entiende que los bienes inmuebles objeto de transmisión a la mercantil ----- han perdido valor, al menos durante unos cuantos años, como consecuencia de la crisis económica por la que atraviesa el país. Pues bien al respecto es preciso señalar, como ya se le indicó a la ahora recurrente en la Sentencia dictada por este Juzgado núm. 252/2013, de 17 de septiembre de 2013, que “Nadie puede negar (por ser hecho notorio sin necesidad de prueba, art. 281.4 LECiv que nos encontramos ante una situación de crisis económica general y que ésta ha supuesto una disminución de los precios de las transacciones inmobiliarias en todo el estado español, disminución que varía en función del lugar de España o del tipo de vivienda que se

transmite, pero conforme lo dispuesto en el Fundamento Jurídico Anterior es preciso que el recurrente acredite de manera efectiva esa disminución de valor del inmueble para la no aplicación del impuesto de plusvalía de conformidad con el art. 217 LECiv. Y así entiende esta juzgadora que no suficiente para entender probado que en el presente caso se ha producido la disminución de valor del inmueble la documental aportada sin que se haya aportado pericial alguna que haga una comparación efectiva de la disminución del valor de los inmuebles en la zona en cuestión o incluso una prueba efectiva de la disminución del patrimonio del recurrente con la venta. Ni siquiera ha aportado el recurrente una comparativa del valor del inmueble transmitido en el momento de su adquisición y de su posterior transmisión. Las transmisiones entre particulares vienen marcadas por el mutuo acuerdo previa negociación en la que entran en juego factores de carácter subjetivo, por lo que en cuenta sólo los precios de transmisión (sin ninguna otra prueba) aceptando la interpretación del actor podría dar lugar a que para evitar que la transmisión del bien inmueble constituyera hecho imponible se fijara, en base al principio de libertad de contratación, un precio de venta muy inferior al de su adquisición, quebrando así el principio impositivo de la plusvalía.

Por ello la primera de las pretensiones de nulidad de la liquidación efectuada por el recurrente por infracción del principio de capacidad económica. Y del mismo modo la alegada nulidad por la no concurrencia del hecho imponible del art. 104 TRLH, dado que no habiéndose probado la disminución del valor de los terrenos y la consiguiente pérdida de capacidad económica es preciso entender que se ha producido un incremento de valor su cuantía se va a determinar de forma objetiva conforme a la valoración del art. 32 Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Catastro Inmobiliario, presumiéndose la existencia del incremento de valor .”

En similares términos, se expresa el TSJ Cataluña en la Sentencia de fecha 21-3-2014 al indicar que “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 éste no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del art.107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos”.

La aplicación de la doctrina expuesta implica que de probarse que no ha existido incremento de valor o, de probarse que éste es inferior a la presunción que realiza el impuesto, ha de excluirse o minorarse la cuantía del impuesto. No obstante, en el supuesto que se enjuicia, la parte actora se limita a alegar que los precios de la vivienda en España y en Tarragona han experimentado una pérdida de valor como consecuencia de la crisis por la que atraviesa el país - extremo éste, público y notorio, que no es objeto de controversia para las partes- pero, en lo que ahora importa, nada indica que en relación al concreto precio de las propiedades del actor, cuyas circunstancias específicas son las que deben tenerse en consideración, éste haya disminuido. Dicho en otros términos, pese a las alegaciones genéricas que efectúa el recurrente, el demandante no acredita que el valor de los bienes objeto de transmisión

se haya visto reducido en un periodo concreto y determinado por lo que, ante la orfandad probatoria en la que se incurre por la parte demandante, procederá desestimar el recurso contencioso- administrativo interpuesto en este punto.

CUARTO.- En cuanto al último de los motivos de impugnación, el recurrente solicita que le sea de aplicación la doctrina fijada por el TSJ de Castilla La Mancha en sentencia de 17 de abril de 2012 ratificando la dictada en su día por el Juzgado Contencioso-Administrativo num. 1 de Cuenca de fecha 21 de septiembre de 2010), disminuyendo el importe de la liquidación impugnada. Pues bien, a este respecto y como ya se ha indicado por este Juzgado en la Sentencia dictada por este Juzgado en fecha 17/9/2013:

“No podemos olvidar que esta Sentencia establece que “... Por lo que se refiere al otro motivo de impugnación, la fórmula de cálculo, en este aspecto sí que hay que dar la razón a la parte actora, por cuanto la misma, en base a los informes matemáticos que acompaña con sus escritos de recursos de reposición presentados en vía administrativa, sí que ofrece argumentos lógicos y coherentes para entender que la fórmula aplicada por el mismo y que ha determinado el resultado de la autoliquidación practicada por el recurrente, tal como el mismo refiere en su

escrito de demanda, esto es, plusvalía = valor final x num. de años x coeficiente de incremento/1+(número de años x coeficiente de incremento), se ofrece como correcta, en base a las explicaciones contenidas en el escrito de demanda, a los efectos de gravar de manera correcta la plusvalía generada durante el período de tenencia del bien, tal como se aplica gráficamente en dicho escrito de demanda, partiendo de un valor de suelo de 100 euros, y las diferencias de aplicar una u otra fórmula, 54 de aplicar la fórmula del Ayuntamiento, 35,06 de aplicar la fórmula de la parte actora, pues de aplicar la fórmula del Ayuntamiento, lo que se estaría calculando sería el incremento de valor del suelo en años sucesivos no en años pasados, al aplicar el incremento sobre el valor final, el de devengo, "...”

Dichos informes matemáticos y periciales aportados en aquel procedimiento no se han aportado a este procedimiento (por lo que no pueden hacer prueba - STS 13 de octubre de 2006 -), por lo que aparte del tenor literal de la sentencia expresada y de la fórmula matemática expresada en el Hecho Sexto de la demanda, esta juzgadora desconoce las razones por las que se adoptó dicho criterio matemático y no el aplicado por el Ayuntamiento de ---- y que, por otro lado, es el aplicado por la totalidad de los Ayuntamientos en España. Si a ello le unimos que se trata de una única sentencia, dictada por el TSJ de Castilla La Mancha (sin vinculación alguna con este Juzgado) no puede entenderse que sienta Jurisprudencia y que vincula al resto de órganos jurisdiccionales como sí haría, en el caso de existir, la Jurisprudencia del Tribunal Supremo en cuanto a la forma de liquidación de la base imponible del impuesto. Todo ello hace que no pueda estimarse tampoco la pretensión anulatoria formulada por (..) sobre la forma de liquidación de la base imponible del impuesto de plusvalía .”

Consiguientemente, sentado cuanto se ha expuesto, resulta procedente desestimar íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la recurrente contra la resolución administrativa identificada en el Fundamento Jurídico Primero de la presente resolución judicial al ser la misma conforme a Derecho por cuanto, como se ha expuesto, no se aprecia que la misma incurra en motivo de nulidad de pleno derecho o anulabilidad conforme establecen los arts. 62 y 63 de la Ley 30/92, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

FALLO

DESESTIMAR ÍNTEGRAMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Don ---- contra la resolución administrativa identificada en el Fundamento Jurídico Primero de la presente resolución judicial. Se condena a la parte actora al pago de las costas ocasionadas por el importe máximo de 200 euros.”

En definitiva, la mera diferencia de cálculo realizado por la parte actora en la reclamación, **no sólo no se ajusta a la fórmula legalmente sino que en momento alguno van acompañados de prueba fehaciente y adecuada alguna que justifique el decremento alegado.**

B.2.-) Esta necesidad de aportar prueba fehaciente para acreditar la pérdida de valor del terreno (y no solo atender al precio en que se han escriturado las transacciones) podemos corroborarla en la reciente **SENTENCIA (POSTERIOR A LA STSJ MADRID 1580/2013) DEL JUZGADO DE LO CONTENCIOSO- ADMINISTRATIVO Nº 32 DE MADRID, Nº 172/2014 (P.O.227/2014), DE 24 DE ABRIL DE 2014**, que resuelve un caso similar a la reclamación económica administrativa interpuesta por la interesada.

Considera la parte actora que, **al no haber experimentado incremento el valor del terreno, según se recoge en el informe pericial que aportó** ante la Administración municipal, no se realizó el hecho imponible del Impuesto.

Dicha **SENTENCIA DE 24-04-2014** resuelve **a la vista de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm. 1580/013, de 11 de diciembre y la Consulta DGT 153/2014, de 23 de enero**, que vincula al Ayuntamiento lo siguiente:

“...QUINTO.- Debe hacerse también referencia a la doctrina administrativa que vincula al Ayuntamiento, y a tal efecto cabe recordar que la Consulta Vinculante 153/2014, de 23 de enero, de la Dirección General de Tributos, ha resuelto:

“Por tanto, la base imponible determinada conforme a las reglas del artículo 107 del TRLRHL no admite prueba en contrario. Así, en los años del llamado “boom inmobiliario”, en los que el valor de mercado de los inmuebles se incrementaba muy por encima de los valores catastrales, si un ayuntamiento realizaba una comprobación tributaria, sólo podía comprobar que la cuota del impuesto ingresada se había determinado aplicando correctamente las normas reguladoras del TRLRHL, sin que pudiera atribuir un valor mayor fundamentado en que el incremento “real” del terreno era superior al derivado de las reglas del artículo 107 del TRLRHL.

El legislador, pudiendo escoger entre diversas fórmulas para determinar el incremento de valor del terreno, ha optado por la establecida en el artículo 107 del TRLRHL, y ha configurado por ley todos los elementos del tributo en función de dicho método de cuantificación.

La Ley sólo toma en consideración el valor catastral en el momento del devengo, no teniendo en cuenta otros valores, como puede ser el precio de la transmisión, el valor de mercado en dicho momento, cuál fue el valor catastral cuando se adquirió el terreno o su valor de adquisición. Tampoco calcula el incremento de valor del terreno por diferencia entre un valor en el momento de la transmisión y un valor en el momento de la adquisición, pudiendo dicha diferencia ser la existente entre los valores catastrales en ambos momentos, o entre el valor de enajenación y el valor de adquisición, o cualquier otra.

Y ello es así porque el fundamento de este impuesto no es tanto gravar el incremento “real” provocado por el titular del terreno por diferencia entre unos precios de venta y compra, sino que trata de gravar el incremento de valor del terreno como consecuencia de la acción urbanística del propio municipio donde se encuentra (instalación o mejora de alumbrado público, aceras, mobiliario urbano, etc.). Con este impuesto, por tanto, se pretende que el sujeto pasivo devuelva a la colectividad parte del beneficio por él obtenido. La participación de la comunidad en las plusvalías urbanísticas tiene su apoyo en la propia Constitución Española. Su artículo 47 dispone que “la comunidad participará en las plusvalías que genera la acción urbanística de los entes públicos.”.

La capacidad económica que sirve de fundamento a este impuesto se inscribe en el campo de las plusvalías inmerecidas o no ganadas de naturaleza inmobiliaria, es decir, aquellas plusvalías de los terrenos no debidas a la actividad de los particulares, sino a causas extrañas a la misma, tales como el simple crecimiento de los núcleos urbanos.

Esta justificación ha sido tradicionalmente reconocida por la doctrina y la jurisprudencia (sirvan como ejemplo las sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2002 y de 5 de febrero de 2001).

*Por tanto, en el caso planteado en la consulta, **la transmisión onerosa del bien inmueble de naturaleza urbana determina el devengo del IIVTNU, calculándose la base imponible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 107 del TRLRHL.***

SEXTO.- A la vista de la doctrina anteriormente reseñada, puede concluirse que en el caso presente la prueba practicada ha puesto en evidencia que la localización urbanística de la parcela una vez edificada y las condiciones del entorno suponen un incremento de valoración, que no puede entenderse como disminución o decremento del valor, sin que puedan ser tomadas en consideración las precisiones contenidas en el informe pericial aportado por la parte demandante, por cuanto aun cuando dice que el valor del solar en el año 2005 es superior al del momento posterior, en realidad está utilizando solamente los valores de venta de viviendas en función de las circunstancias del mercado, tomando como referencia el total de los valores generales que afectan al municipio, valoración media que no se concreta en la parcela ni ha podido dictaminarse sobre el valor de la construcción para el tipo de edificaciones como es la que nos ocupa.

En consecuencia, procede la desestimación del recurso por no haberse acreditado por la parte actora la disminución del valor a efectos de la imposición del tributo sobre el incremento de valor de los bienes de naturaleza urbana de que trata este proceso.”

B.3.-) También es muy parecido al caso que nos ocupa el supuesto objeto de reciente **INFORME 77/14 DEL CONSELL TRIBUTARI** (órgano externo independiente y

objetivo de asesoramiento y control de los recursos en materia tributaria del Ayuntamiento de Barcelona). En el **INFORME DE 18 DE JUNIO DE 2014**, la sociedad interesada basa la inexistencia de incremento de valor partiendo del precio por el que han escriturado las transacciones y apoya su tesis en la STSJ Cataluña de 9 de mayo de 2012 (aunque aquí sí acompaña informe de una empresa auditora, que certifica que los costes de los inmuebles transmitidos son superiores al valor de venta).

En este caso, los solares se adquirieron durante el año 2003 y los transmitieron entre los años 2010 y 2012. **En el caso que nos ocupa el terreno se adquirió en el año 2002 y se transmitió en 2013, por lo que nos puede servir la argumentación contenida en el informe, relativa a desmontar la teoría de que, a consecuencia de la depreciación del precio de los inmuebles por la crisis, los inmuebles se transmiten por un precio inferior al de adquisición**, al señalar que, *“De los datos oficiales que se han podido consultar, con especial relevancia de la evolución de los precios de viviendas en España proporcionados por el Ministerio de Fomento y por el Instituto Nacional de Estadística, durante el periodo comprendido entre 1995 y 2001, el precio de la vivienda prácticamente se duplicó, siguiendo una tendencia ligeramente inferior, pero notablemente al alza, a partir del año 2002 hasta el 2007, en que, como comúnmente se ha llamado, los precios “tocaron techo”. Y ciertamente, es a partir del año 2008 que se inicia un periodo de caída progresiva de los precios, más acusada a partir del año 2012, si bien, con los datos oficiales en la mano, se puede constatar que desde el año 2003, momento en que la entidad J, SL adquirió los inmuebles, hasta los años 2010-2012, en que los transmitió, los precios experimentaron un notable incremento, que en ningún caso permite hablar de minusvalía”*.

Como se dice en la resolución impugnada, en el caso que nos ocupa, el periodo de generación del incremento se inició en 2002, es decir, mucho antes del comienzo de la crisis y cuando aún restaba margen de subida en aquella espiral de precios hoy denominada "burbuja inmobiliaria". Además, **la empresa recurrente nada ha probado respecto al decremento en el valor del suelo que nos ocupa en el período al que se contrae la liquidación del Impuesto**. Solo se presentan informes de entidades que reflejan la bajada de los precios de los bienes inmobiliarios o de la vivienda a nivel nacional, pero **no se acredita y prueba que así haya sucedido en las concretas áreas o zonas urbanísticas donde se ubican los terrenos transmitidos**.

También puede rebatirse la alegación relativa a que ha sufrido una pérdida patrimonial, a través del fundamento jurídico octavo del citado **INFORME 77/14 DEL CONSELL TRIBUTARI** de 18-06-2014, al indicar que *“el beneficio o pérdida patrimonial se basan, según prevé el artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF, “en las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”*. Este impuesto de carácter estatal, para determinar la renta obtenida por una transmisión, sea esta positiva o negativa, no tiene en consideración únicamente el valor del mercado como precio de adquisición del inmueble transmitido, sino que aplica una serie de coeficientes para actualizar su valor en el momento de la transmisión. A su vez, para obtener el precio de transmisión, al precio se deberán restar determinados gastos y tributos satisfechos por el transmitente. No obstante, **el concepto de beneficio o pérdida patrimonial es ajeno al hecho imponible del impuesto que aquí se discute, que es el incremento de valor de los terrenos objeto de transmisión, concepto jurídico definido por la propia norma reguladora del tributo municipal”**.

B.4.-) En parecidos términos a la anterior argumentación se pronuncia la **SENTENCIA 8/2014 DE 16 DE ENERO DEL JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE SANTANDER** que señala que *“las STSJ Cataluña y resoluciones del Tribunal navarro surgen para dar solución a casos muy concretos en los que la parte ha adquirido en mitad de la burbuja y ha dispuesto tras la reducción de precios, lo que, desde luego, no es el caso, como se dirá. Aún en tales supuestos, es dudoso que el problema sea de constitucionalidad de la ley. Sin perjuicio de las sentencias que con intención de hacer una interpretación conforme modifican el texto legal, la justificación de una cuestión frente a todo el sistema necesita de argumentos jurisprudenciales, pues la práctica totalidad e Tribunales y Administraciones aplican el sistema e incluso, en recientes oportunidades en que el TS ha podido analizar*

este impuesto, como la STS Sala 3ª de 25 mayo 2012 nada se ha planteado. El principio base del impuesto, la ficción de aumento constante de precios, es algo que, en general y contemplando largos periodos de tiempo, casi siempre se cumple. Otra cosa es un proceso de crecimiento desmesurado (burbuja) que luego toca a su fin. Evidentemente, se produce un descenso del valor pero partiendo de un incremento desmesurado previo. Así, que un bien que se vende en 2012 tenga menos valor que en 2008 no significa que también sea inferior a precios anteriores, como en 2000 o 1995. Realmente, el problema del incremento de valor depende del periodo de tiempo contemplado, siendo la regla que, en global, los inmuebles se revalorizan y por ello, existe una plusvalía, esto es, una manifestación de riqueza que es lo que grava el impuesto cuando se pone de manifiesto con una transmisión, configurándose así, el hecho imponible. Otra cosa es lo que sucede en un periodo más corto. Pero en estos casos, si las Ordenanzas fijan un coeficiente de revalorización, siempre cabrá el recurso indirecto pues deben fundarse, como se ha dicho, en criterios económicos constatados y ello, sin necesidad de cuestionar todo el sistema. (...) El recurso a la "burbuja" como en otros pleitos a la "crisis", es insuficiente, sin más. La burbuja ni ha afectado por igual a todas las zonas, siquiera en una misma ciudad, ni a todos los tipos de inmuebles (ha sido mucho menor la incidencia en los inmuebles más caros y en zonas más caras) ni el descenso de valor ha sido igual".

B.5.-) De la misma forma, la reciente **SENTENCIA DE 17-02-2015 DEL JUZGADO DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE MADRID Nº7 (P.O.7/2013)** del que fue parte demandada este mismo Ayuntamiento, resuelve un supuesto análogo al que ahora nos ocupa contra Resolución de este mismo TEAPA desestimatoria de recurso contra liquidación de IVTNU, la parte actora alegaba igualmente:

"Afirma como motivo impugnatorio sustancial que el hecho imponible del IVTNU no se produce en el presente supuesto, pues para que ello se hubiera producido sería precisa la concurrencia de dos presupuestos; uno, un incremento del valor de un determinado terreno de naturaleza urbana, y dos que dicho incremento se ponga de manifiesto como consecuencia de una transmisión de la propiedad, siendo así que en el presente caso con ocasión de la transmisión de 125 viviendas, se ha producido una reseñable pérdida patrimonial en sede de la entidad vendedora.

A fin de probar lo afirmado, la parte actora en su demanda, determina la minusvalía del terreno enajenado en las siguientes circunstancias: el terreno se adquirió en el año 2004 con un valor de compra de 105.177.118,20 Euros, siendo que el valor del suelo transmitido en el año 2010, por Informe de Tasación realizado por la Sociedad de Tasación, de 59.313.869 Euros. Finalmente por escritura de compraventa de fecha 27 de junio de 2011 se transmiten 125 viviendas de las 152 construidas por un precio de 216.589.833,81 Euros.

Con fundamento en las magnitudes expuestas, la entidad actora afirma que se ha generado en la transmisión del suelo relativo a las 125 viviendas vendidas de 25.180.471,52 Euros, por la diferencia entre el valor del suelo asignado en la tasación y el precio de compra del suelo correspondiente a dichas 125 viviendas. A la luz de lo expuesto es lícito, a juicio de la actora, que nos e ha producido el hecho imponible del IVTNU, pues lejos de producirse un incremento en el valor del terreno transmitido durante el período de tiempo que el mismo ha estado en el activo del recurrente, de los documentos aportados por la misma, en realidad estamos ante una depreciación real sufrida, directamente relacionada con la evolución del mercado inmobiliario.

Prosigue la actora, razonando que la liquidación y resolución aquí combatidas transgreden el principio de capacidad económica, consagrado en el artículo 3.1 de la LGT, pues en el presente caso nos e ha puesto de manifiesto riqueza alguna, todo lo contrario, al haberse producido, en realidad, una depreciación de valor contrario al hecho gravado por el IVTNU..."

Pues bien, el Juzgador resuelve lo siguiente:

"CUARTO.- Sin perjuicio de lo expuesto en los fundamentos anteriores, parece evidente que la ausencia objetiva de incremento de valor dará lugar a la no sujeción del 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.

La misma conclusión ha de aplicarse cuando sí ha existido incremento de valor, pero la cuantía de éste probablemente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios.

Estas conclusiones, ya sostenidas por diversos criterios doctrinales y pronunciamientos jurisprudenciales, han de considerarse incuestionables en el momento actual, a la vista de la realidad económica citada. De esta forma, de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible del artículo 107 LRHL, éste habría de considerarse inconstitucional, pero como consecuencia de la obligación de Jueces y Tribunales, contenida en el artículo 5.3 de acomodar la interpretación de las normas a los mandatos constitucionales, ha de entenderse que las reglas del apartado 2 del artículo 107 son subsidiarias del principio contenido en el apartado 1 sobre el incremento (como ya hemos dicho, antes “real” y ahora “incremento” a secas, lo que no quiere decir que haya de ser irreal o ficticio).

La consecuencia no puede ser otra que cuando se acredite y pruebe en el caso concreto que no existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (artículo 104 LRHL) y éste no podría exigirse, por más que la aplicación de las reglas del artículo 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos.

Sin embargo en el presente supuesto, a pesar del Informe de Tasación del valor del suelo relativo a la transmisión de 125 viviendas, no podemos apreciar la existencia de la minusvalía invocada por la actora, pues de los datos obrantes tanto en el expediente administrativo como de los aportados en sede judicial, podemos llegar a identificar los valores que permiten determinar si se ha producido o no la plusvalía apreciada por la Administración demandada. Así tenemos presente que el valor de adquisición por parte de la actora del suelo de las 125 viviendas en el año 2004 fue de 86.494.341,03 Euros (resultante de prorratear los 105.177.118,70 Euros correspondientes a la totalidad del suelo adquirido para la construcción de las 152 viviendas), y el valor del suelo a la fecha de la transmisión en el año 2011, es 112.382.399,46 euros, resultante de restar del valor total de la transmisión-216.589.833,81 Euros- el importe del valor de la construcción de dichas 125 viviendas, que con fundamento en la certificación de obra emitida por el contratista a los efectos del ICIO, alcanzó el importe de 104.207.433,34 Euros (resultante de prorratear los 126.716.238,95 Euros correspondientes a la construcción de la totalidad de 152 viviendas). Por tanto, sí se ha producido el hecho imponible, pues el recurrente ha obtenido un incremento por la diferencia entre 86.494.341,03 Euros que le costó la finca y los 112.382.399,46 euros que obtuvo al venderla...”.

Por último, y a modo de síntesis acudimos a la tradicional doctrina jurisprudencial en la materia resumida en los siguientes extremos:

- “La capacidad económica que sirve de fundamento a este impuesto se inscribe en el campo de las plusvalías inmerecidas o no ganadas de naturaleza inmobiliaria, es decir, aquellas plusvalías de los terrenos no debidas a la actividad de los particulares, sino a causas extrañas a la misma, tales como el simple crecimiento de los núcleos urbanos” (**SSTS 12 de febrero de 2002 y de 5 de febrero de 2001**)
- “El Arbitrio municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, se justificó en el beneficio recibido, no estrictamente en la capacidad económica, en la medida que el aumento de valor de los terrenos de naturaleza urbana se debía en su mayor parte a la actuación de los Municipios y al propio progreso de los pueblos y ciudades (**STS 5 de febrero de 2001**).
- “El incremento del valor de los terrenos viene determinado, lógicamente, por una serie de factores heterogéneos que, aun cuando pueden no ser ajenos en algún caso, en gran

medida, a la acción de los particulares interesados en la zona o del propietario, concurren, casi siempre (lo contrario es la excepción), con otros derivados de circunstancias socioeconómicas o urbanísticas o de cualquier otro tipo extrínseco –climatológicas, paisajísticas o turísticas, unidas, con un efecto multiplicador, a las anteriores– que condicionan la existencia del hecho imponible de este Impuesto (circunstancias, todas ellas, que invalidan, de no existir una prueba categórica y contundente –y, en este caso, no existe–, la pretensión de que el aumento de valor obedece sólo, única y exclusivamente, a la actuación económica y jurídica de los particulares interesados o del propietario-transmitente del terreno”. (STS 12 de febrero de 2002).

- *“El perito, después de poner de manifiesto la situación del terreno y la imposibilidad de aprovechamiento urbanístico, que considera nulo, llega a determinar que su valor final es igual al inicial y hasta afirma que el valor urbanístico será cero. Aunque sea de forma ajurídica el perito llega a la conclusión, por otra parte conforme al común sentido, que si no es posible edificar en un terreno carece de base la imposición de tributo sobre el incremento del valor del suelo. En efecto si el impuesto municipal, llamado de Plusvalía, tiene como «ratio legis», el rescate de una parte de los incrementos patrimoniales producidos en el suelo edificable, como consecuencia de la actividad de los Ayuntamientos en materia urbanística, resulta absurdo que recaiga sobre los posibles aumentos del precio de un terreno en el que la propia actividad administrativa ha hecho imposible que se edifique, pues es evidente que tales incrementos de valor, si llegan a producirse, tendrán otro origen, extraño a las motivaciones del tributo, produciéndose un supuesto de no sujeción”. (STS 30 de noviembre de 2000.*
-
- *“La finalidad del impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos, es la de rescatar para la comunidad una parte de las plus-valías producidas sobre el suelo potencialmente edificable, originadas, también en parte, por la actuación de la Administración creadora de infraestructuras y servicios, así como de las demás condiciones que posibilitan, potencien o incrementan las expectativas del desarrollo urbanístico, en que las referidas plus-valías se manifiestan (...) En el caso de autos cuando se produjo la compra-venta de los terrenos, causante del devengo origen de la liquidación discutida, estaban suspendidas las licencias urbanísticas. Ante la situación descrita no puede hablarse de incremento de valor sino más bien de minusvalía de los terrenos que, antes del devengo del impuesto, quedaron ineducables y avocados a un régimen jurídico de peor condición económica que el aplicable al suelo no urbanizable o «rústico”. (STS 29 de abril de 1996).*

DÉCIMO.-) DOCTRINA JURISPRUDENCIAL ACTUAL SOBRE LA INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 107 DEL TRLRHL. LA STSJ DE CATALUÑA DE 18-07-2013 y STSJ DE MADRID DE 11-12-2013: OBLIGACIÓN DE PRUEBA DE INEXISTENCIA DE INCREMENTO EN CADA CASO CONCRETO PARA NEGAR LA APLICACIÓN DE LA FÓRMULA LEGAL NO DESVIRTUADA DE CONTRARIO.

Una vez acreditada la conformidad a la norma legal de la cuantificación de la base imponible de la autoliquidación de IVTNU cuya rectificación se solicita, únicamente cabría atacar dichas reglas legales **a través de la prueba fehaciente a cargo del obligado de la inexistencia de incremento alguno** al que supuso la liquidación del impuesto, tal y como considera la doctrina jurisprudencial más reciente en la materia.

Es por ello que primero expondremos las tesis actuales seguidas mayoritariamente por la doctrina y órganos jurisdiccionales en torno a la acreditación o prueba del decremento, y posteriormente a la luz de las mismas y de lo ya expuesto ampliamente en el Fundamento de Derecho Tercero de la presente resolución, valoraremos los documentos aportados por la reclamante en defensa de su pretensión.

A.-) Dicho lo anterior y dejado claro que no sólo debemos atender a circunstancias económicas para el respeto del principio de capacidad económica como vertebrador del hecho imponible del impuesto, este Tribunal no hace sino hacerse eco de la postura jurisprudencial, basada en el hecho de que si la ficción jurídica fuera la única interpretación posible, el precepto habría de considerarse inconstitucional por no gravar la plusvalía real. Dicho de otro modo, si la aplicación de la regla del artículo 107 diera lugar siempre y en todo caso a gravar incrementos no producidos es cuando sería necesario el planteamiento previo de una cuestión de inconstitucionalidad.

Pero dicha postura, que es la mantenida por este Tribunal, ha sido a su vez desarrollada y complementada por la STSJ de Cataluña de 18-07-2013 aludida en la reclamación y que será objeto de análisis en el siguiente apartado, en el sentido de que *no existe inconstitucionalidad alguna si se interpreta que las normas legales establecen únicamente una presunción iuris tantum, susceptible de quedar desvirtuada, en cada caso concreto, mediante una prueba adecuada y suficiente, en los términos citados,*

Aun en el caso de atender a la doctrina partidaria de que las normas legales (artículo 107 TRLRHL) establecen únicamente una presunción iuris tantum, susceptible de quedar desvirtuada, en cada caso concreto, mediante una prueba adecuada y suficiente, a cargo de los obligados tributarios, de inexistencia del incremento del valor de los terrenos como hecho imponible del impuesto, si éste incremento objetivo y real resulta de la aplicación del sistema del artículo 107 del TRLRHL el Ayuntamiento actúa conforme a derecho al adoptar el método previsto en la norma.

B.-) La postura de la Jurisprudencia más reciente en la materia hasta la fecha citada por la propia reclamante, destacando la STSJ DE CATALUÑA DE 18-07-2013, de la cual la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº10 de Barcelona de 24-4-2014 es mera consecuencia y aplicación, así como la STSJ DE MADRID DE 11-12-2013, han matizado la cuestión relativa a la no sujeción al IVTNU por la simple aplicación de la fórmula del artículo 107 del TRLRHL.

En efecto, LA SENTENCIA DEL TSJ CATALUÑA, SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, SECCIÓN 1ª, S DE 18 JUL. 2013, tras reconocer que el art. 107.1 LHL dispone que la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento de valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años, y que 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, se hace una trasposición de la Sentencia de ese mismo órgano judicial recaída en el recurso ordinario 488/2011, en la que se demandaba la anulación de una Ordenanza Fiscal del IVTNU que aplicaba el sistema legal de cuantificación de la base imponible, disponiendo lo siguiente:
(...)

El art. 107.1 LHL dispone que la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años, pero se ha sostenido que este precepto legal es una mera declaración de intenciones o un eufemismo amable, pues ha de estarse en todo caso al sistema legal, del que siempre resulta un incremento, quedando reforzada esta interpretación por la eliminación en la Ley 51/2002 de la referencia al carácter «real» del incremento del valor que se contenía en la redacción originaria del precepto (art. 108.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales). 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 sí ha existido incremento de valor, pero la cuantía de éste es probadamente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios.

Estas conclusiones, ya sostenidas por diversos criterios doctrinales y pronunciamientos jurisprudenciales, han de considerarse incuestionables en el momento actual, a la vista de la realidad económica citada. De esta forma, de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible del art. 107 LHL, éste habría de considerarse inconstitucional, pero como consecuencia de la obligación de los Jueces y Tribunales, contenida en el art. 5.3 LOPJ, de acomodar la interpretación de las normas a los mandatos constitucionales, ha de entenderse que las reglas del apartado 2 del art. 107 son subsidiarias del principio contenido en el apartado 1 sobre el incremento (antes «real», y ahora «incremento» a secas, lo que no quiere decir que haya de ser irreal o ficticio).

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 HLRL), y éste 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 acudir incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se 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.

(...)

CUARTO: En el presente caso, es pacífico que la Ordenanza impugnada se atiene estrictamente a las reglas legales contenidas en el art. 107 LHL, lo que implica que su nulidad sólo podría predicarse tras la expulsión del ordenamiento jurídico, previa la pertinente cuestión de inconstitucionalidad, del referido precepto legal, sin que quepa compartir que, dado el carácter potestativo del impuesto, las Ordenanzas locales se aparten de la norma legal a la vista de la realidad económica actual.

Sin embargo, la inconstitucionalidad citada solo resultaría de una interpretación que condujera a estimar que el precepto establece una ficción legal que permitiera gravar supuestos de inexistencia de incremento de valor o de incrementos en cuantía ficticia en cuanto alejados de los verdaderamente producidos en la realidad. Pero no existe inconstitucionalidad alguna si, como ha quedado señalado, se interpreta que las normas legales establecen únicamente una presunción iuris tantum, susceptible de quedar desvirtuada, en cada caso concreto, mediante una prueba adecuada y suficiente, en los términos citados, a cargo de los obligados tributarios, y de acuerdo con la previsión del art. 385 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

En consecuencia, la problemática que queda destacada en la demanda ha de ser necesariamente ventilada en cada caso concreto y no, como se pretende, en el enjuiciamiento de la Ordenanza, disposición de carácter general que se ciñe al contenido

de la norma legal y cuya nulidad, limitada incluso a los porcentajes anuales de los ejercicios en los que, en la realidad económica, no se han producido incrementos en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, provocaría distorsiones aplicativas inasumibles. En suma, tal problemática será distinta según el caso concreto de que se trate, en particular los años transcurridos desde la anterior transmisión, y al enjuiciar los mismos habrá de resolverse, y no mediante la nulidad de la Ordenanza. por fin, no pocas de las consideraciones de la demanda han de calificarse como de lege ferenda, que cualquiera que sea su valor en tal sentido, no pueden dar lugar a la nulidad de la ordenanza. en su virtud, es obligada la desestimación del recurso en lo que se refiere a la ORDENANZA FISCAL NÚM. 2.4, REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.

-Todo lo anterior fue ya anticipado en la Sentencia de 27 Sep. 2012 del mismo Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, rec. 517/2011, en el sentido de que la Ordenanza que fue impugnada se atenía estrictamente a las reglas legales contenidas en el art. 107 LHL, lo que implicaba que su nulidad sólo podría predicarse tras la expulsión del ordenamiento jurídico, previa la pertinente cuestión de inconstitucionalidad, del referido precepto legal, sin que quepa compartir que, dado el carácter potestativo del impuesto, las Ordenanzas locales se aparten de la norma legal a la vista de la realidad económica actual.

Por tanto, debemos desestimar el motivo principal de oposición a las liquidaciones impugnadas, ya que en el caso que nos ocupa, en el que se reclama la inexistencia de incremento, a falta de prueba fehaciente alguna por parte del obligado al pago al margen de los diferentes precios escriturados de adquisición y transmisión de las fincas y de un Informe a instancia de parte sobre Tasación de las fincas con las prevenciones y limitaciones que se fijan en el propio Informe que coartan su validez según expusimos en el Fundamento Primero, seguirá siendo de aplicación toda la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, pudiendo acudir incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se 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, cosa no realizada por la recurrente a lo largo del expediente administrativo.

UNDÉCIMO.-) CONCLUSION.

De todo lo hasta aquí expuesto resulta que, este Tribunal es de la opinión de que el fundamento de este impuesto no es tanto gravar el incremento "real" provocado por el titular del terreno por diferencia entre unos precios de venta y compra, sino que trata de gravar el incremento de valor del terreno como consecuencia de la acción urbanística del propio municipio donde se encuentra (instalación o mejora de alumbrado público, aceras, mobiliario urbano, etc.). Con este impuesto, por tanto, se pretende que el sujeto pasivo devuelva a la colectividad parte del beneficio por él obtenido. La participación de la comunidad en las plusvalías urbanísticas tienen su apoyo en la propia Constitución Española. Su artículo 47 dispone que "la comunidad participará en las plusvalías que genera la acción urbanística de los entes públicos."

Por ello, la capacidad económica que sirve de fundamento a este impuesto se inscribe en el campo de las plusvalías inmerecidas o no ganadas de naturaleza inmobiliaria, es decir, aquellas plusvalías de los terrenos no debidas a la actividad de los particulares, sino a causas extrañas a la misma, tales como el simple crecimiento de los núcleos urbanos.

Siendo así lo anterior y aun en el caso de acudir a la tesis jurisprudencial ampliamente expuesta con anterioridad en el sentido de que *las normas legales de cuantificación de la base imponible* establecen únicamente una presunción iuris tantum, susceptible de quedar desvirtuada, en cada caso concreto, es por ello que seguiría siendo necesaria siempre una prueba adecuada y suficiente, en los términos citados, a cargo de los obligados tributarios, y de acuerdo con la previsión del art. 385 de la ley de enjuiciamiento civil.

Lo anterior permite contestar a su vez a la alegación formulada en el Fundamento de Derecho Tercero de la reclamación respecto a que la Administración Tributaria no puede seguir escudándose en la presunta legalidad de la norma del TRLRHL y de la Ordenanza Fiscal, ya que, siguiendo el mismo razonamiento de la jurisprudencia citada por el propio reclamante, nada hay de inconstitucionalidad o ilegalidad de la norma si se establece en los términos de una presunción iuris tantum de existencia de incremento de valor, LA CUAL NO HA SIDO DESVIRTUADA DE CONTRARIO.

Por lo que hasta ese momento la Administración ha acudido a la aplicación del principio de legalidad del artículo 9.3 de la C.E. para exigir y liquidar un impuesto en función de una regla estrictamente legal en todos sus términos, y cuya inaplicación en manos del particular mediante la prueba de la no realización del hecho imponible no consta que se haya producido.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN**, en sesión de hoy reunido en Sala y en Primera Instancia, **ACUERDA:**

DESESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa nº214/2014** interpuesta por Doña -----, actuando en nombre y representación de la Entidad -----, en el **sentido de CONFIRMAR** la resolución impugnada dictada por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 30-09-2014 desestimatoria del recurso de reposición contra la liquidación nº--- - por importe de 13.803,46 Euros correspondiente a la finca sita en la c/ -----, (Referencia catastral nº ----- y liquidación nº ----- por importe de 89.524,19 Euros correspondiente a la finca sita en la -----, (Referencia catastral nº -----, por ser conformes a Derecho.

(...)

- **Reclamación nº155/2012. Fecha: 22 de enero de 2013.**

RESOLUCIÓN:

(...)

Este Tribunal, actuando como órgano unipersonal, ha dictado Resolución sobre la Reclamación Económico-Administrativa nº155/2012 interpuesta **por Doña -----, en su propio nombre, y cuyo contenido es el siguiente:**

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 23 de marzo de 2011, la reclamante otorgó Escritura de liquidación de sociedad de gananciales, y manifestación y adjudicación de la herencia causada al fallecimiento del cónyuge, Don-----, acaecido en fecha de 30 de septiembre de 2010.

II.-) A consecuencia de lo anterior, la reclamante presenta en fecha de 19-04-2011 autoliquidación nº ----- por importe de 5.851,68 Euros, con los recargos correspondientes en concepto del IVTNU.

Asimismo, con fecha 20 de abril de 2011 la reclamante presenta escrito ante el Ayuntamiento solicitando la prórroga en la presentación de autoliquidación y bonificación en la cuota del Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU) por transmisión de vivienda habitual del causante.

III.-) La mencionada solicitud es desestimada por Resolución del Concejal Titular del Área de Gobierno y Gestión de Hacienda, del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, de fecha 04 de noviembre de 2011, por entender que, dado el carácter rogado de la bonificación referida en plazo fijado reglamentariamente y la presentación extemporánea de la solicitud de prórroga y bonificación, no procedía su reconocimiento.

IV.-) Con fecha 07 de diciembre de 2011, se deduce Recurso de Reposición contra la Resolución desestimatoria de la solicitud antes fijada, el cual es desestimado mediante Resolución del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 28 de agosto de 2012.

V.-) Con entrada en el Tribunal de fecha 03 de octubre de 2012, se presenta escrito de interposición de reclamación económico-administrativa contra la citada resolución desestimatoria. Asimismo se incluían alegaciones, adjuntando los documentos de los que, a modo prueba se intenta valer en defensa de su derecho.

VI.-) Admitida a trámite la citada Reclamación Económico-Administrativa por el Procedimiento general con el número 155/2012, y remitido el correspondiente expediente por el Órgano de Gestión Tributaria, el Presidente del Tribunal procedió a nombrar Vocal Ponente encargado de la resolución del asunto.

Tras la instrucción del procedimiento en la forma prevenida reglamentariamente, se observado en su tramitación los demás preceptos legales y reglamentarios de obligado cumplimiento a fin de dictar la presente resolución.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal se declara competente para conocer de la presente Reclamación Económico-administrativa, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón, publicado en el BOCM nº214 de fecha 09/09/2009, (en adelante ROTEAPA).

Asimismo el acto impugnado es una materia o acto susceptible de reclamación en los términos del artículo 226 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 20 del ROTEAPA.

SEGUNDO.-) Concurren los requisitos de legitimación y de la presentación en tiempo y forma para la admisión a trámite de la Reclamación Económico-Administrativa, dándose cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 235 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 24.1 y 3 y artículo 40 del ROTEAPA.

TERCERO.-) La presente Resolución es dictada por el órgano unipersonal del Tribunal en virtud de lo dispuesto en el artículo 9.3 y 13.2 del ROTEAPA, tramitándose la Reclamación conforme al **Procedimiento Abreviado** según disponen los artículo 245 de la Ley General Tributaria, artículos 64 y 65 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, y artículo 59 y ss, del ROTEAPA.

CUARTO.-) La cuantía de la reclamación no supera los 6.000 Euros, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y artículo 22 del ROTEAPA.

QUINTO.-) Se impugna en el presente procedimiento económico-administrativo la Resolución por la que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra resolución denegatoria de la solicitud de ingresos indebidos y concesión de bonificación a efectos del IVTNU.

A tal fin, el reclamante alega, en síntesis:

- Improcedente denegación de la bonificación establecida en la Ordenanza Fiscal por liquidación de sociedad de gananciales a raíz del fallecimiento del cónyuge, ya que solicitó la prórroga del plazo para la presentación de la declaración-autoliquidación del impuesto de transmisión de vivienda habitual del causante, por lo que solicita el reconocimiento del beneficio fiscal con la correspondiente devolución de ingresos indebidos por la cantidad ingresada en tal concepto.

SEXTO.-) En primer lugar, en cuanto a la bonificación en la cuota del tributo hay que dejar sentados los términos de la controversia que gira en torno al hecho de que, establecido el sistema de gestión de autoliquidación del impuesto en la respectiva Ordenanza Fiscal, el

Ayuntamiento haya practicado una liquidación sin reconocer de oficio un beneficio fiscal, haciendo primar un derecho formal sobre un requisito sustantivo.

A nuestro juicio, el hecho de que el sistema de gestión fijado sea el de declaración-liquidación o autoliquidación no enerva en absoluto el carácter rogado establecido para la bonificación en cuestión. Es decir, en uno u otro caso lo que es cierto es que el particular tuvo la obligación tributaria, (y la presentación en plazo de solicitudes participa de este carácter) de instar por sí mismo el reconocimiento del beneficio fiscal en los plazos y en la forma fijados por la normativa municipal, dictada en ejercicio de la potestad tributaria derivada reconocida a las entidades locales y ejercida a través de sus respectivas Ordenanzas Fiscales. Y ello tratándose claramente de una bonificación de carácter rogada y no de oficio como pretende la reclamante.

Es más, tal y como se apunta en la resolución impugnada, la reclamante no sólo ha incumplido las obligaciones tributarias accesorias como veremos a continuación, sino que tampoco cumplió con la obligación principal de ingreso del importe del tributo ya liquidado, en los términos del artículo 104.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

SÉPTIMO.-) Dicho lo anterior, el régimen jurídico de la gestión tributaria del IVTNU se regula en el artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, según el cual:

(...) 1. Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente.

2. Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto:

b. Cuando se trate de actos por causa de muerte, el plazo será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo, (...).

Por su parte, y a la vista de la potestad tributaria reconocida a las entidades locales a la hora de fijar el modelo de gestión del tributo y de los aspectos materiales y formales de los beneficios fiscales en el impuesto, el artículo 23 b) de la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de Pozuelo de Alarcón dispone que:

(...) b) En las transmisiones mortis-causa, dentro del plazo de seis meses a contar desde la fecha de fallecimiento del causante o, en su caso, dentro de la prórroga a que se refiere el párrafo siguiente. Con anterioridad al vencimiento del plazo de seis meses antes señalado, el sujeto pasivo podrá instar la prórroga del mismo por otro plazo de hasta seis meses de duración, que se entenderá tácitamente concedido por el tiempo concreto solicitado, (...).

Asimismo, el artículo 5.3 de la citada Ordenanza Fiscal establece una bonificación en la cuota del tributo cuando el incremento de valor se manifieste, por causa de muerte, respecto de la transmisión de la propiedad de la vivienda habitual del causante, y anejos inseparables de dicha vivienda. A la vista de la potestad tributaria reconocida a las entidades locales a la hora de fijar los aspectos materiales y formales de los beneficios fiscales en el impuesto, el párrafo cuarto de dicho artículo 5.3, en relación con el artículo 135.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, disponen que:

(...) Las bonificaciones aquí establecidas tienen carácter rogado, y deberán ser solicitadas por el contribuyente o su representante al presentar la declaración del impuesto dentro del plazo

señalado y deberá acompañarse de los documentos acreditativos del cumplimiento de los requisitos a que se hace referencia en este precepto (...).

Subsumiendo la normativa tributaria antes citada a los antecedentes de hecho resulta que, a pesar de haber transcurrido el plazo de seis meses desde la muerte del causante y no constar en el expediente solicitud de prórroga ante el Ayuntamiento dentro del plazo de los seis primeros meses desde esa fecha, el escrito presentado el 20-04-2011 está fuera de plazo y es extemporánea a efectos de la prórroga y bonificación a solicitarla antes del vencimiento del plazo antes señalado.

A lo anterior no obsta la errónea información suministrada por el Notario, extremo el cual no puede ser imputado a este Ayuntamiento, y menos servir de justificación para el incumplimiento de una obligación reglamentaria fijada vía Ordenanza Fiscal.

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

DESESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa nº155/2012**, tramitada por el Procedimiento Abreviado, e interpuesta por **Doña -----**, en el sentido de **CONFIRMAR** el acto impugnado, esto es, la Resolución de fecha 28 de agosto de 2012 desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra denegación de la solicitud de devolución de ingresos indebidos y reconocimiento de bonificación en la cuota del Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por transmisión de vivienda habitual del causante.

(...)

- **Reclamación nº103/2009 Acumulada a Reclamación nº106/2009.**
Fecha: 27 de enero de 2011.

RESOLUCIÓN:

(...)

Este Tribunal, reunido en sesión plenaria de carácter ordinario de fecha 27 de enero de 2011, con asistencia de los miembros que figuran en la correspondiente acta, para deliberar sobre la Reclamación Económico-Administrativa Nº103/09 acumulada a la Reclamación nº106/09 tramitadas por el Procedimiento General e interpuestas por **D^a -----** con DNI nº-----, **ha dictado la siguiente Resolución:**

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 31 de marzo de 2009, mediante comunicación efectuada al Obligado Tributario, se iniciaron actuaciones de comprobación limitada por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU), notificándole en el mismo momento propuesta de liquidación provisional, con el objeto de regularizar su situación tributaria por dicho tributo, de conformidad con el artículo 137 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria. En dicha comunicación se informó que el período a que se extiende esta comprobación es al ejercicio 2008. Que habiéndose comunicado la posibilidad de que el interesado pudiese alegar y, en su caso, presentar las pruebas, documentos y justificantes que estimase oportuno, previa puesta de manifiesto del expediente al mismo, en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente a dicha comunicación, el interesado presentó escrito de alegaciones, señalando que:

- Entre la fecha de transmisión realizada el 21 de noviembre de 2008 y la de adquisición de 30 de julio de 1997 se han producido, en realidad, tres transmisiones del inmueble.

- Adquisición por los cónyuges el 4 de agosto de 1087.
- Aportación del inmueble en la constitución de la sociedad mercantil ----- el 30 de junio de 1997.
- Disolución de la sociedad y adjudicación de bienes el 13 de febrero de 2004.
- A juicio del recurrente, "la fecha de adquisición por parte del contribuyente debe ser del 13 de febrero de 2004 y no la fecha de constitución de la empresa, a la que atiende la liquidación.
- Además considera que el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria que corresponda ha prescrito el 12 de febrero de 2008.

II.-) Estas alegaciones fueron desestimadas por resolución del Teniente de Alcalde Titular del Área de Gobierno y Gestión de Economía, Hacienda, Contratación, Patrimonio, RR.HH. Y Régimen Interior y Promoción Económica, actuando por delegación del Alcalde. La resolución señala que:

- Según la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades, punto 2, apartado b, "*no se devengará el impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana. En la posterior transmisión de los mencionados inmuebles se entenderá que éstos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga*".
- En consecuencia, la fecha a efectos de adquisición del inmueble es la que se comunicacion en el inicio de actuaciones de comprobación limitada, esto es, el 30 de julio de 1997.
- Además, la resolución desestima la alegación del recurrente según la cual la deuda habría prescrito el 12 de febrero de 2008, puesto que la transmisión que está siendo objeto de regularización es la venta de la vivienda, formalizada en escritura pública de fecha 21 de noviembre de 2008.

III.-) Con fecha de Registro de Entrada General del Ayuntamiento de 26-06-2009 y con número de Registro 2009/30755 presenta escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa Nº103/09 contra el citado acto, solicitando la puesta de manifiesto del expediente para formular alegaciones y presentar los medios de prueba de los que se intentaba valerse.

Este Tribunal comunicó a la recurrente el inicio de procedimiento y puesta de manifiesto del expediente. El correspondiente plazo transcurrió sin que examinase el expediente ni se formularan alegaciones.

IV.-) Además, el Teniente de Alcalde, por Delegación de la Junta de Gobierno, resolvió iniciar expediente sancionador por infracción tributaria leve contra la interesada y proponer la imposición de sanción tributaria consistente en multa del 50 por 100 sobre las cantidades dejadas de ingresar.

Una vez atendidas las alegaciones del contribuyente, basadas en su falta de culpabilidad y en la prescripción de la deuda, el Teniente de Alcalde dictó resolución sancionadora, fijando el importe de la sanción en 1.347,10 €

V.-) Con fecha de Registro de Entrada General del Ayuntamiento de 26-06-2009 y con número de Registro ----- se presenta escrito de interposición de la Reclamación Económico-Administrativa Nº103/09 contra el acto anteriormente citado.

Asimismo se incluían alegaciones, adjuntándose los documentos con los que, a modo prueba, la recurrente intenta hacer valer la defensa de su derecho.

VI.-) Admitidas a trámite las citadas Reclamaciones Económico-Administrativas, con fecha de 22 de julio de 2010 se adoptó Acuerdo de acumulación de la Reclamación Económico-Administrativa nº103/2009 junto con la Nº106/2009, nombrándose Vocal Ponente por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón. Tras la instrucción del procedimiento se redactó la correspondiente Ponencia de Resolución de fecha 14 de enero de 2011, habiéndose observado asimismo en la tramitación del presente procedimiento los demás preceptos legales y reglamentarios de obligado cumplimiento a fin de dictar la presente resolución.

VII.-) La ejecución de la sanción tributaria se encuentra suspendida, habiéndose dado cumplimiento a la tramitación prevista en la Sección Cuarta, Capítulo I, Título II del Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón.

VIII.-) La cuantía fijada es de 8.279,04 Euros (deuda acumulada de mayor cuantía), en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, y artículo 22 del Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-) Este Tribunal se declara competente para conocer de la presente Reclamación Económico-administrativa, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón, publicado en el BOCM nº214 de fecha 09/09/2009, (en adelante ROTEAPA).

Asimismo el acto impugnado es una materia o acto susceptible de reclamación en los términos del artículo 226 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 20 del ROTEAPA.

SEGUNDO.-) Concurren los requisitos de legitimación y de la presentación en tiempo y forma para la admisión a trámite de la Reclamación Económico-Administrativa, dándose cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 235 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 24.1 y 3 y artículo 40 del ROTEAPA.

TERCERO.-) La presente Resolución es dictada por este Tribunal previa Ponencia con Propuesta motivada del Vocal asignado en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.1, en relación con el artículo 50.1 del ROTEAPA, tramitándose conforme al procedimiento general, según dispone el artículo 234 y ss. de la Ley General Tributaria, artículos 52 y ss. del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo y artículos 39 y ss. del ROTEAPA.

CUARTO.-) Se impugnan en las presentes Reclamaciones las resoluciones desestimatorias de los recursos de reposición interpuestos frente a la liquidación derivada del mencionado procedimiento inspector y frente a la resolución del procedimiento sancionador.

A este respecto, la Reclamación interpuesta contra Resolución del recurso de reposición contra la aprobación la liquidación del IVTNU derivada de la regularización por inspección no incorpora alegaciones. La recurrente tampoco ha realizado alegaciones dentro del plazo de un mes que se le comunicó al objeto de que examinara el expediente y pudiera formularlas.

No obstante lo anterior, la falta de presentación de escrito de alegaciones en el procedimiento económico-administrativo no determina por si sola la caducidad del procedimiento, ni puede interpretarse como desistimiento. Asimismo este órgano tiene en poder no sólo elementos juicio suficientes para dictar resolución sino que cuenta con las alegaciones formuladas en vía de recurso administrativo, todo lo cual obliga a entrar en el examen del expediente y a decidir, haciendo uso de las facultades revisoras que a esta vía atribuye el artículo 237 de la Ley General Tributaria, acerca de todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados

Así, según se deduce de los antecedentes, la reclamante alega:

- Que el plazo de prescripción comenzó a correr como consecuencia de la adjudicación de bienes que se produjo el 13 de febrero de 2004, como consecuencia de la disolución de la sociedad a la que se había aportado el inmueble.
- Que la fecha de adquisición del inmueble que debía haberse tenido en cuenta para la comprobación limitada no era la de la aportación del inmueble a la sociedad mercantil (30

de julio de 1997), sino la de la disolución de la sociedad y adjudicación de bienes (13 de febrero de 2004).

QUINTO.-) Resulta claro que no se ha producido la prescripción del impuesto. La contribuyente argumenta que debería haberse tenido en cuenta la fecha de liquidación de la sociedad y adjudicación de bienes y no el de la última transmisión del inmueble formalizada en escritura pública de fecha 21 de noviembre de 2008. Sin embargo, es esta última operación la que determina la obligación tributaria que aquí se discute.

SEXTO.-) En cuanto a la fecha de inicio del período impositivo, la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades, punto 2, apartado b, en que se funda la resolución impugnada, dispone que *“no se devengará el impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana. En la posterior transmisión de los mencionados inmuebles se entenderá que éstos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga”*. Tal adquisición, según reconoce el propio recurrente en sus alegaciones, tuvo lugar el 30 de julio de 1997.

La ausencia de devengo del impuesto constituye un supuesto de no sujeción y, como advierte la Jurisprudencia del Tribunal Supremo en sentencias de 9 de febrero de 2006 y 12 de febrero de 2009, la no sujeción fiscal implica la ausencia de transmisión, de modo que el período impositivo ha de iniciarse en el momento de la previa adquisición. Además, como hemos visto, esta es la solución que se acoge expresamente por la Ley 46/2002.

SÉPTIMO.-) En cuanto a la sanción, la recurrente alega que la jurisprudencia en todos sus ámbitos de actuación ha considerado necesario para la legitimidad de las sanciones impuestas la existencia de culpabilidad del sujeto infractor, así como la imputabilidad, entendida como la capacidad de actuar culpablemente (con cita de la STS de 19 de diciembre de 1997), circunstancia que, a su juicio no ha concurrido en el correspondiente procedimiento sancionador.

OCTAVO.-) Por lo que se refiere a la motivación de la culpabilidad, la jurisprudencia exige que se realice de modo expreso y mediante argumentos que no constituyan meras cláusulas de estilo. Además, precisa que tal motivación ha de realizarse por el órgano sancionador, sin que pueda subsanarse en vía económico-administrativa.

Ahora bien, en contra de lo que parece afirmar la recurrente, la resolución sancionadora motiva claramente la existencia de culpabilidad. En efecto, en el apartado tercero, relativo al “Principio de responsabilidad” se indica que “el obligado tributario no realiza la autoliquidación y pago de la cuota del impuesto, sin aportar a este procedimiento justificación alguna de la no realización de la misma, a pesar de las advertencias legales expresas acerca de las obligaciones formales por este tributo que le hizo el notario autorizante de la compraventa. Por tanto, queda probado que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que le era exigible una actuación diferente respecto a dichas obligaciones, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo, culpa o, cuando menos, negligencia, a efectos del artículo 183.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria. No se aprecia la existencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003, por lo que se estima procedente la imposición de la sanción”.

Aunque la contribuyente parece apuntar la existencia de una discrepancia razonable sobre la interpretación de las normas jurídicas, el recurso contra la liquidación no aporta ningún argumento o interpretación que exonerase al contribuyente de la declaración y pago del impuesto. Desde luego, no puede tener este carácter la alegación sobre la prescripción del impuesto, pues además de resultar claramente infundada, supone aceptar que el nacimiento de la obligación tributaria y la consiguiente obligación de declaración y pago.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNALECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, en sesión de hoy, reunido en Sala y en Única Instancia, ACUERDA:**

DESESTIMAR la presente Reclamación Económico-Administrativa nº103/09 Acumulada a la Reclamación Económico-Administrativa nº106/09, interpuestas por **D^a -----**, actuando en nombre propio, en el sentido de **CONFIRMAR** los actos impugnados, esto es la Resolución de 19-05-2009 que desestima alegaciones contra liquidación por regularización de inspección del IVTNU, Expediente IVT -----, y la resolución desestimatoria de recurso de reposición contra sanción derivada de inspección en concepto de IVTNU Expediente IVT -----, así como las liquidaciones de las que traen causa el expediente de regularización por inspección del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y del Expediente sancionador, declarándose dichas actuaciones conformes a derecho.

(...)

- **Reclamación nº153/2012 Acumulada a Reclamación nº154/2012, Reclamación nº24/2013, Reclamación nº25/2013 y Reclamación nº26/2013. Fecha: 09 de abril de 2013.**

RESOLUCIÓN

(...)

Este Tribunal, actuando como órgano unipersonal, ha dictado Resolución sobre la Reclamación Económico-Administrativa nº153/2012, acumulada a las Reclamaciones nº154/2012, 24/2013, 25/2013 y 26/2013, interpuestas por **Doña -----y Don-----**, actuando ambos en su propio nombre, **y cuyo contenido es el siguiente:**

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha de 24 de marzo de 2011 se formalizó escritura pública de liquidación de sociedad de gananciales y aceptación y adjudicación de herencia de la causante Dña-----a favor de Don -----y Dña-----, esposo e hija respectivamente, y por la cual se transmitía el bien inmueble sito en Pozuelo de Alarcón, c/-----, privativo de la fallecida en una cuarta parte indivisa, de la siguiente manera: a favor del primero el usufructo vitalicio de una tercera parte, y a la segunda la nuda propiedad de una tercera parte indivisa y el pleno dominio de dos terceras partes indivisas del citado inmueble.

Dicho inmueble había sido adquirido por la fallecida mediante escritura pública de compra de fecha 8/08/1984 .

II.-) Ante la realización del hecho imponible del tributo y la falta de presentación de la autoliquidación correspondiente en el plazo de seis meses desde el fallecimiento del causante, con fecha de 22-05-2012 se notificó por el Área de Gestión de la Concejalía de Hacienda un Requerimiento solicitando a ambos reclamantes el último recibo de IBI y Escritura de Herencia, compareciendo en dichas oficinas el día 12/06/2012 Don -----. En dicha comparecencia se presentó la documentación requerida y haciéndose cargo de las autoliquidaciones practicadas, sin que conste su pago, siendo remitido el expediente al Departamento de Inspección Tributaria.

III.-) Con fecha 16/06/2012 los reclamantes presentan sendos escritos solicitando la anulación de las autoliquidaciones por entender que no son ajustadas a derecho.

Con fecha 29/06/2012 la Inspección de Tributos realiza Comunicación de inicio de actuaciones de comprobación limitada y notificación de propuesta de liquidación provisional en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU), Expediente IVT ----- por un importe de 269,92 Euros y Expediente ----- bis por un importe de 1.229,67 Euros y 2.995,60 Euros, ofreciendo la posibilidad de presentar alegaciones en el plazo de

diez días . Dichas comunicaciones se notificaron de forma efectiva a los interesados en fecha de 05-07-2012.

III.-) Los obligados tributarios presentaron los escritos de alegaciones pertinentes el día 16-07-2012, solicitando la anulación de las propuestas de liquidación realizadas por considerarlas no ajustadas a derecho al no ser conformes con lo dispuesto en la normativa vigente.

IV.-) Con fecha 23-07-2012 se dicta Resolución del Vicetesorero por ausencia del Titular del Órgano de Gestión Tributaria aprobándose las liquidaciones provisionales, contra las que se presentó las correspondientes alegaciones.

V.-) Con fecha 2-08-2012 se procede a emitir, por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria, sendas Resoluciones desestimando las alegaciones presentadas por los reclamantes y confirmando las liquidaciones provisionales, siendo notificadas el 24-08-2012.

VI.-) Paralelamente, con fecha de 23-07-2012 se dictan por la Inspección Tributaria Municipal la Comunicación de inicio de las actuaciones de los procedimientos sancionadores por infracción tributaria leve a nombre de Doña -----y Don-----, Expedientes SANC IVT-----, SANC IVT -----y SANC IVT-----, proponiendo la imposición de una sanción de 399,85 Euros, 87,70 Euros y 973,22 Euros respectivamente, siendo la notificación efectiva de fecha 24-08-2012. Transcurrido el trámite de audiencia y el plazo para formular alegaciones constando su presentación por los interesados, con fecha de 12 de septiembre de 2012 se dictan Resoluciones del Titular del Órgano de Gestión por las que se imponían las sanciones antes citadas, siendo todas objeto de Recurso de Reposición presentado el 12 de noviembre de 2012 y desestimadas por Resoluciones del mismo órgano de fecha 27-11-2012.

VII.-) Con fecha de Registro de entrada en este Tribunal de 28 de septiembre se presentaron los siguientes escritos de interposición de Reclamaciones Económico-Administrativas:

- Reclamación nº153/2012 interpuesta por Doña -----contra Resolución del titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 2-08-2012, por la que se aprobaban las liquidaciones derivadas del Expediente de Inspección y por el concepto tributario arriba indicados, a consecuencia de la transmisión de la finca sita en la c/-----.

- Reclamación Económico-Administrativa nº154/2012 interpuesta por Don ----- , contra Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 2-08-2012, por la que se aprobaba la liquidación derivada del Expediente de Inspección y por el concepto tributario arriba indicados, a consecuencia de la transmisión de la finca sita en la c/-----.

Asimismo se incluían alegaciones, adjuntando los documentos de los que, a modo prueba se intenta valer en defensa de su derecho.

VIII.-) Admitidas a trámite las Reclamaciones Económico-Administrativas por el Procedimiento abreviado, y tras haber sido acumuladas mediante Providencia de fecha 8-10-2012, el Presidente del Tribunal procedió a nombrar Vocal Ponente encargado de la Ponencia de Resolución del asunto y a requerir el envío del expediente administrativo el cual fue remitido por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria.

IX.-) Con fecha de entrada en el Registro de este Tribunal de 24-01-2013 se presentaron los siguientes escritos de interposición de Reclamaciones Económico-Administrativas:

- Reclamación nº24/2013 interpuesta por Doña -----contra Resolución del titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 27-11-2013, por la que se aprobaba la liquidación derivada del Expediente Sancionador nº -----y por el concepto tributario arriba indicado, a consecuencia de la transmisión de la finca sita en la c/-----.

- Reclamación Económico-Administrativa nº25/2013 interpuesta por Don-----, contra Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 27-11-2013, por la que se aprobaba la liquidación derivada del Expediente Sancionador nº -----y por el concepto tributario arriba indicado, a consecuencia de la transmisión de la finca sita en la c/-----.

- Reclamación nº26/2013 interpuesta por Doña -----contra Resolución del titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 27-11-2013, por la que se aprobaba la liquidación derivada del Expediente Sancionador nº -----y por el concepto tributario arriba indicado, a consecuencia de la transmisión de la finca sita en la c/-----.

Asimismo se incluían alegaciones, adjuntando los documentos de los que, a modo prueba se intenta valer en defensa de su derecho.

X.-) Admitidas a trámite las Reclamaciones Económico-Administrativaspor el procedimiento abreviado, se procede a dictar Providencia de Acumulación de fecha 11-02-2013 de las Reclamaciones 24/2013, 25/2013 y 26/2013 a las Reclamaciones 153/2012 y 154/2012 que ya habían sido previamente acumuladas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-) Este Tribunal se declara competente para conocer de las presentes Reclamaciones Económico-administrativas, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcónpublicado en el BOCM nº214 de fecha 09/09/2009, (en adelante ROTEAPA).

Asimismo los actos impugnados son materia o acto susceptible de reclamación en los términos del artículo 226 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 20 del ROTEAPA.

SEGUNDO.-) Concurren los requisitos de legitimación y de la presentación en tiempo y forma para la admisión a trámite de las Reclamaciones Económico-Administrativas, dándose cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 235 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 24.1 y 3 y artículo 40 del ROTEAPA.

TERCERO.-) La presente Resolución es dictada por el órgano unipersonal del Tribunal en virtud de lo dispuesto en el artículo 9.3 y 13.2 del ROTEAPA, tramitándose la Reclamación conforme al**Procedimiento Abreviado** según disponen los artículo 245 de la Ley General Tributaria, artículos 64 y 65 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, y artículo 59 y SS., del ROTEAPA.

CUARTO.-) La cuantía fijada es de 2.995,60 €, (deuda impugnada de mayor cuantía), en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y artículo 22 del ROTEAPA.

QUINTO.-) Se impugnan en las presentes reclamaciones económico-administrativas las resoluciones del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 2 de agosto de 2012 contra Acuerdo Aprobatorio de las liquidaciones a efectos de IIVTNU, Expte. de Inspección nº IVT -----y nº IVT-----, así como Resoluciones Desestimatorias de Recursos de Reposición por imposición de sanción, Expedientes SAN IVT-----,SAN IVT ----- y SAN IVT ----- de fecha 27 de noviembre de 2012.

A tal fin, los reclamantes alegan en síntesis:

- Falta de presentación de autoliquidaciones por error de información del Ayuntamiento, ya que en el requerimiento inicial se consignaba como sujeto pasivo del IVTNU al transmitente del terreno, condición que no concurre en los reclamantes como adquirentes del mismo.
- Ausencia de obligación de presentar autoliquidaciones por no considerarse obligados, habida cuenta de que, según la normativa tributaria aplicable, Ordenanza Fiscal Reguladora del IVTNU, el período máximo de cómputo de generación de la Plusvalía es de 20, años, y al ser de 25 años en este caso concreto no procedería la exigencia de deuda alguna.

- Inexistencia de infracción tributaria por cuanto ha sido la redacción de la norma municipal la que les ha llevado al convencimiento de su proceder, no existiendo por ello negligencia ni intención de defraudar sino una interpretación razonable de las normas.

SEXTO.-) En primer lugar y en cuanto a la mención que figura en el requerimiento que figura en el expediente administrativo sobre el artículo 106.1, letra b) del Texto Refundido de la LRHL que se refiere a que la obligación de pago sólo es exigible al sujeto pasivo como transmitente, hemos de adelantar que, a pesar de referirse a un hecho imponible de transmisión intervivos distinto al que realmente concurre en el supuesto que nos ocupa que es una herencia, dicha deficiencia apenas puede considerarse como error subsanable y rectificado a lo largo de tramitación de todo el procedimiento, y que la propia reclamante así lo considera, sin que afecte la validez de todo el procedimiento de comprobación limitada.

En efecto, tanto en la propia Resolución de Comunicación de inicio de actuaciones de comprobación limitada de fecha 29-06-2012, como en la Resolución del Expediente de Comprobación Limitada se alude expresamente en sus Fundamentos a que *“...de conformidad con el artículo 106 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, el obligado tributario es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente por la mencionada transmisión, ya que al ser consecuencia de una operación mortis causa dicha condición recae sobre el adquirente...”*.

Es por ello, que la mención inicial en el requerimiento ha quedado subsanada en los sucesivos trámites del expediente de inspección culminados con la resolución que le ponía término, y a lo largo de dicho procedimiento los reclamantes han tenido oportunidad de tener conocimiento y alegar dicha circunstancia.

La fórmula práctica del Tribunal Supremo recondutora de la virtud invalidante del vicio consiste en ponderar lo que hubiera variado el acto administrativo origen del recurso en caso de haberse observado el requisito que se infringió (de modo que no basta que haya existido infracción de la forma prescrita, y que ésta haya podido producir indefensión, si el resultado final del acto no hubiera podido ser distinto) y, por otro lado, **en verificar si la Administración ha privado al juez de los elementos de juicio necesarios para una valoración justa de una solución adoptada y en la medida en que el interesado haya tenido oportunidades posteriores en vía de recurso, o en la vía jurisdiccional** (en dicha línea STS de 4 de junio de 1991, Arz, 4861, SSTS de 2 de noviembre DE 1982, Arz.7044,; 2 de noviembre de 1987, Arz.8762 y 15 de febrero de 1991, Arz.1186).

Del examen de las actuaciones obrantes en el expediente, que a continuación se relacionan es **notorio el cumplimiento riguroso del trámite de audiencia en cada una de las actuaciones del procedimiento tributario de inspección, por lo que consta, no sólo la rectificación del error padecido sino las sucesivas oportunidades de recurso de los reclamantes que fueron aprovechadas y a los que se dio cumplida respuesta en cada uno de los trámites del expediente de comprobación limitada.**

Por su parte, tanto el artículo 106.1, letra a) del TRLRHL como el artículo 8.1, letra a) de la Ordenanza Fiscal Reguladora del IIVTNU establecen que:

“Es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente:

- a) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno, o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.”*

De la normativa anterior se desprende que por mandato ex lege los sujetos pasivos en caso de adquisición mortis causa por herencia, y, obligados por tanto a la presentación de autoliquidación y pago del impuesto que nos ocupa, son los herederos desde el momento del fallecimiento de la causante, y ello por encima de cualquier referencia errónea que pueda figurar en una actuación de trámite que figure en el expediente.

SÉPTIMO.-) Por su parte, y respecto a la alegación principal basada en la errónea y confusa redacción de la Ordenanza Fiscal Reguladora del IVTNU sobre la fijación plazo de generación del incremento del valor de los terrenos, en el sentido de que según la misma, el período máximo de computo de generación de la Plusvalía es de 20 años, cuando en el caso que nos ocupa es de 25 años, sin que procediera la exigencia de deuda alguna, hemos de oponernos a dicha argumentación en base a lo siguiente:

A.-) En primer lugar y tal como se indica en la resolución impugnada, **desde el punto de vista del principio de reserva de ley en materia tributaria**, el artículo 8 letra a) de la Ley General Tributaria dispone que:

“...Se regularán en todo caso por Ley:

- a. ***Ladelimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario....”***

Por otro lado, el artículo 107.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, y en que se apoya la resolución impugnada para la fijación del periodo de generación del incremento dispone que:

“1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años....”.

En función de lo anterior, el artículo 9 reproduce lo dispuesto en la ley como no podía ser de otro modo, sobre la fijación de la base imponible del tributo, con el sólo hecho de seguir incluyendo el término “real”, que, por aplicación preferente de la norma con rango legal se entiende por no puesta o sustituida por la redacción del TRLRHL. Y sin que dicha circunstancia en modo alguno avale la pretensión del reclamante de que dicha referencia al valor real pudiera en modo alguno haber motivado la imposibilidad de presentación de la autoliquidación y sirva de excusa al incumplimiento de sus obligaciones tributarias, entendiéndose siempre que, en caso de discordancia entre la norma legal y la reglamentaria siendo prevalece la primera teniéndose la segunda por no puesta.

Insistiendo en que al margen de que la Ordenanza siga refiriéndose al incremento real del valor de los terrenos, y que la referencia ha de siempre lo dispuesto en la norma de rango legal, de la propia mecánica del impuesto reflejada perfectamente en el texto de la Ordenanza Fiscal se deduce que el incremento de valor viene dado, por la aplicación de unos porcentajes – que están en función del período de tiempo durante el que se ha generado dicho incremento- sobre el valor fijado a efectos del IBI. **Esto es, al no haber una comparación entre valores inicial y final siempre existirá incremento de valor, incremento que es presunto y presunción que admite prueba en contrario.**

No puede concluirse, como pretende el reclamante, que el exceso de tiempo sobre los veinte años y la falta de incremento de valor cierto comporten la no sujeción al impuesto, pues siempre habrá incremento como elemento integrante del aspecto material del hecho imponible, aunque sea un incremento ficticio o resultado de una creación legal como en esta caso mediante la aplicación de las reglas del artículo 107 del TRLRHL.

Por tanto, la aplicación obligada para el recurrente de las reglas de valoración del mencionado precepto, una vez establecido el sistema de autoliquidación, nos lleva a concluir que no cabe apreciar desconocimiento del nacimiento de la obligación tributaria ni de la cuantificación de la obligación de pago por el propio reclamante. Hemos de tener en cuenta que, conforme al artículo 110.4 del TRLRHL, para los casos en que se establezca el sistema de autoliquidación, o autoliquidación asistida, --tal y como se explica para este caso concreto en la resolución impugnada --, el Ayuntamiento sólo podrá comprobar que se ha

efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas.

Es por ello que los reclamantes no pueden ampararse en la imposibilidad autoliquidarse en base a que el valor inicial estaría fuera del período de cálculo de la base imponible de 20 años como máximo, ya que siempre existirá un valor de adquisición por aplicación de las normas del artículo 107 aunque admitan prueba en contrario.

B.-) Por otro lado y ya en concreto respecto a la interpretación de la norma del artículo 107 del TRLRHL al referirse al período máximo de 20 años de generación del incremento, no es baldío recordar el criterio de la DGT en Resolución de 14-01-2004 en la que entiende que el período de puesta de manifiesto del incremento de valor del terreno es el comprendido entre la fecha de devengo del impuesto que se liquida y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título.

Dicho período está ligado íntimamente con la determinación del porcentaje a aplicar según el apartado 4 del artículo 107: en función del número de años transcurridos procederá la aplicación de un porcentaje fijado por el Ayuntamiento y que no podrá exceder del límite máximo legalmente previsto. **Y aquí tiene todo su sentido el límite de los veinte años ya que en caso de resultar el período superior a los veinte años, los que excedan no se computarán y se aplicará el porcentaje correspondiente hasta los citados veinte años.**

Como hemos visto en el apartado anterior, los reclamantes intentan ampararse, sin que pueda prosperar su alegación, en que no es posible fijar el incremento real del valor de los terrenos al carecer de momento inicial del cómputo al rebasar el límite de los veinte años. Sin embargo, lo importante es que, frente a lo alegado por la reclamante, existe un período cierto de generación de la plusvalía en el que se fija como máximo el plazo de veinte años, sin que haya parámetros aplicables más allá de ese plazo, pero sin que ello signifique que los supuestos de períodos superiores queden fuera de la obligación de tributar, lo cual iría en contra de los principios de justicia igualdad, progresividad, de capacidad económica y equitativa distribución de la carga tributaria consagrados en el artículo 3.1 de la LGT.

No es fácilmente conciliable con dichos principios ni tampoco se justificaría en la norma tributaria el eximir de gravamen respecto a quienes el incremento de valor de terrenos vaya más allá de veinte años, y en cambio se gravase a quienes han obtenido un rendimiento o plusvalía inferior por haberse limitado a un menor período. No tendría lógica ni encajaría con el principio de la capacidad económica que, quien haya podido obtener mayor rendimiento por haber transcurrido más tiempo hasta la adquisición (en este caso por herencia), quede liberado del pago, mientras que los que menos plusvalía hubieran obtenido por ser el periodo inferior a 20 años en cambio estarían obligados a soportar el gravamen frente a aquéllos.

En este punto, hemos de acudir a la Doctrina constante de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (entre otras, las sentencias de 22 de enero de 1993, 5 de diciembre de 1994 y 7 de octubre de 1995), según la cual el devengo se produce a partir de la fecha de transmisión del terreno sujeto, que cuando tiene lugar por muerte coincide con la fecha del fallecimiento del causante, en coherencia con los arts. 657, 661 y 989 del Código Civil cualquiera que sea la fecha de la aceptación y adjudicación de la herencia. Dicho criterio es reproducido en las Sentencias del Tribunal Supremo en los términos expuestos.

El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana se devenga por tanto, "en el momento de la transmisión", y no deja de devengarse porque hayan transcurrido más de veinte años desde la transmisión anterior. Entendemos que una interpretación correcta es la que señala que el Impuesto grava el Incremento de valor, si bien limitándolo, para su cálculo, al plazo máximo de veinte años, y el tiempo considerado es el transcurrido entre la fecha de adquisición y la de transmisión (que en el caso que nos ocupa es la fecha del fallecimiento) y que el cómputo debe hacerse por años completos.

Es decir, todo lo contrario de lo que interpretan los recurrentes: a efectos de determinar la base imponible, el período máximo a computar es el de veinte años, sin que ello determine la no sujeción por tratarse de un período de tiempo superior entre el momento de la compraventa del

bien privativo y la fecha del fallecimiento, lapso temporal determinante de la génesis del incremento, que, puesta en relación con el cuadro de porcentajes anuales para concretar el incremento del valor, permite inferir, necesariamente, que la plusvalía está en directa conexión con el tiempo, comprendido entre dos transmisiones, durante el cual el suelo ha estado experimentando un incremento valorativo, con independencia de su naturaleza o clasificación urbanística, siempre que en el momento del devengo ostente la de suelo urbano, y considerándose, por tanto, a efectos del devengo, el momento de la transmisión. Si se transmite la propiedad de un terreno de naturaleza urbana se produce el hecho imponible naciendo la obligación de tributar. En consecuencia, es correcta la interpretación del Ayuntamiento, debiendo seguir liquidando el tributo conforme al artículo 107 del TRLRHL.

OCTAVO.-) A continuación hay que examinar la procedencia de la sanción por comisión de la infracción tributaria y para ello hemos de partir de lo dispuesto en el artículo 110. 1 y 2 letra b) del TRLRHL, reproducido en el artículo 23 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del IIVTNU del año 2010, según los cuales:

“1. Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente.

2. Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto:

b) Cuando se trate de actos por causa de muerte, el plazo será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo.”

Por otro lado, el artículo 191.1 de la Ley General Tributaria actual, según el cual,

“...Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo...”.

Añade el apartado 2 que *“la infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.”.*

Por otra parte, el artículo 183 de la Ley General Tributaria que *“son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley”.*

Del expediente administrativo se deduce la conformidad a derecho de las actuaciones de inspección desarrolladas y reglamentariamente notificadas por incumplimiento del plazo antes citado para presentar e ingresar el importe de las correspondientes autoliquidaciones. Así consta:

- Comunicación de inicio de Expedientes Sancionadores nº SAN IVT-----, SAN IVT ----- y SAN IVT ----- en concepto del IVTNU notificada el 24-08-2012, con ofrecimiento de trámite de audiencia, en el que consta QUE SE PRESENTÓ ESCRITO DE ALEGACIONES el día 12-09-2012.
- Resoluciones de los Expedientes Sancionadores con fecha 28-09-2012, notificados el 8-10-2012.
- Interposición de Recursos de Reposición contra dichas Resoluciones el día 12-11-2012.
- Resoluciones Desestimatorias de los Recursos de Reposición con fecha 27-11-2012, notificadas el 21-12-2012.

NOVENO.-) Por lo que se refiere a la motivación de la concurrencia de la culpabilidad, la reclamante alega una supuesta falta de responsabilidad en la infracción tributaria imputada por el Ayuntamiento por una interpretación razonable de la norma, en base a los errores y confusa redacción imputada a la Ordenanza Fiscal Reguladora del IVTNU.

A tal efecto conviene traer a colación la postura jurisprudencial sobre la interpretación razonable de las normas como elemento exonerador de la culpabilidad en el ámbito sancionador tributario. Y así, la TSJ Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, S de 18 Jun. 2008 dispone que:

*“...En el ámbito del Derecho tributario sancionador, el Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. **Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria (Sentencias, entre otras muchas, de 29 de enero, 5 de marzo, 7 de mayo y 9 de junio de 1993; y, 24 de enero y 28 de febrero de 1994 y 6 de julio de 1995). Por ello "cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ellos se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios" (Sentencias de 5 de septiembre de 1991 y 8 de mayo de 1997 EDJ 1997/3447 , entre otras muchas).***

En consecuencia, la culpabilidad debe ser apreciada, en principio, en las infracciones administrativas en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica. Y, en tal sentido el Tribunal Supremo ha establecido el criterio (Sentencias, ente otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable...”.

(...)

La Jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha sostenido desde antiguo que la comisión de errores de derecho en las liquidaciones tributarias no debe ser objeto de sanción en la medida en que el error sea razonable y la norma ofrezca dificultades de interpretación, siempre, claro está, que el sujeto pasivo hubiere declarado o manifestado la totalidad de las bases o elementos integrantes del hecho imponible (Sentencias de 7 de mayo de 1993 EDJ 1993/4287 y 8 de mayo de 1997 , entre otras (...)).

Pues bien, trasladando dicha doctrina al supuesto de hecho concreto resulta que, los requisitos jurisprudenciales para excluir la culpabilidad por una interpretación razonable de las normas no concurren en este caso ya que no se declaró incorrectamente ni se manifestaron la totalidad de las bases o elementos del hecho imponible, sino que directamente dejó de presentarse declaración o autoliquidación alguna, considerándose sin más la no sujeción al impuesto por traspasar el período de veinte años, lo cual no puede constituir, como ya se ha argumentado, un *criterio jurídico razonable y razonado*. Es decir, ni existe apoyo razonable, ni declaración correcta presentada para que según la doctrina citada, el reclamante excluya la culpabilidad en la comisión de la sanción en base a la oscuridad de la norma.

Por otro lado, tanto el hecho imponible como la obligación de pago están claramente fijadas en la Ley y Ordenanza. En efecto, frente a la comisión de la infracción consistente en dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentarios en todo o en parte la deuda tributaria los reclamantes pretenden exonerarse de la responsabilidad en atención a su desconocimiento así como a la buena fe ante la oscuridad de la norma aplicable. Ante estas alegaciones se tiene

que tener en cuenta que las leyes obligan al sujeto pasivo a la presentación de la declaración-autoliquidación del IIVTNU en el plazo de seis meses desde la fecha del fallecimiento, tal como hemos visto con anterioridad, y los herederos en este caso son sujetos pasivos del IIVTNU, correspondiéndoles, por tanto, las obligaciones dimanantes de dicho impuesto, siendo como consecuencia del no ingreso de las autoliquidaciones correspondientes por lo que la inspección del Ayuntamiento descubrió que los reclamantes habían incumplido con sus obligaciones tributarias.

En consecuencia, y en virtud de lo dispuesto en el artículo 183 de la Ley General Tributaria, habría que concluir que siendo sancionables las infracciones, los reclamantes, en el mejor de los casos, no pusieron la debida diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no cabiendo exonerarlos de su responsabilidad ante la Hacienda Pública Municipal, y sin que se aprecie alguna de las causas de exclusión de responsabilidad tasadas por el art. 179.2 de la LGT.

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

DESESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa nº153/2012 acumulada a las Reclamaciones nº154/2012, nº 24/2013, 25/2013 y 26/2013**, tramitadas por el procedimiento abreviado, e interpuesta por **DOÑA ----- y DON -----**, en el sentido de **CONFIRMAR el acto impugnado**, esto es, las Resoluciones del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 02-08-2012 por las que se confirmaban las liquidaciones provisionales nº de valor:-----, -----y -----, y se imponían sanciones en concepto del Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, Expedientes SANC IVT-----, ----- y -----, declarando la conformidad a derecho de dichas actuaciones.

(...)

- **Reclamación nº190/2014. Fecha: 26 de noviembre de 2014.**

RESOLUCIÓN:

(...)

Este Tribunal, actuando como órgano unipersonal, ha dictado Resolución sobre la Reclamación Económico-Administrativa nº190/2014, interpuesta por **D.-----**, actuando en nombre y representación de la entidad denominada-----, **y cuyo contenido es el siguiente:**

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 29 de septiembre de 1994 se otorga Escritura, ante el Notario de Madrid, por ----- a favor de ----- y de ----- (que se escindió en las sociedades la denominada ----- y la ahora reclamante) por la que se procedía a aportar la finca ----- al Proyecto de Compensación ----- en Pozuelo de Alarcón.

Dicha finca ha sido subrogada por la parcela ----- que fue adjudicada a-----, a----- y a la ahora reclamante en proindiviso por ejecución de la sentencia del TSJ de Madrid de 1 de junio de 2012.

II.-) Con fecha 29 de octubre de 2013 se transmite la finca referenciada según Escritura de Compraventa formalizada ante el Notario D. -----con nº de protocolo -----.

III.-) Con fecha 22 de mayo de 2014 se notifica a la entidad reclamante la Propuesta de Liquidación en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU).

IV.-) Tiene entrada en el Registro General del Ayuntamiento el día 5 de junio de 2014 escrito de alegaciones contra dicha Propuesta de Liquidación.

V.-) Con fecha 26 de junio de 2014 se dicta por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria de este Ayuntamiento, Resolución desestimando las alegaciones presentadas y procediendo a confirmar la Liquidación Provisional en concepto de IIVTNU. Dicha Resolución es notificada al reclamante con fecha 22 de julio de 2014.

VI.-) Estimando no conforme a Derecho la mencionada resolución, con fecha 22 de agosto de 2014, se interpone la presente reclamación económico- administrativa.

VII.-) Admitida a trámite por el Procedimiento Abreviado con el número 190/2014, por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón se nombró Vocal Ponente. Una vez remitido el expediente administrativo por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria, se han observado en la instrucción del procedimiento los preceptos legales y reglamentarios de obligado cumplimiento a fin de dictar la presente resolución.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-) Este Tribunal se declara competente para conocer de la presente Reclamación Económico-administrativa, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón, publicado en el BOCM nº 214 de fecha 09/09/2009, (en adelante ROTEAPA).

Asimismo el acto impugnado es una materia o acto susceptible de reclamación en los términos del artículo 226 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 20 del ROTEAPA.

SEGUNDO.-) Concurren los requisitos de legitimación y de la presentación en tiempo y forma para la admisión a trámite de la Reclamación Económico-Administrativa, dándose cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 235 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 24.1 y 3 y artículo 40 del ROTEAPA.

TERCERO.-) La presente Resolución es dictada por el órgano unipersonal del Tribunal en virtud de lo dispuesto en el artículo 9.3 y 13.2 del ROTEAPA, tramitándose la Reclamación conforme al **Procedimiento Abreviado** según disponen los artículo 245 de la Ley General Tributaria, artículos 64 y 65 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, **por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa**, y artículo 59 y SS., del ROTEAPA.

CUARTO.-) La cuantía fijada es de **4.294,18 €**, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y artículo 22 del ROTEAPA.

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria, de fecha 26 de junio de 2014, desestimatoria de las alegaciones formuladas por el reclamante así como la confirmación de la liquidación provisional practicada en concepto de IIVTNU.

A tal fin, el reclamante alega en síntesis:

- El período a tener en cuenta en el cómputo de la plusvalía, según el reclamante, debería ser desde que la finca tuviera la condición de urbana, el 1 de marzo de 2013 (fecha de adjudicación por el Ayuntamiento) y no la fecha de adquisición de los terrenos (29 de septiembre de 1994) en el que la finca era rústica.

SEXTO.-) DETERMINACIÓN DE LA FECHA DE DEVENGO A EFECTOS DEL IIVTNU.

El artículo 104.1 Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo (en adelante TRLHL), establece que el IIVTNU *grava el incremento de valor que experimenten los terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o por la constitución o transmisión de cualquiera de los derechos reales que cita la norma.*

Y en su apartado 2 especifica: *“No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos **que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél...**”*

Por su parte el artículo 107 del mismo texto legal establece, en relación con la base imponible,

“1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles...”

El nacimiento del hecho imponible del IIVTNU y su devengo, y por consiguiente el de la obligación de contribuir, **se produce en el momento final del período**, que se determina por un negocio jurídico, en este caso la compraventa el 29 de octubre de 2013, de donde resulta que **habrá que estar a ese momento final para atender a las condiciones y características del terreno**. De esta forma, la no sujeción al Impuesto del incremento de valor que experimentan los terrenos que tengan la consideración de rústicos se produce por su situación en el momento de surgir el hecho imponible, resultando por tanto indiferente la condición del terreno en el inicio o durante el período en el que se ha ido generando el incremento, ya que sólo es atendible la que tenga en el momento de la transmisión determinante del devengo.

A este respecto, el **TSJ Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, S de 6 Jun. 2011, que establece:**

“...El impuesto se devenga a la fecha de transmisión y, según el contenido del expediente a la fecha de transmisión los parcelas tenían la condición de urbanos y, la Sala ya ha tenido ocasión de pronunciarse en esta cuestión , así en Sª 90/2003 se establece que en el IIVTNU resulta inoperante la situación urbanística de los terrenos en el inicio del periodo impositivo o incluso durante el mismo , ya que lo decisivo es que , en el momento de la transmisión determinante del devengo , tengan la condición de urbanos , en los términos prevenidos para el IBI o con arreglo a las disposiciones e instrumentos urbanísticos aplicables . En consecuencia el momento determinante a efectos del impuesto es el de la transmisión y la condición que tenían en ese momento, siendo su cómputo desde la adquisición. Por ello procede la revocación de la sentencia impugnada estimando que el acto recurrido es conforme a derecho por lo que el mismo es ratificado en su totalidad...”

La determinación de la fecha de devengo del IIVTNU posibilita siempre la concreción del momento temporal en el que tiene lugar la transmisión sujeta. Como es sobradamente conocido, el devengo del Impuesto se entiende producido cuando, a su vez, se produzca el acto traslativo que da origen al Impuesto. En efecto, el devengo tendrá lugar cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, inter vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión; y, en aquellos casos en los que se constituya o transmita cualquier derecho de goce limitativo del dominio, el devengo se producirá en la fecha en que tenga lugar la constitución de la transmisión.

Lógicamente, se trata de una cuestión que exige tomar en consideración los distintos negocios jurídicos transmisivos a efectos de poder precisar, no ya sólo la propia existencia del hecho imponible, sino también la fecha inicial a la que se ha de atender de cara al cómputo de la plusvalía. Y todo ello sin perjuicio de la trascendencia que adquiere dicha fecha en relación con el cómputo de la prescripción.

Sólo de este modo podremos llegar a concretar, además de la existencia o no de transmisión en cada caso concreto, cuándo se ha producido la materialización de la misma, circunstancia esta última que resulta especialmente conflictiva tratándose de actos, actuaciones o negocios de carácter complejo en los que cabe aludir a la existencia de varias fases.

Téngase presente además que, si ya de por sí el devengo constituye uno de los elementos más significativos del tributo en tanto en cuanto determina el nacimiento de la obligación tributaria, en el caso específico del IIVTNU, dicha trascendencia adquiere además una mayor relevancia dado el papel que desempeña el citado devengo a efectos de determinar la normativa aplicable, así como de cara a precisar la clasificación urbanística que pueda adquirir el terreno en cuestión o la valoración que deba otorgarse al terreno a efectos de determinar la base imponible.

En efecto, la concreción de la fecha de devengo contribuirá, en primer lugar, a determinar la normativa aplicable, debiendo estarse a la ordenanza fiscal que se encuentre vigente en el momento de producirse aquél. En segundo término, la determinación de la fecha del devengo adquiere relevancia respecto a la clasificación urbanística del terreno en cuestión ya que, si en el instante del devengo tuviese la condición de urbano, se produciría la sujeción al Impuesto con independencia de clasificaciones urbanísticas anteriores o posteriores.

Por tanto, aunque los terrenos no estuvieran en su día inicial sujetos al impuesto por su calidad de agrícolas o rústicos sí lo están al momento final, al haber accedido a la condición de urbanos o urbanizables, por lo que no existe ningún obstáculo para que se le aplique la plusvalía obtenida desde la anterior transmisión, y, como es natural dentro de los 20 años, ya que, en cuanto los terrenos han alcanzado la condición de urbanizables o urbanos y ha cesado así su carácter anterior de no sujetos al Impuesto, han quedado sometidos ya a dicha carga fiscal con todas sus consecuencias, o sea, en igualdad con los demás terrenos sometidos a la misma, desde la anterior transmisión, y no desde el momento en que se produjo su sujeción.

SÉPTIMO.-) PERIODO A TENER EN CUENTA A EFECTOS DE LA PLUSVALÍA.

La segunda cuestión objeto de controversia es la fecha que se ha de tener en cuenta a efectos de cálculo del impuesto, y por tanto el período de cuantificación.

El interesado manifiesta que el incremento se debe calcular, no desde la fecha de adquisición de la finca (entonces rústica), sino desde la fecha en que adquirió la calificación de urbana, fecha de adjudicación por el Ayuntamiento (1 de marzo de 2013), puesto que de lo contrario se estaría gravando un período que no corresponde gravar a efectos del impuesto, mientras que el Ayuntamiento alude a la intrascendencia de tal cuestión al ser un impuesto instantáneo.

A este respecto el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, Sentencia de 31 Oct. 2012, rec. 309/2011 argumenta que:

“.....El escrito de apelación insiste en su tesis de que el incremento se debe calcular no desde la fecha de adquisición de las fincas (entonces rústicas) sino desde la fecha en que adquirieron la calificación de urbanas.

Ciertamente, una interpretación puramente literal del artículo 104 del texto refundido de la LHL conduciría a sostener que únicamente debiera estar sujeto el incremento de valor experimentado desde que los terrenos tengan la consideración de urbanos a efectos del IBI. Así se estimó por el TSJ de la Comunidad Valenciana (p.e., sentencia de 27 de septiembre de 1996, que mantuvo que, en caso contrario, se gravaría un incremento no sujeto al impuesto). Sin embargo, el Tribunal Supremo ha seguido la interpretación contraria: así, la STS de 31 de marzo de 1997, que reproduce una doctrina constante al respecto, que si bien se ha formulado en relación con el régimen legal anterior, resulta de aplicación, por su fundamentación, al régimen de la LHL; y, con mayor rotundidad, la misma doctrina se ha fijado en interés de la ley por la STS de 29 de noviembre de 1997, en que se establece como doctrina legal que « En el IIVTNU resulta inoperante la situación de los terrenos en el inicio del período impositivo o incluso durante el mismo, ya que lo decisivo es que, en el momento de la transmisión determinante del devengo, tengan la condición de urbanos, en los términos prevenidos para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o con arreglo a las disposiciones e instrumentos urbanísticos aplicables». Por fin, la STS de 8 de abril de 2003 (recurso de casación en interés de la Ley núm. 75/2002), citada en la sentencia aquí apelada, reitera la anterior doctrina legal de que **en el impuesto resulta inoperante la situación urbanística de los terrenos en el inicio del período impositivo o incluso durante el mismo, ya que lo decisivo es que, en el momento de la transmisión determinante del devengo, tengan la condición de urbanos, en los términos prevenidos para el IBI, o con arreglo a las disposiciones o instrumentos urbanísticos aplicables....”**

A esta circunstancia se refiere también la Sentencia del TS de 2 de febrero de 2001 en los siguientes términos:

“(...) El hecho imponible no tiene lugar de una manera paulatina durante el período comprendido entre el inicial y final, sino de una sola vez, es decir, no nos encontramos con un hecho imponible duradero y sucesivo que sea necesario periodificar, pues para que se produzca el aspecto material del hecho imponible del Impuesto basta una transmisión de bienes o una constitución o transmisión de un derecho real de goce, limitativo del dominio y estos acontecimientos son, por sí mismos, instantáneos en sentido jurídico; la transmisión inmediata anterior constituye un factor comparativo para obtener, mediante una sencilla operación aritmética, la diferencia entre el valor primitivo y el actual, que en el supuesto de dar un resultado positivo genera el incremento de valor objetivo del Impuesto, que es instantáneo y no periódico y se devenga con la transmisión». En todo caso **habremos de estar al momento de surgimiento del hecho imponible y no a la condición del terreno en el inicio o durante el período. Sólo es atendible aquella que tenga en el momento de la transmisión determinante del devengo, careciendo de trascendencia a efectos del Impuesto su situación urbanística en el inicio del período impositivo o durante éste...**”

Sobre la fecha inicial del período impositivo, la Sentencia del TSJ de Castilla y León del 19 de mayo de 1999, JT 1999/960, dice: “Ni la adjudicación a la Junta de Compensación ni las adjudicaciones que ésta realiza a los propietarios miembros de las Juntas son transmisiones de dominio a efectos del Impuesto que nos ocupa, como con toda claridad establece el artículo 159.4 del Texto Refundido de la Ley del Suelo. (...) Por tanto, las transmisiones de terrenos que se realizan como consecuencia de **las aportaciones de la Junta de Compensación y las adjudicaciones que posteriormente se produzcan a favor de los propietarios no tienen la consideración de transmisiones de dominio a efectos del IIVTNU, por lo que en la posterior enajenación de dichos terrenos la fecha inicial del período de generación del incremento de valor será la de la adquisición de los terrenos que fueron aportados en el caso opera el límite de los veinte años establecido en el artículo 108.2 LRHL**”.

Por tanto, la fecha de adjudicación de los terrenos por parte del Ayuntamiento, 1 de marzo de 2013, no se puede considerar como una fecha de adquisición de derechos sobre el inmueble,

sino tan sólo un acto declarativo de la existencia de tales derechos, no pudiendo originarse en consecuencia ninguna plusvalía susceptible de llegar a ser gravada.

En todo caso estas no son las únicas situaciones de no sujeción susceptibles de llegar a producirse. Pensemos, por ejemplo, en el caso de adjudicaciones de terrenos que originan reparcelaciones, habiéndose efectuado las mismas a favor de los propietarios comprendidos dentro de la unidad de ejecución. Tal y como tuvo oportunidad de precisar la Dirección General de Tributos (DGT) en contestación a Consulta de 14 de enero de 2004, dada la anterior situación **«no se interrumpe el cómputo del plazo de generación de la plusvalía, remitiéndose a la fecha de la inicial adquisición de la propiedad o del derecho sobre el terreno reparcelado».**

En este punto suscribimos el fundamento de la resolución impugnada cuando se opone a que la fecha a tener en cuenta fuera la del 1 de marzo de 2013 ya que según la reclamante las fincas de origen desaparecen convirtiéndose en nuevas fincas de resultado, con nuevo folio registral.

Así, en los supuestos de aprobación definitiva de un Proyecto de Compensación con transmisión posterior a un tercero, la jurisprudencia del Tribunal Supremo entiende que la operación reparcelatoria se limita a regular una función urbanística y que la subrogación real no es una verdadera transmisión, y toma como fecha inicial para general la plusvalía, la adquisición originaria del terreno por su titular.

Expresión de este criterio puede hallarse en la STS de 17 de diciembre de 1996 que establece que, "(...) *si la aportación de un terrenos a la Junta de Compensación no es una verdadera transmisión, como tampoco lo es la de las parcelas resultantes a los miembros de la Junta si no hay excesos, sí lo es la venta de aquéllas a un tercero con la consecuencia, a los efectos del Impuesto sobre el Incremento Valor de los Terrenos, de que esas transmisiones intermedias son irrelevantes por lo que la fecha inicial del período de imposición debe ser aquella en la que el propietario miembro de las Junta los adquirió, y la final, la de su transmisión a tercero*"; o en la STS de 21 de octubre de 2002, que señala que "(...) *las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la constitución de la Junta de Compensación por aportación de los propietarios del polígono o unidad de actuación y las adjudicaciones de solares que se efectúen a favor de los propietarios miembros de dichas Juntas y en proporción a los terrenos incorporados por aquéllos no tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos. Queda exceptuado el supuesto de que el valor de los solares adjudicados a un propietario exceda del que proporcionalmente corresponde a los terrenos aportados por el mismo, en cuyo caso, se girarán las liquidaciones procedentes en cuanto al exceso*".

Por tanto, las aportaciones a las Juntas de Compensación y la adjudicación de parcelas a los propietarios no se consideran transmisión a efectos del IIVTU cuando se produzca la identidad objetiva y subjetiva. Esto es, sean lo mismo tanto el sujeto aportante como la finca aportada y resultante, en cuanto a los derechos adjudicados, y además estemos ante el ejercicio de una función urbanística (identidad causal). En consecuencia, no se produce el devengo del mismo respecto de aquella parte del valor del solar adjudicado que coincide con el que proporcionalmente corresponda al del terreno o terrenos aportados por el propietario.

Cuando el valor de los solares adjudicados a un propietario exceda del que proporcionalmente corresponda a los terrenos aportados por el mismo, se girarán las liquidaciones procedentes encunto al exceso. En este supuesto, y en lo que se refiere al exceso, la normativa fiscal sí que considera que se produce una transmisión, puesto que el adjudicatario adquiere algo que antes no tenía, con el correspondiente devengo del IIVTNU e inicio, a partir de la fecha de adjudicación, de un nuevo periodo de generación del incremento, respecto del exceso adquirido

En el caso presente, **según informe de 9 de junio de 2014 suscrito por la Gerente de Urbanismo del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, en el Proyecto de Compensación "-----" del P.G.O.U. de Pozuelo de Alarcón se señala que LA PARCELA DE RESULTADO ------ SE ADJUDICA POR SUBROGACIÓN REAL DE LA FINCA APORTADA-----, SIN QUE CONSTE QUE EXISTA EN DICHA ADJUDICACIÓN UN EXCESO DE ADJUDICACIÓN.**

En conclusión **se adjudicó a favor de las mencionadas sociedades una porción de terreno en proporción a sus derechos, no excediendo el volumen de aprovechamiento del terreno adjudicado del aportado.** Por tanto, el primitivo terreno sito en ----- ha sido subrogado por la nueva parcela que le ha sido adjudicada dentro de la superficie del Polígono, **sin que ello, que es propiamente una sustitución objetiva, haya implicado, a efectos del IIVTNU, una verdadera transmisión dominical de dicha nueva parcela o la formalización de un título de adquisición originario sobre la misma.** Por lo que atendiendo a lo expuesto en los apartados anteriores, el período de generación se inició **el 29 de septiembre de 1994, fecha de la escritura de compraventa del primitivo terreno.** El hito final sería el de la transmisión de fecha 29 de octubre de 2013.

En consecuencia, resulta correcta la liquidación en concepto de IIVTNU que emitió el Ayuntamiento, tomando como período impositivo el que abarcaba desde la fecha de adquisición del terreno objeto de transmisión hasta que ésta se efectuó. Se declara la conformidad a derecho de la liquidación practicada por este Impuesto, en tanto que las transmisiones de terrenos que se realizan como consecuencia de las adjudicaciones que posteriormente se produzcan a favor de los propietarios no tienen la consideración de transmisiones de dominio a efectos del Impuesto, por lo que en la posterior enajenación de dichos terrenos la fecha inicial del período de generación del incremento de valor será la de la adquisición de los terrenos que fueron aportados.

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

DESESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa nº 190/2014** interpuesta por **D.-----**, actuando en nombre y representación de-----, **en el sentido de CONFIRMAR** el acto impugnado, esto es, la Resolución dictada por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 26-06-2014 desestimatoria de las alegaciones presentadas y confirmando la Liquidación Provisional en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, devengado por la transmisión de la finca, de este término municipal, con Referencia catastral nº-----, y sin que proceda la rectificación del acto liquidatorio citado, por ser conforme a Derecho.

(...)

- **Reclamación nº2272/181 Acumulada a la Reclamación nº2272/431. Fecha: 11 de mayo de 2012.**

RESOLUCION:

(...)

Este Tribunal, reunido en sesión plenaria de carácter extraordinario de fecha 11 de mayo de 2012, con asistencia de los miembros que figuran en la correspondiente acta, para deliberar y fallar sobre las **Reclamaciones Económico-Administrativas nº2272/181 y 2272/431 (acumuladas)** interpuestas por **DON -----** y **DOÑA-----**, ha dictado la presente Resolución, cuyo contenido es el siguiente:

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 16 de julio de 2004 se otorga ante el notario de Madrid, Don-----, Escritura de disolución de la sociedad conyugal de los reclamantes. En dicha escritura Don -----, se

adjudica una participación indivisa del 67% de la vivienda habitual del matrimonio, sita en la c/-----
-----, de Pozuelo de Alarcón, resultando Doña -----, adjudicataria del 33% restante.

II.-) Con fecha 27 de diciembre de 2007 se otorga ante el notario de Madrid, Don-----, escritura de disolución del condominio existente sobre el inmueble descrito en el antecedente I anterior. En virtud de dicha escritura se adjudica al esposo el 100% del inmueble referido, comprometiéndose a compensar a la esposa en metálico.

III.-) A efectos del Impuesto sobre el Incremento de valor de los Terrenos de naturaleza Urbana (IIVTNU) se solicita de la Corporación municipal, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25 de la Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón reguladora del tributo en cuestión, el reconocimiento de la no sujeción al mismo de la extinción del condominio existente sobre el inmueble que había constituido la vivienda habitual del matrimonio.

IV.-) Con fecha 13 de abril de 2010 se dicta Decreto de la Alcaldía desestimando la petición formulada y declarando la sujeción al impuesto del presupuesto fáctico contemplado.

V.-) Asimismo, se practica liquidación a la esposa por el Impuesto citado.

VI.-) Con fecha de entrada en el Registro del Tribunal de 12 de julio de 2010, los reclamantes presentaron sendos escritos de interposición de Reclamación Económico-Administrativa contra los actos antes referidos.

VII.-) Admitidas a trámite las citadas Reclamaciones Económico-Administrativas con los números 2272/181 y 2272/431, con fecha 30 de junio de 2011 se dicta Providencia de acumulación de las mismas, que es notificada al reclamante con fecha 15 de julio de 2011.

VIII.-) Remitido el correspondiente expediente por el Órgano de Gestión Tributaria, el Presidente del Tribunal procedió a nombrar Vocal Ponente encargado de la resolución del asunto, el cual se abstuvo en base a lo dispuesto en el artículo 19.1 e) del ROTEAPA, acordándose designar nuevo Vocal Ponente para la resolución de la presente reclamación.

Asimismo, se comunicó a los reclamantes el inicio del procedimiento y la puesta de manifiesto del expediente, a fin de poder examinarlo y formular escrito de alegaciones, trámite que fue deducido en tiempo y forma.

IX.-) Tras la instrucción del procedimiento en la forma prevenida reglamentariamente, se redactó la correspondiente Ponencia de Resolución que fue objeto de debate y votación en sesión plenaria del Tribunal, habiéndose observado en la tramitación del presente procedimiento los demás preceptos legales y reglamentarios de obligado cumplimiento a fin de dictar la presente Resolución.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-) Este Tribunal se declara competente para conocer de la presente Reclamación Económico-administrativa, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón publicado en el BOCM nº 214 de fecha 09/09/2009, (en adelante ROTEAPA).

Asimismo el acto impugnado es una materia o acto susceptible de reclamación en los términos del artículo 226 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 20 del ROTEAPA.

SEGUNDO.-) Concurren los requisitos de legitimación y de la presentación en tiempo y forma para la admisión a trámite de la Reclamación Económico-Administrativa, dándose cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 235 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 24.1 y 3 y artículo 40 del ROTEAPA.

TERCERO.-) La presente resolución es dictada por este Tribunal previa Ponencia con Propuesta

motivada del Vocal asignado en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.1, en relación con el artículo 50.1 del ROTEAPA, tramitándose conforme al **Procedimiento General**, según dispone el artículo 234 y ss. de la Ley General Tributaria, artículos 52 y ss. del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley general Tributaria en materia de revisión en vía administrativa y artículos 39 y ss. del ROTEAPA.

CUARTO.-) La cuantía fijada es de 8.402,79 €, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y artículo 22 del ROTEAPA.

QUINTO.-) Se impugna en las presentes reclamaciones económico-administrativas acumuladas el Decreto de la Alcaldía de fecha 13 de abril de 2010, desestimatorio del recurso de reposición interpuesto contra Decreto municipal de fecha 23 de agosto de 2008, denegatorio de la solicitud de reconocimiento de la no sujeción al IIVTNU de la extinción del condominio existente sobre la vivienda habitual de los reclamante, así como contra la liquidación practicada por tal concepto tributario

A tal fin, el reclamante alega en síntesis:

- No sujeción al IIVTNU de la disolución de la comunidad de bienes constituida sobre el inmueble referido, por inexistencia de transmisión objeto de gravamen.

SEXTO.-) En primer lugar y con el objeto de delimitar los contornos de la cuestión controvertida en el presente procedimiento, ha de precisarse que, no obstante las alegaciones de los reclamantes, el artículo 104.3, segundo párrafo, del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, (TRLHL), se refiere a la *“no sujeción al IIVTNU de los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cuál sea el régimen económico matrimonial”*.

Circunstancias éstas de la nulidad, separación o divorcio que no han sido acreditadas de contrario, ni que la adjudicación del inmueble a uno de los cónyuges lo fuera en cumplimiento de sentencia alguna.

Por lo tanto, el presupuesto de hecho del que ha de partirse es la sujeción o no al referido Impuesto de la extinción en virtud de Escritura pública de fecha 27 de diciembre de 2007, del condominio constituido voluntariamente por los reclamantes, en Escritura de disolución de sociedad conyugal de fecha 16 de julio de 2004, y por la que el esposo resultó adjudicatario de una participación indivisa del 67% de la vivienda habitual del matrimonio y la esposa del 33% restante.

SÉPTIMO.-) El hecho debatido (desde luego, no pacífico) se centra, por lo tanto, en determinar si la disolución de una comunidad de bienes constituida sobre un inmueble de forma voluntaria por las partes y en virtud de la cual uno de los comuneros se adjudica el pleno dominio de la finca compensando al otro en metálico, es un supuesto sujeto o no al IIVTNU.

A este respecto el artículo 104.1 del TRLHL establece que el IIVTNU es *“un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos”*, añadiendo el apartado 3, primer párrafo que *“No se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes”*.

La justificación de este supuesto de no sujeción es considerar que en los casos de extinción de un condominio no existe una verdadera transmisión, sino que se trata de una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.

El Tribunal Supremo ha venido corroborando esta tesis siendo su criterio tradicional que la disolución de una comunidad de bienes tiene un efecto meramente declarativo y no traslativo, no existiendo, pues, en un caso así, transmisión sujeta al IIVTNU.

La anterior afirmación puede mantenerse, sin duda, siempre que las adjudicaciones que se lleven a cabo entre los comuneros para extinguir el condominio no excedan de los porcentajes atribuibles a la primitiva participación, por entenderse que en esta situación lo único que ha tenido lugar es la mera concreción material y física de una cuota ideal en una comunidad preexistente.

Esta parece ser claramente la conclusión a la que se llega del análisis detallado de la doctrina jurisprudencial, cabiendo citar, como paradigma de lo expuesto, las Sentencias, ambas alegadas por los reclamantes, así como por la Administración municipal, en apoyo de sus respectivos argumentos, de **22 de noviembre de 1989 (RJ 1989/7967)** y de **27 de junio de 1995 (RJ 1995/4727)**.

En la primera de ellas ya se afirmó, *“la inexistencia de hecho imponible en el supuesto de extinción de condominio cuando la adjudicación no exceda del porcentaje atribuible a la primitiva participación y ello porque la adjudicación extintiva de la comunidad de bienes no es un acto genuinamente traslativo, ya que no hay verdadera transmisión de un derecho preexistente en que una persona sucede a otra, participando más bien de la naturaleza de acto declarativo de fijación, dando certeza y concreción a la situación de cada titular, siendo coherente con ese carácter declarativo de la adjudicación el artículo 450 del Código Civil al disponer que «cada uno de los partícipes de una cosa que se posea en común, se entenderá que ha poseído exclusivamente la parte que al dividirse le cupiere durante todo el tiempo que duró la indivisión»”*.

En la segunda referida se declaró que *“la liquidación objeto del presente recurso contencioso-administrativo, viene derivada por la extinción de dicha comunidad y adjudicación de los bienes integrantes de la misma, a su partícipes, con lo que no se da lugar a una verdadera transmisión de dominio, en cuanto la división produce sí un efecto declarativo, pero no traslativo, porque no atribuye algo que antes no se tuviera y no produce en los comuneros ningún beneficio patrimonial, al existir -cual en el caso de autos- una adjudicación proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, como lo acredita el haberse efectuado la disolución, respetando la cuota de participación que cada uno tenía, que era de una tercera parte, teniendo las fincas objeto de disolución y las porciones adjudicadas idéntico valor: así la finca de Mataró, que se adjudica a dos comuneros tiene un valor doble -18.000.000 de pesetas- de la finca de -----9.000.000 de pesetas- que se adjudica a uno solo”*.

En el mismo sentido, se pronunciaron las **SSTS de 22 de enero de 1993 (RJ 1993/5)** y de **27 de octubre de 1994 (RJ 1994/8193)**, así como, entre otras, las **SS del TSJ de la Comunidad Autónoma del País Vasco de 18 de septiembre de 1995 (JT 1995/ 1148)**, del **TSJ de la Comunidad Valenciana de 4 de noviembre de 1996, (JT 1996/ 1521)**, del **TSJ de las Islas Baleares de 27 de febrero de 1999, (JT 1999/ 318)** y del **TSJ de Castilla-La Mancha de 12 de marzo de 1999, (JT 1999/ 384)**.

NOVENO.-) Ahora bien, si en estas sentencias se declaró que no había transmisión cuando la adjudicación con ocasión de la disolución de una comunidad de bienes no excedía del porcentaje atribuible a la primitiva adquisición, habría que entender, en buena lógica, que ello equivaldría a afirmar que sí existe, por el contrario, tal transmisión cuando en la mencionada adjudicación, fruto de la liquidación de la comunidad de bienes, se produce un exceso de adjudicación.

En estos casos no estamos ya ante un simple declarativo de fijación, que da certeza y concreción a la situación de cada titular, sino en presencia de un verdadero acto traslativo, en virtud del cual se ha producido, no la concreción material y física de una cuota ideal en una comunidad preexistente, sino una auténtica adquisición «ex novo», generándose una transmutación del dominio que pone de manifiesto una elevación del mismo respecto al que teníamos cuando lo adquirimos en origen.

En confirmación de que ello es así, puede citarse la **STS de 18 de junio de 1994, (RJ 1994/ 4696)**, en la que el Tribunal Supremo declaró que sí existe transmisión gravable por el Impuesto

sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana cuando en una disolución de una comunidad de bienes se producen excesos de adjudicación, al afirmarse en ella:

«La disolución de la comunidad dominical ostentada sobre el solar por los cuatro sujetos pasivos de la liquidación provisional notificada el 19 de febrero de 1987 y la consecuente adjudicación del terreno a uno solo de los anteriores condueños, llevadas a cabo en la escritura notarial de 15 de diciembre de dicho año, conforman, en su conjunto, por la fuerza traslativa de la segunda operación conexas, una verdadera transmisión, a los efectos prevenidos en los artículos 350 y 351 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 abril. En la cláusula primera de la citada escritura pública se hace constar que los interesados «disuelven la comunidad de origen voluntario que tienen constituida sobre la finca descrita y, siendo ésta indivisible por razones urbanísticas y por desmerecer su valor, se la adjudican en pleno dominio a los cónyuges don Juan T. L. y doña Asunción D. R., abonando éstos, a los otros tres copartícipes, en efectivo metálico, su participación en la comunidad, o sea, la cantidad de 1.875.000 pesetas a cada uno, que reciben en este acto».

Por tanto, dentro del marco de esa «división económica» realizada al amparo de los artículos 401.1 o 404 del Código Civil, se ha producido, en principio, la efectiva transmisión de las tres cuartas partes del solar objeto de la comunidad de bienes disuelta .

Y lo mismo, es decir, la existencia de transmisión cuando la adjudicación exceda del porcentaje atribuible a la primitiva participación en la comunidad de bienes, se mantuvo también por la STSJ **de la Comunidad de Madrid de 17 de mayo de 2002, (JT 2003/995)** en la que se señaló:

"En cuanto a la primera cuestión planteada, si bien es cierto como sostiene el Ayuntamiento demandado, que las aportaciones de bienes a una comunidad y las adjudicaciones a los comuneros, en los casos de división total o parcial de la comunidad, no se produce la sujeción al tributo, ya que las comunidades de bienes carecen de personalidad jurídica y no se da, en tales operaciones, una transmisión sino una simple alteración en la forma de encontrarse atribuido el dominio sobre los mismos bienes, produciendo la división un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que ya no tuvieran antes los comuneros y no produce en éstos ningún beneficio patrimonial, al existir una distribución proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve respetando la cuota de participación que cada uno tenía, como ha señalado el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencias de 22 de noviembre de 1989 (RJ 1989, 7967) y 27 de junio de 1995 (RJ 1995, 4727) , y esta Sala en sentencia de 13 de julio del 2000 (RJCA 2000, 2210) , no es menos cierto, que en aquellos supuestos en que el terreno adjudicado al comunero exceda del que le corresponda, existe una transmisión gravable".

DÉCIMO.-) Sin embargo, el Tribunal Supremo, en **Sentencia posterior de 19 de diciembre de 1998 (RJ 1998/10432)**, dictada en interés de ley, y en la que se basan fundamentalmente los reclamantes en defensa de sus pretensiones, parece concluir lo contrario a lo expuesto en los fallos anteriormente citados.

En efecto, con ocasión de la extinción de un condominio sobre un inmueble derivado de una herencia, con adjudicación del inmueble a uno de los herederos y compensación económica al resto, señaló que, *"la doctrina legal que pretende la parte recurrente, relativa a que se tenga por tal la de que los excesos de adjudicación, que surjan como consecuencia de la disolución de una comunidad de bienes en la que se adjudica la totalidad del bien o bienes que la forman, a uno de los condueños, constituye verdadera transmisión dándose con ello uno de los presupuestos del artículo 105.1 de la Ley 39/1988, de 28 diciembre, de Haciendas Locales no es cierta en el caso de las comunidades hereditarias, por lo que debe desestimarse el recurso".*

Nada hay que objetar al contenido de esta Sentencia, estando este Tribunal absolutamente de acuerdo con su tesis, pero sí podría oponerse a la anterior conclusión que la doctrina manifestada en ella se refiere al **supuesto de las comunidades hereditarias**, que tienen un régimen jurídico diferente al de las comunidades de bienes constituidas por actos «inter vivos», extremo que, por lo demás, se resalta de forma expresa en esta misma, que muy gráficamente comienza indicando que:

«Estimamos que la doctrina de la sentencia de 18 de junio de 1994, no puede ser trasladada sin más al supuesto que nos ocupa, debido al diferente origen de la situación de proindiviso, que viene determinada por la Ley en el supuesto de las sucesiones hereditarias y por la voluntad de los copartícipes en el de la comunidad voluntaria de bienes, diferencia que repercute sensiblemente en el distinto régimen jurídico de una y otra, reguladas en títulos distintos del Código Civil y que traduce por ejemplo en el hecho de la transmisión de la posesión a los herederos desde el fallecimiento del causante (artículo 440 del C.C.) y la naturaleza esencialmente divisible de la comunidad hereditaria, en tanto que en la comunidad voluntaria de bienes no hay tal transmisión de la posesión, y por otra parte puede pactarse mantener la indivisión por un plazo de tiempo que no exceda de 10 años (artículo 400)».

De ello podría concluirse fácilmente que la doctrina recogida en esta Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 1998, únicamente es aplicable a las comunidades hereditarias, manteniendo, pues, el Tribunal Supremo la doctrina por él sustentada en su Sentencia de 18 de junio de 1994, para el caso de que estemos en presencia de una comunidad de bienes constituida por actos «inter vivos».

UNDÉCIMO.-) La polémica suscitada no queda, pues, definitivamente zanjada. El Tribunal Supremo vuelve a referirse a esta cuestión en su **Sentencia del Tribunal de 28 de junio de 1999 (RJ 1999/6133)** también citada por los reclamantes en defensa de sus intereses. Aunque este Tribunal considera que el hecho de estar dictada en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y no con el IIVTNU, hace que su extrapolación automática a este impuesto sea harto problemática, lo cierto es que en la misma se declara expresamente que:

*“Esta Sala, aún en supuestos no estrictamente similares al que ahora se enjuicia y como recuerda la Sentencia de 23 de mayo de 1998, con cita de otras de la Sala Primera y de la Sala Tercera de este Tribunal, tiene reconocida, con vocación de generalidad, la doctrina consistente en que «la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes en los que no hay traslación del dominio, de modo que, en consecuencia, por primera transmisión sólo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero». En principio, pues, la división y consiguiente adjudicación de las partes en que se hubieran materializado las cuotas ideales anteriormente existentes no son operaciones susceptibles de realizar el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales a tenor de lo establecido en el art. 7.1 A) del Texto Refundido y de su Reglamento, aquí aplicables, de 1980 y 1981, respectivamente -hoy los mismos preceptos de los Textos vigentes de 24 de septiembre de 1993 y 29 de mayo de 1995-. La división de la cosa común debe ser contemplada -recuerda la sentencia mencionada de 1998- como la transformación del derecho de un comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte de la cosa que la división hubiera individualizado. Con otras palabras: la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes **no es una transmisión patrimonial propiamente dicha - ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.** Lo que ocurre es que, en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división -supuesto que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, art. 401 del Código Civil)- la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero -arts. 404 y 1.062, párrafo 1º, en relación éste con el art. 406, todos del Código Civil-. Esta obligación de compensar a los demás, o al otro, en metálico no es un «exceso de adjudicación», sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar -art. 400-. Tampoco, por eso mismo, esa compensación en dinero puede calificarse de «compra» de la otra cuota, sino, simplemente, de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común por fuerza de lo dispuesto en los arts. 402 y 1.061 del Código Civil, en relación éste, también, con el 406 del mismo Cuerpo Legal. En puridad de conceptos, cuando la cosa común es indivisible, bien materialmente o bien por desmerecimiento excesivo si se llevara a cabo la división, cada comunero, aun cuando tenga derecho sólo a una parte de la cosa, tiene realmente un derecho*

abstracto a que, en su día, se le adjudique aquélla en su totalidad, dada su naturaleza de indivisible, con la obligación de compensar a los demás en metálico. Esta forma, pues, de salir de la comunidad es también, por tanto, concreción o materialización de un derecho abstracto en otro concreto, que no impide el efecto de posesión civilísima reconocido en el art. 450 del Código Civil y no constituye, conforme ya se ha dicho, transmisión, ni a efectos civiles ni a efectos fiscales. Por lo demás, el hecho de que el art. 7.2 b) de la Ley y Reglamento del Impuesto aquí aplicables sólo exceptúe de la consideración de transmisión, a los efectos de su liquidación y pago, «los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los arts. 821, 829, 1056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil...» y entre ellos no se cite precepto alguno regulador de comunidades voluntarias, sino sólo de comunidades hereditarias, no constituye argumento en contra de la conclusión precedentemente sentada, habida cuenta que a lo que quiere con ello aludirse es a los excesos de adjudicación verdaderos, esto es, a aquellos en que la compensación en metálico, en vez de funcionar como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad que deben presidir toda división o partición de comunidad a costa del patrimonio del adjudicatario, sobrepasa en realidad su interés en la comunidad y viene a constituir, efectivamente, una adjudicación que lo supera en perjuicio del resto de los comuneros. No hay, pues, tampoco, con esta interpretación, desconocimiento alguno del art. 24 de la Ley General Tributaria, hoy 23.3 de la misma tras la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio (RCL 1995\2178 y 2787)-, cuando veda la utilización del procedimiento analógico para extender, más allá de sus términos estrictos, el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones tributarias”.

Es decir, el Tribunal concluye que en tales supuestos de adjudicación a un comunero del único bien común, cuando éste sea de naturaleza indivisible (o desmerezca mucho por la división) con compensación en metálico a los otros comuneros, no existe una verdadera transmisión; no siendo muy coherente mantener que a efectos de este impuesto no exista transmisión y sí la haya a efectos del IIVTNU, cuando tal concepto no aparece definido por el legislador fiscal de forma diferente al concepto civil de transmisión, por lo que habría que estar a éste último.

En términos similares se han venido pronunciando en fechas recientes tras esta Sentencia del Tribunal Supremo los Tribunales Superiores de Justicia, entre otros, **SSTSJ Madrid 10 de enero de 2005 (rec. núm. 775/2001); 18 de julio 2003 (rec. núm. 306/2000); Cantabria 18 de febrero de 2005 (rec. núm. 202/2004), Cataluña 4 de enero de 2005 (rec. núm. 889/1999); País Vasco 27 de octubre de 2004 (rec. núm. 965/2002), etc.**

También es la tesis acogida por la mayoría de los Tribunales Económico-Administrativos municipales cabiendo señalar la **Resolución del TEAM de Madrid de fecha 8 de octubre de 2009** dictada en la **reclamación económico-administrativa nº-----** en la que se manifiesta categóricamente lo siguiente:

“En definitiva, no existe contradicción entre la doctrina del Tribunal Supremo en las sentencias de 18 de junio de 1994 y 27 de junio de 1995, alegadas en supuestos similares por la Administración, e incluso sostenida en la STSJ Madrid de 13 de julio de 2000, con la señalada posteriormente en la sentencia de 28 de junio de 1999, y STSJ Madrid de 18 de julio de 2003, pues en todas ellas se afirma que la disolución de la copropiedad, con adjudicación equitativa de bienes correspondientes a las cuotas de participación de cada comunero, no supone traslación alguna de la propiedad, sino especificación de los derechos que aquéllos tenían sobre la propiedad común. Sensus contrario, señalamos nosotros, es posible apreciar excesos de adjudicación, y por ende, supuestos transmisivos sometidos al Impuesto, cuando en pago de las cuotas comunes se realizan adjudicaciones de bienes que no se corresponden con las originarias cuotas de participación. Ahora bien, cuando la comunidad de propietarios se realiza sobre bienes de naturaleza indivisibles, o cuya división provocaría un grave desvalor del bien, no nos hallamos tampoco ante un supuesto de exceso de adjudicación, sino de una especificación de derechos que conlleva, obligatoriamente por mandato de la Ley, el abono del correspondiente equivalente económico a aquellos comuneros que nada han percibido, por cuanto el bien indivisible se adjudica a uno sólo de ellos.

En el supuesto que nos ocupa, los cónyuges decidieron liquidar el proindiviso que ostentaban sobre los inmuebles de referencia. Queda acreditado, por tanto, que la adjudicación realizada

en pago de haberes comunes se realiza respecto de unos bienes que constituían el patrimonio común de ambos cónyuges, y que dado su carácter indivisible se adjudican a uno de ellos, único modo de salir de la situación de indivisión; por lo que no puede entenderse que haya habido transmisión alguna y, por ello, que se dé uno de los elementos necesarios para la realización del hecho imponible en el IIVTNU, al disponer el artículo 104.1 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo) que el Impuesto “grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título (...).

Razones por las que procede estimar las pretensiones de la reclamante, anulando con ello los actos administrativos impugnados.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO MUNICIPAL DE POZUELO DE ALARCÓN**, en sesión de hoy, reunido en Sala y en Única Instancia, **ACUERDA:**

ESTIMAR las presentes reclamaciones económico-administrativas interpuestas por **DON-----** -----y **DOÑA -----**, **ANULANDO** la resolución impugnada y la liquidación practicada por Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

(...)

- **Reclamación nº166/2013. Fecha: 10 de enero de 2014.**

RESOLUCIÓN:

(...)

Este Tribunal, actuando como órgano unipersonal, ha dictado Resolución sobre la Reclamación Económico-Administrativa nº166/2013, interpuesta por **DOÑA -----**, actuando en su propio nombre y derecho, **y cuyo contenido es el siguiente**

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 30 de octubre de 2002 se dictó por el Juzgado de Primera Instancia nº 4 de Majadahonda (Madrid), en el procedimiento ejecutivo nº-----, Auto de adjudicación en subasta de la propiedad de la mitad indivisa del piso del edificio sito en la calle -----de esta localidad, a favor de la reclamante.

II.-) En virtud de Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 18 de marzo de 2009 se confirmó la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, de fecha 15 de marzo de 2005, por la que se declaraba haber lugar al retracto de la citada mitad indivisa de la finca antes descrita a favor del copropietario de la misma, la Sociedad denominada -----.

III.-) En ejecución de la citada Sentencia la reclamante otorgó, con fecha 21 de octubre de 2010, Escritura de ejercicio de retracto legal de comuneros, en virtud de la cual la reclamante cede y transmite la participación de finca descrita a la Sociedad -----, que adquiere, según se manifiesta en el propio instrumento público, *“consolidando el pleno dominio sobre la totalidad de la finca y se subroga en la posición jurídica que a la transmitente correspondía como consecuencia de la citada adjudicación”*.

Asimismo, en las Estipulaciones Cuarta y Quinta de la Escritura se declara la exención o no sujeción tanto en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza

Urbana (IVTNU), aclarándose al respecto que se trata de *“una escritura de retroventa de un retracto de comunero, ejercitado legalmente según se declara judicialmente”*.

IV.-) Incoado procedimiento de comprobación limitada en relación con la transmisión operada en virtud de la citada escritura de ejercicio de retracto legal, con fecha 26 de marzo de 2013, se resuelve el mismo dictándose liquidación provisional en concepto de IVTNU.

V.-) Estimando no conforme a Derecho la mencionada resolución y liquidación dimanante de la misma, con fecha 7 de mayo de 2013, se interpone recurso potestativo de reposición cuya resolución desestimatoria, de fecha 23 de mayo de 2013, es objeto de la presente reclamación económico administrativa.

VI.-) Admitida a trámite por el Procedimiento Abreviado con el número 166/2013, por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón se nombró Vocal Ponente. Una vez remitido el expediente administrativo por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria, se observado en la instrucción del procedimiento los preceptos legales y reglamentarios de obligado cumplimiento a fin de dictar la presente resolución.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-) Este Tribunal se declara competente para conocer de la presente Reclamación Económico-administrativa, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón, publicado en el BOCM nº 214 de fecha 09/09/2009, (en adelante ROTEAPA).

Asimismo el acto impugnado es una materia o acto susceptible de reclamación en los términos del artículo 226 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 20 del ROTEAPA.

SEGUNDO.-) Concurren los requisitos de legitimación y de la presentación en tiempo y forma para la admisión a trámite de la Reclamación Económico-Administrativa, dándose cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 235 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 24.1 y 3 y artículo 40 del ROTEAPA.

TERCERO.-) La presente Resolución es dictada por el órgano unipersonal del Tribunal en virtud de lo dispuesto en el artículo 9.3 y 13.2 del ROTEAPA, tramitándose la Reclamación conforme al **Procedimiento Abreviado** según disponen los artículo 245 de la Ley General Tributaria, artículos 64 y 65 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, y artículo 59 y SS., del ROTEAPA.

CUARTO.-) La cuantía fijada es de **3.270,59 €**, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y artículo 22 del ROTEAPA.

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria, de fecha 23 de mayo de 2013, desestimatoria del recurso potestativo de reposición deducido contra la resolución y liquidación antes referidas.

A tal fin, el reclamante alega en síntesis:

- No sujeción al IIVTNU. No realización del hecho imponible.
- Falta de legitimación pasiva.
- Prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación.
- Otros; error en el cálculo del período de generación del incremento; nulidad de la resolución etc...

La Administración municipal funda, básicamente, la resolución impugnada y, en consecuencia, el devengo del IIVTNU, en la existencia de una transmisión efectiva de la propiedad operada en virtud de la Escritura de ejercicio de retracto legal de fecha 21 de octubre de 2010

A su juicio, en el momento en que se ejercita el retracto se produce una transmisión de la propiedad del inmueble anteriormente descrito entre la reclamante, en calidad de transmitente-retraída-y la Sociedad ---- , S.A., en calidad de adquirente –retrayente-.

O dicho con otras palabras, en el caso de que se ejercite el derecho de retracto legal se producen dos transmisiones: una, entre el primitivo propietario del inmueble y el primigenio adquirente (en este caso, la reclamante, que adquirió la propiedad en virtud de adjudicación en subasta judicial), y otra segunda, entre el primigenio adquirente (que pasa a ostentar la condición de retraído; esto es en el caso que nos ocupa, la reclamante) y el nuevo adquirente o retraído (en este supuesto, la Sociedad ---- S.A.)

Según la interpretación municipal, el artículo 104.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) no deja lugar a dudas al establecer que *“el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos”*.

Por otra parte, ni la Ley, ni la Ordenanza Reguladora del impuesto en cuestión, contemplan supuesto alguno de exención para transmisiones no producidas voluntariamente, sino forzosamente, en virtud de decisión judicial.

SEXTO.-) No obstante, este Tribunal no puede compartir la anterior argumentación.

El retracto legal es el derecho a subrogarse, con las mismas condiciones establecidas en el contrato, en lugar del que adquiere una cosa por compra o dación en pago (artículo 1521 del Código Civil). Su naturaleza es claramente subrogatoria, no existiendo dos transmisiones, sino una sola: la operada entre el primigenio transmitente y el retrayente, que pasa a ocupar la misma posición en el contrato que el adquirente retraído.

Es decir, en el supuesto de su ejercicio no existirá más variación en la relación jurídico-tributaria que la subjetiva, tal y como reconoce el Tribunal Supremo en su Sentencia de 17 de junio de 1997 (RJ 1997/5413).

Sólo existe un acto traslativo de la propiedad, el que se perfecciona con la adjudicación en subasta de la finca a la reclamante, produciéndose, con el ejercicio del derecho de retracto, una mera subrogación, en aquél negocio jurídico, de la retrayente en la posición de la adquirente retraída.

Ello determinará que la posición de contribuyente en el IIVTNU corresponda:

- Por la transmisión operada en virtud de adjudicación en subasta judicial, al primitivo transmitente que debió, en su caso, liquidar el impuesto en cuestión.
- Y una vez ejercitado el derecho de retracto, dicha posición pasará a ser ocupada por la retrayente, a efectos de una ulterior transmisión.

En consecuencia, en la fecha en que se otorga la escritura pública de ejercicio de retracto legal no se produce transmisión alguna de la propiedad del inmueble que ponga de manifiesto incremento de valor alguno.

SÉPTIMO.-) A mayor abundamiento, la propia Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto recoge claramente esta interpretación.

En efecto dispone el artículo 22 que “en las adquisiciones de inmuebles en el ejercicio del derecho de retracto legal, se considerará como fecha de iniciación del período impositivo la que se tomó o hubo de tomarse como tal en la transmisión verificada a favor del retraído”.

Se reconoce, por tanto, que no media transmisión alguna entre la originaria operada a favor del retraído y la transmisión ulterior otorgada por el retrayente, ya que la fecha inicial del período impositivo coincide con la de adquisición por el retraído, no con la de ejercicio del derecho de retracto.

Es decir, en caso de venta de un inmueble adquirido en virtud de retracto no se tomará como fecha de inicio del período impositivo la del ejercicio del citado derecho, sino la originaria de adquisición por el retraído.

Estimando este Tribunal que en la fecha en que se ejercitó el retracto no se ha producido transmisión de la propiedad que ponga de manifiesto incremento alguno de valor del suelo sujeto a gravamen, hay que concluir que no se ha realizado el hecho imponible, no procediendo analizar el resto de las alegaciones deducidas, ni pronunciarse al respecto.

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

ESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa nº166/2013 (P. abreviado)**, interpuesta por **Doña -----**, en el sentido de **ANULAR** el acto impugnado, esto es la Resolución del Órgano de Gestión tributaria de fecha 23 de mayo de 2013 y la liquidación practicada, en concepto de IIVTNU, en el procedimiento de comprobación limitada IVT nº ----, por no declararlos conformes a Derecho en base a los motivos ya expuestos.

(...)

- **Reclamación nº241/2013. Fecha: 13 de marzo de 2014.**

RESOLUCIÓN:

(...)

Este Tribunal, reunido en sesión plenaria de carácter ordinario de fecha 13 de marzo de 2014, con asistencia de los miembros que figuran en la correspondiente acta, para deliberar y fallar sobre la Resolución de la Reclamación Económico-Administrativa nº241/2013, interpuesta por **Don-----**, **en nombre y representación de la entidad -----**, **ha dictado la siguiente RESOLUCIÓN, cuyo contenido es el siguiente:**

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 12 de abril de 2013 mediante comunicación efectuada al obligado tributario se iniciaron actuaciones de comprobación limitada por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, Expediente IVT ----, por la transmisión del inmueble, entre otros, sito en Pozuelo de Alarcón, en calle -----, notificándosele en el mismo acto la propuesta de liquidación provisional, con el objeto de regularizar sus situación tributaria por el mencionado Impuesto, de conformidad con el artículo 137 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (en adelante LGT), informándosele asimismo que el periodo de comprobación se limitada al ejercicio 2011. Asimismo se concedía plazo de 15 días para formular alegaciones y presentar pruebas en defensa de su derecho.

II.-) Con fecha 15 de julio de 2013, consta la entrada de escrito de alegaciones por la entidad reclamante contra el inicio de las actuaciones de comprobación limitada por los motivos que figuran en el referido escrito, que constan en el expediente administrativo y que se resumen en la no sujeción al IIVTNU, por ser una operación de aportación de rama actividad, en la escritura de constitución de entidad mercantil de responsabilidad limitada.

III.-) El citado procedimiento de comprobación limitada finalizó mediante resolución de 31 de julio de 2013, por la que se desestimaban las alegaciones, y por el que se aprobaba liquidación provisional por importe de 25.843,47.-€, en relación al hecho imponible referido anteriormente. Dicha resolución fue objeto de notificación en fecha de 13-09-2013.

IV.-) Contra dicha resolución, el obligado tributario interpuso reclamación económico-administrativa con fecha de entrada en el Registro de este Tribunal de 09-10-2013, solicitando la puesta de manifiesto del expediente para formular las alegaciones y aportación de medios de prueba correspondientes.

V.-) Admitida a trámite la citada Reclamación Económico-Administrativa con el número citado 241/2013, por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón se nombró Vocal Ponente de la Resolución. Una vez remitido el expediente por el Órgano de Gestión Tributaria, se notificó al reclamante con fecha de 11-11-2013 comunicación de inicio del procedimiento económico-administrativo concediendo plazo para examinar el expediente, formular alegaciones y presentar los medios de prueba en defensa de sus pretensiones. Dicho trámite fue cumplimentado por el reclamante con fecha 9-12-2013.

VI.-) Tras la instrucción del procedimiento en la forma prevenida reglamentariamente, se redactó la correspondiente Ponencia de Resolución que fue objeto de debate y votación en sesión plenaria del Tribunal, habiéndose observado en la tramitación del presente procedimiento los demás preceptos legales y reglamentarios de obligado cumplimiento a fin de dictar la presente Resolución.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-) Este Tribunal se declara competente para conocer de la presente Reclamación Económico-administrativa, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón, publicado en el BOCM nº 214 de fecha 09/09/2009, (en adelante ROTEAPA).

Asimismo el acto impugnado es una materia o acto susceptible de reclamación en los términos del artículo 226 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 20 del ROTEAPA.

SEGUNDO.-) Concurren los requisitos de legitimación y de la presentación en tiempo y forma para la admisión a trámite de la Reclamación Económico-Administrativa, dándose cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 235 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 24.1 y 3 y artículo 40 del ROTEAPA.

TERCERO.-) La presente resolución es dictada por este Tribunal previa Ponencia con Propuesta motivada del Vocal asignado en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.1, en relación con el artículo 50.1 del ROTEAPA, tramitándose conforme al **Procedimiento General**, según dispone el artículo 234 y ss. de la Ley General Tributaria, artículos 52 y ss. del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley general Tributaria en materia de revisión en vía administrativa y artículos 39 y ss. del ROTEAPA.

CUARTO.-) La cuantía fijada es de **25.843, 47€**, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y artículo 22 del ROTEAPA.

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 31-07-2013 aprobatoria de liquidación provisional del recurso de reposición anteriormente mencionado, así como del acto de imposición sanción.

A tal fin, el reclamante alega en síntesis:

- La no sujeción del negocio jurídico al IIVTNU, por encontrarnos ante la aportación de una rama de actividad en la constitución de una entidad mercantil, y ser de aplicación el Régimen Especial contemplado en el Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, no ha lugar por tanto a la liquidación propuesta por la administración.
- La Administración no ha probado que la transmisión del inmueble no constituya rama de actividad en la constitución de una entidad mercantil.
- La consulta Vinculante de la DGT aportada como prueba avala que estamos ante una aportación de rama de actividad no sujeta al IVTNU.

La Administración se opone a dichas pretensiones esencialmente en base a que, si la primera premisa que debería cumplirse para acogerse al supuesto de no sujeción es que el inmueble objeto de transmisión forme parte de una actividad económica, susceptible de ser independiente, sin embargo el obligado tributario no sólo no justifica esta inexcusable condición, sino **que la Administración Tributaria ha comprobado que, previamente a la transmisión, la Entidad aportante no desarrollaba actividad alguna de arrendamiento de bienes urbanos.**

SEXTO.-) RÉGIMEN JURÍDICO-TRIBUTARIO DE LAS APORTACIONES DE RAMA DE ACTIVIDAD A EFECTOS DE LA NO SUJECIÓN AL IVTNU.

En cuanto a la primera de las alegaciones referente a la no sujeción de la transmisión, se ha de estar a lo que preceptúa la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que dice:

“3. No se devengará el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en capítulo VIII del título VII de esta ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 94 de esta ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.”

El concepto de rama de actividad viene expuesto claramente en el artículo 83.3 del citado Real Decreto 4/2004, que dice:

“3. Tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente.”

Y sigue diciendo el mismo cuerpo legal, en su artículo 94, que dicho régimen le podrá aplicar a los sujetos pasivos del IRPF, siempre y cuando:

“1. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, a opción del sujeto pasivo de este impuesto o del contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a las aportaciones no dinerarias en las que concurren los siguientes requisitos:

a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.

b) Que una vez realizada la aportación, el sujeto pasivo aportante de este impuesto o el contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el cinco por ciento.

c) Que, en el caso de aportación de acciones o participaciones sociales por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se tendrán que cumplir además de los requisitos señalados en los párrafos a) y b), los siguientes:

1.º Que la entidad de cuyo capital social sean representativos sea residente en territorio español y que a dicha entidad no le sean de aplicación el régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas o europeas, y de uniones temporales de empresas, previstos en esta Ley, ni tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio y no cumpla los demás requisitos establecidos en el cuarto párrafo del apartado 1 del artículo 116 de esta Ley.

2.º Que representen una participación de, al menos, un cinco por ciento de los fondos propios de la entidad.

3.º Que se posean de manera ininterrumpida por el aportante durante el año anterior a la fecha del documento público en que se formalice la aportación.

d) Que, en el caso de aportación de elementos patrimoniales distintos de los mencionados en el párrafo c) por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dichos elementos estén afectos a actividades económicas cuya contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio.

2. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará también a las aportaciones de ramas de actividad, efectuadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que lleven su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio.”

En cuanto a éste último punto, y aplicando la normativa al supuesto concreto que nos ocupa, si bien el apartado a) y b), parecen ser cumplidos por la reclamante, no lo es respecto del apartado d), ya que no consta en el expediente prueba de la llevanza de una contabilidad conforme al Código de Comercio, respecto de una presunta actividad previa de explotación de inmuebles en régimen de arrendamiento. No ha quedado demostrado que se realizara previamente por la aportante dicha actividad, ni consta siquiera el alta en el Impuesto de Actividades Económicas en dicho Epígrafe, siendo que además el bien inmueble objeto de la presente reclamación constituye el domicilio fiscal de la reclamante y por tanto, de acuerdo a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas, su domicilio habitual.

A mayor abundamiento, en apoyo de esta tesis sobre el carácter y naturaleza del inmueble aportado, tal y como apunta la resolución impugnada, dicha finca tiene el carácter de vivienda unifamiliar de uso residencial, por lo que dado su carácter de inmovilizado material como sede, difícilmente puede incluirse en el tráfico jurídico-mercantil al que pretendidamente se afirma dedicarse, como es el arrendamiento de inmuebles.

Por otro lado el artículo 96.2, dice:

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

Volviendo al concepto de rama de actividad ut supra referido respecto al artículo 83.3 del citado Real Decreto 4/2004, el mismo no es más que la transposición de la Directiva del Consejo 434/1990 de 23 de julio relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes estados miembros. Esta norma aclara en su apartado 2.i) que por una rama de actividad debe entenderse “el conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad

que constituyen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios”.

En la presente reclamación, la aportación no dineraria a la mercantil de nueva creación de responsabilidad limitada denominada ----- no constituye una rama de actividad en el sentido anteriormente expuesto, sino que se trataría de una mera aportación del obligado tributario de un conjunto de inmuebles con motivo de la referida constitución, y por cuyo motivo debemos entender que dicha transmisión se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU), y todo ello en base a que en la referida escritura, solo se contiene la aportación inmobiliaria y no la aportación personal u organizativa que debe caracterizar a una rama de actividad. Todo ello se reduce al final a una cuestión de prueba.

SÉPTIMO.-) LA ADMINISTRACIÓN ACREDITA QUE LA TRANSMISIÓN DEL INMUEBLE NO CONSTITUYE RAMA DE ACTIVIDAD: FALTA DE APOYO PROBATORIO POR LA RECLAMANTE DE SU AFIRMACION.

Nada hubiera impedido a la reclamante demostrar que la actual actividad desarrollada es la de arrendamiento de inmuebles, a pesar de que ese sea su objeto social en los Estatutos, lo cual no prueba que efectivamente estuviera ejerciendo dicha actividad, cuando en el IAE está tributando por otras que nada tienen que ver con dicha actividad que se pretende reestructurar.

En efecto, los elementos debidamente acreditados, en especial por la Administración actuante previa comprobación administrativa de los datos extraídos de los Padrones del Impuesto sobre Actividades económicas, (tal y como alude la DGT en la Consulta Vinculante que luego se analizará), resultan ser los siguientes:

- La entidad recurrente, ----, aparece dada de alta en la sección empresarial bajo los epígrafes 501.3 “Albañilería y Pequeños Trabajos Construcción” y 833.1 “Promoción Inmobiliaria de Terrenos”.
- La entidad constituida, -----, aparece dada de alta en la Sección empresarial bajo los epígrafes 861.2 “Alquiler Locales Industriales” y 862 “Alquiler Inmuebles Rústicos”, ambos desde el 1 de diciembre de 2011.
- El inmueble objeto de regularización sito en la calle ----- c/v a C/ -----de Pozuelo de Alarcón figura como domicilio fiscal de esta última.

Tal y como se deduce en la resolución ahora impugnada, todo ello demuestra que: 1º la reclamante no se dedicaba al arrendamiento de inmuebles, luego no existía una teórica rama de actividad de arrendamiento de la que formara parte el inmueble transmitido. 2º Dado el carácter de vivienda unifamiliar de uso residencial del inmueble objeto de transmisión, entre cuyos datos catastrales figura una superficie de suelo de 3.446 m², con 1.476 m² construidos, la observación de la recurrente respecto de que el objetivo principal de la aportación suponía la centralización de actividad de arrendamiento, a los efectos de optimizar y dinamizar la rentabilidad de su inmovilizado, carecería de fundamento, entre otros motivos, porque difícilmente el inmueble referido podría encuadrarse en ninguno de los Epígrafes detallados, **al no tener la consideración ni de local industrial ni de terreno rústico**. 3º Si la vivienda de la calle ---- es el domicilio fiscal de la mercantil ----, forma parte de su inmovilizado material como sede, y en ningún caso entraría dentro del tráfico mercantil al que teóricamente dicen dedicarse la misma, es decir, al arrendamiento de bienes urbanos. Dicho de otro modo, el bien inmueble objeto de la presente reclamación constituye el domicilio fiscal de la reclamante, y por tanto, de acuerdo a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas su domicilio habitual.

Por el contrario, por parte de la reclamante no ha quedado demostrado:

- Que realizara previamente dicha actividad de arrendamiento de inmuebles aun cuando figure como objeto social en sus Estatutos, ni consta siquiera el alta en el Impuesto de actividades Económicas en dicho Epígrafe, ni se aporta prueba alguna en tal sentido, como podría ser su propia contabilidad que está obligada a llevar según las normas del Código de Comercio.

- Lo que es más importante, no ha acreditado que el inmueble cuya transmisión es objeto de controversia constituyera un conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios para la actividad de arrendamiento de inmuebles

Pues bien, frente a la vista de lo anterior, este Tribunal adelanta la obligación en primer lugar del transmitente y no de la Administración, en aplicación de los artículos 105 y 106 de la LGT, de acreditar las circunstancias que sean cuestiones de hecho que sean constitutivas del derecho que se intenta hacer valer, en este caso que el inmueble transmitido a la entidad de nueva creación forma parte de una rama de actividad previamente ejercida por la transmitente, y que es susceptible de constituir una explotación económica autónoma de manera efectiva en la entidad transmitente y en sede la entidad adquirente de la rama de actividad, es decir, a un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.

La obligación de prueba de dicha circunstancia que pesa sobre la entidad reclamante no sólo es confirmado por la doctrina jurisprudencial en la materia que a continuación sino por la propia Dirección General de Tributos en contestación a Consulta Vinculante solicitada y aportada por la propia reclamante y de cuya valoración se hace cumplido análisis en el último Fundamento de derecho de la presente resolución.

OCTAVO.-) ELABORACION JURISPRUDENCIAL DEL CONCEPTO DE RAMA DE ACTIVIDAD Y REQUISITOS EXIGIDOS A EFECTOS DE LA CONSIDERACIÓN DELA NO SUJECIÓN AL IVTNU. PROBANZA DE SU CUMPLIMIENTO POR LA ENTIDAD TRANSMITENTE.

El Tribunal Supremo en las Sentencias de 29 de octubre y 21 de junio de 2010, entre otras paradigmáticas y de referencia en esta materia, señala que:

“...para que pueda hablarse de rama de actividad es preciso que los elementos aportados constituyan una explotación económica autónoma de manera efectiva en la entidad transmitente y en sede la entidad adquirente de la rama de actividad.

(...)

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en sentencia de 15 de enero de 2002 (-----, asunto C.43/), manifiesta que la aplicación de la Directiva a una aportación de activos exige que dicha aportación se refiera al conjunto de los elementos de activo y pasivo relativos a la rama de actividad, es decir, a un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios, idea que implica la transferencia de todos los elementos del activo y del pasivo inherentes a una rama de actividad. En relación con la noción de actividad autónoma, ha indicado que debe apreciarse, en primer lugar, desde el punto de vista del funcionamiento (los activos transferidos deben poder funcionar como una empresa autónoma, sin necesidad a tal fin de inversiones o aportaciones adicionales). En el mismo sentido la sentencia de 13 de octubre de 1992, del mismo Tribunal, donde se hace referencia al concepto de rama de actividad como a cualquier parte de una empresa que constituya un conjunto organizado de bienes y de personas que contribuyan a realizar una actividad determinada, añadiendo nada más que para ello no resulta menester que esta parte goce de personalidad jurídica propia, siendo por tanto la idea clave, la de la autonomía operativa, como mantuvo el mismo Tribunal de Justicia en la sentencia 13 de diciembre de 1991 (-----, asunto C.164/90).

En este marco jurisprudencial nuestro Tribunal Supremo en sentencia 21 de junio de 2010 antes citada ha dicho que “para hablar de rama de actividad en el sentido expuesto se requiere (a) un conjunto de bienes y, en ocasiones, también de personas (b) propios de la sociedad aportante, que (c) tratándose de los elementos patrimoniales, pertenezcan tanto al activo como el pasivo; (d) formando el conjunto una unidad económica coherente, autónoma e independiente de otras, capaz de funcionar por sus propios medios. (f) la rama de actividad debe existir al tiempo de realizarse la aportación, sin que sea suficiente una suma de

elementos patrimoniales con potencialidad para constituir en el futuro una unidad económica autónoma. Finalmente (g) la sociedad destinataria debe desarrollar una actividad empresarial en la explotación de los elementos recibidos en la aportación. Teniendo en cuenta lo anterior hemos concluido que solo aquellas aportaciones en las que el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede del adquirente podrán disfrutar del régimen especial de exención. **Ahora bien, tal concepto fiscal exige que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede del transmitente permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.** De este modo, se aplicase la exención a la simple transmisión de elementos patrimoniales aislados, sin exigir que los mismos constituyan una verdadera rama de actividad en la entidad aportante o transmitente, la exención llegaría a aplicarse a todos los impuestos indirectos sobre las transmisiones patrimoniales y no solo a las que se produzcan en el marco de verdaderas operaciones de reestructuración empresarial, que es lo que persigue la Directiva considerada”.

En el mismo sentido la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de febrero de 2007, cuando señala al respecto que; “...el Tribunal comunitario aborda el significado el artículo 5.8 de la Sexta Directiva, precisando, de un lado, el alcance del concepto “universalidad total o parcial de bienes”, sentando, por otro lado, los criterios que permiten determinar el tiempo que han de permanecer afectos a la actividad empresarial o profesional los bienes y derechos adquiridos para que la transmisión de la totalidad o de una parte autónoma del patrimonio empresarial se excluya de la aplicación del IVA, y clarificando, finalmente, si el adquirente ha de continuar o no realizando la misma actividad del transmitente”.

Para seguir diciendo más adelante:

"Habida cuenta de esta finalidad, el concepto "de transmisión a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes" debe interpretarse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias".

Otro elemento que no se ha conseguido probar por la reclamante es que se haya integrado en la empresa receptora, no solamente el inmueble transmitido, sino todo el conjunto de elementos personales y organizativos que constituyen la actividad empresarial que se aporta. Así lo considera la meritada STS de 21-06-2010, cuando afirma que:

*“... Por tanto, por todo lo anterior se desprende que la aportación de una "rama de actividad" exigiría que se integrasen en la empresa receptora, no solamente los inmuebles, sino todo el conjunto de elementos personales y organizativos que constituyen la actividad empresarial que se aporta, pues no resultaría posible transmitir unos inmuebles y que no se integren en la empresa receptora de estos inmuebles los elementos personales y organizativos que permanecen en poder de la transmitente, elementos que no constan transmitidos, ya que nada figura en la escritura pública formalizada de constitución de sociedad, ni en la posterior de subsanación. Es más, y como se recoge en la Sentencia de instancia, " **Que el personal jurídico y contable de la aportante siga prestando ayuda a la sociedad cuyo capital se amplía, permaneciendo sin embargo en la Sociedad aportante, evidencia sin mayores consideraciones, que ningún personal adscrito a esta supuesta trama separada y autónoma de actividad ha sido transferido**".*

Siguiendo el mismo argumento se puede recordar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictada por la Sección 9ª de 28 de abril de 2010 (recurso núm. 1885/2009), en la que se dice:

" Son de recordar al respecto los criterios de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que exige que dicha actividad se lleve a cabo, al menos, con una persona con contrato laboral

y a jornada completa y un local permanente destinado a esta actividad en exclusiva, no bastando un local compartido.

La misma consulta exige que la operación tenga una finalidad visible y demostrable desde el punto de vista económico y empresarial, pues si solamente persigue la consecución de una ventaja fiscal, entonces incurriría en fraude de ley y no sería aplicable el régimen fiscal especial. Señala la Agencia Tributaria Estatal que la razón de ser del régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportaciones no dinerarias y canje de valores que justifica que a las mismas les sea aplicable dicho régimen en lugar del régimen general reside en que la fiscalidad no puede ser un freno ni un acicate en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización que impliquen realizar cualquiera de dichas operaciones cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuya caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones, en la medida en que su ejecución no determina una carga tributaria. **Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial. Como señala la Consulta 1908/02, la segregación de activos aislados que no constituyen una unidad económica autónoma diferente del resto del patrimonio de la entidad no puede acogerse al régimen especial previsto en el capítulo VIII del Título VIII de la LIS".**

Por otra parte, en Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, Recurso de apelación 499/2012-T, Sentencia número 159 de 13-02-2013, en un supuesto de aportación de rama de actividad dentro de un proceso de reestructuración empresarial, y analizado el supuesto, se deducía que la operación llevada a cabo con ocasión del aumento de capital social de la empresa adquirente no constituyó aportación no dineraria de una rama de actividad, **pues para que ésta exista tiene que reunir los requisitos de poder operar autónomamente no solo una vez que se transmite, sino también en origen, lo que no ocurre en este caso, al no resultar suficientes a estos efectos los elementos con los que se contaba.** Por lo que se concluía con que la sujeción al impuesto era procedente:

"... **TERCERO.- Entrando ya a resolver el fondo del asunto, hay que señalar que la Disposición Adicional octava de la Ley 43//1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades establece que:**

" 3. No se devengará el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en el capítulo VIII del Título VIII de la presente Ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el art. 108 de esta Ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.

En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el capítulo VIII del Título VIII.

No será de aplicación lo establecido en el art. 9.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales".

El concepto de "rama de actividad" lo encontramos, expuesto de un modo claro en el art. 97.3 y 4 de la citada Ley 43//1995, de 27 de diciembre, que advierten que:

" 3. Tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente.

4. Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan".

Dicho concepto no es más que la transposición de la Directiva del Consejo 434/1990 de 23 de julio relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes estados miembros. Esta norma aclara en su apartado 2.i) que por rama de actividad debe entenderse " el conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios ". Como ha tenido ocasión de pronunciarse esta Sección en sentencia de 13 de septiembre de 2012 (recurso de apelación 102/2012) " A este respecto resulta transcendental tener presente que el Tribunal Supremo en las Sentencias de fecha 29 de octubre de 2009 y 21 de junio de 2010 , entre otras, señala que "... para que pueda hablarse de rama de actividad es preciso que los elementos aportados constituyan una explotación económica autónoma de manera efectiva en la entidad transmitente y en sede de la entidad adquirente de la rama de actividad.

(...)

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2011 , nos dice:

"La Sentencia de esta Sala y Sección de 13 de febrero de 2007 (rec.cas. núm. 362/2007), en sus FFDD Cuarto y Quinto, señala al respecto que:

"CUARTO.- (...) el Tribunal comunitario aborda el significado del artículo 5.8 de la Sexta Directiva, precisando, de un lado, el alcance del concepto "universalidad total o parcial de bienes", sentando, por otro lado, los criterios que permiten determinar el tiempo que han de permanecer afectos a la actividad empresarial o profesional los bienes y derechos adquiridos para que la transmisión de la totalidad o de una parte autónoma del patrimonio empresarial se excluya de la aplicación del IVA, y clarificando, finalmente, si el adquirente ha de continuar o no realizando la misma actividad del transmitente.

En efecto, en el apartado 40 señala lo siguiente:

"Habida cuenta de esta finalidad, el concepto "de transmisión a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes" **debe interpretarse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias".**

Asimismo, en el apartado 44 de la sentencia, se pone de relieve que el art. 5.8 de la Sexta Directiva no ha fijado un periodo mínimo de explotación del patrimonio empresarial o profesional susceptible de funcionar de forma autónoma, señalando que "el Tribunal estima que las transmisiones a que se refiere esta disposición son aquéllas cuya beneficiario tiene la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión así como en su caso vender las existencias".

En último lugar, el Tribunal Comunitario señala, en el apartado 45 de la mencionada sentencia, que "en cambio el art. 5.8 de la Sexta Directiva no exige en modo alguno que, con anterioridad a la transmisión, el beneficiario ejerza la misma actividad económica que el cedente".

QUINTO.- Ante la interpretación dada por el Tribunal de Justicia a este supuesto de no sujeción, hay que entender que **para que una operación quede al margen de su sujeción al tributo basta la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa que sea capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, por lo que no cabe exigir la transmisión de la totalidad del patrimonio, sino que basta la transmisión de un conjunto de activos, y pasivos en su caso, de una división de una sociedad que constituyan, desde el punto de vista de la organización, una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios, resultando indiferente que haya uno o varios adquirentes, a condición de que cada uno de ellos adquiera, de forma individual, una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, no siendo necesario que la actividad que venía desarrollando el transmitente sea la misma, que por lo relevante, ES QUE HAYA**

CONTINUIDAD DEL PATRIMONIO TRANSMITIDO EN EL DESARROLLO DE UNA ACTIVIDAD EMPRESARIAL".

Esto es, de cuanto antecede se desprende que la aportación de una "rama de actividad" exigiría que se integrasen en la empresa receptora, no solamente los inmuebles, sino todo el conjunto de elementos personales y organizativos que constituyen la actividad empresarial que se aporta, pues no resulta posible transmitir unos inmuebles y que no se integren en la empresa receptora de estos inmuebles los elementos personales y organizativos que permanecen en poder de la transmitente, elementos que no constan transmitidos, ya que nada figura en la escritura pública formalizada.

En este sentido podemos recordar la Sentencia de esta Sala, dictada por la Sección 9ª de 28 de abril de 2010 (recurso núm. 1885/2009), en la que se dice:

"Son de recordar al respecto los criterios de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que exige que dicha actividad se lleve a cabo, al menos, con una persona con contrato laboral y a jornada completa y un local permanente destinado a esta actividad en exclusiva, no bastando un local compartido.

La misma consulta exige que la operación tenga una finalidad visible y demostrable desde el punto de vista económico y empresarial, pues si solamente persigue la consecución de una ventaja fiscal, entonces incurriría en fraude de ley y no sería aplicable el régimen fiscal especial. Señala la Agencia Tributaria Estatal que la razón de ser del régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportaciones no dinerarias y canje de valores que justifica que a las misma les sea aplicable dicho régimen en lugar del régimen general reside en que la fiscalidad no puede ser un freno ni un acicate en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización que impliquen realizar cualquiera de dichas operaciones cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuya caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones, en la medida en que su ejecución no determina una carga tributaria. Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial. Como señala la Consulta 1908/02, la segregación de activos aislados que no constituyen una unidad económica autónoma diferente del resto del patrimonio de la entidad no puede acogerse al régimen especial previsto en el capítulo VIII del Título VIII de la LIS".

(...)

Lo único que consta acreditado en el caso presente, es la transmisión de una serie de elementos (inmueble, derecho de traspaso y participaciones sociales), que, en modo alguno, conforman una unidad económica autónoma con los medios personales y materiales necesarios para constituir una organización empresarial necesaria para el desarrollo de la actividad, de forma que permita su continuidad en la entidad adquirente (como nos recuerda la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2011), por lo que no cabe, como ya hemos dicho, entender que la aportación realizada documentada en la escritura pública referida, constituya "rama de actividad" a los efectos pretendidos por la recurrente-apelante, lo que nos conduce a la íntegra desestimación del recurso de apelación, con la consiguiente confirmación de la Sentencia apelada."

(...)

. En definitiva, no consta debidamente acreditada la existencia de una rama de actividad en sede de la empresa transmitente, de modo que la aportación de aquélla permitiese que la empresa pudiera seguir actuando para atender el resto de su objeto social con sus propios medios, distintos de los de la rama desgajada. Por ello el recurso debe ser estimado."

Cuestión bien evidente que no puede concurrir en la transmisión que se pretende no sujeta por la reclamante, si tenemos en cuenta que la Inspección Tributaria ha acreditado a lo largo del expediente que, además de que la reclamante no aparece dada de alta en el IAE en el Epígrafe de "Arrendamiento de inmuebles" al que pretende adscribir la finca transmitida (con lo que ya vulnera el elemento exigido jurisprudencialmente de que se **tiene que reunir los requisitos de poder operar autónomamente no solo una vez que se transmite sino también en origen**), también se ha acreditado el carácter de domicilio fiscal del inmueble transmitido, por lo que la

propia naturaleza del mismo no lo hace apto para entender la transmisión de un inmueble que forma parte de un elemento de tráfico jurídico-mercantil dedicado a la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles como se pretende.

- Por su parte, según la Sentencia del TSJ Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, S de 18 Jul. 2013:

“...Este Tribunal ha venido manteniendo que, a los efectos de evitar el devengo del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la operación de la transmisión HA DE RESPONDER A UNA FINALIDAD VISIBLE Y DEMOSTRABLE DESDE EL PUNTO DE VISTA ECONÓMICO Y EMPRESARIAL, pues si solamente persigue la consecución de una ventaja fiscal, entonces se incurriría en fraude de ley y no sería aplicable el régimen fiscal especial. En efecto, el espíritu que anima semejante extensión debe entenderse desde la perspectiva de que el derecho tributario no puede erigirse en un freno de la actividad mercantil, siempre que la operación que subyace en la transmisión se sustente en motivos económicos válidos, de forma que el resultado de aplicar la fiscalidad en cada caso proyecte un resultado neutral.

Ahora bien, EN EL PRESENTE CASO NO SE HA DEMOSTRADO QUE LA APORTACIÓN DE LOS INMUEBLES A LA ENTIDAD DE NUEVA CONSTITUCIÓN VINIERA DETERMINADA POR MOTIVOS CLARAMENTE ECONÓMICOS, APRECIACIÓN QUE EN EL PRESENTE CASO DESCANSA EN LA AUSENCIA DE UNA PRUEBA SOLVENTE TENDENTE A ACREDITAR ESA MOTIVACIÓN ECONÓMICA....

(...)

A estos efectos, encontramos una definición de rama de actividad en la letra i) del artículo 2 de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros. En dicha disposición, «rama de actividad» se define de la siguiente manera:

«[...] se entenderá por "rama de actividad": el conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.»

Ciertamente, una ampliación de facto del concepto de "rama de actividad" conllevaría desvirtuar la propia naturaleza del beneficio fiscal, resultando, además, contraria a la letra y al espíritu del precepto.

Por tanto, no es suficiente la mera transmisión de un "negocio" para gozar del tratamiento fiscal favorable que entraña el concepto de rama de actividad, toda vez que lo que se exige es, además, que el patrimonio que se transmita constituya una unidad económica, habilitando, por sí mismo, el desarrollo de una explotación económica. Además, EL CONCEPTO FISCAL NO EXCLUYE LA EXIGENCIA, IMPLÍCITA EN LOS CONCEPTOS DE "RAMA DE ACTIVIDAD" Y DE "UNIDAD ECONÓMICA", DE QUE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA QUE LA ADQUIRENTE DESARROLLARÁ DE MANERA AUTÓNOMA EXISTA TAMBIÉN PREVIAMENTE EN SEDE DE LA TRANSMITENTE, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

PUES BIEN, EN ESTE SENTIDO LAS CIRCUNSTANCIAS CONCURRENTES, ANTERIORMENTE APUNTADAS Y LA AUSENCIA DE PRUEBA EN CUANTO A LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES Y PERSONALES, PERMITEN FORJAR LA CONVICCIÓN DE QUE, EN REALIDAD, NO SE HA PRODUCIDO LA TRANSMISIÓN DE UNA UNIDAD ECONÓMICA AUTÓNOMA A LOS EFECTOS DEL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CAPÍTULO VIII DEL TÍTULO VIII DE LA LEY 43/1995, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ASÍ COMO AL REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004, DE 5 DE MARZO QUE APROBÓ EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, SINO DE ELEMENTOS PATRIMONIALES AISLADOS, ES DECIR, DE UNAS FINCAS QUE POR SÍ SOLAS NO SON SUSCEPTIBLES DE FRAGUAR UN CONJUNTO CAPAZ DE FUNCIONAR POR SUS PROPIOS MEDIOS....”.

Llevado todo lo anterior al caso concreto que nos ocupa, lo único que consta acreditado, en la presente reclamación, enlazando ahora con la fundamentación precedente, es la transmisión de un elemento patrimonial, el inmueble objeto de exacción, que, en modo alguno, pueden conformar una unidad económica autónoma con los medios personales y materiales necesarios para constituir una organización empresarial necesaria para el desarrollo de la actividad, de forma que permita su continuidad en la entidad adquirente (como nos recuerda la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2011).

Como se apunta en la resolución impugnada *“difícilmente puede reestructurarse una actividad que previamente no se estaba desarrollando como es el arrendamiento de inmuebles urbanos”*, circunstancia que consta acreditada ampliamente no sólo a través de las pruebas de las altas en el IAE que no corresponden a dicha actividad, sino a sensu contrario, a través de la falta de aportación de pruebas aportadas por el reclamante relativas al cumplimiento de obligaciones contables y la llevanza de una contabilidad conforme al Código de Comercio, respecto de una presunta actividad previa de explotación de inmuebles en régimen de arrendamiento. No ha quedado demostrado que se realizara previamente por la aportante dicha actividad, ni consta siquiera el alta en el Impuesto de actividades Económicas en dicho Epígrafe.

NOVENO.-) VALORACION PROBATORIA DEL CONTENIDO DE LA CONSULTA VINCULANTE DE LA DGT APORTADA POR LA RECLAMANTE.

Por último, la reclamante invoca la contestación de la Dirección General de Tributos a la Consulta Vinculante nº ----- formulada por la reclamante, **la cual se limitaba a los siguientes términos:**

1.-) Si a la operación de reestructuración consistente en una aportación a una entidad de nueva creación de varios inmuebles de su patrimonio, le resulta de aplicación el Régimen Especial contemplado en el Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2.-) Si los motivos económicos alegados, tales como la reestructuración con la finalidad de centralizar la actividad de arrendamiento en una única sociedad de nueva creación, optimizando y dinamizando la rentabilidad de su inmovilizado, pueden considerarse válidos a los efectos de lo establecido en el artículo 96.2 del TRLIS.

Pues bien, como vemos los términos de la consulta se refieren en todo momento a confirmar si la operación proyectada, que se formula de un modo genérico sin aportación de datos concretos, podría encajar, y subrayamos el término **“podría” en condicional, en los motivos económicos válidos exigidos por el artículo 96.2 del TRLIS para considerar que la transmisión tiene como objetivo la aportación de rama de actividad a un ente de nueva creación, a fin de reestructurar y racionalizar las actividades de las dos entidades que participan en la operación.**

Es decir, se trata de la formulación de una consulta sobre la valoración de una operación proyectada para medir sus efectos fiscales una vez llevada a cabo, pero dando por supuesto el previo cumplimiento de unos requisitos imprescindibles que en momento alguno son acreditados por quien está obligado a ello que no es otro que la consultante, tal y como la propia contestación se encarga de subrayar.

En efecto, si nos fijamos bien, la misma redacción y contenido de la contestación la propia DGT no hace más que confirmar de forma implícita los argumentos de la Inspección de los Tributos en orden a la falta de probanza y aportación de documentación por la reclamante ya que, en primer lugar, el órgano consultivo comienza diciendo literalmente que:

“...en la medida en que el patrimonio transmitido determine la existencia de una explotación económica en sede de la persona física transmitente, que se transmite en su conjunto a la entidad adquirente....cumplirlos requisitos formales del artículo 94.2 del TRLIS para acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VIII del título VII del citado texto legal...”

A continuación la DGT centra el fondo de la cuestión al considerar que “**resulta necesario determinar si la actividad desarrollada por la persona física consultante constituye rama de actividad**”, lo cual creemos que constituye la esencia del debate. Para ello repasa las circunstancias y los requisitos exigidos en el artículo 27.2 de la Ley del IRPF, para que pueda entenderse que la persona física aportante realiza la actividad de arrendamiento de inmuebles, **CIRCUNSTANCIAS DE LAS QUE NO SE APORTAN DATOS EN EL ESCRITO DE CONSULTA. NO OBSTANTE, DICHAS CIRCUNSTANCIAS SON CUESTIONES DE HECHO QUE EL SUJETO PASIVO DEBERÁ ACREDITAR POR CUALQUIER MEDIO DE PRUEBA ADMITIDO EN DERECHO EN LOS TÉRMINOS ESTABLECIDOS EN LOS ARTÍCULOS 105 Y 106 DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE (BOEDE 18 DE DICIEMBRE), GENERAL TRIBUTARIA Y CUYA VALORACIÓN CORRESPONDERÁ, EN SU CASO, A LOS ÓRGANOS COMPETENTES EN MATERIA DE COMPROBACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**”.

Pues bien, la contestación vinculante de la DGT no hace más que reiterar los argumentos de la administración en la resolución impugnada, al decir en el Fundamento de Derecho Segundo que:

“...la recurrente no ha demostrado que los inmuebles constituyan una unidad económica autónoma, así como tampoco ha acreditado la existencia de la realización de actividad de arrendamientos urbanos ni ha justificado la llevanza de contabilidad mercantil inherente a tales actividades, lo cierto es que...la documentación obrante en el expediente no justifica nada de lo anteriormente expuesto.”

Una vez reconocida la falta de datos suministrados por la consultante, CIRCUNSTANCIA QUE SE REPITE EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA Y EN LA PRESENTE VIA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA, la DGT acaba diciendo que los motivos esgrimidos **podrían** considerarse válidos a efectos del artículo 96.2 del TRIS antes citados.

Pero de esta frase, que la reclamante reivindica como confirmación de su pretensión de que le era de aplicación la no sujeción al IVTNU del Régimen Especial contemplado en el Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, este Tribunal no puede extraer en absoluto que la DGT esté afirmando sin reparos en este caso concreto que la transmisión del inmueble formaba parte de una unidad económica que en su conjunto conformaba la aportación no dineraria, ya que acto seguido y sin solución de continuidad, el órgano consultivo resume y matiza todo el resultado de la Consulta en que:

“...no obstante, la presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por la consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que podrían alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada”.

Con dicha afirmación final de la DGT, el propio órgano consultivo al que acudió la reclamante y de cuya contestación se extrae fuera de contexto y de forma sesgada las ideas que interesan a su pretensión, se confirma la fundamentación que subyace en la resolución impugnada y que sirve para desestimar la no sujeción al impuesto, ya que dicha comprobación administrativa sí se realizó con el resultado probatorio contrario a lo afirmado por la interesada. Y a ello se une la absoluta falta de probanza por la reclamante de sus afirmaciones, circunstancia reconocida por la DGT.

De todo lo ya expuesto, no cabe, como ya hemos dicho, entender que la aportación consistente en la transmisión del inmueble a la entidad ----- constituya "rama de actividad" de la entidad reclamante a los efectos pretendidos de la no sujeción al IVTNU, ni sobre todo, que haya sido probado este hecho en momento alguno sino que lo contrario sí ha sido acreditado por la Administración, lo que nos conduce a la desestimación de la presente reclamación.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN**, en sesión de hoy, reunido en primera y única instancia, **RESUELVE:**

DESESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa nº241/13**, interpuesta por **Don-----**, en nombre y representación de la entidad reclamante-----, en el sentido de **CONFIRMAR** la resolución impugnada y el acto de liquidación nº-----por importe de 25.843,47 Euros de principal, derivada del Expediente de Comprobación Limitada IVT ----- en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos e Naturaleza Urbana.

(...)

- **Reclamación nº133/2009. Fecha: 21 de octubre de 2010.**

RESOLUCIÓN:

(...)

Este Tribunal, actuando como órgano unipersonal ha dictado la presente Resolución sobre la Reclamación Económico-Administrativa nº133/09, interpuesta por **Doña-----**, actuando en nombre propio, **y cuyo contenido es el siguiente:**

ANTECEDENTES DE HECH O

I.-) Con fecha de 3 de enero de 2008 se formalizó escritura pública de donación ante el Notario Don -----, y por la cual se transmitía a favor de la reclamante el inmueble sito en la C/-----

II.-) Ante la falta de presentación de la autoliquidación correspondiente y de la realización del hecho imponible del tributo, con fecha de 25-06-2009 se emite por la Inspección de Tributos comunicación de inicio de actuaciones de comprobación limitada y notificación de propuesta de liquidación en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU), Expediente IVT-----, por un importe de 5.035,46 Euros. Dicha comunicación se intentó notificar en el domicilio de la C/----- con el resultado de ausente en fecha 06-07-2009 siendo devuelto para su reenvío, el cual se produce el 29-07-2009 con el resultado de rehusado.

III.-) Con fecha de 08-09-2009 se dicta Resolución por el Teniente de Alcalde Titular del Área de Gobierno y Gestión de Economía, Hacienda, Contratación, Patrimonio, RRHH, RI y Promoción Económica por la que se aprueba la liquidación provisional a nombre de la reclamante por importe de 5.067,56 Euros, siendo efectivamente notificada con fecha de 25-09-2009 en el domicilio de la c/ ----- y recepcionada por la misma reclamante identificada con nombre, apellidos, Documento Nacional de Identidad y firma.

IV.-) Con fecha de 14-07-2009 se dicta Resolución iniciando las actuaciones del procedimiento sancionador por infracción tributaria grave proponiendo la imposición de una sanción de 3.446,34 Euros, siendo la notificación de fecha 29-07-2009 con el resultado de rehusado.

Asimismo, con fecha de 11-09-2009 se dicta Resolución por la que se imponía una sanción tributaria por importe de 2.412,43 Euros en concepto del IVTNU , siendo efectivamente notificada con fecha de 25-09-2009 en el domicilio de la c/ -----y recepcionada por la misma reclamante identificada con nombre, apellidos, Documento Nacional de Identidad y firma.

V.-) Con fecha de Registro de entrada General del Ayuntamiento de 26 de octubre de 2009, se presenta escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa contra el citado acto. Asimismo se incluían alegaciones, adjuntando los documentos de los que, a modo prueba se intenta valer en defensa de su derecho.

VI.-) Admitida a trámite la Reclamación con el número 133/09, por el Presidente del Tribunal se nombró Vocal Ponente, y tras la terminación del procedimiento se redactó la correspondiente Ponencia de Resolución de fecha 14-10-2010, habiéndose observado en la tramitación del presente procedimiento los demás preceptos legales y reglamentarios de obligado cumplimiento a fin de dictar la presente resolución.

VII.-) La cuantía fijada es de 2.412,43 Euros en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley general Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, y artículo 22 del Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Pozuelo de Alarcón.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal, reunido en sesión ordinaria de fecha 21 de octubre de 2010, se declara competente para conocer de la presente Reclamación Económico-administrativa, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Pozuelo de Alarcón, publicado en el BOCM nº214 de fecha 09/09/2009, (en adelante ROTEAPA).

Asimismo el acto impugnado es una materia o acto susceptible de reclamación en los términos del artículo 226 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 20 del ROTEAPA.

SEGUNDO.-) Concurren los requisitos de legitimación y de la presentación en tiempo y forma para la admisión a trámite de la Reclamación Económico-Administrativa, dándose cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 235 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 24.1 y 3 y artículo 40 del ROTEAPA.

TERCERO.-) La presente Resolución previa Ponencia con Propuesta motivada del Vocal del Tribunal Económico Administrativo Municipal, es dictada en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.2 del ROTEAPA, tramitándose conforme al procedimiento abreviado, según disponen los artículos 245 de la Ley General Tributaria, artículos 64 y 65 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y el artículo 61 y ss, del ROTEAMPA.

CUARTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la Resolución por la que se acuerda la imposición de la sanción en concepto del IVTNU por la donación no declarada y autoliquidada en plazo reglamentario respecto al inmueble sito en la C/-----.

Solicita la reclamante la nulidad de la resolución así como de la sanción impuesta alegando, en síntesis, lo siguiente:

- Falta de notificación del inicio de las actuaciones de comprobación ni de la propuesta de liquidación provisional negando el rehúse de los intentos de notificación todo lo cual da lugar a indefensión,
- Error en la valoración al aplicar valores del año 2008 no conocidos en el momento de la transmisión.

QUINTO.- En primer lugar hay que dejar sentado la conformidad a derecho de las actuaciones de inspección tributaria desde el punto de vista de derecho sustantivo, ya que ha quedado acreditado que la reclamante fue sujeto pasivo del impuesto liquidado al haberse realizado un hecho imponible del impuesto como fue la adquisición inter vivos respecto a un inmueble sito en la C/-----.

Dicha transmisión, extremos no negado por la reclamante, no fue declarada en el plazo reglamentario de un mes siguiente a la formalización por escritura pública de donación de fecha 3 de enero de 2008, tal y como previene el artículo 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales y artículo 23.1 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón.

SEXTO.- En cuanto a la de falta de notificación del inicio de las actuaciones de comprobación ni de la propuesta de liquidación provisional negando el rehúse de los intentos de notificación, del examen de los documentos obrantes en el expediente administrativo cabe extraer las siguientes consideraciones:

- No es hecho negado el que el domicilio de la reclamante es y ha sido el de la vivienda de la c/-----.
- En dicho domicilio fueron recepcionadas tanto la Resolución por la que se aprobaba la liquidación provisional, como la Resolución por la que se imponía una sanción tributaria por importe de 2.412,43 Euros en concepto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, siendo efectivamente notificadas ambas y recepcionadas por la misma reclamante identificada con nombre, apellidos, Documento Nacional de Identidad y firma.
- Que a pesar de lo anterior constan en el expediente los acuses de recibo con el resultado de rehusado, tanto de la comunicación de inicio del procedimiento de inspección de comprobación limitada y propuesta de liquidación provisional, como el de inicio del procedimiento sancionador y propuesta de sanción.
- Frente las anteriores circunstancias plenamente acreditadas, la reclamante únicamente opone meras afirmaciones no acompañadas de elemento probatorio alguno, como la simple negación del rehúse de las notificaciones argumentado que es la Administración quien ha de probarlo.

SEPTIMO.-) El Artículo 111.2 de la Ley 58/2003, e 17 de diciembre, General Tributaria dispone que:

"...2. El rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma...".

Al hilo de lo anterior, la reclamante argumenta que es la Administración quien ha de probar el rehúse de las notificaciones e identificar al funcionario interviniente. Nada más lejos de la realidad que dicha afirmación, ya que en primer lugar es la Administración quien ha aportado en el expediente los acuses de recibo cumplimentados por el funcionario de correos en donde se consigna el rehúse de las notificaciones realizadas en el domicilio correcto de la c/ -----. Es por ello que, una vez acreditada dicha circunstancia es la propia reclamante sobre quien pesa la presunción iuris tantum de aportar prueba en contrario a dicha prueba documental y no al revés.

En segundo lugar, no es procedente la alegación de que la Administración Tributaria Municipal deba identificar al empleado de correos interviniente, ya que, reuniendo las notificaciones los requisitos legales se presumen válidas y eficaces, debiendo ser la interesada la que en su caso ejerciera las acciones legales que pudieran corresponderle al negar la veracidad de un documento público contra el organismo de correos responsable.

Por tanto, la actitud de la demandante de rechazo de las notificaciones denota una pasividad para obstaculizar la eficacia de los actos administrativos, tal y como establece la STS de 12 de junio de 1989 (RI nº5643):

"... El art.59.2 de la Ley de esta jurisdicción determinante de los requisitos que han de revestir las notificaciones no pueden interponerse en todos los casos en sentido literal, sino a través de las circunstancias que concurren en cada supuesto concreto, sin que pueda quedar al arbitrio malicioso o pasivo de una de las partes obstaculizar la eficacia de los actos administrativos: el tribunal constitucional tiene declarado en sentencia de 27 de marzo de 1986

(RT TC. 67), que la estimación o desestimación del recurso ha de conectarse con la diligencia con que la Administración actuó para garantizar el derecho a la defensa de la otra parte, otorgando el amparo cuando dicha diligencia se considera insuficiente pero no cuando la actuación del órgano administrativo se juzgó correcta, apreciándose sin embargo falta de diligencia en la parte demandada en la gestión de sus intereses y que si las posibilidades de defensa procesal de un ciudadano resultan mermadas como consecuencia de la propia inacción, torpeza o falta de diligencia, no puede apreciarse indefensión en el sentido del art.24.1 de la constitución, ni imputarse la misma a los actos de los poderes públicos, porque tan dignos de protección son los derechos del demandado a una tutela judicial efectiva sin indefensión como los del actor...".

De la misma forma, es decir, reconociendo que la falta de atención mínima del demandante no puede imputarse a quien actúa con diligencia, se pronuncia la STS de 17 de octubre de 1984 (RJ 1984/5121), según la cual es cierto,

"...que el señalamiento de un domicilio implica la atención mínima para la recepción de las notificaciones que pudiera practicar la Administración...".

De todo lo anterior se deduce la conformidad a derecho del procedimiento de notificación de la deuda, y, por ende, de la resolución aprobatoria de la liquidación de la misma.

OCTAVO.- Asimismo y respecto a la alegación de que hay error en la valoración al aplicar valores del año 2008 no conocidos en el momento de la transmisión, tampoco puede prosperar habida cuenta de que la última revisión de los valores catastrales del suelo afectantes al municipio de Pozuelo de Alarcón con aprobación de nueva Ponencia de Valores data del año 2000. Es por ello que, siendo perfectamente conocidos los valores catastrales correspondientes suelo del año 2008, únicamente son objeto de revalorizaciones anuales previstas en las sucesivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado, lo cual excluye del deber de notificarlos de forma personal.

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

DESESTIMAR la presente Reclamación Económico-Administrativa nº133/09, interpuesta por **Doña -----**, actuando en nombre propio, contra la Resolución de fecha 11-09-2009 dictada por el Teniente de Alcalde Titular del Área de Gobierno y Gestión de Economía, Hacienda, Contratación, Patrimonio, RRRH, RI y Promoción Económica y por la que se imponía una sanción tributaria en concepto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, Expediente de Inspección SANC IVT-----, **CONFIRMANDO** la resolución impugnada en todos sus términos por ser conforme a Derecho.

(...)

- **Reclamación nº181/2013. Fecha: 06 de febrero de 2014.**

RESOLUCION:

(...)

Este Tribunal, reunido en sesión plenaria de carácter ordinario de fecha 6 de febrero de 2014, y con asistencia de los miembros que figuran en la correspondiente acta, para deliberar y fallar sobre la **Reclamación Económico-Administrativa nº181/2013** interpuesta por Doña aaaaaa, **en su propio nombre y en nombre y representación de Don ---, Doña---- y Doña ----, ha dictado la presente Resolución cuyo contenido es el siguiente:**

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 11 de enero de 2013, Doña aaaaa en su propio nombre y en nombre y representación de Don ---, Doña---- y Doña ----, otorgó Escritura de adjudicación de la herencia causada al fallecimiento del cónyuge, Don ----- , acaecido en fecha de 31 de agosto de 2012.

En dicha escritura se adjudicaban a Doña aaaaa las siguientes fincas sitas en este término municipal:

- Vivienda sita en la c/-----.
- Plaza de garaje ---- sita en el -----

II.-) A consecuencia de lo anterior, con fecha de 01-04-2013 se persona la reclamante y representante de los herederos antes citados ante la Oficina de Gestión del Impuesto a fin de presentar la declaración-liquidación correspondiente previa aportación de la escritura de aceptación de la herencia. En dicho acto se entregan cartas de pago de los siguientes actos liquidatorios, aplicándose un recargo por extemporaneidad del 5% por presentación fuera de plazo voluntario de 6 meses desde el fallecimiento:

- Liquidación nº-----correspondiente a la vivienda y por importe de 8.354,33 Euros de principal.
- Liquidación nº-----correspondiente a la plaza de garaje y por importe de 504,89 Euros de principal.

III.-) Asimismo, y mediante Resolución de 15-04-2013 del Titular del Órgano de Gestión Tributaria se estima la solicitud de fraccionamiento presentada con fecha de 03 de abril de 2013 de las cuotas del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU), por la transmisión de los inmuebles antes citados.

IV.-) En fecha de 14-05-2013 la reclamante presenta escrito ante este Ayuntamiento solicitando la rectificación de las autoliquidaciones presentadas y que fueron liquidadas con el 5% de recargo por extemporaneidad, alegando que solicitó la prórroga del plazo para la presentación de la declaración-autoliquidación del impuesto por la transmisión de vivienda habitual del causante presentada mediante fax al Ayuntamiento en fecha de 15-10-2012. La mencionada solicitud es desestimada por Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 27 de mayo de 2013.

V.-) En fecha de 19-07-2013 tiene entrada en el Registro de este Tribunal escrito de interposición de reclamación económico-administrativa contra el acto antes citado, adjuntando las alegaciones en defensa de sus pretensiones.

VI.-) Registrada dicha Reclamación con el nº181/2013, el Presidente del Tribunal procedió a nombrar Vocal Ponente encargado de la resolución del asunto.

Una vez remitido el expediente, y tras la instrucción del procedimiento en la forma prevenida reglamentariamente, se redactó la correspondiente Ponencia de Resolución y que fue objeto de debate y votación en sesión plenaria del Tribunal, habiéndose observado en su tramitación los demás preceptos legales y reglamentarios de obligado cumplimiento a fin de dictar la presente resolución.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-) Este Tribunal se declara competente para conocer de la presente Reclamación Económico-administrativa, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del Reglamento

Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón publicado en el BOCM nº214 de fecha 09/09/2009, (en adelante ROTEAPA).

Asimismo el acto impugnado es una materia o acto susceptible de reclamación en los términos del artículo 226 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 20 del ROTEAPA.

SEGUNDO.-) Concurren los requisitos de legitimación y de la presentación en tiempo y forma para la admisión a trámite de la Reclamación Económico-Administrativa, dándose cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 235 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 24.1 y 3 y artículo 40 del ROTEAPA.

TERCERO.-) La presente resolución es dictada por este Tribunal previa Ponencia con Propuesta motivada del Vocal asignado en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.1, en relación con el artículo 50.1 del ROTEAPA, tramitándose conforme **al Procedimiento General**, según dispone el artículo 234 y ss. de la Ley General Tributaria, artículos 52 y ss. del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley general Tributaria en materia de revisión en vía administrativa y artículos 39 y ss. del ROTEAPA.

CUARTO.-) La cuantía de la reclamación es superior a 6.000 Euros, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y artículo 22 del ROTEAPA.

QUINTO.-) En aplicación de lo dispuesto en el artículo 42.7 del ROTEAPA, el Tribunal podrá prescindir del trámite de puesta de manifiesto del expediente si el escrito de interposición se acompañaron las alegaciones, siempre que como consecuencia de las mismas o de los documentos aportados por el interesado, resultasen acreditadas todas las circunstancias relevantes para dictar una resolución o tales circunstancias puedan darse por ciertas. Esto último concurre en el presente supuesto habida cuenta de que no sólo el reclamante ha formulado las alegaciones en su escrito de interposición de la reclamación, sino que demás constan en el expediente todos los documentos relevantes para dictar resolución por este Tribunal.

SEXTO.-) Se impugna en el presente procedimiento económico-administrativo la Resolución por la que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra resolución denegatoria de rectificación de autoliquidaciones en concepto del Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana como consecuencia de transmisión mortis causa de fincas

A tal fin, el reclamante alega, en síntesis:

- improcedente aplicación del 5% de recargo por extemporaneidad, ya que solicitó la prórroga del plazo para la presentación de la declaración-autoliquidación del impuesto por la adquisición mortis causa de piso y plaza de garaje, remitida mediante fax al Ayuntamiento en fecha de 16-10-2012, lo cual acredita mediante la aportación de un reporte de recepción y del contenido de dicho fax que figura en el expediente.

A ello se opone el Ayuntamiento alegando que no existe Registro electrónico de documentos que permita recepcionar los escritos mediante fax, sin que tengan dicha consideración los dispositivos de recepción de fax.

SÉPTIMO.-) Siendo el objeto de la presente controversia la conformidad a derecho del empleo del fax como medio de presentación oficial de documentos, escritos y solicitudes a la Administración Pública, y en qué condiciones y requisitos se prevé se utilización con plenos efectos jurídicos, debemos partir del régimen jurídico de la gestión tributaria del IVTNU que se regula en el artículo 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), y según el cual:

(...) 1. Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente.

2. Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto:

- c. Cuando se trate de actos por causa de muerte, el plazo será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo, (...).

Por su parte, y en ejercicio de la potestad tributaria reconocida a las entidades locales a la hora de fijar el modelo de gestión del tributo y de los aspectos materiales y formales de los beneficios fiscales en el impuesto, el artículo 23 b) de la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU) de Pozuelo de Alarcón dispone que:

(...) b) *En las transmisiones mortis-causa, dentro del plazo de seis meses a contar desde la fecha de fallecimiento del causante o, en su caso, dentro de la prórroga a que se refiere el párrafo siguiente. Con anterioridad al vencimiento del plazo de seis meses antes señalado, el sujeto pasivo podrá instar la prórroga del mismo por otro plazo de hasta seis meses de duración, que se entenderá tácitamente concedido por el tiempo concreto solicitado, (...).*

OCTAVO.-) La causa de la reclamación reside en la validez y eficacia de la presentación por medio del fax ante el Ayuntamiento de la solicitud de prórroga del plazo para la presentación de la declaración-autoliquidación del impuesto transmisión de piso plaza de garaje remitida mediante fax al Ayuntamiento en fecha de 15-10-2012.

A este respecto, debemos fijar el régimen jurídico del acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, para luego incidir en el inevitable desarrollo jurisprudencial en la materia a luz de los principios generales del derecho en el ámbito administrativo.

En primer lugar, el artículo 59.1 de la Ley 30/92, dispone que *“las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado”*. Asimismo, el artículo 45.1 recogía el impulso al empleo y aplicación de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos, por parte de la Administración al objeto de desarrollar su actividad y el ejercicio de sus competencias y de permitir a los ciudadanos relacionarse con las Administraciones cuando fuese compatible con los «medios técnicos de que dispongan».

Esa previsión, junto con la de la informatización de registros y archivos del artículo 38 de la misma Ley en su versión originaria y, especialmente, en la redacción que le dio la Ley 24/2001 de 27 de diciembre al permitir el establecimiento de registros telemáticos para la recepción o salida de solicitudes, escritos y comunicaciones por medios telemáticos, abría el paso a la utilización de tales medios para relacionarse con la Administración.

A partir de dicha base legal, y tal y como exponen tanto la reclamante como la Administración autora del acto impugnado, hemos de acudir a la Ley 11/2007, de 22 de junio (BOE del 23), de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, en cuya Exposición de Motivos se reconoce que:

“El servicio al ciudadano exige consagrar su derecho a comunicarse con las Administraciones por medios electrónicos. La contrapartida de ese derecho es la obligación de éstas de dotarse de los medios y sistemas electrónicos para que ese derecho pueda ejercerse. Esa es una de las grandes novedades de la Ley: pasar de la declaración de impulso de los medios electrónicos e informáticos -que se concretan en la práctica en la simple posibilidad de que algunas Administraciones, o algunos de sus órganos, permitan las comunicaciones por medios electrónicos- a que estén obligadas a hacerlo porque la Ley reconoce el derecho de los ciudadanos a establecer relaciones electrónicas.

La Ley consagra la relación con las Administraciones Públicas por medios electrónicos como un derecho de los ciudadanos y como una obligación correlativa para tales Administraciones. El reconocimiento de tal derecho y su correspondiente obligación se erigen así en el eje central del proyecto de Ley.”

Pero en torno a dicho eje es preciso abordar muchas otras que contribuyen a definir y concretar el alcance de ese derecho. Así, por ejemplo, tal derecho se hace efectivo de modo real mediante la imposición, al menos en el ámbito de la Administración General del Estado y en los términos de la ley, de la obligación de poner a disposición de ciudadanos y empresas al menos un punto de acceso general a través del cual los usuarios puedan, de forma sencilla, acceder a la información y servicios de su competencia; presentar solicitudes y recursos; realizar el trámite de audiencia cuando proceda; efectuar pagos o acceder a las notificaciones y comunicaciones que les remitan la Administración Pública.”

NOVENO.-) Una vez analizado el régimen jurídico sobre la presentación de documentos por los particulares dirigidos a las Administraciones Públicas, hemos de examinar la doctrina jurisprudencial desarrollada en la materia a la vista de la normativa invocada por ambas partes en el presente expediente, relativa al acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Público.

Partimos nuevamente de lo dispuesto en la Ley 11/2007, de 22 de junio (BOE del 23), de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, cuyo artículo 27.3 sobre las comunicaciones y notificaciones electrónicas dispone que:

“3. Las comunicaciones a través de medios electrónicos serán válidas siempre que exista constancia de la transmisión y recepción, de sus fechas, del contenido íntegro de las comunicaciones y se identifique fidedignamente al remitente y al destinatario de las mismas.”

En función de lo anterior, y poniendo el acento en la constancia de la remisión, recepción, contenido íntegro del acto e identificación de remitente y destinatario, **la Sentencia del Tribunal Constitucional nº58/2010, de 4 de Octubre**, paradigmática en la materia, **ha avalado la eficacia de las comunicaciones por fax siempre que quede garantizada la autenticidad de la comunicación y de su contenido y quede constancia fehaciente de la remisión y recepción del momento en que se haga, lo que resulta acreditado mediante el “reporte de actividad” incorporado al expediente, en el cual ha de quedar consignado: el número de teléfono al que se remitió el documento, la fecha y hora en que la transmisión se llevó a cabo, el tiempo empleado en la misma, el número de páginas transmitidas, el contenido del documento transmitido, pues el reporte figura impreso sobre el propio documento; y, finalmente, el resultado positivo de la transmisión. Todo lo cual concurre en el presente supuesto.**

En este mismo sentido podemos citar otras Sentencias como la de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 15 de Junio del 2007 (rec.27/2007), que resuelve un supuesto con igualdad sustancial al que ahora nos ocupa, y según la cual:

“La acreditación de que el acto administrativo llega a conocimiento del destinatario corresponde hacerlo a la Administración en el propio expediente administrativo. Y esta acreditación se ha realizado correctamente desde el momento en que en dicho expediente consta que con fecha 12 de septiembre del 2005 se remitió el fax indicado a la demandante, uniéndose el reporte que justifica la corrección de la transmisión y su recepción”, o la de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 8 de Febrero del 2008 (rec. 774/2007): “En alguna ocasión este mismo Tribunal ha dado validez a la remisión de notificaciones por fax en el que figuraba el “OK” en el resultado del fax enviado, al mismo número en que anteriormente se habían atendido otras comunicaciones del expediente.”

El art. 3.1.b) del Real Decreto 772/1999, de 7 de mayo (BOE del 22), por el que se regula la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones ante la Administración General del Estado, la expedición de copias de documentos y devolución de originales y el régimen de las oficinas de registro, prevé que la presentación de solicitudes, escritos, comunicaciones y documentos puede efectuarse en soporte papel; por medios informáticos, electrónicos o telemáticos, de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 263/1996, de 16 de febrero (BOE del 29), por el que se regula la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas en la Administración General del Estado (art. 2). La utilización de tales técnicas en ningún caso podrá implicar la existencia de restricciones o discriminaciones de cualquier naturaleza en el

acceso de los ciudadanos a la prestación de servicios públicos o a cualquier actuación o procedimiento administrativo. Asimismo, los documentos emitidos por los particulares en sus relaciones con los órganos de la Administración del Estado que hayan sido producidos por medios electrónicos, informáticos y telemáticos en soportes de cualquier naturaleza, serán válidos siempre que quede acreditada su integridad, conservación y la identidad del autor, así como la autenticidad de su voluntad, mediante la constancia de códigos u otros sistemas de identificación.

Asimismo, debe tenerse presente la reciente Ley 11/2007, de 22 de junio (BOE del 23), de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, que reconoce, en su art. 2.1.b, el derecho a los ciudadanos a relacionarse con las Administraciones Públicas utilizando medios electrónicos para el ejercicio de los derechos previstos en el art. 35 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (EC 380/1993), de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP).

En resumen, en virtud del principio antiformalista que preside el actuar administrativo, es posible iniciar un procedimiento a solicitud de un interesado presentado por fax si el órgano administrativo receptor cuenta con la adecuada dotación de recursos y medios materiales, así como la necesaria formación de su personal para utilizarlos.

- Por otro lado, **la Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, S de 26 Abr. 2012**, una vez plenamente vigente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Público considera que:

"...El demandante sostiene, por el contrario, que debe darse validez a la interposición del repetido recurso el 25 de junio de 2010 mediante fax, y por ello dentro de plazo, tal y como consta en el expediente administrativo y se adjunta como documento nº 1 de la demanda.

Se trata, en consecuencia, de declarar la eficacia o no de la presentación de un recurso de reposición a través de fax, a efectos de su válida interposición dentro de plazo. Eficacia a la que, a juicio de esta Sala, ha de darse una respuesta positiva, por las consideraciones que a continuación se exponen.

TERCERO. Si bien es cierto que es el artículo 38.4 de la Ley 30/1992, de RJAPyPAC el que regula el lugar de presentación de los escritos y comunicaciones que los ciudadanos dirijan a los órganos de la Administración, el apartado e) de dicho precepto permite tal presentación " en cualquier otro (lugar) que establezcan las disposiciones vigentes".

Artículo que además ha de relacionarse con lo previsto en el artículo 6.1 de la Ley 11/2007, de 22 de junio , de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Público, cuyo tenor literal es el siguiente:

Se reconoce a los ciudadanos el derecho a relacionarse con las Administraciones Públicas utilizando medios electrónicos para el ejercicio de los derechos previstos en el artículo 35 de la Ley 30/1992 (...) así como para obtener informes, realizar consultas y alegaciones, formular solicitudes, manifestar consentimiento, entablar pretensiones, efectuar pagos, realizar transacciones y oponerse a las resoluciones y actos administrativos.

De la interpretación conjunta de tales artículos, y siendo el fax un medio electrónico de comunicación, en cuanto permite transmitir escritos o gráficos por la línea telefónica, esta Sala entiende que ningún impedimento existe, en la actualidad, para considerar válidamente presentado, ante cualquier órgano de la Administración, un escrito dirigido al mismo a través de dicho fax siempre, claro está, que conste la efectiva recepción del mismo por tal Administración.

A tal efecto ha de ponerse de manifiesto que la ---- no cuestiona, en su escueta resolución, que pueda interponerse por fax un recurso de reposición, ni tampoco niega la entrada del repetido fax en la misma, en la fecha que se invoca en la demanda. Se desprende por el contrario de las actuaciones, que el recurso de reposición recibido por fax y que consta de 8 páginas, tiene fecha de entrada, en el número NUM000, el 25 de junio de 2010, a las 13:51 horas.

Considera el Abogado del Estado, en la contestación, que los escritos que los ciudadanos dirijan a los órganos de la Administración han de presentarse en los lugares y con los requisitos exigidos en cada caso por la normativa, no gozando de fehcencia, a efectos de acreditar su fecha de presentación, los que lo sean a través de medios diferentes.

Frente a dicha interpretación rigurosa y excesivamente formalista de los requisitos procesales, ha de recordarse la normativa expuesta al inicio de este fundamento jurídico y, sobre todo, que está en juego el derecho de acceso a los recursos y, por ende, el derecho de defensa en el ámbito administrativo, y no la adquisición de una posición jurídica ventajosa para el particular afectado.

En consecuencia, a falta de cualquier justificación, y en una interpretación conforme con dicho principio pro actione, debe aceptarse como fecha de entrada del recurso de reposición la del citado 25 de junio de 2010, fecha en que consta recibido el repetido Fax por parte de la ---- lo que supone que el mismo debe entenderse interpuesto dentro de plazo."

- En la misma línea, **la Sentencia del TSJ Castilla y León de Valladolid, Sala de lo Contencioso-administrativo, S de 13 Nov. 2012** considera que:

"...Segundo.- El llamado telefax o fax es un sistema de comunicación electrónica y por línea telefónica que permite el envío y la recepción de escritos y documentos, siendo los números identificadores los telefónicos. Cuando acaecen los hechos expresados precedentemente ya estaba en vigor la Ley estatal 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos...

(...)

*El artículo 6 de la mencionada ley reconoce a los ciudadanos "el derecho a relacionarse con las Administraciones Públicas utilizando medios electrónicos para el ejercicio de los derechos previstos en el artículo 35 de la Ley 30/1992 ", y en su apartado 2) prescribe: "Además, los ciudadanos tienen en relación con la utilización de los medios electrónicos en la actividad administrativa, y en los términos previstos en la presente Ley, los siguientes derechos: a) A elegir, entre aquellos que en cada momento se encuentren disponibles, el canal a través del cual relacionarse con medios electrónicos con las Administraciones Públicas". **Correlativamente, el artículo 8 impone a las Administraciones Públicas el deber de habilitar diferentes canales o medios para la prestación de los servicios electrónicos y el apartado 2 impone a la Administración General del Estado el establecimiento de un sistema de varios canales.** Por tanto y de acuerdo con ese régimen jurídico existirá un sistema plural de canales o medios frente al que el ciudadano tiene derecho a seleccionar de los existentes el que considere más adecuado;*

*En este marco jurídico debe ser interpretado el artículo 70.3 de la Ley estatal de Régimen y Procedimiento 30/1992 en concordancia con su artículo 38.4 y el Real Decreto 772/1999, de 7 de Mayo, que regula la presentación de escritos y comunicaciones ante la Administración General del Estado; **precisando que el empleo de medios electrónicos en este campo habrá de garantizar la constancia del envío y de la recepción, la autenticidad e integridad del escrito o del documento remitido y la identidad del sujeto emisor y del receptor.***

La aplicación del planteamiento precedente al supuesto a que se refiere este proceso conduce a que esta Sala llegue a la solución de dar validez y eficacia al envío por telefax de la solicitud de reconocimiento de servicios previos, puesto que la existencia de la misma (solicitud) queda acreditada por el contenido del expediente administrativo (folio 2), en cuya parte superior figura un reporte de transmisión positivo a las 11,59 horas del día 29 de junio de 2008, siendo enviada desde un telefax oficial como es el de la Audiencia Provincial y deduciendo la constancia de la recepción, precisamente, por aquel reporte positivo y la incorporación del documento recibido al expediente administrativo. Por lo demás, el telefax es un medio electrónico usado con carácter general y ordinario por la Administración del Estado y por el Ministerio de Justicia como lo demuestra el hecho público y notorio de su instalación en los órganos judiciales y en los organismos de ese ministerio: está implantado y admitido este canal electrónico de comunicación, siendo por ello disponible para los usuarios."

- Por su parte, **la STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, S de 18 Dic. 2012**, concluye que:

"...La recepción o no de la solicitud vía fax es una cuestión de hecho sobre la que ya se ha pronunciado el Tribunal de instancia en el auto. El hecho de que el Ayuntamiento -como todos en España- ponga a disposición de los ciudadanos un número de teléfono, un fax o un correo

electrónico en su página web para que los ciudadanos puedan dirigirse a la corporación en orden a contactar con la misma a efectos informativos, en nada altera a lo dicho.
(...)

Es perfectamente posible que las notificaciones administrativas puedan realizarse mediante el empleo de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos, pero el principio de eficacia no puede implicar mengua de las garantías, que no son otras que las referidas por la sentencia del Tribunal Constitucional (58/2010, de 4 de octubre): constancia de su recepción, fecha y contenido de lo comunicado. O lo que es lo mismo, de la remisión y recepción íntegras, del momento y de la autenticidad de su contenido.

(...)

Si no existe constancia de la recepción del fax por el Municipio de Arrecife no puede otorgarse a dicha notificación la eficacia que pretende el Abogado del Estado, puesto que ello supondría la merma de garantías propias del sistema que establece la Ley 11/2007, de 22 de Junio). No olvidemos que entre los principios básicos en la utilización de las tecnologías de la información, así como también aplicable a la utilización de medios telemáticos o electrónicos son según el artículo 4 f) y h):" Principio de seguridad en la implantación y utilización de los medios electrónicos por las Administraciones Públicas, en cuya virtud se exigirá al menos el mismo nivel de garantías y seguridad que se requiere para la utilización de medios no electrónicos en la actividad administrativa"; "Principio de responsabilidad y calidad en la veracidad y autenticidad de las informaciones y servicios ofrecidos por las Administraciones Públicas a través de medios electrónicos ."

DÉCIMO.-) De todo lo expuesto se deduce que el acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos constituye un derecho del particular y una obligación de facilitar su ejercicio por la Administración. Como dice la Exposición de Motivos de la Ley 11/2007, "...las previsiones de los artículos 38, 45 y 59 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común son facultativas. Es decir, dejan en manos de las propias Administraciones determinar si los ciudadanos van a poder de modo efectivo, o no, relacionarse por medios electrónicos con ellas, según que éstas quieran poner en pie los instrumentos necesarios para esa comunicación con la Administración. **Por ello esta Ley pretende dar el paso del «podrán» por el «deberán»** ."

A lo anterior se une el hecho de que, aun cuando el artículo 25 de la ley citada disponga que "las Administraciones Públicas crearán registros electrónicos para la recepción y remisión de solicitudes, escritos y comunicaciones", y cuya inexistencia es alegada por la Administración para negar virtualidad a la presentación de la solicitud de prórroga vía fax, lo cierto es que siendo obligación de la Administración disponer de ese canal de acceso del ciudadano, su inexistencia no puede significar un detrimento o perjuicio para el particular que tiene garantizado el ejercicio de un derecho por reconocimiento expreso de la ley.

Por ello ha de admitirse, como considera la jurisprudencia de forma casi unánime antes citada que, acreditándose el cumplimiento de las garantías, que no son otras que las referidas por la sentencia del Tribunal Constitucional (58/2010, de 4 de octubre), como son la constancia de su recepción, fecha y contenido de lo comunicado, o lo que es lo mismo, de la remisión y recepción íntegras, del momento y de la autenticidad de su contenido, haya de admitirse la presentación de la solicitud de la prórroga vía fax para presentar la declaración-liquidación del IVTNU y ello:

- En primer lugar, porque el telefax es un medio electrónico usado con carácter general y ordinario por la Administración del Estado y por las Administraciones Locales como lo demuestra el hecho público y notorio de su instalación en los Ayuntamientos y todo tipo de organismos locales: está implantado y admitido este canal electrónico de comunicación, siendo por ello disponible para los usuarios;
- Y en segundo lugar, del examen del fax obrante en el expediente se observa que cumple con todas las garantías exigidas legalmente y desarrolladas ampliamente por la jurisprudencia citada, a saber: **constancia de la fecha de emisión y recepción del**

fax, plena identificación del remitente y del destinatario, contenido íntegro de lo solicitado especificándose el asunto de solicitud plazo de adicional al objeto de liquidar la plusvalía.

- El hecho aducido por la Administración de que el número de fax no es el del órgano municipal competente para su tramitación no es óbice para considerar que, no sólo se trata de un número de fax perteneciente al Ayuntamiento finalmente destinatario, sino que además de especificarse claramente que va dirigido al "Departamento de Plusvalía Municipal" del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón. A tal efecto, y siendo obligación de la Administración disponer de dichos canales de acceso electrónico de los ciudadanos puede considerarse igualmente la obligación del departamento receptor de remitir el escrito a la Unidad competente del mismo Ayuntamiento para su tramitación. Piénsese que si la presentación de un escrito remitido a una Administración distinta a la destinataria es válida por el principio de ventanilla única, con mayor motivo lo será cuando es remitido a un Departamento distinto al que va dirigido pero de la misma Administración.

UNDÉCIMO.-) En función de todo lo expuesto y admitida pues la presentación vía fax de la prórroga adicional de seis meses para presentar y abonar la autoliquidación, y encontrándose la solicitud dentro del plazo reglamentario de seis meses debemos estimar improcedente la exigencia de recargos del 5% por extemporaneidad sobre las cuotas liquidadas en concepto del IVTNU. En concreto, si el fallecimiento del causante, y, por tanto, el devengo del impuesto se produce el 31-08-2012, y la prórroga válidamente solicitada por fax se recibe en el Ayuntamiento el 15-10-2012, en aplicación del artículo 110.2, letra b) del TRLRHL y artículo 23 b) de la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de Pozuelo de Alarcón, el último día de plazo para autoliquidar e ingresar la deuda sería el 31-08-2013, por lo que entendemos que no procedería la exigencia del recargo mencionado.

DUODÉCIMO.-) Asimismo, y derivado de todo lo anterior, al haberse solicitado la prórroga válidamente y haberse presentado en fecha de 14-05-2013 (es decir dentro del plazo ya prorrogado) la solicitud de aplicación de las bonificaciones correspondientes fijadas en la Ordenanza Fiscal hemos de concluir con la procedencia de la concesión de la bonificación transmisión de vivienda habitual en las cuotas del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por vivienda habitual a favor de la reclamante, prevista en el artículo 108.4 del TRLRHL y artículo 5.3.1 letra a) de la Ordenanza Fiscal Reguladora del IVTNU según el cual:

"3.1. Cuando el incremento de valor se manifieste, por causa de muerte, respecto de la transmisión de la propiedad de la vivienda habitual del causante, y anejos inseparables de dicha vivienda, así como de los locales afectos a la actividad económica ejercida por éste, o de la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio sobre los referidos bienes a favor de los descendientes, por naturaleza o adopción, ascendientes y del cónyuge, la cuota del impuesto se verá bonificada de acuerdo con los siguientes porcentajes:
a) *Del 90 por 100 las realizadas a favor de descendientes en línea directa y adoptados menores de 21 años. "*

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO MUNICIPAL DE POZUELO DE ALARCÓN**, en sesión de hoy, reunido en Sala y en Única Instancia, **ACUERDA:**

ESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa nº181/2013**, tramitada por el Procedimiento General, e interpuesta por **Doña aaaaa----- en su propio nombre y en nombre y representación de Don ---, Doña---- y Doña ----**, en el sentido de:

1.- **ANULAR** el acto impugnado, esto es, la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 27 de mayo de 2013 desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra denegación de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones nº---- y nº-----, y de la bonificación de vivienda habitual en las cuotas del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por vivienda habitual a favor de la reclamante.

2.-) **ANULAR** el recargo por extemporaneidad aplicado del 5% sobre las cuotas autoliquidadas.

3.-) **CONCESION** de la bonificación de vivienda habitual en la cuota del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por vivienda habitual a favor de la reclamante fijada en el artículo 5.3.1 letra a) de la Ordenanza Fiscal Reguladora del IVTNU ya citado.

(...)

- **Reclamación nº2272/463. Fecha: 1 de febrero de 2012.**

RESOLUCIÓN:

Vista la **Reclamación Económico-Administrativa nº 2272/463** interpuesta por D.-----, actuando en nombre y representación de la Entidad -----, **por el Órgano Unipersonal de este Tribunal se ha dictado la presente Resolución, cuyo contenido es el siguiente:**

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 27 de marzo de 2004, la Comunidad de propietarios del edificio sito en la calle ----- de este municipio acuerda, para su ulterior venta, la desafectación de la vivienda destinada a portería que pasa a formar una nueva finca denominada -----.

II.-) Con fecha 22 de noviembre de 2006, en virtud de Escritura pública de compraventa autorizada por el Notario de Madrid, Don -----, la reclamante procede a la venta de dicha nueva finca a favor de los cónyuges Don ----- y Doña -----.

III.-) Iniciado por el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón con fecha 21 de febrero de 2011 procedimiento de comprobación limitada por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) devengado por la referida transmisión, se dicta, con fecha 17 de agosto de 2011, resolución desestimatoria de las alegaciones deducidas por la reclamante en dicho procedimiento de gestión y aprobatoria de una liquidación provisional por importe de 4.361,80 €

IV.-) Con fecha de entrada en el Registro del Tribunal de 22-09-2011 la reclamante presentó escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa contra el acto antes citado, incluyendo las alegaciones en defensa de su derecho.

V.-) Admitida a trámite por el Procedimiento Abreviado con el número 2272/463, por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón se nombró Vocal Ponente, habiéndose remitido el expediente administrativo por el Órgano de Gestión Tributaria. En la instrucción del procedimiento se han observado los preceptos legales y reglamentarios de obligado cumplimiento a fin de dictar la presente resolución.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-) Este Tribunal se declara competente para conocer de la presente Reclamación Económico-administrativa, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón, publicado en el BOCM nº 214 de fecha 09/09/2009, (en adelante ROTEAPA).

Asimismo el acto impugnado es una materia o acto susceptible de reclamación en los términos del artículo 226 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 20 del ROTEAPA.

SEGUNDO.-) Concurren los requisitos de legitimación y de la presentación en tiempo y forma para la admisión a trámite de la Reclamación Económico-Administrativa, dándose cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 235 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 24.1 y 3 y artículo 40 del ROTEAPA.

TERCERO.-) La presente Resolución es dictada por el órgano unipersonal del Tribunal en virtud de lo dispuesto en el artículo 9.3 y 13.2 del ROTEAPA, tramitándose la Reclamación conforme al **Procedimiento Abreviado** según disponen los artículo 245 de la Ley General Tributaria, artículos 64 y 65 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, y artículo 59 y ss., del ROTEAPA.

CUARTO.-) La cuantía fijada es de **4.361,80 €**, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y artículo 22 del ROTEAPA.

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación Resolución desestimatoria de las alegaciones deducidas en el procedimiento de comprobación limitada incoado a efectos de IIVTNU y por la que se aprobaba liquidación provisional por dicho impuesto.

A tal fin, el reclamante alega, en síntesis, prescripción del derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación.

SEXTO.-) El artículo 66 de la LGT establece que *“prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:*

a) el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.”

Añade el artículo 65 que *“el plazo de prescripción comenzará a contarse...*

En el caso a), desde el día siguiente a aquél en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.”

A efectos del IIVTNU dicho plazo será el de treinta días hábiles a contar desde el día siguiente a la fecha en que se produjo la transmisión.

Sin embargo y de conformidad con el artículo 68.1 a) también de la misma LGT, el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda mediante la correspondiente liquidación se interrumpe

“a) por cualquier acción de la Administración Tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria.”

SÉPTIMO.-) La cuestión litigiosa se limita a determinar si, el requerimiento efectuado a la reclamante, con fecha 31 de marzo de 2009, por el Departamento de Catastro del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, con el objeto de que por aquélla se confirmara la configuración gráfica de los inmuebles identificados con las letras --, --, y --, para la resolución de los recursos interpuestos contra los valores catastrales de los inmuebles que componían la finca, tuvo eficacia interruptiva del plazo de prescripción.

Pues bien, este Tribunal ha de concluir que el referido requerimiento no tuvo tal eficacia interruptiva pues su objeto no era, en ningún caso, el reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación del impuesto devengado por la transmisión de la vivienda denominada 4º A, sino que el mismo se produjo en un expediente ajeno totalmente al citado impuesto, concretamente en el incoado con objeto de la resolución de los recursos interpuestos por la Comunidad reclamante contra los nuevos valores catastrales asignados a la finca a efectos de la liquidación del IBI.

En este sentido, no cabe entender interrumpido el plazo de prescripción del derecho de la Administración municipal para determinar la deuda por el IIVTNU devengado por la transmisión de la citada vivienda.

En el presente caso, el cómputo del plazo de prescripción de cuatro años comenzó al día siguiente de la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración a efectos del impuesto, esto es, treinta días hábiles a contar desde el día siguiente a la transmisión del inmueble (22 de noviembre de 2006), por lo que a fecha de 21 de febrero de 2011 en que se incoa el procedimiento de comprobación limitada y primer acto interruptivo del plazo de prescripción, había transcurrido con creces el plazo de cuatro años previsto en el artículo 66 de la LGT.

OCTAVO.-) A la anterior conclusión no obsta que a la fecha del devengo del impuesto el inmueble transmitido no tuviera asignado valor catastral del suelo no siendo posible efectuar la liquidación. En estos casos, el artículo 107.2 a) del Real Decreto Legislativo 272004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, faculta al Ayuntamiento a practicar la liquidación cuando el referido valor sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo. Ahora bien, ha de entenderse que dicha liquidación sólo será posible de no haber transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración para practicarla. La regulación del instituto de la prescripción no puede quedar alterada por aquella circunstancia de ausencia de valor catastral a la fecha de devengo del impuesto, no estando prevista excepción alguna al cómputo de los plazos de prescripción en tales supuestos.

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

ESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa nº 2272/463** , tramitada por el Procedimiento Abreviado, interpuesta por **D.-----**, en nombre y representación de la -----, declarando la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

(...)

- **Reclamación nº111/2012 Acumulada a Reclamación nº 112/2012.**
Fecha: 7 de marzo de 2013.

RESOLUCIÓN:

(...)

Este Tribunal, reunido en sesión plenaria de carácter extraordinario de fecha 15 de febrero de 2012, con asistencia de los miembros que figuran en la correspondiente acta, para deliberar y fallar sobre las **Reclamaciones Económico-Administrativas nº 111/12 (2272/596) y 112/12 (2272/597) (acumuladas)** interpuestas por **DON -----y DON-----**, respectivamente, **ha dictado la presente Resolución cuyo contenido es el siguiente:**

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 22 de febrero de 2006 se transmite por los reclamantes, en virtud de Escritura pública de compraventa otorgada ante el Notario de Madrid, Don -----, una participación indivisa del 6,2528% en la Junta de Compensación del ---- en Pozuelo de Alarcón, extensiva a diversos inmuebles.

II.-) Con fecha 16 de marzo de 2010 se notifica a Don ---- , en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, requerimiento de documentación que tiene por objeto la liquidación del IIVTNU devengado por la transmisión referida en el antecedente I anterior. En particular se le requiere para la aportación de original y copia del título transmisivo.

III.-) Con fecha 23 de marzo de 2012 se notifica al reclamante liquidación por IIVTNU como consecuencia del citado negocio transmisivo.

IV.-) Estimando no conforme a derecho la liquidación notificada, con fecha 10 de abril de 2012, se interpone recurso de reposición contra la misma. Asimismo, con fecha 23 de abril del mismo año se presenta por Don ----- escrito solicitando la división de deuda tributaria entre los dos transmitentes de la participación indivisa antes descrita.

V.-) Con fecha de 22 de mayo de 2012 se notifica a los reclamantes resolución por la que, por un lado se desestima el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación notificada en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) y, por otro, se estima la petición de división de deuda tributaria, practicándose dos liquidaciones distintas, comprensiva cada una de ellas de la mitad de la cuota unitariamente reclamada.

VI.-) Con fecha de entrada en el Registro del Tribunal de 25 y 27 de junio respectivamente, los reclamantes presentaron sendos escritos de interposición de Reclamación Económico-Administrativa contra los actos antes referidos.

VII.-) Admitidas a trámite las citadas Reclamaciones Económico-Administrativas con los números 111/12 (2272/596) y 112/12 (2272/597), con fecha 6 de julio de 2012 se dicta providencia de acumulación de las mismas, que es notificada a los reclamantes con fecha 26 de julio de 2012.

VIII.-) Remitido el correspondiente expediente por el Órgano de Gestión Tributaria, el Presidente del Tribunal procedió a nombrar Vocal Ponente encargado de la Ponencia de Resolución del asunto. Asimismo, se comunicó a los reclamantes el inicio del procedimiento y la puesta de manifiesto del expediente, a fin de poder examinarlo y formular escrito de alegaciones, trámite que fue deducido en tiempo y forma.

IX.-) Tras la instrucción del procedimiento en la forma prevenida reglamentariamente, se redactó la correspondiente Ponencia de Resolución que fue objeto de debate y votación en sesión plenaria del Tribunal, habiéndose observado en la tramitación del presente procedimiento los demás preceptos legales y reglamentarios de obligado cumplimiento a fin de dictar la presente Resolución.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-) Este Tribunal se declara competente para conocer de la presente Reclamación Económico-administrativa, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón publicado en el BOCM nº 214 de fecha 09/09/2009, (en adelante ROTEAPA).

Asimismo el acto impugnado es una materia o acto susceptible de reclamación en los términos del artículo 226 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 20 del ROTEAPA.

SEGUNDO.-) Concurren los requisitos de legitimación y de la presentación en tiempo y forma para la admisión a trámite de la Reclamación Económico-Administrativa, dándose cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 235 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 24.1 y 3 y artículo 40 del ROTEAPA.

TERCERO.-) La presente resolución es dictada por este Tribunal previa Ponencia con Propuesta

motivada del Vocal asignado en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.1, en relación con el artículo 50.1 del ROTEAPA, tramitándose conforme al **Procedimiento General**, según dispone el artículo 234 y ss. de la Ley General Tributaria, artículos 52 y ss. del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley general Tributaria en materia de revisión en vía administrativa y artículos 39 y ss. del ROTEAPA.

CUARTO.-) La cuantía fijada es de 12.329,65 €, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y artículo 22 del ROTEAPA.

QUINTO.-) Se impugna en las presentes reclamaciones económico-administrativas acumuladas la resolución del titular del Órgano de Gestión Tributaria, de fecha 16 de mayo de 2012, por la que por un lado, se desestima el recurso de reposición interpuesto contra liquidación practicada por IIVTNU por la transmisión de una participación indivisa en la Junta de Compensación ----- en Pozuelo de Alarcón y deuda tributaria de 24.659,30 € y, por otro, se aprueban dos liquidaciones separadas por importe cada una de ellas de 12.329,65 €.

A tal fin, los reclamantes alegan en síntesis:

- Caducidad del procedimiento y prescripción del derecho de la Administración para practicar las liquidaciones recurridas.

SEXTO.-) El artículo 66 de la LGT establece que *“prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:*

a) el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.”

Añade el artículo 65 que *“el plazo de prescripción comenzará a contarse...*

En el caso a), desde el día siguiente a aquél en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.”

A efectos del IIVTNU dicho plazo será el de treinta días hábiles a contar desde el día siguiente a la fecha en que se produjo la transmisión.

Sin embargo y de conformidad con el artículo 68.1 a) de la misma LGT, el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda mediante la correspondiente liquidación se interrumpe:

“a) por cualquier acción de la Administración Tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria.”

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda.

SÉPTIMO.-) En el caso que nos ocupa, el plazo de prescripción comenzó a computarse al día siguiente de la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración a efectos del impuesto, esto es, treinta días hábiles a contar desde el día siguiente a la transmisión del inmueble (22 de febrero de 2006), por lo que a fecha, 16 de marzo de 2010, en que se incoa el procedimiento de comprobación limitada y primer acto interruptivo del plazo de prescripción, no había transcurrido el plazo de cuatro años previsto en el artículo 66 de la LGT.

Del expediente administrativo no resulta acreditada la práctica o realización de ninguna acción o actuación anterior con eficacia interruptiva del plazo de prescripción.

La Administración municipal alega en la resolución impugnada que, con fecha 25 de marzo de 2008 fue presentada ante la Oficina Liquidadora del IIVTNU, mediante comparecencia de Don-----, declaración a efectos del citado impuesto aportando copia del título transmisivo, lo que de resultar probado supondría que, en dicha fecha se habría interrumpido el plazo de prescripción que hubiera comenzado nuevamente su cómputo.

Ahora bien, la citada comparecencia no consta en el expediente. Sólo aparece un justificante de registro sin la firma del reclamante. Además, esta actuación es incongruente con el requerimiento, en este caso, sí debidamente notificado, de aportación de documentación por el que se requiere al Sr. ----- para aportar original y copia de la escritura de compraventa que da lugar al devengo del IIVTNU y por el que se inicia procedimiento de comprobación limitada.

Por lo tanto este Tribunal entiende que el primer acto interruptivo del plazo de prescripción no se produce hasta el 16 de marzo de 2010, unos días antes de haberse ganado la prescripción.

OCTAVO.-) No obstante lo anterior, este Tribunal ha de conocer sobre la alegación de caducidad del procedimiento de comprobación limitada.

En efecto, el artículo 104.1 de la LGT establece:

“El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de Ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

El plazo se contará:

- a. *En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.”*

Añaden los apartados 4 y 5 del mismo precepto que:

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

En ausencia de regulación expresa, se producirán los siguientes efectos:

- a. *Si se trata de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados del procedimiento.*
- b. *En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.*

5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta Ley.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario.”

Como ha quedado expuesto, el procedimiento de comprobación limitada se inicia con fecha 16 de marzo de 2010, no notificándose la liquidación resultante de las actuaciones llevadas a cabo en su seno, hasta el 23 de marzo de 2012, esto, es habiendo transcurrido en exceso el plazo de seis meses establecido en el artículo 104 de la LGT.

El efecto de la no terminación en plazo del indicado procedimiento es la caducidad del mismo, sin que pueda considerarse interrumpido el plazo de prescripción.

En consecuencia, hay que entender que cuando se notifica la liquidación practicada en el seno del procedimiento de comprobación limitada, había transcurrido en exceso el plazo de prescripción previsto en el artículo 66 de la LGT.

NOVENO.-) Apreciándose la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda mediante la correspondiente liquidación, no procede entrar a conocer del resto de alegaciones deducidas por los reclamantes, ni de las ampliadas por Don ----- en virtud de escrito de fecha 28 de enero de 2013, ni de las vertidas por D. ----- en relación con la falta de notificación al mismo de la liquidación practicada, pues aún en el caso de que se apreciara la existencia de una solidaridad tributaria, es evidente que la notificación de la liquidación a este reclamante no se produce hasta el 22 de mayo de 2012, sin que, como se ha argumentado anteriormente, exista ninguna acción administrativa o actuación del contribuyente con eficacia interruptiva del plazo de prescripción.

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

ESTIMAR las presentes reclamaciones económico-administrativas interpuestas por **Don --- y DON -----, ANULANDO** la resolución impugnada y las liquidaciones practicadas por Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

(...)

- **Reclamación nº148/2014. Fecha: 13 de febrero de 2015.**

RESOLUCIÓN:

Este Tribunal, actuando como órgano unipersonal ha dictado Resolución respecto a la Reclamación Económico-Administrativa nº148/2014, interpuesta **por Don-----, en nombre y representación** de la entidad mercantil-----, **y cuyo contenido es el siguiente:**

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 22 de marzo de 2012, se transmitió el inmueble situado en la avenida----- de Pozuelo de Alarcón, en escritura pública de compraventa otorgada el día referido ante el Notario de los Madrid Don -----.

II.-) Con fecha 8 de abril de 2014 mediante comunicación efectuada al obligado tributario se iniciaron actuaciones de comprobación limitada por el impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU) por la mencionada transmisión, notificándose en el mismo documento propuesta de liquidación provisional, con el objeto de regularizar su situación tributaria por dicho tributo, de conformidad con el artículo 137 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria.

En la referida comunicación se ponía de manifiesto al obligado tributario el periodo sobre el que extendía la comprobación, concretamente al ejercicio 2012.

Asimismo se le comunicaba la posibilidad de que el interesado pudiese alegar, y, en su caso, presentar pruebas, documentos y/o justificantes que estimase oportunas en defensa de sus derecho, previa la puesta de manifiesto del expediente, en el plazo de 10 días a contar a partir del día siguiente a la de reiterada comunicación.

No ejerció, el obligado tributario tal derecho, pues no presentó alegaciones, ni documento alguno contra la propuesta de liquidación practicada.

III.-) Que en fecha 14 de abril de 2014 se notificó el inicio del expediente sancionador, por falta de presentación de la autoliquidación correspondiente al hecho imponible del impuesto descrito anteriormente. En este acuerdo se proponía un sanción tributaria de 5.044,16.-€ por la comisión de infracción tributaria grave en relación con el artículo 191 de la Ley 58/2003 antes mencionada.

IV.) Que se comunicó al obligado tributario que tenía el expediente a su disposición para su puesta de manifiesto, y para que en el plazo de 15 días, en su, caso realizara alegaciones o presentara, pruebas o documentos en relación a la propuesta de imposición de sanción.

El obligado tributario, no ejerció tal derecho.

De acuerdo al artículo 25.4 del real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, y ante la falta de manifestación del obligado tributario, de su conformidad o disconformidad a la propuesta, se procedió por el organismo pertinente a emitir la correspondiente resolución motivada, con fecha 14 de mayo de 2014.

V.-) A los efectos de la reducción del 30%, establecida por el artículo 188.1.b) de la Ley 58/2003, el obligado tributario ha interpuesto la presente reclamación económico-administrativa, con fecha de entrada en el Registro del Tribunal de 18 de junio 2014.

VII.-) Admitida a trámite por el Procedimiento Abreviado con el número 148/14, por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón se nombró Vocal Ponente para dictar como órgano unipersonal la correspondiente resolución que pusiera fin al procedimiento.

Una vez remitido el expediente administrativo por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria, se observado en la instrucción del procedimiento los preceptos legales y reglamentarios de obligado cumplimiento a fin de dictar la presente resolución.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal se declara competente para conocer de la presente Reclamación Económico-administrativa, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón, publicado en el BOCM nº214 de fecha 09/09/2009, (en adelante ROTEAPA).

Asimismo el acto impugnado es una materia o acto susceptible de reclamación en los términos del artículo 226 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 20 del ROTEAPA.

SEGUNDO.-) Concurren los requisitos de legitimación y de la presentación en tiempo y forma para la admisión a trámite de la Reclamación Económico-Administrativa, dándose cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 235 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 24.1 y 3 y artículo 40 del ROTEAPA.

TERCERO.-) La presente Resolución es dictada por el órgano unipersonal del Tribunal en virtud de lo dispuesto en el artículo 9.3 y 13.2 del ROTEAPA, tramitándose la Reclamación conforme al **Procedimiento Abreviado** según disponen los artículo 245 de la Ley General Tributaria, artículos 64 y 65 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de

revisión en vía administrativa, y artículo 59 y ss. del ROTEAPA.

CUARTO.-) La cuantía fijada es de 3.530,91 euros, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y artículo 22 del ROTEAPA.

QUINTO.-) Se impugna en el presente procedimiento económico-administrativo la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria por la que se aprobaba la imposición de sanción y la liquidación de la misma, en concepto del IVTNU.

A tal fin, el reclamante alega en síntesis:

- a) Incorrecta cuantificación de la sanción
- b) Falta de motivación del expediente sancionador

SEXTO.-) Con carácter previo, hay que centrar los términos del debate en la procedencia o no de las actuaciones del expediente sancionador SANC IVT ----por dejar de ingresar dentro del plazo establecido la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo (IVTNU) constitutiva de infracción tributaria grave. Y para ello hemos de examinar en primer lugar la realidad o no de la realización del hecho imponible del impuesto que en ningún momento negada de contrario por el reclamante.

El hecho imponible de la plusvalía deriva de la transmisión mediante escritura pública de compraventa de fecha 22 de marzo de 2012, de la finca sita en Pozuelo de Alarcón, Avenida -----, otorgada mediante escritura de misma fecha, ante el Notario de los de Madrid Don -----, bajo el número --- de orden de su protocolo, en la que figuraba como sujeto transmitente del referido inmueble.

A continuación hay que examinar la procedencia de la sanción por comisión de la infracción tributaria tipificada en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, Ley General Tributaria, según el cual:

"1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al art. 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del art. 161, ambos de esta ley.

También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción."

(...)

Y sigue diciendo en su apartado 3:

"3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

- a) *Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.*

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del art. 187 de esta ley."

Visto lo anterior, la precitada Ley General Tributaria, Ley 58/2003, establece cuando se ha de entender que existe ocultación y al efecto, el artículo 184, sostiene:

"1. Las infracciones tributarias se calificarán como leves, graves o muy graves de acuerdo con lo dispuesto en cada caso en los arts. 191 a 206 de esta ley.

Cada infracción tributaria se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave y, en el caso de multas proporcionales, la sanción que proceda se aplicará sobre la totalidad de la base de la sanción que en cada caso corresponda, salvo en el supuesto del apartado 6 del art. 191 de esta ley.

2. A efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento."

De acuerdo a los artículos citados, que son sobre los que se fundamenta el órgano municipal para tipificar e imponer la sanción, se ha de estar a que se aplicó correctamente la legislación aludida al caso concreto, ya que, de acuerdo al precitado art. 191.1 el obligado tributario dejó de ingresar dentro del plazo establecido, y su calificación como grave, también parece ajustada a derecho en base al precitado art. 184.2, por no haber presentado declaración debida, entendiéndose por tanto que existió ocultación.

A más abundamiento, en relación a lo anterior (existencia de ocultación), y sobre la conducta llevada a cabo por el recurrente, traemos a colación, dentro de la cláusula UNDECIMA de la escritura origen de la compraventa, el párrafo referente al IIVTNU, donde el Notario autorizante advierte en los siguientes términos:

"..les advierto sobre la obligación de presentar dentro de los treinta días hábiles desde hoy la declaración de dicho impuesto y su pago, así como de la responsabilidad de no hacerlo."

Por tanto, no se puede afirmar por el obligado tributario, o alegar desconocimiento, primero de su obligación de presentar la declaración del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, y segundo del pago del referido impuesto, pues, al menos fue advertido de tales obligaciones por el fedatario público, sin que, por otro lado, como manifiesta en su escrito de alegaciones, la presentación de cualquier otro impuesto diferente ante la CCAA de Madrid, le exima de sus obligaciones respecto del impuesto que aquí nos ocupa.

Lo anterior no es más que el modelo a título de ejemplo de advertencia notarial, respecto a la cual se hacen a las partes firmantes las reservas y advertencias legales, en particular y a efectos fiscales advirtiéndole de las obligaciones y responsabilidades Tributarias que incumben a las partes, en su aspecto, material, formal y sancionador, y de las consecuencias de toda índole que se derivarían de la inexactitud de sus declaraciones, así como de las afecciones legales, advirtiéndose también de las obligaciones tributarias, materiales y formales que se derivan de la transmisión en relación con el Impuesto Municipal sobre el IVTNU.

En efecto, El Tribunal Supremo, en el ámbito sancionador específicamente tributario, ha construido una sólida doctrina en el sentido de que, la Administración a la hora de sancionar deberá apreciar la existencia de un carácter doloso o culposo en la conducta del sujeto infractor. Y se entiende que existe dolo, cuando hay conciencia y voluntad de realizar el hecho tipificado como infracción; y por culpa, ya sea grave, culpa leve o simple negligencia, cuando, en distintos grados, la persona no puso los medios necesarios para conocer y evitar la acción y su resultado. Por su parte, la simple negligencia, el grado más débil de imputabilidad, no solo exige como elemento determinante un claro ánimo de defraudar sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma. **Si bien, con carácter general, la simple negligencia, como actuación contraria al deber de respeto y cuidado de la norma puede plantear problemas de apreciación en algunas figuras tributarias, en el caso del IVTNU no es así cuando la transmisión ha operado mediante documento público, ya que es el notario quien está obligado, y así lo hace constar en las escrituras, a indicar las obligaciones fiscales que incumben a las partes como consecuencia del otorgamiento del citado instrumento.**

Por tanto, lo que es un hecho irrefutable, es que, el obligado tributario no realizó la presentación de la declaración, ni el pago del impuesto,- aun habiendo sido advertido por el Notario de tales obligaciones y las posibles consecuencias-, hecho que, por sí solo, según el artículo 184, lleva a entender que ha habido ocultación de datos a la Administración actuante.

SÉPTIMO.-) En contra de lo que parece afirmar el recurrente, la resolución sancionadora motiva claramente la existencia de culpabilidad. En efecto, en el apartado Segundo, relativo al “Principio de responsabilidad” se indica que *“el obligado tributario no realiza la autoliquidación y pago de la cuota del impuesto, sin aportar a este procedimiento justificación alguna de la no realización de la misma, a pesar de las advertencias legales expresas acerca de las obligaciones formales por este tributo que le hizo el notario autorizante de la compraventa. Por tanto, queda probado que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que le era exigible una actuación diferente respecto a dichas obligaciones, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo, culpa o, cuando menos, negligencia, a efectos del artículo 183.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria. No se aprecia la existencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003, por lo que se estima procedente la imposición de la sanción”*.

Como corolario, manifestar que, siendo que la base de la sanción es superior a 3.000,00.-€, y que ha existido, como se ha visto anteriormente, ocultación en los términos del reiterado art, 184.2, la calificación como grave de la infracción tributaria es acorde a derecho, sin que tampoco a juicio de este Tribunal carezca de motivación legal la resolución impugnada.

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

DESESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa nº148/2014**, tramitada por el procedimiento abreviado, e interpuesta por Don -----, en nombre y representación de la mercantil denominada -----, en el sentido de **CONFIRMAR el acto impugnado**, esto es, la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 14 de mayo de 2014 por la que se imponía una sanción en concepto del Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, Expediente SANC IVT-----, y declarando la conformidad a derecho de la liquidación derivada de dichas actuaciones.

(...)

- **Reclamación nº8/2010. Fecha: 19 de mayo de 2011.**

RESOLUCIÓN:

(...)

Este Tribunal, reunido en sesión plenaria de carácter ordinario de fecha 19 de mayo de 2011, con asistencia de los miembros que figuran en la correspondiente acta, para deliberar y fallar sobre la Reclamación Económico-Administrativa nº 8/10 interpuesta por **DON -----**actuando en su propio nombre y derecho, ha **dictado la siguiente Resolución:**

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 17 de diciembre de 2009, se emite por la Inspección de los Tributos del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, comunicación de inicio de actuaciones de comprobación limitada y propuesta de liquidación provisional N°----- por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU) e importe de 16.158,32 Euros, devengado por la transmisión de un inmueble sito en la calle-----, y efectuada mediante resolución judicial del Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Madrid, con fecha 21 de diciembre de 2007, recaída en el procedimiento concursal nº-----.

II.-) La citada liquidación provisional se practica a Don ----- en su calidad de accionista de la sociedad mercantil anónima, denominada " ----- S.A.", titular del inmueble desde su adquisición en fecha 20 de mayo de 1992, hasta su referida transmisión judicial y en concepto de sucesor de la citada entidad.

III.-) Deducidas las oportunas alegaciones en trámite de audiencia, con fecha 15 de febrero de 2010, por el Teniente de Alcalde Titular del Área de Gobierno y Gestión de Economía, Hacienda y Contratación, se dicta resolución aprobatoria de la liquidación propuesta, que es íntegramente confirmada.

IV.-) Con fecha 18 de marzo de 2010, con entrada en el Tribunal de fecha 12 de julio de 2010, se presenta escrito de interposición de reclamación económico-administrativa contra la citada resolución.

V.-) Admitida a trámite la citada Reclamación Económico-Administrativa por el procedimiento general con el número 8/10 y remitido el correspondiente expediente por el Órgano de Gestión Tributaria, se comunicó al reclamante el inicio del procedimiento y la puesta de manifiesto del expediente, a fin de poder examinarlo y formular escrito de alegaciones, lo cual fue deducido con fecha 29 de noviembre de 2010. El Presidente del Tribunal procedió a nombrar Vocal Ponente encargado de la resolución del asunto.

VI.-) Tras la instrucción del procedimiento en la forma prevenida reglamentariamente, se redactó la correspondiente Ponencia de Resolución de fecha 12 de mayo de 2011, siendo debidamente informado el Tribunal en la correspondiente sesión plenaria, habiéndose observado en la tramitación del presente procedimiento los demás preceptos legales y reglamentarios de obligado cumplimiento a fin de dictar la presente resolución.

VII.-) La cuantía fijada es de **16.158,32 Euros**, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley general Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, y artículo 22 del Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón, publicado en el BOCM nº 214 de fecha 09/09/2009, (en adelante ROTEAPA).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal se declara competente para conocer de la presente Reclamación Económico-administrativa, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del ROTEAPA. Asimismo el acto impugnado es una materia o acto susceptible de reclamación en los términos del artículo 226 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 20 del ROTEAPA.

SEGUNDO.-) Concurren los requisitos de legitimación y de la presentación en tiempo y forma para la admisión a trámite de la Reclamación Económico-Administrativa, dándose cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 235 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 24.1 y 3 y artículo 40 del ROTEAPA.

TERCERO.-) La presente resolución es dictada por este Tribunal previa Ponencia con Propuesta motivada del Vocal asignado en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.1, en relación con el artículo 50.1 del ROTEAPA, tramitándose conforme al procedimiento general, según dispone el artículos 234 y ss. de la Ley General Tributaria, artículos 52 y ss. del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo y artículos 39 y ss. del ROTEAPA.

CUARTO.-) Se impugna en el presente procedimiento económico-administrativo la resolución del Teniente de Alcalde Titular del Área de Gobierno y Gestión de Economía, Hacienda y Contratación aprobatoria de la liquidación provisional N°----- e importe de 16.158,32 Euros, dictada en el procedimiento inspector de comprobación limitada, Expediente de inspección nº IVT-------, en concepto del IVTNU.

A tal fin, el reclamante alega, en síntesis:

- **Improcedencia de la derivación de la responsabilidad tributaria por sucesión de persona jurídica.**

QUINTO.-) La Administración municipal fundamenta la derivación de responsabilidad al reclamante en el artículo 40.1 de la LGT, a cuyo tenor:

“Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda” añadiendo el apartado 2 que “ El hecho de que la deuda tributaria no estuviera liquidada en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad no impedirá la transmisión de las obligaciones tributarias devengadas a los sucesores, pudiendo entenderse las actuaciones con cualquiera de ellos”.

Asimismo, en la resolución impugnada se alude a los artículos 41 a 43 de la LGT pero sin fundamentar los supuestos de responsabilidad en ellos regulados.

SEXTO.-) Del expediente resulta acreditado:

- Que la mercantil “-----”, es una sociedad de responsabilidad anónima que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1 del Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, limita la responsabilidad de los socios, que en ningún caso responderán personalmente de las deudas sociales.
- Que por Auto del Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Madrid, de fecha 17 de octubre de 2005, la citada sociedad fue declarada en situación de concurso voluntario y disuelta por Auto de fecha 18 de julio de 2006, habiéndose acordado, con fecha 14 de julio de 2006, la apertura de la fase de liquidación.

- Que con fecha 13 de septiembre de 2005, Don -----había cesado como administrador único de la referida Sociedad en virtud de Escritura pública otorgada ante el notario de Madrid, Don-----.
- Que el inmueble que da lugar a la liquidación provisional por Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana se transmitió por resolución judicial de fecha 21 de diciembre de 2007, siendo adjudicado en pública subasta a Don -----
- Que el Activo de la Sociedad no alcanzó a cubrir el pasivo exigible, según se desprende de la carta remitida por los administradores concursales, con fecha 5 de septiembre de 2008, a un acreedor, no existiendo cuota de liquidación alguna a favor de los socios o accionistas.

SÉPTIMO.-) Es por ello que este Tribunal entiende que no concurren los requisitos previstos en el artículo 40.1 de la LGT que permitan fundamentar la transmisión de las deudas tributarias pendientes a los accionistas de la entidad denominada, "-----", ya que tratándose de una sociedad que limita la responsabilidad de los socios, éstos deberán responder sólo hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda, habiéndose acreditado que tal cuota no existe, al no haberse cubierto siquiera el pasivo exigible con el activo de la entidad.

Por otra parte, este Tribunal no puede valorar la concurrencia de ninguno de los supuestos de responsabilidad tributaria regulados en los artículos 42 y 43 de la LGT, al no haber sido identificados, ni fundamentados por la Corporación Local, sin que acredite, en modo alguno, la procedencia de derivar la responsabilidad al reclamante en base a alguno de aquéllos.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO MUNICIPAL DE POZUELO DE ALARCÓN, en sesión de hoy, reunido en Sala y en Única Instancia, ACUERDA:**

ESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa nº8/10**, tramitada por el procedimiento general, interpuesta por **DON-----**, en el sentido de **ANULAR** el acto impugnado, esto es, la resolución aprobatoria de la liquidación provisional practicada N°----- e importe de 16.158,32 Euros, en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana derivada del expediente de inspección nº IVT-----, arriba referenciado.

(...)

- **Reclamación nº138/2012 Acumulada a Reclamación nº152/2012. Fecha: 5 de marzo de 2013.**

RESOLUCIÓN:

Este Tribunal, actuando como órgano unipersonal, ha dictado Resolución sobre la Reclamación Económico-Administrativa nº138/2012, Acumulada a la Reclamación nº152/2012 interpuestas por **Doña-----**, actuando en su propio nombre, **y cuyo contenido es el siguiente:**

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 29 de junio de 2010, la reclamante y su esposo, Don-----, transmiten, en virtud de Escritura pública de compraventa otorgada ante el Notario de Villaviciosa de Odón, D. -----y con el carácter de gananciales, el piso----- y plazas de garaje nº -----del edificio sito en esta localidad de Pozuelo de Alarcón.

II.-) Con fecha 6 de febrero de 2012 se notifica a la reclamante requerimiento de aportación de documentación a efectos de la liquidación del IIVTNU devengado por la anterior transmisión, al no constar la presentación de declaración al efecto, requerimiento que no es cumplimentado.

III.-) Con fecha 16 de abril de 2012 se notifica a la reclamante comunicación de inicio de actuaciones de comprobación limitada y de propuesta de liquidación por el citado concepto tributario e importe de 1.872,13 €, la cual es aprobada por resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 7 de mayo de 2012. Dicha resolución es notificada a la reclamante con fecha 14 de mayo de 2012.

IV.-) Estimando la liquidación practicada no conforme a Derecho se interpone recurso de reposición, el cual es desestimado mediante Resolución del Titular del Órgano de Gestión tributaria de 21 de junio de 2012. Asimismo, incoado por los hechos referidos expediente sancionador con fecha 7 de mayo de 2012 y deducidas las oportunas alegaciones por la reclamante, se acuerda, con fecha 21 de junio de 2012 la imposición de una sanción e importe de 861,19 €, por la comisión de una infracción tributaria leve.

V.-) Con fecha de entrada en el Registro del Tribunal de 9 de agosto de 2012 y de 19 de septiembre de 2012, respectivamente, la reclamante presentó sendos escritos de interposición de Reclamación Económico-Administrativa contra los actos antes referidos, incluyendo las alegaciones en defensa de su derecho.

VI.-) Admitidas a trámite las citadas Reclamaciones Económico-Administrativas con los números 138/2012 (2272/623) y 152/2012 (2272/637), con fecha 8 de octubre de 2012, se dicta Providencia de Acumulación de las mismas, que es oportunamente notificada a la reclamante. Asimismo, por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón se nombró Vocal Ponente.

Una vez remitido el expediente por el Órgano de Gestión Tributaria, se ha observado en la instrucción del procedimiento los preceptos legales y reglamentarios de obligado cumplimiento a fin de dictar la presente resolución.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal se declara competente para conocer de la presente Reclamación Económico-administrativa, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón, publicado en el BOCM nº 214 de fecha 09/09/2009, (en adelante ROTEAPA).

Asimismo el acto impugnado es una materia o acto susceptible de reclamación en los términos del artículo 226 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 20 del ROTEAPA.

SEGUNDO.-) Concurren los requisitos de legitimación y de la presentación en tiempo y forma para la admisión a trámite de la Reclamación Económico-Administrativa, dándose cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 235 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 24.1 y 3 y artículo 40 del ROTEAPA.

TERCERO.-) La presente Resolución es dictada por el órgano unipersonal del Tribunal en virtud de lo dispuesto en el artículo 9.3 y 13.2 del ROTEAPA, tramitándose la Reclamación conforme al **Procedimiento Abreviado** según disponen los artículo 245 de la Ley General Tributaria, artículos 64 y 65 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, y artículo 59 y SS., del ROTEAPA.

CUARTO.-) La cuantía fijada es de 1.858,40 €, (deuda impugnada de mayor cuantía), en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y artículo 22 del ROTEAPA.

QUINTO.-) Se impugna en las presentes reclamaciones económico-administrativas las resoluciones del Titular del Órgano de Gestión Tributaria desestimatorias del Recurso de Reposición contra Acuerdo Aprobatorio de la liquidación a efectos de IIVTNU, Expte. de Inspección nº IVT-----, así como la Resolución Desestimatoria de Recurso de Reposición por imposición de sanción, Expte. SAN IVT -----de fechas 21 de junio y 2 de agosto de 2012, respectivamente.

A tal fin, la reclamante alega en síntesis:

- Falta de legitimación parcial de la reclamante, concurrencia de error subsanable y división de la deuda tributaria.
- Inexistencia de infracción tributaria

SEXTO.-) El artículo 35.1 de la LGT establece que *“son obligados tributarios, las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias”*.

Añade el apartado 4 de este mismo precepto que *“tendrán la consideración de obligados tributarios, en las Leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”*.

Por su parte, el artículo 106.1 del RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales dispone que *“es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente: en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate.”*

De lo anterior resulta que la alegación deducida por la reclamante en cuanto a la obligación de la Corporación Local de notificar a cada cónyuge liquidaciones referidas al 50% de la deuda tributaria, no puede prosperar, toda vez que siendo sujeto pasivo, a título de contribuyente, la sociedad legal de gananciales transmitente de los inmuebles descritos en los antecedentes de hecho, la notificación efectuada a cualquiera de sus miembros o partícipes se entiende efectuada a aquélla, por entenderse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 45.3 de la LGT, que en caso de no haberse designado representante y no constando el ejercicio de la gestión o dirección por ninguno de los comuneros, la representación legal de la citada sociedad corresponde a cualquiera de sus integrantes, quienes quedan solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública.

A mayor abundamiento, consta en el expediente la comparecencia, con fecha 6 de mayo de 2012, de Don -----, esposo de la reclamante, ante la Oficina liquidadora del Impuesto, aportando la escritura de compraventa a que da lugar la liquidación por IIVTNU, negándose a recibir las cartas de pago por entender que la deuda exigida es muy elevado.

No cabe apreciar, en consecuencia, desconocimiento del nacimiento de la obligación tributaria y de la obligación de pago.

SÉPTIMO.-) Como consecuencia de la anterior argumentación no procede entrar a valorar la alegación referente a la solicitud de división de la deuda entre ambos cónyuges. La Administración se dirige al sujeto pasivo conocido (la sociedad legal de gananciales) a través de su representante legal, no procediendo en ningún caso la división solicitada.

OCTAVO.-) Dispone el artículo 183 de la Ley General Tributaria que *“son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley”*.

Por su parte, el artículo 191.1 de la LGT califica de infracción tributaria *“dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación”*.

Añade el apartado 2 que “la infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.”.

Concurre en el presente caso el elemento intencional, no pudiendo apreciarse causa alguna eximente de responsabilidad.

Habiéndose requerido a la reclamante para la formulación de la declaración correspondiente y aportación de la documentación precisa para la práctica de la liquidación y no habiendo atendido el mismo, no cabe alegar ausencia de elemento intencional.

Es por ello que este Tribunal considera conforme a derecho el acuerdo de imposición de una sanción por la comisión de la infracción tributaria tipificada en el artículo 191.1 LGT y calificada de leve.

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

DESESTIMAR la presente reclamación interpuesta por **D.ª-----**, actuando en su propio nombre y derecho, **CONFIRMANDO** las resoluciones impugnadas y los actos de liquidación por Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y de imposición de sanción por infracción tributaria leve.

(...)

- **Reclamación nº167/2013 Acumulada a Reclamación nº168/2013.**
Fecha: 21 de noviembre de 2013.

RESOLUCION:

(...)

Este Tribunal, reunido en sesión plenaria de carácter ordinario de fecha 21 de Noviembre de 2013, con asistencia de los miembros que figuran en la correspondiente acta, para deliberar y fallar sobre la Reclamación Económico-Administrativa nº 167/2013, acumulada a la nº 168/2013, interpuesta por **DÑA-----, DON -----y DON---**, ha dictado la siguiente **RESOLUCIÓN**, cuyo contenido es el siguiente:

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha de 29 de febrero de 2012 se presenta en la oficina liquidadora del impuesto, comunicación del fallecimiento de D. ----- con fecha 27 de noviembre de 2011, aportando certificado de defunción, identificando a los herederos y solicitando prórroga de seis meses para la presentación de la declaración tributaria por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU). Dicho escrito fue presentado por Dña -----, hija y por tanto heredera del finado.

II.-) Ante la realización del hecho imponible del tributo y la falta de presentación y pago de las autoliquidaciones correspondientes en el plazo de seis meses desde el fallecimiento del causante, prorrogables por otros seis, la Oficina Gestora del IIVTNU, remite el expediente al Departamento de Inspección.

III.-) Con fecha 4/02/2013 la inspección de tributos realiza Comunicación de inicio de actuaciones de comprobación limitada y notificación de propuesta de liquidaciones provisionales en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU), Expediente IVT-----, ofreciendo la posibilidad de presentar alegaciones en el plazo de diez días. Dichas comunicaciones se notificaron de forma efectiva a los interesados en fecha de 18-02-2013.

IV.-) Los reclamantes presentaron los escritos de alegaciones pertinentes con fecha 4-03-2013, solicitando la bonificación por transmisión mortis causa a favor del cónyuge superviviente y de los hijos por ser vivienda habitual el bien inmueble objeto de liquidación, y solicitando la anulación de las propuestas de liquidación realizadas por considerarlas no ajustadas a derecho al no ser conformes con lo dispuesto en la normativa vigente.

V.-) Con fecha 6-03-2013 se procede a emitir, por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria, sendas Resoluciones desestimando las alegaciones presentadas por los reclamantes y confirmando las liquidaciones provisionales, siendo notificadas el 15-03-2013.

VI.-) Con fecha 9-04-2013 se interpone por los reclamantes Recurso de Reposición contra la Resolución anterior, solicitando se modifiquen las liquidaciones provisionales aplicando las bonificaciones reglamentarias.

VII.-) Por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria se dicta con fecha 21-05-2013 Resolución Desestimatoria del Recurso de Reposición confirmando la Resolución de 6-03-2013 en la que se aprobaban las liquidaciones provisionales a nombre de los obligados tributarios por el IVTNU por los importes de 8.010, 36 Euros, 2.258,25 Euros y 2.258,25 Euros correspondientes a los reclamantes, siendo notificada el 7-06-2013.

VIII.-) Paralelamente, con fecha de 6-03-2013 se dicta por la Inspección Tributaria Municipal la Comunicación de inicio de las actuaciones de los procedimientos sancionadores por infracción tributaria leve a nombre de los herederos, Expedientes SANC IVT----, SANC IVT----, y SANC IVT---, proponiendo la imposición de una sanción de 3.946,84 Euros, 1.112,68 Euros y 1.112,68 Euros a los reclamantes, siendo la notificación efectiva de fecha 15-03-2013. Transcurrido el trámite de audiencia y el plazo para formular alegaciones y no constando su presentación por los reclamantes, se dictan Resoluciones del Titular del Órgano de Gestión con fecha 21-05-2013 por las que se imponían las sanciones antes citadas, siendo todas notificadas el 7-06-2013.

IX.-) Con fecha de Registro de entrada en este Tribunal de 5 de julio de 2013, se presentaron los siguientes escritos de interposición de Reclamaciones Económico-Administrativas:

- Reclamación nº167/2013 interpuesta por Doña----, **Don -----y D. -----** contra Resolución del titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 21-05-2013, por la que se aprobaban las liquidaciones derivadas del Expediente de Inspección y por el concepto tributario arriba indicados, a consecuencia de la transmisión mortis causa de la finca sita en la c/----- de Pozuelo de Alarcón.

- Reclamación Económico-Administrativa nº168/2013 interpuesta por Doña-----, **D. -----y D. --** -----contra Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 21-05-2013, por la que se imponían sanciones por infracción tributaria leve y por el concepto tributario arriba indicado, a consecuencia de la transmisión de la finca sita en la c/----- de Pozuelo de Alarcón.

X.-) Admitidas a trámite las Reclamaciones Económico-Administrativas por el procedimiento general, y tras haber sido acumuladas mediante Providencia de fecha 9-09-2013, el Presidente del Tribunal procedió a nombrar Vocal Ponente encargado de la Ponencia de Resolución del asunto y a requerir el envío del expediente administrativo el cual fue remitido por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-) Este Tribunal se declara competente para conocer de las presentes Reclamaciones Económico-administrativas, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón publicado en el BOCM nº214 de fecha 09/09/2009, (en adelante ROTEAPA).

Asimismo los actos impugnados son materia o acto susceptible de reclamación en los términos del artículo 226 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 20 del ROTEAPA.

SEGUNDO.-) Concurren los requisitos de legitimación y de la presentación en tiempo y forma para la admisión a trámite de las Reclamaciones Económico-Administrativas, dándose cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 235 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 24.1 y 3 y artículo 40 del ROTEAPA.

TERCERO.-) La presente Resolución es dictada por este Tribunal previa Ponencia con Propuesta motivada del Vocal asignado en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.1, en relación con el artículo 50.1 del ROTEAPA, tramitándose conforme al **Procedimiento General**, según dispone el artículo 234 y ss. de la Ley General Tributaria, artículos 52 y ss. del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa y artículos 39 y ss. del ROTEAPA.

CUARTO.-) La cuantía fijada es de **8.010,36 €.**, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y artículo 22 del ROTEAPA.

QUINTO.-) Se impugna en el presente procedimiento económico-administrativo el acuerdo del Titular del Órgano de gestión Tributaria, de 21 de mayo de 2013, resolutorio del recurso de reposición interpuesto contra resolución de procedimiento de comprobación limitada nº IVT ----- y Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 21-05-2013, por la que se imponen sanciones por infracción tributaria leve y por el concepto tributario arriba indicado, a consecuencia de la transmisión mortis causa de la finca sita en la c/----- de Pozuelo de Alarcón.

La reclamante alega en síntesis:

- Que la herencia de D. ----- se encuentra en estado yacente y fue iniciado procedimiento de división judicial de herencia ante el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción nº 4 de Pozuelo de Alarcón, encontrándose en estos momentos en la Audiencia Provincial de Madrid.
- Falta de conocimiento del expediente ni de la personación el 29-02-2013 de Dña ----- en la Oficina Gestora del IIVTNU comunicando el fallecimiento del causante, identificando a los herederos y solicitando prórroga.
- No aplicación en las liquidaciones de las bonificaciones contempladas en la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto por transmisión de vivienda habitual del causante a favor del cónyuge superviviente y de los reclamantes.
- Inexistencia de infracción tributaria al haber actuado de buena fe los reclamantes, por cuanto fue Dña ----- quien incumplió su deber de información a los demás herederos generando una grave situación de indefensión.

SEXTO.-) En primer lugar y en cuanto a la primera alegación que plantea en el fondo sobre si es posible dirigirse contra cualquiera de los llamados a la herencia estando ésta yacente, procede examinar la cuestión relativa a la determinación de los sujetos pasivos del impuesto. El artículo 106.1, letra a) del TRLRHL como el artículo 8.1, letra a) de la Ordenanza Fiscal Reguladora del IIVTNU establecen que:

“Es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente:

- b) *En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno, o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.”*

En el caso de fallecimiento del sujeto pasivo con conocimiento por parte de la Administración en alguna de las fases del procedimiento tributario, bien en vía de gestión, bien en vía de inspección, dicha circunstancia supone que la deuda a liquidar no se pueda dirigir frente al sujeto fallecido, y deba dirigirse la acción cobratoria directamente contra o bien la herencia yacente, o bien directamente contra los herederos, conforme prescriben los arts. 39 y 177 LGT.

Como indica el apartado 2 del art. 39 LGT, *«no impedirá la transmisión a los sucesores de las obligaciones tributarias devengadas el hecho de que a la fecha de la muerte del causante la deuda tributaria no estuviera liquidada, en cuyo caso las actuaciones se entenderán con cualquiera de ellos, debiéndose notificar la liquidación que resulte de dichas actuaciones a todos los interesados que consten en el expediente»*.

El art. 35.6 de LGT establece que la concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determinará que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública. Por tanto la transmisión opera desde la fecha del fallecimiento del causante, y desde ese momento existe una comunidad incidental en la que cada uno de sus miembros tiene una cuota individual, la abstracta e indivisa, adquirida y transmitida al fallecimiento.

De la normativa anterior se desprende que los sujetos pasivos en caso de adquisición mortis causa por herencia, y, obligados por tanto a la presentación de autoliquidación y pago del impuesto que nos ocupa, son los herederos desde el momento del fallecimiento del causante, conforme, a los arts- 609 y 657 del Código Civil - y los efectos de la aceptación de la herencia se retrotraen a aquel momento de la muerte (art. 989 del CC) En la eventualidad de que las operaciones de partición de la herencia fueran necesarias, ha reiterado el Tribunal Supremo (SS. de 5-6-1993, 16-5-1995, 7-10-1995), que el devengo del IIVTNU sigue teniendo lugar en la fecha del fallecimiento del causante, ya que la partición de la herencia no representa otra cosa que la cesación de la comunidad incidental que se opera en toda sucesión en que hay pluralidad de herederos, teniendo la misma como única finalidad el transformar en cuota individualizada, la abstracta e indivisa transmitida al fallecimiento del causante. Así pues las liquidaciones giradas a las recurrentes fueron correctas, tanto en lo relativo al período en que se generó la plusvalía como en lo que respecta al objeto de la imposición, que se limitó a las respectivas cuotas hereditarias sobre el inmueble adquirido.

Siendo así, cabe concluir que la parte reclamante, como al menos copartícipe de la herencia yacente, es sujeto pasivo del impuesto que nos ocupa, y la Administración tributaria puede dirigirse a todos los coherederos o a uno solo de ellos, al estar ante un supuesto de responsabilidad solidaria.

A todos los efectos, es indiferente, si se ha liquidado antes de la adjudicación de las cuotas, el reparto que con posterioridad realicen los herederos.

Por último, no compartimos la alegación del recurrente basada en que Dña ----- no pusiera en conocimiento del resto de los herederos la comparecencia ante el Ayuntamiento para la solicitud de la prórroga, lo cual motivó según los reclamantes, la imposibilidad de cumplir con la obligación de presentación de la autoliquidación y pago del impuesto. Y ello fundamentalmente porque, al margen de la mayor o menor comunicación que pudiera haber entre los herederos, cuestión esta que ni es de incumbencia de este Ayuntamiento ni relevante desde el punto de vista jurídico-tributario para la liquidación del impuesto, lo cierto es que:

- En primer lugar se ha realizado el hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en su modalidad del artículo 104.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
- En segundo lugar y en aplicación de lo dispuesto en el artículo 110.2, letra b) del TRLRHL en relación con el artículo 23.b) de la Ordenanza Fiscal Reguladora del IVTNU, no consta en el expediente la presentación de la correspondiente autoliquidación en el plazo fijado en dichos preceptos, ni menos aún el ingreso de la totalidad o parte de la deuda tributaria resultante de la correcta autoliquidación del tributo, lo cual sí que es de incumbencia de los sujetos pasivos del impuesto, entendiéndose herederos individuales ó como herencia yacente.

Por lo demás, a este Tribunal le resulta difícilmente entendible que la pretendida falta de la puesta en conocimiento de las actuaciones entre los sujetos pasivos con intereses comunes y relación de parentesco, pueda servir de justificación para desatender el cumplimiento de obligaciones tributarias que forzosamente han de relacionar de una u otra manera a todos los afectados.

SÉPTIMO.-) Por su parte, y respecto a la alegación de no aplicación de la bonificación el artículo 5, párrafo 3 de la Ordenanza Reguladora del IIVTNU del 2011 (año de fallecimiento del causante) determina que:

“Asimismo, para poder disfrutar de la bonificación regulada en este artículo, será imprescindible la concurrencia de las siguientes circunstancias:

- a) En el caso de transmisión de la vivienda habitual, tendrá este carácter aquélla que lo haya sido hasta la fecha del devengo del impuesto y, al menos, durante los dos últimos años, lo que se acreditará mediante el certificado de empadronamiento.*
- b) El beneficio se aplicará, en caso de transmisión de vivienda habitual o del local afecto a ejercicio de actividad, y se entenderá concedido provisionalmente, a solicitud del beneficiario, sin perjuicio de su comprobación y de la liquidación definitiva que proceda, **siempre que la autoliquidación del impuesto se presente y se pague, o se haya concedido su aplazamiento o fraccionamiento, dentro de los plazos establecidos en esta ordenanza.***
- c) Que el sujeto pasivo beneficiario de la misma se encuentre al corriente de pago de sus obligaciones tributarias y no tributarias con el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón en el momento de la solicitud de la bonificación o, en su caso, el último día del plazo señalado en el apartado b) del artículo 23 de la presente ordenanza.*

A la vista de la potestad tributaria reconocida a las entidades locales a la hora de fijar los aspectos materiales y formales de los beneficios fiscales en el impuesto, el párrafo cuarto de dicho artículo 5.3, en relación con el artículo 135.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, disponen que:

*(...) Las bonificaciones aquí establecidas tienen carácter rogado, y deberán ser solicitadas por el contribuyente o su representante al presentar la declaración del impuesto **dentro del plazo señalado** y deberá acompañarse de los documentos acreditativos del cumplimiento de los requisitos a que se hace referencia en este precepto.(...).*

A nuestro juicio, el hecho de que el sistema de gestión fijado sea el de declaración-liquidación o autoliquidación y aunque el particular cumplió la obligación de solicitud de bonificación (carácter rogado), no fue solicitada en plazo (6 meses prorrogables a un año), por lo que no se le puede reconocer el beneficio fiscal ya que no se ha cumplido el requisito de presentación **en los plazos y en la forma fijados por la normativa municipal.**

Es más, los reclamantes tampoco cumplieron con la obligación principal de ingreso del importe del tributo ya liquidado, motivo por el cual se procedieron a iniciar las actuaciones de inspección tributaria, una vez verificado la realización del hecho imponible del impuesto en los términos del artículo 104.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Subsumiendo la normativa tributaria antes citada a los antecedentes de hecho resulta que, **a pesar de constar en el Expediente la solicitud de prórroga en fecha de 29/02/2012 ante el Ayuntamiento, dentro del plazo de los seis primeros meses desde el fallecimiento del causante, el escrito presentado por Dña -----y Don ----- el 4-03-2013 (Registro General 2013/7771) está fuera de plazo a efectos de la aplicación de la bonificación.**

OCTAVO.-) En cuanto al cálculo de las cuotas liquidadas, del examen de las liquidaciones resultantes de los Expedientes de Inspección que fueron las finalmente impugnadas en vía económico-administrativa se deduce que fueron practicadas correctamente.

En efecto, se comprueba que respecto a la liquidación nº----- practicada a nombre de Doña ----- por importe de 8.010,36 Euros se ha considerado sobre el usufructo del 100% de la finca transmitida. Por lo que respecta a D.-----, la liquidación nº----- por importe de 2.258,25 Euros lo fue sobre el 25% en nuda propiedad y la liquidación nº----- por importe de 2.258,25 Euros a nombre de Don---- consideró un 25% de la nuda propiedad de la misma.

Lógicamente dichas cuotas incluyen los intereses de demora devengados hasta la fecha de finalización del expediente de comprobación limitada con aprobación de la liquidación provisional, todo ello en aplicación de lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley General Tributaria.

Asimismo y tal y como se ha fundamentado con anterioridad, la cuantía de las liquidaciones pretendidas por las reclamantes contemplan la aplicación de unas bonificaciones ya consideradas improcedentes por las razones ya expuestas, de todo lo cual se desprende la conformidad a derecho de las actuaciones impugnadas.

NOVENO.-) A continuación hay que examinar la procedencia de la sanción por comisión de la infracción tributaria y para ello hemos de partir de lo dispuesto en el artículo 110. 1 y 2 letra b) del TRLRHL, reproducido en el artículo 23 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del IIVTNU del año 2011, según los cuales:

“Los sujetos pasivos están obligados a practicar autoliquidación del Impuesto y a ingresar su importe en la Administración municipal, en los plazos siguientes:

b) En las transmisiones mortis-causa, dentro del plazo de seis meses a contar desde la fecha de fallecimiento del causante o, en su caso, dentro de la prórroga a que se refiere el párrafo siguiente. Con anterioridad al vencimiento del plazo de seis meses antes señalado, el sujeto pasivo podrá instar la prórroga del mismo por otro plazo de hasta seis meses de duración, que se entenderá tácitamente concedido por el tiempo concreto solicitado

Por otro lado, el artículo 191.1 de la Ley General Tributaria actual, según el cual,

*“...Constituye infracción tributaria **dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo** la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo...”*.

Añade el apartado 2 que *“la infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.”*

Por otra parte, el artículo 183 de la Ley General Tributaria establece que *“son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley”*.

Del expediente administrativo se deduce la conformidad a derecho de las actuaciones de inspección desarrolladas y reglamentariamente notificadas por incumplimiento del plazo antes citado para presentar e ingresar el importe de las correspondientes autoliquidaciones. Así consta:

- Comunicación de inicio de Expedientes Sancionadores nº SAN IVT---, SAN IVT ----- y SAN IVT -----en concepto del IVTNU notificada a cada uno de ellos el 15-03-2013, con ofrecimiento de trámite de audiencia, en el que consta QUE NO SE PRESENTÓ ESCRITO DE ALEGACIONES por los reclamantes.
- Resolución de los Expedientes Sancionadores con fecha 21-05-2013, notificados el 7-06-2013.

El núcleo principal de las impugnaciones de los reclamantes atiende a una supuesta falta de responsabilidad en la infracción tributaria imputada por el Ayuntamiento. Esta infracción está tipificada en el art. 191,1 de la LGT -dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentarios en

todo o en parte la deuda tributaria- y que el Ayuntamiento le imputa a los reclamantes. Este artículo obliga al sujeto pasivo a la presentación de la declaración-liquidación del IIVTNU en el plazo de seis meses del devengo, prorrogable hasta un año a solicitud de dicho sujeto. Sea cual fuere la responsabilidad de Dña -----, no interesa al caso que nos ocupa, y sí las de los reclamantes, que no presentaron declaración, incumpliendo así el plazo de este artículo. Por tanto la pretensión de los reclamantes debe ser desestimada.

En consecuencia, y en virtud de lo dispuesto en el artículo 183 de la Ley General Tributaria, habría que concluir que siendo sancionables las infracciones, los reclamantes, en el mejor de los casos, no pusieron la debida diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no cabiendo exonerarlos de su responsabilidad ante la Hacienda Pública Municipal, y sin que se aprecie alguna de las causas de exclusión de responsabilidad tasadas por el art. 179.2 de la LGT.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN**, en sesión de hoy, reunido en Sala y en única instancia, **ACUERDA:**

DESESTIMAR la **Reclamación Económico-Administrativa nº 167/2013 (P. general)**, acumulada a la nº **168/2013**, interpuesta por **Doña-----, Don ----- y Don -----**, en el sentido de **CONFIRMAR** el acto impugnado, esto es, la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria, de fecha 21 de mayo de 2013, desestimatorio de recurso de reposición interpuesto contra las liquidaciones practicadas en el procedimiento de comprobación limitada nº **IVT-----**, y Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 21 de mayo de 2013 de expedientes sancionadores por infracciones tributarias leves nº **SANC IVT-----, SANC IVT ----- y SANC IVT -----**.

(...)

- **Reclamación nº220/2014. Fecha: 23 de abril de 2015.**

RESOLUCION:

(...)

Este Tribunal, reunido en sesión plenaria de carácter ordinario de fecha 23 de Abril de 2015, con asistencia de los miembros que figuran en la correspondiente acta, para deliberar y fallar sobre la Reclamación Económico-Administrativa nº220/2014, interpuesta por **Don-----**, en su propio nombre y derecho, **ha dictado la siguiente RESOLUCIÓN, cuyo contenido es el siguiente:**

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 22 de julio de 2014 mediante comunicación efectuada al obligado tributario se iniciaron actuaciones de comprobación limitada por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, Expediente -----, por la transmisión del inmueble, entre otros, sito en Pozuelo de Alarcón, en calle -----, efectuada mediante escritura pública de elevación a público de acuerdos sociales de la mercantil -----, de fecha 4 de noviembre de 2011, ante el Notario de los de Madrid Don-----, bajo el número ----- de orden de su protocolo.

II.-) Con fecha 15 de septiembre de 2014, si incoó acta de disconformidad número ----- al referido Sr. -----, notificándose, por incomparecencia, el día 30 de septiembre de 2014, junto con el preceptivo informe ampliatorio.

La mencionada Acta de disconformidad, regulariza la situación tributaria respecto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, proponiéndose una liquidación definitiva por importe de 12.026,89.-€, de los que 10.547,37.- correspondían al principal y 1.479,52.- € a los intereses de demora.

III.-) De acuerdo al artículo 157.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria, y tras la firma en disconformidad, se comunicó al obligado tributario su derecho a realizar las alegaciones que considerase oportunas en defensa de sus derechos e intereses, en el plazo de los 15 días siguientes a la fecha de notificación del acta, señalándole asimismo el órgano ante el que podría efectuar tales alegaciones.

En el mencionado plazo fueron presentadas alegaciones, siendo desestimadas mediante resolución de fecha 21 de octubre de 2014.

IV.-) Contra dicha resolución, el obligado tributario interpuso reclamación económico-administrativa con fecha de entrada en el Registro de este Tribunal de 27 de noviembre de 2014, solicitando la puesta de manifiesto del expediente para formular las alegaciones y aportación de medios de prueba correspondientes.

V.-) Admitida a trámite la citada Reclamación Económico-Administrativa con el número citado 220/2014, por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón se nombró Vocal Ponente de la Resolución.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

CUARTO.-) La cuantía fijada es de **12.026,89.-€**, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y artículo 22 del ROTEAPA.

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación la Resolución del Titular del Órgano de Gestión tributaria aprobatoria de liquidación provisional derivada del acta de disconformidad anteriormente mencionada.

A tal fin, el reclamante alega en síntesis:

- La no sujeción del negocio jurídico al IIVTNU, por encontrarnos ante la aportación de una rama de actividad, en la ampliación de capital de una entidad mercantil, y ser de aplicación el Régimen Especial contemplado en el Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, no ha lugar por tanto a la liquidación propuesta por la administración.
- La Administración no ha probado que la transmisión del inmueble no constituya rama de actividad en la constitución de una entidad mercantil.
- La titularidad del bien en concreto.

SEXTO.-) Comencemos a estudiar en primer lugar la última de las alegaciones.

Como manifiesta la escritura de compraventa (título de propiedad previo a la aportación), más concretamente en la página -- de la escritura otorgada el día 20 de febrero de 2001, ante el Notario de los de Madrid Don-----, bajo el número ----- de orden de su protocolo, -----, casado en régimen de gananciales con Doña -----, **compran y adquieren, para su sociedad de gananciales**, el bien objeto del presente expediente.

Es decir, **la titularidad del bien corresponde en proindiviso en su totalidad a cada uno de los cónyuges** y a la propia sociedad de gananciales de acuerdo al artículo 1354 y 1357 del Código Civil, y no como manifiesta el recurrente, en el sentido de que solo es propietario del 50%.

En la aportación del bien se manifestó expresamente el régimen matrimonial de los cónyuges, y a más abundamiento, la reiterada aportación se realizó con el consentimiento, como no puede ser de otra manera al ser un bien ganancial, de su esposa Doña -----, siendo por tanto la titularidad de las nuevas participaciones creadas también ganancial.

SEPTIMO.-) En cuanto a la otra de las alegaciones referente a la no sujeción de la transmisión, se ha de estar a lo que preceptúa la disposición adicional segunda del Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que dice:

“3. No se devengará el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en capítulo VIII del título VII de esta ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 94 de esta ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.”

El concepto de rama de actividad viene expuesto claramente en el artículo 83.3 del citado Real Decreto 4/2004, que dice:

“3. Tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente.”

Y sigue diciendo el mismo cuerpo legal, en su artículo 94, que dicho régimen le podrá aplicar a los sujetos pasivos del IRPF, siempre y cuando:

“1. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, a opción del sujeto pasivo de este impuesto o del contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a las aportaciones no dinerarias en las que concurran los siguientes requisitos:

a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.

b) Que una vez realizada la aportación, el sujeto pasivo aportante de este impuesto o el contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el cinco por ciento.

c) Que, en el caso de aportación de acciones o participaciones sociales por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se tendrán que cumplir además de los requisitos señalados en los párrafos a) y b), los siguientes:

1.º Que la entidad de cuyo capital social sean representativos sea residente en territorio español y que a dicha entidad no le sean de aplicación el régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas o europeas, y de uniones temporales de empresas, previstos en esta Ley, ni tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio y no cumpla los demás requisitos establecidos en el cuarto párrafo del apartado 1 del artículo 116 de esta Ley.

2.º Que representen una participación de, al menos, un cinco por ciento de los fondos propios de la entidad.

3.º Que se posean de manera ininterrumpida por el aportante durante el año anterior a la fecha del documento público en que se formalice la aportación.

d) Que, en el caso de aportación de elementos patrimoniales distintos de los mencionados en el párrafo c) por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dichos elementos estén afectos a actividades económicas cuya contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio.

2. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará también a las aportaciones de ramas de actividad, efectuadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que lleven su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio.”

En cuanto a éste último punto, y aplicando la normativa al supuesto concreto que nos ocupa, si bien los primeros apartados, parecen ser cumplidos por la reclamante, no lo es respecto del apartado d), ya que no consta en el expediente prueba de la llevanza de una contabilidad conforme al Código de Comercio, respecto de una presunta actividad previa de explotación de inmuebles en régimen de arrendamiento

Es un hecho, como más adelante se aplicara, tal y como consta en el expediente administrativo el alta del Sr. -----en el epígrafe 861.2 "alquiler de locales industriales", se realiza un día antes de la escritura de aportación, aunque con efectos, el día 5 de octubre de 2011, es decir, treinta días antes de la aportación, dándose de baja con fecha 31 de diciembre del mismo año.

El arrendamiento de inmuebles se entiende que es una actividad empresarial únicamente si concurren, (al menos a la fecha del devengo del Impuesto), las siguientes circunstancias:

1º Que para el desarrollo de la actividad se tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

2º Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local **exclusivamente** destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.

El Sr. ----- se dio de alta (reiteramos un día antes de realizar la aportación), con domicilio fiscal en la calle ----- de Pozuelo, que es el bien inmueble objeto del presente expediente. Dicho chalet, es además la vivienda del Sr. ----- y su esposa, como así mismo manifiestan en la comparecencia de las siguientes escrituras públicas que constan en el expediente; en la escritura de compra del inmueble, de fecha 20 de febrero de 2001; en la escritura de elevación a público de acuerdos sociales, por la que se aporta el inmueble a la sociedad -----, de fecha 4 de noviembre de 2011, y lo sigue siendo al menos tras la aportación realizada, pues en el poder para pleitos aportado y que obra en el expediente, de fecha 13 de noviembre de 2013, así lo sigue aseverando.(número de protocolo ----- del Notario de los de Madrid -----)

Es decir, con una continuidad clara, desde la compra del inmueble en (2001), hasta su aportación a la entidad referida (2011), e incluso con posterioridad a dicha aportación, el inmueble es domicilio del Sr. -----, como ha sido manifestado en las mencionadas escrituras, no pudiendo por tanto constituir, como la norma exige, un local destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad de manera exclusiva. Es decir no puede ser el centro de trabajo en exclusiva, si es, además, el domicilio del Sr. ----- y por tanto de acuerdo a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas su domicilio habitual.

Por tanto se ha de inferir, que no se estaba desarrollando previamente una actividad económica, y por tanto la aportación del referido inmueble no podría fiscalmente estar afecto a la misma, ya que la referida actividad no cumplía con los requisitos fiscales para que la misma existiera previamente.

A mayor abundamiento, en apoyo de esta tesis sobre el carácter y naturaleza del inmueble aportado, tal y como apunta la resolución impugnada, dicha finca tiene el carácter de vivienda unifamiliar de uso residencial, por lo que dado su carácter de inmovilizado material como sede, difícilmente puede incluirse en el tráfico jurídico-mercantil al que pretendidamente se afirma dedicarse, como es el arrendamiento de inmuebles.

Y aunque el mismo, según manifiesta la administradora de la entidad -----, en la certificación elevada a público mediante la escritura de fecha 4 de noviembre de 2011, se encuentra arrendada " a la sociedad -----, en virtud de contrato de arrendamiento para uso distinto del de vivienda, y que se encuentra vigente", también se ha de manifestar, que la entidad -----, tiene como administradores solidarios al Sr. -----y a su esposa la Sra. -----, por lo que la vinculación entre el recurrente y ambas sociedades es clara.

Dicho lo anterior, hay que mencionar el artículo 96.2, que dice:

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

Volviendo al concepto de rama de actividad ut supra referido respecto al artículo 83.3 del citado Real Decreto 4/2004, el mismo no es más que la transposición de la Directiva del Consejo 434/1990 de 23 de julio relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes estados miembros. Esta norma aclara en su apartado 2.i) que por una rama de actividad debe entenderse "el conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios".

En la presente reclamación la aportación no dineraria a la mercantil ----- no constituye una rama de actividad, en el sentido anteriormente expuesto, sino que se trataría de una mera aportación del obligado tributario de un conjunto de inmuebles con motivo de la referida constitución, y por cuyo motivo debemos entender que dicha transmisión se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, y todo ello en base a que la actividad no cumple con los requisitos fiscales, como se ha referido anteriormente, para entenderse que estemos ante una actividad empresarial, siendo además que dicha pretendida rama de actividad fue declarada de alta unos días antes de realizar la aportación, y que dicha aportación, eso sí entre otros inmuebles, que no pertenecen a este municipio, consiste la aportación del inmueble que constituye el domicilio fiscal y por tanto habitual del aportante, desde el año 2001, y hasta después de la aportación realizada, al menos hasta el 2013.

Siguiendo con lo anteriormente dicho se puede recordar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictada por la Sección 9ª de 28 de abril de 2010 (recurso núm. 1885/2009), en la que se dice:

"Son de recordar al respecto los criterios de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que exige que dicha actividad se lleve a cabo, al menos, con una persona con contrato laboral y a jornada completa y un local permanente destinado a esta actividad en exclusiva, no bastando un local compartido.

*La misma consulta exige que la operación tenga una finalidad visible y demostrable desde el punto de vista económico y empresarial, pues si solamente persigue la consecución de una ventaja fiscal, entonces incurriría en fraude de ley y no sería aplicable el régimen fiscal especial. Señala la Agencia Tributaria Estatal que la razón de ser del régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportaciones no dinerarias y canje de valores que justifica que a las mismas les sea aplicable dicho régimen en lugar del régimen general reside en que la fiscalidad no puede ser un freno ni un acicate en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización que impliquen realizar cualquiera de dichas operaciones cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones, en la medida en que su ejecución no determina una carga tributaria. **Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial. Como señala la Consulta 1908/02, la segregación de***

activos aislados que no constituyen una unidad económica autónoma diferente del resto del patrimonio de la entidad no puede acogerse al régimen especial previsto en el capítulo VIII del Título VIII de la LIS".

En este marco jurisprudencial nuestro Tribunal Supremo en sentencia 21 de junio de 2010 ha dicho que "para hablar de rama de actividad en el sentido expuesto se requiere (a) un conjunto de bienes y, en ocasiones, también de personas (b) propios de la sociedad aportante, que (c) tratándose de los elementos patrimoniales, pertenezcan tanto al activo como el pasivo; (d) formando el conjunto una unidad económica coherente, autónoma e independiente de otras, capaz de funcionar por sus propios medios. (f) La rama de actividad debe existir al tiempo de realizarse la aportación, sin que sea suficiente una suma de elementos patrimoniales con potencialidad para constituir en el futuro una unidad económica autónoma. Finalmente (g) la sociedad destinataria debe desarrollar una actividad empresarial en la explotación de los elementos recibidos en la aportación. Teniendo en cuenta lo anterior hemos concluido que solo aquellas aportaciones en las que el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede del adquirente podrán disfrutar del régimen especial de exención. Ahora bien, tal concepto fiscal exige que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede del transmitente permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma. De este modo, se aplicase la exención a la simple transmisión de elementos patrimoniales aislados, sin exigir que los mismos constituyan una verdadera rama de actividad en la entidad aportante o transmitente, la exención llegaría a aplicarse a todos los impuestos indirectos sobre las transmisiones patrimoniales y no solo a las que se produzcan en el marco de verdaderas operaciones de reestructuración empresarial, que es lo que persigue la Directiva considerada".

En el mismo sentido la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de febrero de 2007, cuando señala al respecto que; "...el Tribunal comunitario aborda el significado el artículo 5.8 de la Sexta Directiva, precisando, de un lado, el alcance del concepto "*universalidad total o parcial de bienes*", *sentando, por otro lado, los criterios* que permiten determinar el tiempo que han de permanecer afectos a la actividad empresarial o profesional los bienes y derechos adquiridos para que la transmisión de la totalidad o de una parte autónoma del patrimonio empresarial se excluya de la aplicación del IVA, y clarificando, finalmente, si el adquirente ha de continuar o no realizando la misma actividad del transmitente.

Para seguir diciendo más adelante:

"Habida cuenta de esta finalidad, el concepto "de transmisión a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes" debe interpretarse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias".

Por tanto, por todo lo anterior se desprende que la aportación de una "rama de actividad" exigiría que se integrasen en la empresa receptora, no solamente los inmuebles, sino todo el conjunto de elementos personales y organizativos que constituyen la actividad empresarial que se aporta, pues no resultaría posible transmitir unos inmuebles y que no se integren en la empresa receptora de estos inmuebles los elementos personales y organizativos que permanecen en poder de la transmitente, elementos que no constan transmitidos, ya que nada figura en la escritura pública formalizada de constitución de sociedad, ni en la posterior de subsanación. Es más, y como se recoge en la Sentencia de instancia, " Que el personal jurídico y contable de la aportante siga prestando ayuda a la sociedad cuyo capital se amplía, permaneciendo sin embargo en la Sociedad aportante, evidencia sin mayores consideraciones, que ningún personal adscrito a esta supuesta trama separada y autónoma de actividad ha sido transferido".

Siguiendo el mismo argumento se puede recordar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictada por la Sección 9ª de 28 de abril de 2010 (recurso núm. 1885/2009), en la que se dice:

"Son de recordar al respecto los criterios de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que exige que dicha actividad se lleve a cabo, al menos, con una persona con contrato laboral y a jornada completa y un local permanente destinado a esta actividad en exclusiva, no bastando un local compartido.

La misma consulta exige que la operación tenga una finalidad visible y demostrable desde el punto de vista económico y empresarial, pues si solamente persigue la consecución de una ventaja fiscal, entonces incurriría en fraude de ley y no sería aplicable el régimen fiscal especial. Señala la Agencia Tributaria Estatal que la razón de ser del régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportaciones no dinerarias y canje de valores que justifica que a las mismas les sea aplicable dicho régimen en lugar del régimen general reside en que la fiscalidad no puede ser un freno ni un acicate en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización que impliquen realizar cualquiera de dichas operaciones cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones, en la medida en que su ejecución no determina una carga tributaria. Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial. Como señala la Consulta 1908/02, la segregación de activos aislados que no constituyen una unidad económica autónoma diferente del resto del patrimonio de la entidad no puede acogerse al régimen especial previsto en el capítulo VIII del Título VIII de la LIS "

Lo único que consta acreditado, enlazando ahora con la fundamentación precedente, en la presente reclamación, es la transmisión de una serie de elementos patrimoniales (inmuebles), que, en modo alguno, pueden conformar una unidad económica autónoma con los medios personales y materiales necesarios para constituir una organización empresarial necesaria para el desarrollo de la actividad, de forma que permita su continuidad en la entidad adquirente (como nos recuerda la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2011), por lo que no cabe, como ya hemos dicho, entender que la aportación realizada documentada en la escritura pública de constitución, (ni la posterior de subsanación), constituya "rama de actividad" a los efectos pretendidos por la parte reclamante, lo que nos conduce a la desestimación de la presente reclamación.

De todo lo ya expuesto, no cabe entender que la aportación consistente en la transmisión del inmueble (entre otros) a la entidad -----, constituya "rama de actividad" del Sr.-----, por los motivos vistos ut supra.

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

DESESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa nº220/14**, interpuesta por **Don -----**, **en el sentido de CONFIRMAR** la resolución impugnada y el acto de liquidación por importe de 10.547,37.-€, más 1.479,52.-€ de intereses, derivada del Acta de disconformidad -----, en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos e Naturaleza Urbana.

(...)

- **Reclamación nº9/2015. Fecha: 12 de mayo de 2015.**

RESOLUCION:

(...)

Este Tribunal, actuando como órgano unipersonal, ha dictado Resolución sobre la Reclamación Económico-Administrativa nº9/2015, interpuesta por **DÑA -----**, **y cuyo contenido es el siguiente:**

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 12-05-2014 se formalizó Escritura Pública de liquidación de sociedad de gananciales, manifestación y adjudicación de herencia (protocolo nº 843, Notario: D. ----- tras el fallecimiento de D. ----- fecha 14-12-2013, a favor de su esposa, Dña -----, y de sus hijos, y por la cual se transmiten los inmuebles sitios en C/ ----- y-----, ambos de Pozuelo de Alarcón, a favor de los mismos.

II.-) Con fecha 17 de enero de 2014 se presentó solicitud de prórroga del plazo de autoliquidación del impuesto y con fecha 7 de noviembre de 2014 tiene entrada en el Ayuntamiento Solicitud de Bonificación por vivienda habitual a efectos del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU) y relativa a la transmisión mortis causa de la finca sita en la c/ ----- . En dicho escrito la reclamante manifiesta que aunque su marido constase empadronado en el domicilio de la -----, su domicilio habitual era en la C/ -----, ambos de Pozuelo de Alarcón.

A dicha solicitud la reclamante acompaña copias de diversos documentos en los que figura como dirección del fallecido la vivienda de la C/ -----

No obstante lo anterior, consta en el expediente administrativo además del Informe del Padrón de habitantes sobre el cambio de domicilio tanto del causante como de su cónyuge y ahora reclamante Doña -----, a la ----- en fecha de 12-09-2012, una solicitud presentada por Don -- -----de fecha 26-12-2012 dirigida a este mismo Ayuntamiento en la que siendo titular registral y catastral de la vivienda antes citada solicita la aplicación de un beneficio fiscal en el IBI para el ejercicio 2013, y consignando además como domicilio a efectos de notificaciones el de la misma vivienda para la que solicita la bonificación sita en la -----.

III.-) Con fecha 26-11-2014 se dicta Resolución por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria, desestimando la aplicación de la bonificación prevista en el artículo 5.3.1 de la Ordenanza Fiscal reguladora del IIVTNU, siendo notificada en mano a la reclamante con fecha 3-12-2014.

IV.-) Con fecha 10-12-2014 se notifican en mano a la reclamante las liquidaciones por la transmisión de los inmuebles, anteriormente designados, tras el fallecimiento de su esposo acaecida el 14 de diciembre de 2013.

V.-) Con fecha de Registro de entrada en este Tribunal de 14 de enero de 2015, se presenta por Dña -----, escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa contra la Resolución desestimatoria de aplicación de la bonificación anteriormente citada.

VI.-) Admitida a trámite la Reclamación Económico-Administrativa por el Procedimiento Abreviado, el Presidente del Tribunal procedió a nombrar Vocal Ponente encargado de la Ponencia de Resolución del asunto y a requerir el envío del expediente administrativo el cual fue remitido por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria.

Al ser un procedimiento abreviado y habiendo omitido la reclamante la presentación de escrito de alegaciones y pruebas en defensa de su derecho, fue subsanado por requerimiento de este

Tribunal de fecha 26-01-2015, notificado el 05-03-2015. Con fecha 16-03-2015 se presenta en el Registro del Ayuntamiento escrito de alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(....)

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 26 de noviembre de 2014 desestimatoria de la aplicación de la bonificación prevista en el artículo 5.3.1 de la Ordenanza Fiscal reguladora del IIVTNU.

A tal fin, la reclamante alega en síntesis:

- No aplicación de la bonificación por vivienda habitual contemplada en la Ordenanza reguladora del impuesto, aún cuando no consta acreditado por el certificado de empadronamiento.
- No admisión por el Ayuntamiento de la validez de otros medios de prueba que demuestren que era vivienda habitual de la causante.

A tal efecto se aportan copias de facturas de luz, teléfono, agua y recibos bancarios correspondientes a los dos años anteriores al fallecimiento del causante.

SEXTO.-) RÉGIMEN JURÍDICO DE LA BONIFICACION SOLICITADA.

En primer lugar, y antes de entrar a analizar la documentación presentada a efectos de acreditar cual era la residencia habitual del causante durante los dos años anteriores al fallecimiento para poder acceder a la bonificación solicitada procede aclarar hasta qué punto pueden ejercer los Ayuntamientos su potestad reglamentaria vía Ordenanza en materia de tributos locales, y en concreto, en la regulación de las condiciones para acceder a los beneficios fiscales previstos en la norma de rango legal.

De esta forma, las Administraciones locales poseen la denominada potestad tributaria derivada (art. 4.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), y consecuentemente el art. 7.1.e) de la citada norma establece que "1 .Los tributos se regirán:... e) Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales".

El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales deberá integrarse siempre dentro del ámbito de la autonomía y potestad tributaria derivada de los entes locales.

En este sentido, el apartado 4 del artículo 108 del TRLRHL (LA LEY 362/2004) señala que:

"Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la bonificación a que se refiere el párrafo anterior se establecerá en la ordenanza fiscal."

Por tanto, el art. 108.4 de la Ley de Haciendas Locales, en su párrafo segundo, defiere a la Ordenanza Fiscal la regulación de cualquier aspecto sustantivo o formal de la bonificación, siempre que guarde el límite de bonificación que establece la Ley estatal, otorgando así a los Ayuntamientos una amplia potestad para regular o no en sus Ordenanzas fiscales esabonificación y las condiciones de la misma. Un Ayuntamiento puede o no establecer

esabonificación, que es de carácter potestativo; para su concesión se requiere el acuerdo previo del Ayuntamiento, en cuyo caso la LHL establece en qué supuestos se puede establecer (sólo puede operar en las transmisiones a título lucrativo por causa de muerte a favor de cónyuge, descendientes y ascendientes), dejando un amplio margen a los Ayuntamientos para regular tanto la cuantía (con el límite del 95 por 100) **como las condiciones sustantivas y formales de la bonificación.**

En función de lo anterior, la habilitación para condicionar el derecho a disfrutar de determinadas bonificaciones al cumplimiento de ciertos requisitos resulta de lo dispuesto, entre otros, en los artículos 73.4 y 74. 4 y 5 del TRLRHL que autorizan a los Ayuntamientos para especificar, a través de la correspondiente Ordenanza Fiscal, los demás aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones reguladas en dichos preceptos, así como las condiciones de compatibilidad con otros beneficios fiscales.

En conclusión, no parece ofrecer dudas la posibilidad de que el Ayuntamiento condicione la concesión de una bonificación al cumplimiento de cualquier requisito sustantivo o formal, siempre que aquélla tenga el carácter de potestativa; aunque la mejor técnica normativa aconsejaría que dichas condiciones no sean ajenas a la propia naturaleza o procedimiento de reconocimiento del beneficio fiscal. Y esa circunstancia concurre en el presente supuesto en el que se hace depender la concesión de un beneficio fiscal en el IVTNU del carácter habitual de de la vivienda del causante que objeto de transmisión acreditada a través de un elemento clave, como es el empadronamiento en dicho inmueble, circunstancia nada ajena a la naturaleza de la bonificación.

SÉPTIMO.-) CONDICIONES REGLAMENTARIAS DE LA BONIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 5.3 DE LA ORDENANZA FISCAL REGULADORA DEL IVTNU: ASPECTOS FORMALES Y SUSTANTIVOS QUE EL AYUNTAMIENTO HA ESTABLECIDO PREVIA HABILITACIÓN LEGAL.

Una vez que ha quedado clara la potestad del Ayuntamiento para fijar los aspectos formales y sustantivos de beneficios fiscales en tributos locales dentro de los previstos legalmente previa habilitación del legislador, debemos examinar ya el caso concreto de la bonificación controvertida en el presente caso y cómo la ha plasmado el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón en su normativa reglamentaria en ejercicio de dicha potestad legalmente reconocida.

Y así la Ordenanza Fiscal Reguladora del IVTNU, año 2013, del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón establece en su art. 5.3:

3. Bonificaciones.

3.1. Cuando el incremento de valor se manifieste, por causa de muerte, respecto de la transmisión de la propiedad de la vivienda habitual del causante, y anejos inseparables de dicha vivienda, así como de los locales afectos a la actividad económica ejercida por éste, o de la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio sobre los referidos bienes a favor de los descendientes, por naturaleza o adopción, ascendientes y del cónyuge, la cuota del impuesto se verá bonificada de acuerdo con los siguientes porcentajes:

a) Del 90 por 100 las realizadas a favor de descendientes en línea directa y adoptados menores de 21 años.

b) Del 60 por 100 las realizadas a favor de descendientes o ascendientes, por naturaleza o adopción, siempre que sean mayores de 21 años.

c) Del 75 por 100 en la constitución de usufructo vitalicio o transmisión de la nuda propiedad o el pleno dominio a favor del cónyuge superviviente.

Y el mismo artículo en su punto 4 establece:

3.4. Asimismo, para poder disfrutar de la bonificación regulada en este artículo, será imprescindible la concurrencia de las siguientes circunstancias:

a) En el caso de transmisión de la vivienda habitual, tendrá este carácter aquélla que lo haya sido hasta la fecha del devengo del impuesto y, al menos, durante los dos últimos años, lo que se acreditará mediante el certificado de empadronamiento.

Es decir, de la dicción literal de la normativa reglamentaria resulta que el Ayuntamiento, **en ejercicio de una potestad discrecional como es la que resulta de la habilitación legal para fijar los requisitos formales y sustanciales de la aplicación de la bonificación fiscal** está fijando uno de esos aspectos afirmando que, en este caso concreto, la residencia habitual sólo pueda acreditarse formalmente mediante el certificado de empadronamiento. Podría haber admitido la posibilidad de acreditar dicha circunstancia mediante otros medios de prueba concretos citándolos o simplemente dejar abierta la puerta a cualquier medio admitido en derecho. Pero lo cierto es que no lo hizo y entre varias alternativas igualmente justas se optó por exigir un determinado medio de prueba que además, sino es el único y contra el cual se admite prueba en contrario, sí se considera clave y objetivo en esta materia.

Por lo que una vez que la Administración ha optado por esa alternativa de forma discrecional, a partir de ahí la actuación del Ayuntamiento se convierte en reglada, y una vez fijadas reglamentariamente las condiciones para acceder al beneficio fiscal ha de atenerse a las mismas sin posibilidad de otras aplicaciones o interpretaciones que vayan más allá de los términos que la misma norma fijó.

Una vez expuesto el marco normativo de la bonificación fiscal solicitada, procede entrar en los términos de debate en relación con el empadronamiento, como requisito imprescindible fijado por vía reglamentaria para acreditar e carácter habitual de la vivienda cuya transmisión es objeto de controversia.

La normativa legal vigente, contenida en la Ley 4/1996, de 10 de enero, por la que se modifica la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, en relación con el Padrón Municipal (BOE de 12/1/1996) establece en su artículo 15 que: *«Toda persona que viva en España está obligada a inscribirse en el Padrón del municipio en el que resida habitualmente. Quien viva en varios municipios deberá inscribirse únicamente en el que habite durante más tiempo al año. El conjunto de personas inscritas en el Padrón municipal constituye la población del municipio. Los inscritos en el Padrón municipal son los vecinos del municipio. La condición de vecino se adquiere en el mismo momento de su inscripción en el Padrón»*, añadiendo el artículo 16.1 que: *«El Padrón municipal es el registro administrativo donde constan los vecinos de un municipio. Sus datos constituyen prueba de la residencia en el municipio y del domicilio habitual en el mismo. Las certificaciones que de dichos datos se expidan tendrán carácter de documento público y fehaciente para todos los efectos administrativos»*.

Y es igualmente cierto que la normativa reglamentaria de desarrollo ratifica que los datos del padrón constituyen prueba de la residencia en el municipio y del domicilio habitual en el mismo y las certificaciones que de dichos datos se expidan tendrán carácter de documento público y fehaciente para todos los efectos administrativos (artículo 53.1 del Reglamento de población y demarcación territorial de las entidades locales: Real Decreto 1690/1986, modificado por Real Decreto 2612/1996; así como que los datos del padrón constituyen prueba plena de la residencia y clasificación vecinal y han de acreditarse mediante certificaciones expedidas por el secretario del ayuntamiento (artículo 134.3 del Reglamento de población: Decreto 140/1988, de 24 de mayo).

Por otro lado, los beneficios derivados de constituir la finca transmitida la vivienda habitual del causante, que ascienden a un 75% de reducción de la cuota en caso del cónyuge supérstite, 90% en caso de hijos menores de 21 años y del 60% en caso de los hijos mayores de 21 años requieren, conforme al párrafo 3.4 del mismo artículo 5 de la Ordenanza, acreditación de la vivienda habitual mediante certificado de empadronamiento, en el que no constaba empadronado el fallecido según reconoció la reclamante, y comprobado posteriormente por el Departamento de Gestión del IIVTNU.

Por tanto al no quedar acreditado el requisito de empadronamiento, indispensable según la Ordenanza municipal, no puede ser acogida la pretensión de aplicación de la bonificación.

A mayor abundamiento, la Consulta Vinculante V0351-12, de 16 de febrero de 2012 de la Subdirección General de Tributos Locales establece:

*“Una vez establecida la normativa reguladora de la bonificación en cuestión, se ha de concluir, que no corresponde a este Centro Directivo entrar a valorar la correcta **aplicación de la bonificación planteada, ya que dicha competencia corresponde al propio Ayuntamiento, al ser éste el que de acuerdo con la normativa expuesta, ha establecido y regulado el citado beneficio fiscal, y en consecuencia deberá ser la Entidad Local la que deba resolver cualquier incidencia que pueda derivarse de la aplicación del citado precepto de la Ordenanza, y todo ello, sin perjuicio del derecho que asiste al sujeto pasivo para interponer los recursos o reclamaciones administrativas que considere procedentes.**”*

Así mismo sirva como reseña de aplicación en el caso que nos ocupa la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo N°1 de Vitoria-Gasteiz, Sentencia de 24 Sep. 2012, rec. 111/2012:

“A la luz de la normativa citada y a los efectos de la aplicación de la bonificación solicitada, queda acreditado que la recurrente en el momento del devengo del impuesto, concretado en la fecha del fallecimiento de su marido no estaba empadronada en la vivienda objeto de la transmisión mortis causa, sino en otro municipio distinto, por lo que no puede considerarse a efectos de este impuesto dicha vivienda como domicilio habitual.”

OCTAVO.-) VALORACION DE LAS PRUEBAS APORTADAS A EFECTOS DE ACREDITAR QUE ES RESIDENCIA HABITUAL.

Lo anterior resulta suficientemente significativo en el sentido del incumplimiento de un mandato expreso fijado en una Ordenanza como norma reglamentaria de carácter general dentro de la previa habilitación legal para establecer las condiciones formales y sustantivas para conceder un beneficio fiscal en un tributo de competencia exclusivamente local.

Con la anterior afirmación queremos poner de manifiesto que este Tribunal no niega que haya otras formas de prueba admitidas por la doctrina jurisprudencial para acreditar que un determinado inmueble constituye la residencia habitual del sujeto además del empadronamiento, y que son recogidas en el soporte documental aportado por la reclamante, todo ello en línea con las resoluciones judiciales citadas en el escrito de reclamación. Además, en las sentencias citadas por la reclamante no concurren dos circunstancias que se dan en el presente supuesto y que resultan esenciales para limitar el alcance de su aplicabilidad al presente procedimiento:

- En las resoluciones judiciales citadas no se parte del hecho objetivo de la disposición expresa y taxativa contenida en una norma reglamentaria local como es la Ordenanza Fiscal Reguladora del IVTNU que, en ejercicio de la potestad tributaria municipal habilitada por disposición legal, exija la acreditación de un requisito de una determinada y única manera, por el que optó en lugar de dejar abierto el abanico de medios de prueba.
- Asimismo, las resoluciones judiciales citadas junto con las que constituyen la mayoría de la doctrina en la materia no contemplan el supuesto de que el causante hubiera cambiado el empadronamiento a otra vivienda del mismo término municipal justo un año antes del fallecimiento, comunicando además al Ayuntamiento de forma expresa que ese era su nuevo domicilio a efectos de notificaciones frente al anterior para el que reclama la bonificación en el IVTNU en concepto de residencia habitual.

Ahora bien, debemos insistir en que con independencia de que este Tribunal valore los documentos presentados, partimos de un incumplimiento de origen como es que la Ordenanza Fiscal fija sólo un modo de acreditar un hecho sin dejar abierta la posibilidad de acreditar la residencia habitual a través de otros medios. Como ya hemos dicho anteriormente, de la dicción literal de la normativa reglamentaria resulta que el Ayuntamiento, **en ejercicio de una potestad discrecional como es la que resulta de la habilitación legal para fijar los requisitos formales y sustanciales de la aplicación de la bonificación fiscal**, y una vez que la Administración ha optado por esa alternativa, a partir de ahí la actuación del Ayuntamiento

se convierte en reglada, sin posibilidad de otras aplicaciones o interpretaciones que vayan más allá de los términos que la misma norma fijó.

Es por ello que, no obstante lo anterior analizaremos a efectos dialécticos el valor probatorio de la documentación aportada por la reclamante para acreditar que el causante tenía su residencia habitual en la c ----- de Pozuelo de Alarcón dos años antes de su fallecimiento el 14-12-2013.

A tal fin aporta copias de facturas de luz, teléfono, agua y recibos bancarios correspondientes a los dos años anteriores al fallecimiento del causante (diciembre de 2011 a diciembre de 2013) todos ellos relativos a la vivienda de la c/----- y dirigidos a Don ----- como titular de los respectivos contratos de suministros.

Por el contrario, consta en el expediente administrativo además del Informe del Padrón de habitantes sobre el cambio de domicilio del causante a la ----- en fecha de 12-09-2012, una solicitud presentada por Don ----- de fecha 26-12-2012 dirigida a este mismo Ayuntamiento en la que siendo titular registral y catastral de la vivienda antes citada solicita la aplicación de un beneficio fiscal en el IBI para el ejercicio 2013, y consignando además como domicilio a efectos de notificaciones el de la misma vivienda para la que solicita la bonificación sita en la -----

A partir de aquí, y siendo negado de contrario que, a pesar del empadronamiento en otra vivienda de Pozuelo, el causante seguía residiendo habitualmente en la c/ ---- en los dos años anteriores a su fallecimiento procedemos a valorar los documentos aportados en relación con los hechos que constan o no en el expediente. Y así resulta que la reclamante no ha conseguido acreditar fehacientemente el hecho controvertido de que al menos en los dos años inmediatamente anteriores al fallecimiento, el causante residiera habitualmente en la c/ ----- por los siguientes argumentos:

a.-) En primer y fundamental lugar, la propia declaración expresa del causante que el 12-09-2012 cambia su domicilio y empadronamiento a la ----- junto con su cónyuge y ahora reclamante, Doña ----- . Es decir, él mismo en documentos presentados al Ayuntamiento declara ese lugar como su domicilio a efectos de notificaciones lo que denota vocación de permanencia para recibir actuaciones administrativas, en detrimento de la anterior.

Es por lo que debemos considerar que todos los documentos aportados, facturas de luz, agua, teléfono, recibos bancarios, etc. sólo podrían ser tenidos en cuenta a efectos de acreditar la residencia habitual en la c/ ----- respecto al período de diciembre de 2011 hasta 12-09-2012 y no hasta la fecha de fallecimiento, **por lo que ni siquiera se cumpliría el plazo de dos años de residencia habitual desde la muerte del causante, tal y como exige la propia Ordenanza Fiscal Reguladora del IVTNU.**

Asimismo, para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de dos años, contados a partir de la fecha de adquisición.

Pues bien, poco se compagina eso con el hecho de que, tanto el causante como su cónyuge y ahora reclamante Doña ----- cambiaran su domicilio y empadronamiento a la ----- ambos conjuntamente, lo cual es indicio más que suficiente para este Tribunal para entender que los cónyuges cambiaron a residir en dicha vivienda desde el último cuatrimestre de 2012 hasta el fallecimiento del causante en diciembre de 2013. En esas condiciones sin que ese caso los consumos

b.-) Nada consta entre lo que se aporta, que fuese recogido en la C/----- a su nombre, ni documentación pública ni privada. En este sentido, la Sentencia del TSJ Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, S de 9 Abr. 2014 ya citada anteriormente considera que:

“La cuestión que se trata de probar por la actora, dado que pretende un beneficio fiscal, y era a ella a la que correspondía la carga de la prueba, podría haber sido válidamente acreditada con la aportación de los recibos o facturas de los consumos propios y reales de una vivienda, así como aportando pruebas de la recepción de correspondencia bancaria o de otro tipo, a

su nombre, en el domicilio de la C/ DIRECCION 000, o la designación de tal domicilio en documentos públicos o privados, así como la constancia del mismo en nóminas, facturas o recibos de otro tipo, todo ello, en el ejercicio controvertido.”

A este respecto no consta enviado y **efectivamente recibido nada por él en la vivienda de las c/ -----**, sin que sea suficiente a estos efectos que en los extractos bancarios figure dicho domicilio aun, ya que, a sensu contrario del argumento alegado por la reclamante derivado de la Sentencia del TSJ de Galicia de 21-02-2013, lo único que prueban dichos documentos es que el causante no comunicó el cambio de domicilio a dichas entidades bancarias.

Y todo ello a pesar de que en septiembre de 2012 comunicó al Ayuntamiento que había cambiado de domicilio fijándolo además a efectos de notificaciones en -----

c.-) Los recibos y facturas de luz, teléfono y agua a nombre del causante y de la vivienda de la c/ ----- solo acreditan que efectivamente estaba habitada esa vivienda y como no podía ser de otra forma presumiblemente por quienes seguían figurando empadronados en dicha vivienda, entre quienes desde el 12-09-2012 no figuraba ya el causante Don ----- ni su cónyuge ahora reclamante.

Así lo considera la **Sentencia del TSJ Castilla y León de Valladolid, Sala de lo Contencioso-administrativo, S de 20 Feb. 2012**, que resuelve un supuesto sobre la falta de acreditación de que el inmueble constituya la residencia habitual del interesado. Las pruebas en las que pretende apoyar su reclamación el actor no suponen una acreditación que permita considerar que reside efectivamente en la vivienda, **pues el pago de suministro de agua o de gasóleo no suponen que se usa o quiere tenerse a disposición un inmueble, pero no que verdaderamente se resida allí, lo que, normalmente, trae consigo un mayor índice de acreditaciones, como lo es, por ejemplo, el empadronamiento o la designación del domicilio como el destino de la correspondencia.** Además, el supuesto contemplado en esta Sentencia tiene identidad sustancial al que ahora se enjuicia ya que al igual que éste constan otras pruebas en el expediente que contradicen la afirmación de que fuera residencia habitual, en concreto haber comunicado a la misma Administración Tributaria (en este caso al Ayuntamiento) el cambio de empadronamiento y de domicilio a otro lugar (en nuestro caso desde la vivienda de la c/----- a la Crta.-----).

Y así razona la Sala:

*“...Don ----- trata de acreditar que la vivienda que compró es su residencia habitual a través de diversas facturas y alguna documentación donde se recoge aquélla como su dirección postal. No es suficiente, pues de esos documentos no se sigue que dicho inmueble sea su residencia habitual frente a las actuaciones que constan en autos. Así, el contribuyente ha venido afirmando ante la Hacienda Pública que su residencia habitual estaba en otro municipio, en Valladolid, que es donde, además, se dirigen las comunicaciones que se le remiten y recoge, lo que indica una clara idea de permanencia y habitualidad. **Tales pruebas, singularmente el hecho de que se afirme ante la administración fiscal que el domicilio y residencia es distinto del de la vivienda sita en Tordesillas, con la presunción de veracidad que ello comporta -artículos 116 y 119 de las sucesivas Leyes Generales Tributarias-, sin que conste que se haya notificado a la administración tributaria el cambio de domicilio - artículos 45.2 y 48.3 de las referidas Leyes-, unido a que las pruebas en las que pretende apoyar su reclamación el actor no suponen una acreditación que permita considerar que reside efectivamente en -----, pues el pago del suministro de agua o de gasóleo no suponen sino que se usa o quiere tenerse a disposición un inmueble, pero no que verdaderamente se resida allí, lo que, normalmente, trae consigo un mayor índice de acreditaciones, como lo es, por vía de ejemplo, el empadronamiento, la designación del domicilio como el destino de la correspondencia, o la pertenencia a redes sociales, como parroquias, clubs, asociaciones, etc., son todo ello datos que impiden tener por acreditado que el actor resida en el domicilio que pretende y ello supone la desestimación de su pretensión..”.***

Si de los documentos que obran en el expediente se deduce que, más de un año antes al fallecimiento tanto el causante como su cónyuge cambiaron de domicilio, comunicándolo de forma expresa a esta Administración y consignando ese nuevo domicilio como el único a

efectos de notificaciones, unido al hecho de que a ese cambio se unió el del empadronamiento, nos lleva a concluir que los consumos aportados en la vivienda de la c/ ----- no quedan acreditados que pudieran corresponder a Don ----- , y sí a quien figura aún empadronado en el mismo, hijo del causante y de la ahora reclamante.

Y así, la **Sentencia del TSJ Castilla y León de Burgos, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, S de 13 Dic. 2013**, considera que:

*“...En el presente caso, la prueba practicada, lleva a concluir con la Administración demandada, que no ha quedado acreditado que el inmueble sito en Ávila tenga la consideración de vivienda habitual. En el año 2009 la interesada no había residido en dicha vivienda de manera habitual ya que ella y su esposo utilizan 2 viviendas, la situada en Ávila y otra situada en Madrid. **Los consumos de dicho ejercicio demuestran únicamente que la primera ha sido habitada pero no por quien, ni que lo haya sido de manera habitual...**”*

d.-) No queda suficientemente justificada la razón de cambiar el empadronamiento a otra vivienda adquirida, y que pueda desvirtuar el hecho de que presumiblemente fijara su residencia habitual en este último lugar. Es decir, curiosamente, lo que no comunica a entidades privadas sí lo hace y de forma expresa ante el mismo Ayuntamiento con motivo del acogimiento a un beneficio fiscal en otro impuesto, esta vez el IBI, respecto a la finca en la que la reclamante asegura que no residía al menos habitualmente.

En conclusión, ante el hecho evidente del cambio de domicilio y empadronamiento de ambos cónyuges conjuntamente a la Crta -----, las pruebas aportadas por la reclamante basadas en los consumos de agua, luz y teléfono, así como los extractos bancarios, por sí mismos ya no son suficientes para acreditar la residencia habitual, debiéndose pues haber acudido a otro tipo de pruebas más directas y fehacientes que relacionaran objetivamente a Don ----- con la residencia de forma permanente y estable en la c/ ----- a pesar de dichos cambios expresos de domicilio.

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

DESESTIMAR la **Reclamación Económico-Administrativa nº9/2015**, tramitada por el procedimiento abreviado, e interpuesta por **DÑA -----**, en el sentido de **CONFIRMAR el acto impugnado**, esto es, la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 26-11-2014 por la que se desestima la solicitud de bonificación por vivienda habitual en concepto del Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana referida a la vivienda sita en la c/ --- --- así como el valor nº ----- , declarando la conformidad a derecho de dichas actuaciones.

(...)

- **Reclamación nº21/2015. Fecha: 28 de mayo de 2015.**

RESOLUCION:

Este Tribunal, reunido en sesión plenaria de carácter ordinario de fecha 28 de Mayo de 2015, con asistencia de los miembros que figuran en la correspondiente acta, para deliberar y fallar sobre la Reclamación Económico-Administrativa nº 21/ 2015 interpuesta por **D. -----**, actuando en nombre y representación de, **Dª -----** , **Dª -----** y **Dª -----** , ha dictado la siguiente **RESOLUCIÓN**, cuyo contenido es el siguiente:

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 28 de febrero de 1989 se produce la formalización de contrato privado de compraventa de la vivienda sita en ----- Pozuelo de Alarcón (Madrid) entre la sociedad ----- y D. -----, fallecido el día 30 de Julio de 2009, siendo las recurrentes sus herederas.

Asimismo, con fecha 28 de enero de 2010 se presenta declaración a efectos del ISD ante la AEAT, acompañándose el preceptivo certificado de defunción.

II.-) Con fecha 23 de septiembre de 2014 se procedió a elevar a público el contrato privado de compraventa de la vivienda mencionada.

III.-) Con fecha 17 de octubre de 2014 se presenta escrito de alegaciones, junto el impreso de comunicación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, solicitando la declaración de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, las cuales son desestimadas en virtud de resolución dictada por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 3 de diciembre de 2014.

IV.-) Estimando no conforme a Derecho la mencionada resolución, con fecha 15 de enero de 2015, se interpone la presente reclamación económico-administrativa, adjuntando asimismo las alegaciones en defensa de su derecho.

V.-) Admitida a trámite la citada Reclamación Económico-Administrativa con el número 21/2015y remitido el correspondiente expediente por el Órgano de Gestión Tributaria, el Presidente del Tribunal procedió a nombrar Vocal Ponente encargado de la Ponencia de Resolución del asunto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

QUINTO.-) Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria, de fecha 3 de diciembre de 2014 resolutoria de las alegaciones presentadas por la reclamante.

A tal fin, el reclamante alega en síntesis:

- Prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación.

SEXTO.-) El artículo 109.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) que establece que *“el impuesto se devenga:*

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

La cuestión litigiosa se limita a determinar el momento en que ha de entenderse transmitida la propiedad y, por ende, empezar a computarse el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación a efectos del impuesto que nos ocupa; en definitiva la fijación del “dies a quo” de dicho plazo previsto en el artículo 66 de la LGT.

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

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

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

Por todo lo anterior, y por lo que se refiere al caso que nos ocupa, a efectos de prescripción, hay que entender que la fecha de la transmisión a través de un documento privado es fehaciente desde el fallecimiento del causante.

SEPTIMO.-)Cuestión distinta es si dicho fallecimiento ha sido acreditado o no ante la Administración pública española. A este respecto no cabe alegar la no acreditación porque a pesar de no hallarse el fallecimiento inscrito en el Registro Civil español, si lo estaba en el Registro Civil de Venezuela.

La finalidad y oportunidad del artículo 1227 del Código Civil es que, la necesidad de evitar el fraude fiscal a través de transmisiones formalizadas en documentos privados y evitar que la Administración puede tener conocimiento de su existencia, no es aplicable en este supuesto, siendo perfectamente compatible con una interpretación del precepto más cercana a la “interconexión” y máxima garantía del derecho a la defensa con el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes que acreditan la existencia veraz del documento y de su fecha.

En este caso, del expediente resulta que con fecha 28 de enero de 2010, se presenta, ante la AEAT, declaración a efectos del ISD, a la que se acompañaba el preceptivo certificado de defunción, notificándose la propuesta de liquidación correspondiente con fecha 14 de junio de 2013. En consecuencia, reconocido por un organismo público perteneciente a la Administración Tributaria, la existencia de un fallecimiento del que resulta el devengo del ISD, no cabe negar el mismo, circunstancia por otra parte incuestionable e incontestable, para declarar no prescrito el derecho a liquidar el IVTNU.

A estos efectos, la valoración de la prueba en su conjunto, lleva a la opinión de este Tribunal de que las actuaciones llevadas a cabo entre la reclamante y la AEAT y los propios actos de la Administración avalan la postura de que, al solicitarse la liquidación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, se acreditó el fallecimiento y desde dicha fecha debe comenzar a computarse el plazo de prescripción.

En consecuencia, en el momento de elevación a público del documento privado de compraventa había transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración municipal para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación de acuerdo con lo prevenido en los artículos 66 y siguientes de la LGT..

Por todo lo anterior, este **TRIBUNALECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, reunido en Sala y en Única Instancia, ACUERDA:**

ESTIMAR la presente Reclamación Económico-Administrativa nº21/2015 (P. General), interpuesta por **D. -----**, actuando en nombre y representación de, **Dª -----**, **Dª -----** y **Dª -----**, en el sentido de **ANULAR** el acto impugnado, esto es, la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria, de fecha 3 de diciembre de 2014, recaída en el expediente de gestión nº ---

---- en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en relación con la transmisión de la parcela sita en la c----- de Pozuelo de Alarcón (Madrid), por considerar prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

(...)

- **Reclamación nº18/2016, Expediente nº2272/1397**

Fecha: 28 de abril de 2016.

RESOLUCION:

Este Tribunal, reunido en sesión plenaria de carácter ordinario de fecha 28 de abril de 2016, con asistencia de los miembros que figuran en la correspondiente acta, para deliberar y fallar sobre la Reclamación nº18/2016, interpuesta por **Doña -----**, actuando en nombre y representación de la -----, **ha dictado Resolución cuyo contenido es el siguiente:**

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Que según consta en Certificado expedido con fecha de 10-12-2013, la entidad ahora reclamante comunicó a la AEAT el ejercicio de la opción por la aplicación del régimen fiscal especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, sin haber renunciado al mismo para el período impositivo de 2014.

II.-) Con fecha de 16-12-2015 se dicta por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria Resolución estimatoria parcial de solicitud de devolución de ingresos indebidos en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y por la que confirmaba las siguientes liquidaciones:

-nº-----, correspondiente a la transmisión de la finca sita en la c/ ----- por importe de 9.852,26 Euros.

-nº-----, correspondiente a la transmisión de la finca sita en la c/ ----- por importe de 264,28 Euros.

-nº, correspondiente a la transmisión de la finca sita en la c/ ----- por importe de 10.519,62 Euros.

-nº -----, correspondiente a la transmisión de la finca sita en la c/ ----- por importe de 263,20 Euros.

-nº-----, correspondiente a la transmisión de la finca sita en la c/ ----- por importe de 264,24 Euros.

-nº-----, correspondiente a la transmisión de la finca sita en la c/ ----- por importe de 9.639,68 Euros.

III.-) Ante su disconformidad, el contribuyente interpuso la correspondiente Reclamación Económico-Administrativa, la cual fue admitida a trámite con el nº18/2016. Asimismo, por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón se nombró Vocal Ponente. Se comunicó a la reclamante el inicio del procedimiento y la puesta de manifiesto del

expediente, a fin de poder examinarlo y formular escrito de alegaciones, trámite que llevó a cabo el recurrente en tiempo y forma.

IV.-) Tras la instrucción del procedimiento en la forma prevenida reglamentariamente, se redactó por el Vocal-Ponente de este Tribunal la correspondiente Ponencia de Resolución, habiéndose observado en la tramitación del presente procedimiento los demás preceptos legales y reglamentarios de obligado cumplimiento a fin de dictar la presente resolución.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-) Este Tribunal se declara competente para conocer de la presente Reclamación Económico-administrativa, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón, publicado en el BOCM nº 214 de fecha 09/09/2009, (en adelante ROTEAPA).

Asimismo el acto impugnado es una materia o acto susceptible de reclamación en los términos del artículo 226 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 20 del ROTEAPA.

SEGUNDO.-) Concurren los requisitos de legitimación y de la presentación en tiempo y forma para la admisión a trámite de la Reclamación Económico-Administrativa, dándose cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 232 y 235 de la Ley General Tributaria y artículos 24.1 y 3 y 40 del ROTEAPA.

TERCERO.-) La presente resolución es dictada por este Tribunal previa Ponencia con Propuesta motivada del Vocal asignado en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.1, en relación con el artículo 50.1 del ROTEAPA, tramitándose conforme **al Procedimiento General**, según dispone el artículo 236 y ss. de la Ley General Tributaria, artículos 52 y ss. del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa y artículos 39 y ss. del ROTEAPA.

CUARTO.-) La cuantía fijada es de **10.519,62 € (deuda de mayor cuantía reclamada)**, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y artículo 22 del ROTEAPA.

QUINTO.-) La reclamante ha alegado durante la tramitación del procedimiento de revisión la improcedencia de la denegación de la exención solicitada a efectos del IBI debido a que, no sólo se trata de una Entidad sin ánimo de lucro acogida al régimen especial de la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, sino que los bienes inmuebles objeto de exacción no están afectos a explotaciones económicas no exentas del artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, tal y como previene el artículo 15.1 y 3 de la Ley 49/2002, precisamente por no tener ningún uso específico hasta la fecha.

En concreto alega que al tratarse de la transmisión onerosa de solares sin construcción, procede la exención en los términos antes citados al tratarse de inmuebles no afectos a actividades no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

La Administración fundamentaba su postura en base a que, **la doctrina legal expuesta resulta únicamente de aplicación a los hechos imponderables puestos de manifiesto con posterioridad a la publicación de la sentencia del Tribunal Supremo**, en tanto en cuanto, esta Administración, desde esa fecha, tenía que haber actuado conforme a la interpretación normativa llevado a cabo por el citado Tribunal. En estos términos se pronuncia la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª) Sentencia de 3 octubre 1997 de la Audiencia Nacional.

Con carácter preliminar hemos de anticipar que, en efecto, con fecha de 15 de marzo de 2016 la Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección Novena del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, ha dictado Sentencia recaída en Recurso de Apelación nº370/2015, del que fue parte demandada este Ayuntamiento confirmando las tesis del mantenida ahora por el reclamante, en aplicación estricta de la doctrina legal del Tribunal Supremo en un supuesto

con identidad sustancial al que ahora nos ocupa, y rechazando de modo análogo al presente los planteamientos que pretendían las Administraciones recurrentes en interés de ley. Dicha Sentencia se basaba en la doctrina fijada por la **Sentencia de 04-04-2014 dictada en recurso en interés de ley por la Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, del Tribunal Supremo, Sección 2ª, y que concretó el régimen tributario de la Iglesia Católica respecto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Según la misma, la Ley 49/2002 no solo decidió mantener las exenciones previstas en la norma precedente, sino que amplió su ámbito, pues únicamente se excluyen los bienes afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.**

Dicha doctrina además ya ha sido reiterada recientemente mediante Sentencia del Alto Tribunal de fecha 10 de diciembre de 2015.

SEXTO.-) RÉGIMEN JURÍDICO ANTERIOR Y VIGENTE DE LOS BENEFICIOS FISCALES EN LOS TRIBUTOS LOCALES A FAVOR DE ENTIDADES RELIGIOSAS DE LA IGLESIA CATÓLICA.

En primer lugar debemos de partir del régimen previsto en el artículo 15 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que sobre Tributos locales dispone que:

“1. Estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

2. Las entidades sin fines lucrativos estarán exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas por las explotaciones económicas a que se refiere el artículo 7 de esta Ley. No obstante, dichas entidades deberán presentar declaración de alta en la matrícula de este impuesto y declaración de baja en caso de cese en la actividad.

3. Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos.

En el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.”

Tal y como expondremos a continuación, basta examinar la Exposición de Motivos de la ley 49/2002 para advertir que el legislador decidió mantener las exenciones previstas en la ley 30/94, en materia de tributos locales, ampliando su ámbito, pues únicamente se excluyen los bienes afectos a explotaciones económicas no exentos del Impuesto sobre Sociedades. Y así se explica dicha ampliación:

“La finalidad que persigue la Ley es más ambiciosa que la mera regulación de un régimen fiscal propio de las entidades sin fines lucrativos, ya que, como su propio título indica, esta norma viene a establecer también el conjunto de incentivos que son aplicables a la actividad de mecenazgo realizada por particulares. En efecto, si bien la Ley 30/1994 contenía ya una serie de preceptos destinados a estimular la participación del sector privado en las actividades de interés general, la realidad permite constatar que su eficacia ha sido limitada.

Se hace necesaria, por tanto, una Ley como la presente, que ayude a encauzar los esfuerzos privados en actividades de interés general de un modo más eficaz, manteniendo y ampliando algunos de los incentivos previstos en la normativa anterior y estableciendo otros nuevos, más acordes con las nuevas formas de participación de la sociedad en la protección, el desarrollo y el estímulo del interés general”.

El debate, se centraba en valorar la aplicación de la exención a inmuebles o a la transmisión de los mismos que, lejos de estar afectos a alguna actividad exenta del Impuesto sobre Sociedades, en

realidad no estuviera afecta a ninguna por constituir solares sin edificar y en los que, al menos provisionalmente no se desarrollara actividad económica alguna.

Es cierto que, la postura de las Administraciones Públicas se basaba en la aplicación de los requisitos fijados por la anterior Ley 30/1994 de Fundaciones, de la que se deducían las siguientes conclusiones a efectos de la presente controversia:

1º.-) Que los bienes inmuebles sujetos al impuesto sean de titularidad de una entidad sin fines lucrativos;

2º.-) Que no se trate de bienes afectos a una explotación económica no exenta del Impuesto sobre Sociedades;

3º.-) Que tal y como expone la resolución impugnada estamos ante una exención de carácter mixto que exige la concurrencia de requisito subjetivo (entidad sin ánimo de lucro acogida al régimen fiscal especial de la Ley de Fundaciones) **y requisito objetivo (destino de los bienes inmuebles).**

4º.-) Que a la solicitante, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley General Tributaria le incumbe probar el destino de los bienes inmuebles de su titularidad a los fines propios de una entidad sin ánimo de lucro.

En su virtud, la denegación de la exención respecto a inmuebles de titularidad de entidades acogidas al régimen especial de la Ley 49/2002, se resumía en el criterio mantenido por el TSJ de Madrid en **Sentencia 142/2012 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 2 Feb. 2012, rec. 930/2011**, que resolvía un supuesto ya específico de exención de Bienes inmuebles de titularidad de entidades sin fines lucrativos. Dicho pronunciamiento judicial llega a la conclusión de que, junto con el elemento subjetivo, debe concurrir el objetivo finalístico de la afección del bien de que se trate a la función propia de la entidad o al cumplimiento de los fines benéficos de que se traten, así como la necesidad de que dicho extremo quede acreditado para que la exención de pago del Impuesto pueda ser reconocida. El interesado aporta una mera certificación redactada por el mismo, en la que afirma que el inmueble se destina a la actividad de desarrollo educativo. Sin embargo, según los datos del Ayuntamiento, la finca objeto del IBI es un solar sin construir calificado como no programado sectorizado que se incluye en el padrón de rústicos. Incumplimiento de requisitos de afección a una explotación económica exenta del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto concluye con la improcedencia de la exención en base a que:

(...) **TERCERO.-**

La cuestión por tanto se centra en determinar si el propietario de ese concreto bien inmueble correspondiente a la finca catastral 9055563VK4884N000IUB debe pagar el IBI.

Tal como determina el juez de instancia, la recurrente aporta una mera certificación redactada por el mismo interesado, en la que afirma "que el inmueble se destina a la actividad de desarrollo educativo"; frente a los datos del ayuntamiento: la finca objeto del IBI es un solar sin construir calificado como no programado sectorizado que se incluye el padrón de rústico.

La recurrente no aporta prueba alguna relativa a desvirtuar este dato: que realmente se ejerza actividad educativa, ni siquiera que exista construcción alguna.

Con base en este hecho el juez de instancia concluye que el requisito de la afección a una explotación económica exenta del impuesto de sociedades no se cumple....

Por tanto partiendo del dato de que la finca objeto del IBI es un solar sin construir calificado como no programado sectorizado que se incluye el padrón de rústico procede desestimar el recurso de apelación:

(...)

La sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, Sección: 2, Nº de Recurso: 6960/1999, de 16/06/2000 (antes transcrita), dictada en interés de ley expresa lo siguiente: el problema que en este recurso se plantea queda concretado en determinar si a la Congregación Religiosa recurrente, como entidad integrada o dependiente en/o de la Iglesia Católica, ha de reconocérsele el régimen de exenciones prevenido en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana para las entidades benéfico-docentes privadas simplemente por esta pertenencia o dependencia y, por

tanto, sin consideración a la naturaleza, destino o actividad desarrollada en el inmueble transmitido o, por el contrario, si para ese reconocimiento es preciso, además, que el inmueble en cuestión esté o haya de ser destinado a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas y hospitalarias.
(...)

Por último **esta sentencia estima el recurso de casación en interés de la Ley** formulado por el Ayuntamiento de Zaragoza contra la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número uno de los de dicha capital, de fecha 21 de Junio de 1999, recaída en el procedimiento abreviado al principio reseñado, con respeto de la situación jurídica derivada de dicha sentencia, y fija la siguiente doctrina legal:

A) Que la exención en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, para la Iglesia Católica y entidades religiosas comprendidas en los arts. IV y V del Acuerdo suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede, sobre asuntos Económicos, el 3 de Enero de 1979, que pudiera resultar del régimen en él establecido, de su conexión con las exenciones recogidas en el art. 106.1, aps. c) y e), de la vigente Ley Reguladora de las Haciendas Locales, o de la aplicación directa de estas últimas, solo puede ser reconocida en aquellos supuestos en que se acredite, por la entidad que solicite su aplicación y en la forma legalmente establecida, que el bien transmitido se halla afecto a actividades o finalidades religiosas, entre ellas las de culto, sustentación del Clero, Sagrado apostolado y ejercicio de la caridad, benéfico docentes, médicas y hospitalarias o de asistencia social.

B) Que el disfrute de los beneficios fiscales prevenidos en la Ley 30/1994, de Fundaciones, aplicables a la Iglesia Católica e Instituciones de ella dependientes según lo en la misma establecido, se encuentra condicionado a que la entidad que los solicite acredite, en la forma legal, que el bien sobre el que pudiera recaer la exención se halle afecto a la persecución y cumplimiento de fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualesquiera otros fines de interés general, como los de culto, sustentación del Clero, sagrado apostolado y ejercicio de la caridad.

QUINTO.- Concretamente, con referencia a la exención del IBI, la sentencia del Tribunal Supremo de 10/03/2001, Sección: 2, Nº de Recurso: 9550/1995 recuerda la doctrina sentada en esta sentencia de 16 de Junio de 2000 ,
(...)

Determina esta sentencia que en el art. IV del Acuerdo, se vincula el reconocimiento de la exención total y permanente de, en cuanto aquí importa, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles-- a determinados bienes de estricto destino religioso y, por eso, también, cabría añadir para el caso de autos, el reconocimiento de exenciones en este mismo impuesto --en el IBI-- por la vía del art. V de aquel instrumento en relación con el art. 64.d) de la Ley de Haciendas Locales (LHL) exige, asimismo, que el bien inmueble de que se trate se halle afecto a la consecución y cumplimiento de finalidades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias y, además y como se ha dicho antes, a las propias de las entidades sin fin de lucro o benéfico-privadas a las que la legislación estatal, a su vez, reconozca exención en dicho tributo, porque no puede olvidarse que este expreso reconocimiento legislativo de exención para estas entidades constituye también condición indispensable para que pueda reconocerse a las Asociaciones y Entidades religiosas del art. V del Acuerdo, habida cuenta que, en este caso, no se trata de exenciones autónomas, sino de exenciones por remisión a la legislación estatal de que se pueden beneficiar también las entidades comprendidas en el art. V....”.

Dicha doctrina ponía de manifiesto la exigencia del doble requisito subjetivo de titularidad, y, sobre todo objetivo sobre el destino de los inmuebles para acceder al beneficio fiscal en los tributos locales previstos en la citada ley. En concreto que si la finca objeto del IBI era un solar sin construir se producía el incumplimiento de requisitos de afección a una explotación económica exenta del Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, la redacción dada a la actual y vigente Ley 49/2002, tal y como hemos dicho amplía el ámbito de la exención de los tributos locales, entre ellos el IVTNU como es ahora el caso que nos ocupa, a todos aquéllos inmuebles de titularidad de las entidades, en este caso pertenecientes a la Iglesia Católica, no afectos a actividades no exentas del Impuesto sobre

Sociedades, por lo que el fondo de la cuestión en cuanto al caso concreto que nos ocupa, era dilucidar si un solar o inmueble sin actividad alguna podía considerarse dentro de dicha categoría.

SÉPTIMO.-) LA DOCTRINA LEGAL FIJADA POR LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 4 DE ABRIL DE 2014 HA SIDO APLICADA POR EL TSJ DE MADRID A UN SUPUESTO CON IGUALDAD SUSTANCIAL Y REFERIDO A UN TRIBUTO CUYO DEVENGO FUE ANTERIOR AL PRONUNCIAMIENTO CITADO.

En efecto, la controversia planteada se entiende ya resuelta a la vista de la meritada **Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, S de 4 Abr. 2014, y que es asumida y reproducida por la Sentencia de fecha de 15 de marzo de 2016 de la Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección Novena del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, recaída en Recurso de Apelación nº370/2015,** y que confirmaba las tesis del apelante en aplicación estricta de la doctrina legal del Tribunal Supremo, siendo del siguiente tenor literal:

"...la cuestión debatida se reduce a la interpretación del, que establece que "estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades".

Como señala el Ministerio Fiscal, se trata de determinar si dicho precepto establece una exención generalizada para el pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a favor de esas entidades, entre las que no se cuestiona que está la Iglesia Católica, ante lo que establece su disposición adicional 9ª de la Ley, con la única excepción que menciona, esto es, los inmuebles afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades, o si, por el contrario, hay que entender que la referencia a "los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas locales" constituye una remisión integral al Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de Marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (y, en particular, a su art. 62, en el que se enumeran las clases de inmuebles exentos del tributo, y en cuyo apartado c) incluye "los de la Iglesia Católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos en virtud de lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución".

CUARTO.- El Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede establece en sus artículos IV y V lo siguiente:

"Artículo IV

La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas tendrán derecho a las siguientes exenciones:

A) Exención total y permanente de la contribución territorial urbana (actualmente, Impuesto sobre Bienes Inmuebles) de los siguientes inmuebles:

- 1) Los templos y capillas destinados al culto, y asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.*
- 2) La residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas.*
- 3) Los locales destinados a oficinas, la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.*
- 4) Los Seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto importan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.*
- 5) Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada.*

Artículo V.

Las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV de este Acuerdo y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico - tributario del Estado español prevé para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las entidades benéficas privadas".

Por su parte, las disposiciones octava y novena de la ley 49/2002, de 23 de Diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos fiscales al Mecenazgo establecen:

" Disposición adicional octava. Fundaciones de entidades religiosas.

Lo dispuesto en esta Ley se entiende sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos con la Iglesia Católica y en los acuerdos y convenios de cooperación suscritos por el Estado con las iglesias, confesiones y comunidades religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación, para las fundaciones propias de estas entidades, que podrán optar por el régimen fiscal establecido en los artículos 5 a 25 de esta ley, siempre que en este último caso presenten la certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas, y cumplan el requisito establecido en el número 5 del artículo 3 de esta ley.

Disposición adicional novena. Régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas.

1. El régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de esta ley será de aplicación a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español, sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos a que se refiere la disposición anterior.

2. El régimen previsto en esta Ley será también de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Sana Sede, así como a las entidades contempladas en el apartado 5 del artículo 11 de la ley 24/1992, de 10 de Noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, en el apartado 5 del artículo 11 de la ley 25/1992, de 10 de Noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades israelitas en España, y en el apartado 4 del artículo 11 de la Ley 26/1992, de 10 de Noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España, siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por esta ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen (...)"

QUINTO.- Sentado lo anterior, la Sala anticipa que procede confirmar el criterio que mantiene el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 1 de Ourense, lo que supone el rechazo del recurso interpuesto.

En primer lugar, ha de reconocerse desde el punto de vista gramatical que la remisión a "los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales", que efectúa el art. 15.1 de la Ley 49/2002, no se refiere, como pretenden los recurrentes, a la enumeración legal de los supuestos de exención, sino únicamente a la definición del concepto de titularidad, pues declara exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a todos los bienes de los que sean titulares las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades, debiendo entenderse, pues, que sólo a los efectos de determinar la titularidad de los bienes inmuebles el precepto se remite a los términos de la ley reguladora de las Haciendas Locales, que en su artículo 64, según la redacción dada por la ley 51/2002, de reforma de la ley 39/1988, estableció los sujetos pasivos a título de contribuyentes en este Impuesto, y que eran "el propietario del inmueble sobre el que no recaigan derechos reales de usufructo o superficie, o una concesión administrativa; el titular de uno de los derechos reales citados; o el titular de una concesión administrativa sobre un bien inmueble o sobre los servicios públicos a los que se hallen afectos"; aunque después del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales de 2004, hay que estar a lo que se establece en los artículos 61 y 63.

El art. 61 señala que " 1. Constituye el hecho imponible del Impuesto la titularidad de los siguientes derechos sobre bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales: a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos, b) de un derecho real de superficie, c) de un derecho real de usufructo, d) Del derecho de propiedad", disponiendo, a su vez, el art. 63.1 que "son sujetos pasivos a título de contribuyentes, las personas naturales y jurídicas y las entidades a que se refiere el art. 35.4 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto".

SEXTO.- Esta conclusión, sobre el sentido y alcance de la remisión que efectúa el citado art. 15 a la normativa reguladora de las haciendas locales, se confirma si se compara el precepto con su precedente histórico inmediato, que era el art. 58.1 de la ley 30/1994, de 24 de

Noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

Dicho artículo 58.1 establecía una exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles de los bienes de los que fueran titulares " en los términos previstos en el art. 65 de dicha ley ", las fundaciones y asociaciones, sin perjuicio de las exenciones previstas en la entonces ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, exención que se condicionaba a que se cumplieran los siguientes requisitos:

a) Que se tratase de bienes no cedidos a terceros mediante contraprestación.

b) Que los bienes inmuebles estuviesen afectos a las actividades que constituían el objeto social o finalidad específica de la entidad beneficiada por la exención. Esta finalidad debía coincidir con la prosecución de los fines enumerados en el art. 42. 1 a) de la ley. Además el apartado 1 de la Disposición Adicional segunda del Real Decreto 765/1995, de 5 de marzo , que desarrollaba algunos aspectos fiscales recogidos en la ley, equiparaba a estos fines los mencionados en el art. IV . 1 c del Acuerdo, a saber el culto, la sustentación del clero, el sagrado apostolado y el ejercicio de la caridad.

c) Que no se utilizaren principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyesen el objeto o finalidad específica de la entidad beneficiada.

Por tanto, además de los bienes enumerados en el Acuerdo, podían estar exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles otros inmuebles de titularidad de las entidades del art. IV del Acuerdo o de las del art. V, que cumplieran los requisitos enumerados en la ley de Fundaciones y Mecenazgo .

En este sentido, conviene recordar la sentencia de esta Sala de 10 de Marzo de 2001, recurso de casación 9550/1995 , que tras recoger la doctrina sentada en la de 16 de Junio de 2000, dictada en recurso de casación en interés de ley, en la parte en que se recoge la correcta interpretación de los beneficios fiscales a que se refieren los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre España y la Santa Sede, declara que aún cuando dicha doctrina viniera referida al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y no al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, habida cuenta que esa interpretación está hecha en términos generales, es aprovechable en la parte que al recurso de casación podía afectar.

Determinaba esta sentencia que en el artículo IV del Acuerdo se vincula el reconocimiento de la exención total y permanente del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a determinados bienes de estricto destino religioso, y por eso el reconocimiento de exenciones en este mismo Impuesto por la vía del art. V exige asimismo que el bien inmueble de que se trate se halle afecto a la consecución y cumplimiento de finalidades religiosas, benéficas, docentes, médicos u hospitalarios, y además a los propios de las entidades sin fin de lucro o benéfico-privadas a las que la legislación estatal, a su vez, reconozca exención en dicho tributo, porque no puede olvidarse que este expreso reconocimiento legislativo de exención para estas entidades constituye también condición indispensable para que pueda reconocerse a las Asociaciones y entidades religiosas del artículo V del Acuerdo, habida cuenta que, en este caso, no se trata de exenciones autónomas, sino de exenciones por remisión a la legislación estatal de que se pueden beneficiar también las entidades comprendidas en el artículo V.

SÉPTIMO.- Por otra parte, basta examinar la Exposición de Motivos de la ley 49/2002 para advertir que el legislador decidió mantener las exenciones previstas en la ley 30/94, en materia de tributos locales, ampliando su ámbito, pues únicamente se excluyen los bienes afectos a explotaciones económicas no exentos del Impuesto sobre Sociedades, por lo que el contraste de ambas normas no nos puede llevar a la interpretación que la parte recurrente pretende que asuma la Sala.

Si la finalidad de la norma fue ampliar el ámbito de exención, resultaría contradictorio, como informó el Ministerio Fiscal, interpretar su texto en los términos postulados, máxime cuando no viene mencionada en la Exposición de Motivos.

Finalmente, no cabe desconocer que el art. 15 apartado 6 de la ley 49/2002 establece que "lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de las exenciones previstas en la ley 38/1988, de 28 de Diciembre, reguladora de las Haciendas Locales", precisando la disposición adicional primera del Texto Refundido vigente que "las referencias normativas efectuadas en ordenanzas y otras disposiciones a la ley 39/1988, de 28 de Diciembre, reguladoras de las Haciendas Locales y a la ley 51/2002, de 27 de Diciembre de reforma de la anterior, se entenderán efectuadas a los preceptos correspondientes en este texto refundido".

En definitiva, el régimen tributario de la Iglesia Católica, en la actualidad, respecto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es el siguiente:

1º) Si se trata de entidades de la Iglesia Católica del artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, les resulta de aplicación la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles prevista en el apartado 1 del art. 15 de la ley 49/2002 respecto a los inmuebles de que sean titulares catastrales y sujeto pasivo estas entidades, siempre que no estén afectos a explotaciones económicas y los que estén afectos a explotaciones económicas cuyas rentas se encuentren exentas del Impuesto sobre Sociedades en virtud del art. 7 de la ley 49/2002.

Además, por aplicación del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, están exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los inmuebles enumerados en la letra A) del artículo IV de dicho Acuerdo.

2) Si se trata de las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, y que se dediquen a actividades religiosas, benéficas o docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social, les será de aplicación la exención establecida en el art. 15 de la ley 49/2002 para las entidades sin fines lucrativos, siempre que cumplan los requisitos exigidos por la misma.

En el mismo sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos, en la consulta de 2 de Diciembre de 2009 que aportó la Diócesis de Ourense.”.

Debemos tener en cuenta que, aun referido al IBI, el artículo 15.3 de la Ley 49/2002 dispone como ya hemos visto que **la exención en el referido impuesto (IVTNU) estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.**

Por lo que a la vista de todo lo anterior, **no existe duda de que la exacción en concepto del IVTNU sobre los inmuebles exaccionados no es compatible con la doctrina legal fijada anteriormente, la cual no discrimina el beneficio fiscal cuando las fincas no tengan uso alguno, sino que extiende la exención a cualesquiera de que sean titulares catastrales y sujetos pasivos estas entidades religiosas, siempre que no estén afectos a explotaciones económicas y los que estén afectos a explotaciones económicas cuyas rentas se encuentren exentas del Impuesto sobre Sociedades en virtud del art. 7 de la ley 49/2002.**

OCTAVO.-) LA DOCTRINA LEGAL QUE EL TSJ DE MADRID EXTIENDE A DEVENGOS ANTERIORES A LA MISMA CONFIRMA LA AMPLIACIÓN DE LA EXENCIÓN EN LOS TRIBUTOS LOCALES DEL ARTÍCULO 15.1 DE LA LEY 49/2002 RESPECTO A LA ANTERIOR LEY DE FUNDACIONES 30/94.

En cuanto al contenido en sí de la resolución, la entidad local recurrente solicita del TS la adopción de la siguiente doctrina legal:

“Que no es aplicable a la iglesia católica la exención general del IBI, establecida en el artículo 15.1 de la ley 49/2002, de 23 de diciembre de régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro y de incentivos fiscales al mecenazgo, respecto de todas las fincas propiedad de su propiedad no vinculadas a explotaciones económicas sometidas al impuesto de sociedades, siéndole solamente aplicable la exención establecida en el artículo 4.1 a) del instrumento de ratificación del acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos firmado en ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979 en tanto en cuanto los bienes exentos estén efectivamente destinados a los fines establecidos en dicho artículo”.

Para ello mantiene la recurrente que los bienes inmuebles propiedad de la Iglesia Católica sólo pueden estar exentos del pago del IBI cuando se encuentren destinados al culto, residencia de obispos, canónigos y sacerdotes con cura de almas, oficinas de curia diocesana o parroquiales, formación del clero y comunidades eclesíásticas que impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesíásticas, o primordialmente a casas o conventos de las órdenes,

congregaciones religiosas o institutos de vida consagrada siempre y cuando se utilicen efectivamente para dichos fines, ante lo que determina el art. 62. 1 c) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que da cumplimiento al Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, todo ello por la remisión que el art. 15.1 de la Ley 49/2002, de 23 de Diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, efectúa a la normativa reguladora de las Haciendas locales.

Es decir, que la referencia del artículo 15.1 de la Ley 49/2002 a "los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas locales" constituye una remisión integral al Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de Marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y, en particular, a su art. 62, en el que se enumeran las clases de inmuebles exentos del tributo, y en cuyo apartado c) incluye "los de la Iglesia Católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos.

En palabras del propio magistrado Ponente, -----, el TS se limita simplemente a denegar la adopción de dicha doctrina legal en los siguientes términos y argumentos:

- En primer lugar, la remisión a "los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales", que efectúa el art. 15.1 de la Ley 49/2002, no se refiere , como pretenden los recurrentes, a la enumeración legal de los supuestos de exención, sino únicamente a la definición del concepto de titularidad, pues declara exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a todos los bienes de los que sean titulares las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades, debiendo entenderse, pues, que sólo a los efectos de determinar la titularidad de los bienes inmuebles el precepto se remite a los términos de la ley reguladora de las Haciendas Locales.

- En segundo lugar el legislador decidió mantener las exenciones previstas en la ley 30/94, en materia de tributos locales, **ampliando su ámbito, pues únicamente se excluyen los bienes afectos a explotaciones económicas no exentos del Impuesto sobre Sociedades, por lo que el contraste de ambas normas no nos puede llevar a la interpretación que la parte recurrente pretende que asuma la Sala.** La finalidad de la norma fue ampliar el ámbito de exención en el sentido de que el reconocimiento de exenciones en este mismo Impuesto por la vía del art. V exige asimismo que el bien inmueble de que se trate se halle afecto a la consecución y cumplimiento de finalidades religiosas, benéficas, docentes, médicos u hospitalarios, y además a los propios de las entidades sin fin de lucro o benéfico-privadas a las que la legislación estatal, a su vez, reconozca exención en dicho tributo.

Por tanto, además de los bienes enumerados en el Acuerdo, podían estar exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles otros inmuebles de titularidad de las entidades del art. IV del Acuerdo o de las del art. V, que cumplieran los requisitos enumerados en la ley de Fundaciones y Mecenazgo, es decir, por la doble vía.

En definitiva, el TS fija como doctrina legal que el régimen tributario de la Iglesia Católica, en la actualidad, respecto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es el siguiente:

1º) Si se trata de entidades de la Iglesia Católica del artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, les resulta de aplicación la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles prevista en el apartado 1 del art. 15 de la ley 49/2002 respecto a los inmuebles de que sean titulares catastrales y sujeto pasivo estas entidades, siempre que no estén afectos a explotaciones económicas y los que estén afectos a explotaciones económicas cuyas rentas se encuentren exentas del Impuesto sobre Sociedades en virtud del art. 7 de la ley 49/2002. Además, por aplicación del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, están exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los inmuebles enumerados en la letra A) del artículo IV de dicho Acuerdo.

2) Si se trata de las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, y que se dediquen a actividades religiosas, benéficas o docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social, les será de aplicación la exención establecida en el art. 15 de la ley 49/2002 para las entidades sin fines lucrativos, siempre que cumplan los requisitos exigidos por la misma.

Este Tribunal considera, que el TS se ha limitado a rechazar la doctrina legal propuesta basada en que la remisión del artículo 15.1 al TRLRHL se refería a la clase de inmuebles exentos por esta norma que son los incluidos en el Acuerdo con la Santa Sede, es decir, que se limitaba a la exención de inmuebles destinados a culto, etc. Es decir, el TS rechaza que la Iglesia Católica sólo pudiera acogerse a la exención de inmuebles fijados en el TRLRHL y por ende de los concretados en el Acuerdo con la Santa Sede por la remisión integral a dicha normativa del artículo 15.1. Por el contrario admite que puedan acogerse también a la exención los inmuebles que cumplan los requisitos de la Ley 49/2002, es decir, **aquellos que no estén afectos a explotaciones económicas y los que estén afectos a explotaciones económicas cuyas rentas se encuentren exentas del Impuesto sobre Sociedades en virtud del art. 7 de la propia ley.**

A partir de ahí y manteniéndose la exigencia del elemento objetivo de la Ley de Fundaciones, el TS confirma lo que resolvió el Juzgado de instancia que era conceder la exención respecto de las restantes fincas de la Iglesia Católica no vinculadas a explotaciones económicas sometidas al Impuesto sobre Sociedades, al amparo de lo dispuesto en el art. 15.1 de la Ley 49/2002, de 23 de Diciembre, y que no eran más que solares sin construcción o edificación alguna.

Como hemos dicho con anterioridad, la Administración fundamentaba su postura en base a que, **la doctrina legal expuesta resulta únicamente de aplicación a los hechos impositivos puestos de manifiesto con posterioridad a la publicación de la sentencia del Tribunal Supremo**, en tanto en cuanto, esta Administración, desde esa fecha, tenía que haber actuado conforme a la interpretación normativa llevado a cabo por el citado Tribunal.

La Sentencia del TC, Pleno, S de 19 Mar. 2012, sobre el artículo 100.7 LJCA, que establece el carácter vinculante de la doctrina legal sentada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del TS al resolver un recurso de casación en interés de ley, establece que:

"...Todo ello sin perjuicio de hacer notar que toda la jurisprudencia del Tribunal Supremo, órgano jurisdiccional superior en todos los órdenes salvo lo dispuesto en materia de garantías constitucionales (art. 123.1 CE), complementa el ordenamiento jurídico, conforme señala el art. 1.6 del Código civil, y tiene, por ello, vocación de ser observada por los Jueces y Tribunales inferiores, en los términos que después se expresan, a lo que ha de añadirse que la infracción de la jurisprudencia constituye motivo de casación en todos los órdenes jurisdiccionales..."

A la vista de todo lo anterior, no existe duda de que la exención en concepto del IVTNU sobre los inmuebles exaccionados no es compatible con la doctrina legal fijada anteriormente, la cual no discrimina el beneficio fiscal cuando las fincas no tengan uso alguno, sino que extiende la exención a cualesquiera de que sean titulares catastrales y sujetos pasivos estas entidades religiosas, siempre que no estén afectos a explotaciones económicas y los que estén afectos a explotaciones económicas cuyas rentas se encuentren exentas del Impuesto sobre Sociedades en virtud del art. 7 de la ley 49/2002, con independencia de la fecha del devengo de las cuotas objeto de exacción.

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

ESTIMAR la Reclamación nº18/2016, interpuesta por **Doña -----**, actuando en nombre y representación de la -----, en el sentido de:

1.-) **ANULAR** la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de 16-12-2015 estimatoria parcial de la solicitud de devolución ingresos indebidos en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, declarando la no conformidad a derecho de dicha actuación.

2.-) **CONCEDER LA EXENCIÓN** en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en aplicación del artículo 15.1 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre respecto a la sobre las fincas sitas en la c/ -----, y sobre las fincas sitas en la c/ -----, en el término municipal de Pozuelo de Alarcón.

3.-) **ANULAR** las siguientes deudas liquidadas en concepto **del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana**, en base a los motivos ya expuestos:

--nº-----, correspondiente a la transmisión de la finca sita en la c/ ----- por importe de 9.852,26 Euros.

-nº-----, correspondiente a la transmisión de la finca sita en la c/ ----- por importe de 264,28 Euros.

-nº, correspondiente a la transmisión de la finca sita en la c/ ----- por importe de 10.519,62 Euros.

-nº -----, correspondiente a la transmisión de la finca sita en la c/ ----- por importe de 263,20 Euros.

-nº-----, correspondiente a la transmisión de la finca sita en la c/ ----- por importe de 264,24 Euros.

-nº-----, correspondiente a la transmisión de la finca sita en la c/ ----- por importe de 9.639,68 Euros.

4.-) **PROCEDER A LA DEVOLUCIÓN** de las cantidades que hubieran sido, en su caso, indebidamente ingresadas junto con los intereses de demora.

(...)

- **Reclamación nº22/2016 Acumulada a la Reclamación nº23/2016.**

Fecha: 29 de marzo de 2016.

RESOLUCION:

Este Tribunal, actuando como órgano unipersonal ha dictado Resolución respecto a la **Reclamación Económico-Administrativa nº22/2016** interpuesta por **Don -----**, **Acumulada a la Reclamación Económico-Administrativa nº23/2016** interpuesta por **Doña -----**, ha dictado la presente Resolución cuyo contenido es el siguiente:

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-) Con fecha 30 de diciembre de 2014, Doña ----- otorga Escritura de donación por la que se transmite a Don ----- el 25% y a Don ----- el 25% del inmueble sito en la c/ ----- de Pozuelo de Alarcón-Madrid, Referencia Catastral nº -----.

En fecha de 02-02-2015 Don ----- presenta autoliquidación por importe de 142,13 Euros derivadas de la transmisión de la finca antes citada y en función del valor catastral vigente en ese momento.

II.-) Con fecha de 26 de febrero de 2015 se emite por la Gerencia Regional del Catastro de Madrid Propuesta de Resolución, Expediente ----- correspondiente al Procedimiento de rectificación de errores en la valoración de la finca y procediendo a la asignación de nueva valoración catastral, con efectos de incorporación en el Catastro Inmobiliario de la alteración de orden jurídico por cambio de titularidad de 31-12-2014. Dicha Resolución incorporaba la nueva valoración catastral una vez rectificado el error debiendo constar por el polígono fiscal ---- (unifamiliar con parcela mínima de 250 m2) y no el tramo 4, todo ello por disposición del Plan General de Ordenación Urbana.

Consta en el expediente la notificación realizada de la citada alteración catastral a los interesados en fecha de 09-03-2015 siendo recibida por familiar de los destinatarios, siendo éste hecho no negado en momento alguno de contrario.

La alteración catastral por rectificación de la valoración catastral del inmueble no fue objeto de impugnación por los ahora reclamantes.

III.-) En función de dicha nueva valoración, por Resoluciones del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 26 de marzo de 2015, y notificadas el 29 del mismo mes, se aprueban las siguientes liquidaciones a la vista de la nueva valoración catastral asignada a la finca por la Gerencia Regional del Catastro en el expediente 00512853.28/15, con fecha de efectos físico económicos de 6 de junio de 2002:

- Liquidación nº----- a nombre de Don -----i por importe de 1.799,03 Euros.
- Liquidación nº ----- a nombre de Don ----- por importe de 1.799,03 Euros.

IV.-) Ante su disconformidad, tiene entrada en el Registro General con fecha 1 de junio de 2015, sendos recursos de reposición de los reclamantes contra las liquidaciones referenciadas, alegando en síntesis que el Acuerdo Catastral que sirve de base para emitir las liquidaciones citadas en el antecedente anterior y que se les han notificado, establece una fecha de efectos catastrales desde el 31 de diciembre de 2014 y que siendo la fecha del devengo del Impuesto (el 30 de diciembre de 2014) anterior a la fecha de efectos catastrales, dicha alteración no puede afectar al cálculo del Impuesto. Consideran en consecuencia, que la liquidación abonada en fecha 2 de febrero de 2015 es la correcta por estar calculada con el valor catastral que tenía la finca en el IBI en el ejercicio del devengo.

V.-) Solicitada Aclaración del contenido del Acuerdo a efectos de la resolución del recurso, la Gerencia Regional del Catastro emite Informe de fecha 14-12-2015, con el contenido que obra en el expediente.

VI.-) Mediante Resoluciones del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fechas 14 y 30 de diciembre de 2016 se resuelven los recursos de reposición en sentido desestimatorio.

VII.-) Con fecha de entrada en el Registro del Tribunal de 24 de febrero de 2016 Don ----- presentó escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa contra la liquidación nº ----- antes citada.

Admitida a trámite por el Procedimiento General con el número 10/2016, por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón se nombró Vocal Ponente.

VIII.-) Con fecha de entrada en el Registro del Tribunal de 24 de febrero de 2016 Don ----- presentó escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa contra la liquidación nº ----- antes citada.

Admitida a trámite por el Procedimiento General con el número 22/2016, por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón se nombró Vocal Ponente.

Admitida a trámite con el número 23/2016, con fecha de 13-07-2015 se dictó Providencia de Acumulación de ambas reclamaciones.

Una vez remitidos los expedientes administrativos por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria, se ha observado en la instrucción del procedimiento los preceptos legales y reglamentarios de obligado cumplimiento a fin de dictar la presente resolución.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-) Este Tribunal se declara competente para conocer de la presente Reclamación Económico-administrativa, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón, publicado en el BOCM nº214 de fecha 09/09/2009, (en adelante ROTEAPA).

Asimismo el acto impugnado es una materia o acto susceptible de reclamación en los términos del artículo 226 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), y artículo 20 del ROTEAPA.

SEGUNDO.-) Concurren los requisitos de legitimación y de la presentación en tiempo y forma para la admisión a trámite de la Reclamación Económico-Administrativa, dándose cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 232 y 235 de la Ley General Tributaria y artículos 24.1 y 3 y 40 del ROTEAPA.

TERCERO.-) La presente Resolución es dictada por el órgano unipersonal del Tribunal en virtud de lo dispuesto en el artículo 9.3 y 13.2 del ROTEAPA, tramitándose la Reclamación conforme al **Procedimiento Abreviado** según disponen los artículo 245 y ss. de la Ley General Tributaria, artículos 64 y 65 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, y artículo 59 y ss. del ROTEAPA.

CUARTO.-) La cuantía fijada es de 1.799,03 Euros (deuda impugnada de mayor cuantía), en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y artículo 22 del ROTEAPA.

QUINTO.-) Se impugna en el presente procedimiento económico-administrativo, tanto la liquidación nº ----- por importe de 1.799,03 Euros a nombre de Don -----, y la liquidación nº ----- por importe de 1.799,03 Euros a nombre de Don -----, así como las Resoluciones desestimatorias de los Recursos de reposición de fechas 14-12-2015 y de 30-12-2015 interpuestos por cada uno de los reclamantes contra ambas liquidaciones respectivamente.

Los reclamantes alegan en síntesis:

- Nulidad de la liquidación complementaria de Plusvalía Municipal determinada en base a un valor catastral no notificado previamente al devengo del impuesto, y, por tanto, no vigente en el momento de la transmisión, vulnerando lo dispuesto en el artículo 107 del TRLRHL, y sin que siquiera hubiera habido notificación previa de los valores catastrales rectificadas lo que ha generado indefensión.

Por ello se solicita la anulación de las liquidaciones complementarias del IVTNU de fecha 29-03-2015.

SEXTO.-) EL NUEVO VALOR CATASTRAL DEL INMUEBLE TENDRÁ EFECTOS DESDE EL DÍA SIGUIENTE A LA FECHA EN QUE SE PRODUJO EL HECHO, ACTO O NEGOCIO CUANDO DEBA SER OBJETO DE RECTIFICACIÓN: APLICACIÓN RETROACTIVA DEL VALOR CATASTRAL RECTIFICADO VIGENTE EN EL MOMENTO DEL DEVENGO DEL IVTNU CON EFECTOS DE INCORPORACION EN EL CATASTRO DESDE EL 06-06-2002, TAL Y COMO DISPONE LA GERENCIA REGIONAL DEL CATASTRO.

Antes de analizar las alegaciones formuladas, debemos anticipar que los reclamantes mantienen erróneamente que si la Gerencia ha atribuido el nuevo valor catastral con efectos de 31-12-2015, no es posible aplicarlo a una fecha de devengo del impuesto, 30-12-2015, anterior pues a los efectos de la nueva valoración. Y ello porque como a continuación explicaremos, no debemos confundir, como así aclara la propia Gerencia Regional de Urbanismo, la fecha de incorporación al Catastro de la alteración jurídica por cambio de titularidad del inmueble a favor de los reclamantes como consecuencia de la escritura de donación de 30-12-2014 con efectos desde el día siguiente (es decir el 31-12-2014), y la efectividad y eficacia de la nueva valoración catastral rectificadora y previamente notificada con efectos desde la alteración física en 06-06-2002, ya que el error rectificado afecta a la configuración catastral de la parcela según el Plan General de Ordenación Urbana de Pozuelo de Alarcón.

A.-) En primer lugar, debemos situar los términos del debate en la procedencia de reconocer eficacia retroactiva a la fijación de la valoración catastral, acordada primero por Acuerdo de la Gerencia Regional del Catastro de 26-02-2015. En Informe de aclaración emitido por ese mismo organismo de fecha 10-12-2015 se establece de forma expresa que la fecha de los efectos de dicha alteración en el Catastro Inmobiliario es de 06 de junio de 2002.

En efecto, en dicho Informe se aclara de forma expresa por el propio órgano estatal competente en materia de gestión catastral que y formación del Padrón del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que:

"La modificación efectuada en la finca se ha valorado con fecha de alteración física 06-06-2002, si bien, se han emitido dos acuerdos de alteración comunicando estas modificaciones, uno de ellos al que figura como titular catastral actual D.-----, que lo es desde el 31-12-2014 (documento -----) y otro acuerdo al que figuraba como titular catastral anteriormente, D. ----- (documento nº-----) que lo era entre el 28-09-2007 y el 30-12-2014, ambos acuerdos notificados en fecha 09-03-2015.

Es decir, las fechas de alteración que se indican en las notificaciones se retrotraen al momento en que el destinatario figura como titular catastral en la base de datos del Catastro, no la fecha en que se ha producido la alteración física."

Por tanto, como se dice en la resolución impugnada, en el expediente de la Gerencia de Catastro, esto es, del expediente -----, dos documentos.

El documento -----, notificado a ----- con fecha 9 de marzo de 2015, que, acuerda rectificar con fecha de efectos 6 de junio de 2002 (día siguiente a la compra del inmueble), la descripción catastral del inmueble por detectarse un error en el polígono de valoración fiscal, y, el documento ----- que es el notificado al recurrente, en el que señala en idénticos términos, la existencia del error en la valoración efectuada y una fecha de efectos de 31 de diciembre de 2014, por ser la fecha de efectos de la alteración jurídica producida con ocasión de la donación de la madre a los hijos en fecha 30 de diciembre de 2014.

En este punto hemos de concluir con que, una cosa es la fecha de incorporación al catastro de la nueva titularidad catastral a nombre del reclamante con efectos desde 31-12-2014, es decir al día siguiente de la fecha de la alteración jurídica de la escritura pública de transmisión por donación, y otra cosa es la efectividad de la valoración catastral a partir del momento de la alteración física económica y que se aplica a la fecha de devengo del impuesto el 30-12-2014, y que no tiene eficacia o resulta inaplicable en tanto no se notifique ese nuevo valor catastral al particular con carácter previo a la liquidación del IVTNU que lo incorpora como base imponible del tributo, lo cual consta cumplido debidamente en 09-03-2015 fecha de la notificación efectiva del nuevo valor catastral al reclamante. Por tanto, en fecha muy anterior a la práctica y notificación de las liquidaciones por parte del OGT y ahora objeto de impugnación.

Por tanto, tal y como se expresa en la resolución impugnada, si la fecha de alteración física económica fuera la de 31 de diciembre de 2014, habría que estimar las alegaciones presentadas por la recurrente, en tanto en cuanto, la modificación catastral resultante tendría efectos en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles de 2015 y en consecuencia, el valor catastral

rectificado no resultaría de aplicación para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos liquidado, pero no es lo que ha ocurrido en el presente supuesto, pues como bien se ha expuesto, la alteración física económica del inmueble tiene fecha de efectos desde 6 de junio de 2002, con independencia de que los efectos jurídicos de la alteración para el recurrente, sean desde el día siguiente a la Escritura de donación a los hijos.

Es por ello que no procedería la alegación de que, en cualquier caso tendrían efectividad dichos valores a partir del 31-12-2014 según la Propuesta de la Gerencia Regional del Catastro en fecha de 26-02-2015, ya que tal y como hemos consignado en los antecedentes de hecho, en dicha fecha se emitió por la Gerencia Regional del Catastro de Madrid una Propuesta de Resolución con acuerdo de alteración, Expediente -----, correspondiente a la Alteración por Titular catastral antes citada y con efectos de incorporación en el Catastro de 31-12-2014 y el otro Acuerdo correspondiente al Procedimiento de rectificación de errores en la valoración de la finca y procediendo a la asignación de nueva valoración catastral, **con efectos de incorporación en el Catastro Inmobiliario de 06-06-2002.**

B.-) Dicho lo anterior, el artículo 107 1 y 2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, dispone que:

(...) A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, (...).

2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

- b. En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.*

No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquel. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

(...) Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo, (...).

Dicha norma admite la posibilidad de que en el momento del devengo no haya valor o de que el fijado formalmente en ese momento no sea el que materialmente corresponda y también resuelve los problemas de que el valor catastral ha de retrotraerse al momento, no del devengo del IBI, que sería para el ejercicio siguiente al de la variación catastral, sino al momento del devengo del impuesto que nos ocupa el IVTNU, es decir, en el momento de la transmisión por donación, el 30-12-2014.

En primer lugar, se trata de un error al haberse valorado debiendo constar por el polígono fiscal ----- (unifamiliar con parcela mínima de 250 m2) y no el tramo 4, todo ello por disposición del Plan General de Ordenación Urbana con efectos desde su aprobación el 06-06-2002.

Siendo ello así, tal y como se expone en la resolución impugnada, el artículo 75.3 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece que los hechos, actos y negocios que deben ser objeto de declaración o comunicación ante el Catastro Inmobiliario tendrán efectividad en el devengo de este impuesto inmediatamente posterior al momento en que produzcan efectos catastrales.

Asimismo, el artículo 17.6 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario respecto a la Notificación y eficacia de los actos dictados en los procedimientos de incorporación mediante declaración, comunicación y solicitud.

(...) 6. Los actos a que se refiere este artículo tendrán efectividad el día siguiente a aquel en que se produjeron los hechos, actos o negocios que originaron la incorporación o modificación catastral, con independencia del momento en que se notifiquen, (...).

Es cierto que la Jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS 19-07-2007) asimila el procedimiento establecido en los artículos 75 y ss. del TRLRHL a cualquier modificación o variación de valores catastrales, y por tanto como si estuviéramos ante un procedimiento de incorporación al Catastro Inmobiliario que se regula en el artículo 11 de la Ley del Catastro Inmobiliario. En efecto, dicho precepto establece que *“La incorporación de los bienes inmuebles en el Catastro Inmobiliario, así como de las alteraciones de sus características, que conllevará, en su caso, la asignación de valor catastral, es obligatoria y **podrá extenderse a la modificación de cuantos datos sean necesarios para que la descripción catastral de los inmuebles afectados concuerde con la realidad**”*.

En efecto, los efectos retroactivos en la fijación de la valoración catastral ocurre, como en el caso concreto que nos ocupa, cuando se producen hechos, actos o negocios jurídicos que tienen efectos catastrales y que como tales deben ser objeto de declaración. En nuestro caso se produjo una alteración de orden físico o económico declarada extemporáneamente por el particular, consistente en la construcción de una nueva obra. Este nuevo valor catastral tendrá efectos en el IBI en el devengo posterior a la efectividad catastral (artículo 75.3 TRLRHL).

Ya el TS en Sentencia de la Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 25 Mayo de 2012, dispone que:

*“la eficacia de los valores catastrales, con independencia del momento en que se notifique, no resulta incompatible con la necesidad de la previa notificación a los interesados de dicha determinación. El artículo 17 del Texto Refundido de la Ley de Catastro lo que proclama es, como puntualiza el Abogado del Estado, la validez del acto administrativo (valor catastral) desde su determinación (será efectivo), siquiera no se sustrae, como todos los actos administrativos, a la exigencia de que su eficacia frente al destinatario pende de su notificación. **Que sea efectivo desde el día siguiente al que se produjo el hecho que le dio lugar, con independencia del momento de la notificación, no significa que ésta sea superflua; sigue siendo obligada para la eficacia frente al administrado, lo que ocurre es que la eficacia que cobre el valor catastral, a partir de su notificación, lo es con el contenido que el acto (valor catastral) tenía en el momento de su aprobación, sin que ello signifique que otorgue eficacia retroactiva al acto que se notifica. La eficacia de los valores catastrales con independencia del momento en que se notifiquen no resulta incompatible con la necesidad de la previa notificación a los interesados de dicha determinación, sin perjuicio de que, posteriormente, pueda resultar de aplicación, con efectos al momento del devengo, el cuántum de dichos valores.”***

De la misma forma, el TSJ Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, en Sentencia de 14 Jul. 2011, recoge la misma doctrina en esencia:

“los valores catastrales consecuencia de estas alteraciones tienen efectividad desde que éstas se produzcan, con independencia del momento en que se notifiquen, de forma que, frente a las

reglas generales en la materia, **la fijación de estos valores catastrales tienen eficacia retroactiva, por lo que la liquidación por la plusvalía municipal ha de tomar como base imponible los nuevos valores catastrales consecuencia de las alteraciones, siempre que éstas sean anteriores a su devengo y aunque la fijación de los valores catastrales consecuentes sean posteriores.**

Así se establece en la reciente doctrina reafirmada por la Dirección General del Catastro en Consulta Vinculante V3193-13, de 28 de octubre de 2013 de la Subdirección General de Tributos Locales, en la que se planteaba la devolución de los ingresos indebidos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, y a cuántos años de devolución tendría derecho respecto a un supuesto de la fijación ab initio de una valoración catastral y en la que se pronuncia sobre la efectividad de dichos valores catastrales y a qué ejercicios podría extenderse

Y así, la contestación es la siguiente:

“El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) se regula en los artículos 60 a 77 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El IBI es un impuesto de gestión compartida, en el que la gestión catastral corresponde a la Dirección General del Catastro y la gestión tributaria a los Ayuntamientos.

Así, el artículo 77.1 del TRLRHL establece que “La liquidación y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria de este impuesto, serán competencia exclusiva de los ayuntamientos y comprenderán las funciones de reconocimiento y denegación de exenciones y bonificaciones, realización de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias, emisión de los documentos de cobro, resolución de los expedientes de devolución de ingresos indebidos, resolución de los recursos que se interpongan contra dichos actos y actuaciones de asistencia e información al contribuyente referidas a las materias comprendidas en este apartado.”

El apartado 5 del mismo artículo 77 dispone que “El impuesto se gestiona a partir de la información contenida en el padrón catastral y en los demás documentos expresivos de sus variaciones elaborados al efecto por la Dirección General del Catastro, (...)”.

El artículo 4 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLCI), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, establece que “La formación y el mantenimiento del Catastro Inmobiliario así como la difusión de la información catastral es de competencia exclusiva del Estado. Estas funciones, que comprenden, entre otras, la valoración, la inspección y la elaboración y gestión de la cartografía catastral, se ejercerán por la Dirección General del Catastro, (...)”.

La determinación del valor catastral de los bienes inmuebles es competencia de la Dirección General de Catastro mediante los procedimientos establecidos en el TRLCI.

El valor catastral de un bien inmueble constituye la base imponible del IBI, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 65 del TRLRHL, que establece:

“La base imponible de este impuesto estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario.”

Por otro lado y con carácter general, la determinación y asignación de un nuevo valor catastral a un bien inmueble por aplicación de los procedimientos de valoración colectiva tiene efectos catastrales y en el IBI el día 1 de enero posterior a la notificación del mismo (artículo 29.5 TRLCI y artículo 75.3 TRLRHL).

No obstante lo anterior, la determinación de un valor catastral con efectos retroactivos ocurre en los casos en que se producen hechos, actos o negocios jurídicos que tienen efectos catastrales y que como tales deben ser objeto de declaración, como puede ser la construcción de una nueva obra, el cambio de naturaleza del suelo, etc. En estos casos, bien porque son declarados por el obligado tributario, o bien porque son descubiertos por la inspección catastral, por parte de los órganos del Catastro se determina un nuevo valor catastral para el bien inmueble que tendrá efectos retroactivos desde el día siguiente a la fecha en que se produjo el hecho, acto o negocio. Este nuevo valor catastral tendrá efectos en el IBI en el devengo posterior a la efectividad catastral (artículo 20.2 TRLCI y artículo 75.3 TRLRHL).

También se producen efectos retroactivos en los casos en los que el valor catastral se ha determinado incorrectamente, y se procede a determinar un nuevo valor catastral correcto en el marco de un procedimiento iniciado bien a instancia del interesado que recurre el valor catastral asignado a su bien inmueble o, bien de oficio por los órganos del Catastro Inmobiliario. En ambos casos, el nuevo valor catastral asignado al bien inmueble también tendrá efectos retroactivos.

De acuerdo con lo manifestado por el consultante, se ha procedido por parte de los órganos competentes del Catastro Inmobiliario a la modificación del valor catastral de un bien inmueble, resultando una cantidad a devolver en concepto de IBI.

De acuerdo con la información facilitada, el primitivo valor catastral estaba incorrectamente determinado y así queda establecido en la resolución del Catastro Inmobiliario que procede a su modificación a la baja con efectos retroactivos, en un procedimiento que se inició por el titular catastral que no estaba de acuerdo con la superficie asignada al inmueble.

Por tanto, procede la devolución del exceso de cuota del IBI ingresada por el contribuyente correspondiente a los períodos impositivos devengados desde la fecha a la que se retrotraen los efectos en la resolución del Catastro, más los intereses de demora devengados desde la fecha en que se produjo el ingreso hasta la fecha en la que se ordene el pago, todo ello con el límite temporal de la prescripción.

(...)

De lo que se concluye que el solicitante tendrá derecho a solicitar la devolución de aquellos ingresos que efectuó en concepto de IBI que correspondan a períodos impositivos devengados desde la fecha a la que se retrotraen los efectos en la resolución del Catastro, siempre y cuando no hayan transcurrido 4 años, a contar desde el día siguiente a aquel en que se realizó cada ingreso.”.

Dicha tesis es reafirmada por el TSJ Castilla y León de Burgos, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en Sentencia de 21 Dic. 2012:

“Efectivamente, se dice que el hecho imponible se produce en el año 2007, que es cuando las 28 viviendas unifamiliares se transmiten a terceros y existe en ese momento un valor catastral de modo y manera que no se puede estar al fijado en el año 2008 por cuanto esto supone dar eficacia retroactiva al mismo, lo que está prohibido por el artículo 57.3 de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre).

Frente a tales alegaciones, y además de lo dicho más arriba, hay que tener en cuenta, tal y como hemos destacado en los antecedentes que la incorporación al Catastro de las viviendas construidas tiene lugar una vez terminada la construcción de esta, conforme a la declaración presentada ante la Gerencia el 17 de julio de 2007, dictándose los acuerdos de alteración el 29 de febrero de 2008 que fija los valores catastrales a fecha 2008, todo ello en aplicación del artículo 17 del Real Decreto Legislativo 1/2004 de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario

Consiguientemente, no hay aplicación retroactiva del valor catastral, sino que el mismo es el vigente al momento de la alteración catastral, esto es, de la incorporación de los inmuebles al Catastro.”

Aplicado al caso concreto que nos ocupa, la aplicación por la Gerencia Regional del Catastro del procedimiento previsto en el art. 220 sobre rectificación de errores materiales implica otorgar carácter retroactivo a la valoración correcta del inmueble objeto de este proceso. En concreto, deben retrotraerse los efectos del valor catastral rectificado al año 2002, esto es, al primero de los años en que resultó de aplicación el valor catastral respecto del que se ha constatado la comisión del error material y que coincide con la aprobación del Plan General de Ordenación Urbana de Pozuelo de Alarcón (tal y como se dice por la propia Gerencia en sus acuerdos de alteración catastral debidamente notificados), máxime si se tiene en cuenta que dicho ejercicio no se encontraba prescrito en el momento en el que se interpuso recurso de reposición para denunciar el error del que se derivó el procedimiento de rectificación; y sin que la aplicación por el órgano gestor del procedimiento previsto para un supuesto de hecho diferente pueda conducir a una conclusión contraria por estar acreditada la comisión de un error material subsanable en el plazo de prescripción

SÉPTIMO.-) NOTIFICACION ACREDITADA DE LA VALORACION CATASTRAL RESULTANTE DE LA ALTERACIÓN Y POSTERIOR RECTIFICACION CATASTRAL.

De toda la doctrina jurisprudencial citada en el fundamento anterior se puede deducir que a efectos de la liquidación y fijación de la base imponible del IVTNU basada en la valoración catastral del inmueble se deduce claramente que la fijación de los valores catastrales a

efectos del impuesto tienen eficacia retroactiva, por lo que la liquidación por la plusvalía municipal ha de tomar como base imponible los nuevos valores catastrales consecuencia de las alteraciones, siempre que éstas sean anteriores a su devengo y aunque la fijación de los valores catastrales consecuentes sean posteriores, **y con la condición indispensable de la previa notificación en forma de la valoración a los particulares previa a la liquidación del tributo a fin de evitar indefensión y otorgarles la posibilidad de oponerse a la misma.**

Por ello, una vez que hemos acreditado la legitimidad de aplicar retroactivamente los valores catastrales rectificados a efectos del IVTNU a la fecha de devengo del impuesto, vamos a finalizar analizando del expediente la efectiva notificación del valor catastral rectificado a los reclamantes con carácter previo a la práctica y notificación de las liquidaciones en concepto del IVTNU.

A.-) ADECUADA NOTIFICACION DE LA VALORACIÓN CATASTRAL PREVIA A LA PRÁCTICA DE LAS LIQUIDACIONES DE IVTNU, CUYA EFECTIVIDAD SE RETROTRAESE A LA FECHA DEL DEVENGO DEL IVTNU. AUSENCIA DE INDEFENSIÓN.

En efecto, en el caso concreto consta debidamente acreditado en el expediente que en fecha de 09-03-2015, se notificó a los reclamantes por la Gerencia Regional del Catastro de Madrid una Propuesta de Resolución con acuerdo de alteración, Expediente ----- y Procedimiento de rectificación de errores en la valoración de la finca, procediendo a la asignación de nueva valoración catastral ya modificada. **Dicha notificación pues, no negada de contrario sino reconocida expresamente en el escrito de reclamación es anterior a la práctica y notificación de las liquidaciones de IVTNU que fueron objeto de impugnación.**

Por lo que en absoluto la actuación de la Administración se apartó de la doctrina fijada por el Alto Tribunal en las sentencias citadas en la reclamación, ya que en todo momento anterior a la práctica de las liquidaciones los reclamantes había ya tenido conocimiento de los valores catastrales que sirvieron de base imponible a las mismas, así como posibilidad de impugnar dicha valoración y efectos, cosa que hizo tal y como a continuación analizamos.

La prueba evidente de la notificación en forma de la valoración catastral sobre la cual posteriormente se practicó las liquidaciones de IVTNU es la misma impugnación mediante recurso de reposición que hizo los reclamantes ante el Ayuntamiento y en los que, no sólo reconocen sino que aportan la notificación hecha por la Gerencia Regional del Catastro en fecha de 09-03-2015 del Acuerdo de rectificación de errores materiales que asignaba la nueva valoración resultante de fecha 26-02-2015.

B.-) Por lo que se refiere a la notificación individual previa del valor catastral asignado al inmueble transmitido, ha de tenerse en cuenta que tal y como se ha transcrito antes, la base del IIVTNU se determina a partir del valor catastral del suelo que tenga asignado el inmueble transmitido en la fecha del devengo.

Por lo tanto, la falta, en su caso, de notificación individual del valor catastral asignado al inmueble tendrá trascendencia a efectos de la primera liquidación del IBI devengado conforme a dicho valor catastral, pero no respecto de la liquidación del IIVTNU que el Ayuntamiento practica partiendo de un valor catastral previamente fijado por el Catastro.

En otras palabras, la trascendencia de la necesidad de notificación previa del valor catastral a efectos del IBI no tiene por qué ser la misma que para la IVTNU, cuyo hecho imponible y devengo es distinto al de aquél tributo.

Por tanto, una vez notificada debidamente la valoración catastral a los particulares existe valor que aplicar posteriormente como base imponible del IVTNU.

Siendo ello así, toda la doctrina jurisprudencial citada por los reclamantes resulta inaplicable al caso concreto que nos ocupa, o mejor dicho, en cierto modo no haría más que confirmar toda la fundamentación esgrimida por este Tribunal a lo largo de esta resolución, habida cuenta de que el Tribunal Supremo en Sentencias de 12-01-2008 y 25-02-2012 resolvían el supuesto de la determinación del valor sobre el que debe calcularse el impuesto cuando se otorga una nueva valoración al terreno, fijándose la necesidad de previa notificación a los interesados de dicha determinación para que tal valoración tenga eficacia. Por tanto, la eficacia de los valores catastrales con independencia del momento en que se notifiquen no resulta incompatible con la necesidad de la previa notificación a los interesados de dicha determinación, sin perjuicio de que, posteriormente, pueda resultar de aplicación, con efectos al momento del devengo, el cuántum de dichos valores. lo cual es justamente lo acaecido en este supuesto, en el que, una vez notificado los nuevos valores rectificadas a los particulares para darles oportunidad de defensa contra ellos (derecho o acción que consta que no ejercieron), el Ayuntamiento aplicó, con efectos al momento del devengo del IVTNU, el cuántum de dichos valores.

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

DESESTIMAR la presente **Reclamación Económico-Administrativa nº22/2016** interpuesta por **Don-----, Acumulada a la Reclamación Económico-Administrativa nº23/2016** interpuesta por **Doña -----**, en el sentido de **CONFIRMAR los actos impugnados**, esto es, tanto la liquidación nº-----por importe de -----Euros a nombre de Don -----y la liquidación nº----- por importe de ----- Euros a nombre de Don -----, así como las Resoluciones desestimatorias de los Recursos de reposición de fechas 14-12-2015 y de 30-12-2015 interpuestos por cada uno de los reclamantes contra ambas liquidaciones respectivamente a consecuencia de la donación de la finca sita en la c/----- Referencia Catastral nº-----, en la de Pozuelo de Alarcón, declarando la conformidad a derecho de dichas actuaciones.

(...)

- **Reclamación nº76/2016.**

Fecha: 07 de diciembre de 2016.

RESOLUCION:

Este Tribunal, reunido en sesión plenaria de carácter extraordinario de fecha 7 de diciembre de 2016, con asistencia de los miembros que figuran en la correspondiente acta, para deliberar y fallar sobre la Reclamación Económico-Administrativa nº76/2016 interpuesta por **Doña -----**, **se ha dictado Resolución cuyo contenido es el siguiente:**

ANTECEDENTES DE HECHO

I.-)Tras el fallecimiento de D. ----- con fecha de 24-02-2015, y habiendo dispuesto mediante testamento de fecha 21-6-2000 a favor de su esposa, Dña C -----, del usufructo vitalicio sobre el inmueble sito en C/ ----- de Pozuelo de Alarcón, a su favor, e instituidas las hijas del causante como herederas del caudal relicto, con fecha de 19 de agosto de 2015 se presentó solicitud de prórroga del plazo de autoliquidación del impuesto a efectos del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU).

Con fecha de 24 de agosto de 2015 fue practicada autoliquidación del impuesto, aplicándose la bonificación por la transmisión de la vivienda habitual del causante.

II.-)En fecha de 20 de octubre de 2015 se emite requerimiento para presentar la escritura de aceptación de herencia o declaración de bienes y herederos y el último Certificado de empadronamiento del causante, habida cuenta de que constaba volante negativo de empadronamiento del mismo en el municipio de Pozuelo de Alarcón desde su baja por cambio de residencia el 27-4-2010. Asimismo, consta en el expediente contestación del Departamento de Padrón de habitantes del Ayuntamiento de Madrid a solicitud de información según la cual, Don ----- causó baja en el Padrón de Madrid por inscripción indebida en fecha de 12-04-2012.

III.-) Ante la falta de presentación de la documentación requerida, y según los datos y antecedentes citados anteriormente que obran en poder de la Administración, el Titular del Órgano de Gestión Tributaria en fecha de 19-02-2016 aprueba liquidación provisional nº ----- ,por importe de ----- € y que se notifica el 8-3-2016, al considerarse que no procedía la aplicación de la bonificación por transmisión de vivienda habitual, habida cuenta de que no se cumplía la condición del previo empadronamiento del causante en el municipio de Pozuelo de Alarcón. Presentado por la reclamante escrito de alegaciones junto con la documentación que se consideró pertinente en defensa de su pretensión, mediante Resolución de 17-05-2016 el Titular del Órgano de Gestión Tributaria desestimó las mismas, aprobando una liquidación provisional por importe de ----- Euros.

En fecha de 23 de junio de 2016 la reclamante presenta recurso de reposición contra dicha resolución acompañando copias de diversos documentos en los que figura como dirección del fallecido la vivienda de la C/ ----- de Pozuelo de Alarcón,

IV.-)Con fecha 28-07-2016 se dicta Resolución por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria, desestimando el recurso de reposición citado y denegando la aplicación de la bonificación prevista en el artículo 5.3.1 de la Ordenanza Fiscal reguladora del IIVTNU, confirmando pues la liquidación provisional practicada.

V.-) Con fecha de entrada en el Registro del Tribunal de 21 de septiembre de 2016 el reclamante presentó escrito de interposición de Reclamación Económico-Administrativa contra el acto antes citado. Admitida a trámite por el Procedimiento General con el número 76/2016, por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón se nombró Vocal Ponente.

Una vez remitido el expediente se procedió a comunicar al particular el inicio del procedimiento, con concesión de plazo para la exhibición del expediente y para la formulación de las correspondientes alegaciones en defensa de su derecho, trámite que fue evacuado en tiempo y forma

Una vez redactada la correspondiente Ponencia de Resolución que fue objeto de debate y votación en sesión plenaria del Tribunal, se ha observado en la tramitación del procedimiento los demás preceptos legales y reglamentarios de obligado cumplimiento a fin de dictar la presente resolución.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal se declara competente para conocer de la presente Reclamación Económico-administrativa, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del Reglamento Orgánico del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón, publicado en el BOCM nº 214 de fecha 09/09/2009, (en adelante ROTEAPA).

Asimismo el acto impugnado es una materia o acto susceptible de reclamación en los términos del artículo 226 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 20 del ROTEAPA.

SEGUNDO.- Concurren los requisitos de legitimación y de la presentación en tiempo y forma para la admisión a trámite de la Reclamación Económico-Administrativa, dándose cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 232 y 235 de la Ley General Tributaria y artículos 24.1 y 3 y 40 del ROTEAPA.

TERCERO.- La presente resolución es dictada por este Tribunal previa Ponencia con Propuesta motivada del Vocal asignado en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.1, en relación con el artículo 50.1 del ROTEAPA, tramitándose conforme **al Procedimiento General**, según dispone el artículo 236 y ss. de la Ley General Tributaria, artículos 52 y ss. del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa y artículos 39 y ss. del ROTEAPA.

CUARTO.- La cuantía fijada es superior a 6.000€ ,en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y artículo 22 del ROTEAPA.

QUINTO.- Se impugna en la presente reclamación económico-administrativa la resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha ---- de ---- de 2016 desestimatoria de la aplicación de la bonificación prevista en el artículo 5.3.1 de la Ordenanza Fiscal reguladora del IIVTNU.

A tal fin, la reclamante alega en síntesis:

- No aplicación de la bonificación por vivienda habitual contemplada en la Ordenanza reguladora del impuesto, aún cuando consta acreditado que el inmueble sito en la c/ ---- de Pozuelo de Alarcón constituyó la residencia habitual del causante.
- La residencia habitual mediante el certificado de empadronamiento es una presunción iuris tantum que admite prueba en contrario. A tal efecto se aporta entre otra documentación copias de declaraciones fiscales de 2009 a 2014, facturas de luz, teléfono, agua y recibos bancarios correspondientes a los dos años anteriores al fallecimiento del causante.
- Que del expediente administrativo se deduce que hubo una baja en el Padrón de Pozuelo de Alarcón en fecha de 27-04-2010 con alta simultánea en Madrid en la c/ ----- , inscripción esta última que se consideró posteriormente indebida en fecha de 12-04-2012, por lo que solicita prueba de todos estos extremos, con el resultado que consta en el expediente administrativo.

SEXTO.-)SOBRE LA PRUEBAS PROPUESTAS.

En primer lugar, y en aplicación de lo dispuesto en el artículo 236.4 de la Ley General Tributaria, artículo 57.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley general Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, y artículo 44.7 del ROTEAPA, **debemos proceder a enumerar las pruebas cuya práctica se ha denegado mediante Providencia de fecha 28-11-2016** y en base a los argumentos expuestos en la misma que se dan por reproducidos:

A.-) Que se facilite a este Tribunal por el Ayuntamiento, para su unión al expediente todos los antecedentes en virtud de los cuales se tramitó la baja de Don ----- por cambio de residencia en fecha de 27-04-2010.

B.-) Que se oficie al Ayuntamiento de Madrid, testimonio para su unión al expediente de todos los antecedentes en virtud de los cuales se tramitó el alta de Don ----- en fecha de 27-04-2010 y la baja en fecha de 12-04-2012, explicando a qué y porqué se refiere con "inscripción indebida".

SÉPTIMO.-) RÉGIMEN JURÍDICO DE LA BONIFICACION SOLICITADA.

En primer lugar, y antes de entrar a analizar la documentación presentada a efectos de acreditar cual era la residencia habitual del causante durante los dos años anteriores al fallecimiento para poder acceder a la bonificación solicitada, procede aclarar hasta qué punto pueden ejercer los Ayuntamientos su potestad reglamentaria vía Ordenanza en materia de tributos locales, y en concreto, en la regulación de las condiciones para acceder a los beneficios fiscales previstos en la norma de rango legal.

De esta forma, las Administraciones locales poseen la denominada potestad tributaria derivada (art. 4.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), y consecuentemente el art. 7.1.e) de la citada norma establece que "1 .Los tributos se regirán:... e) Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales".

El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales deberá integrarse siempre dentro del ámbito de la autonomía y potestad tributaria derivada de los entes locales.

En este sentido, el apartado 4 del artículo 108 del TRLRHL (LA LEY 362/2004) señala que:

"Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la bonificación a que se refiere el párrafo anterior se establecerá en la ordenanza fiscal."

Por tanto, el art. 108.4 de la Ley de Haciendas Locales, en su párrafo segundo, defiere a la Ordenanza Fiscal la regulación de cualquier aspecto sustantivo o formal de la bonificación, siempre que guarde el límite de bonificación que establece la Ley estatal, otorgando así a los Ayuntamientos una amplia potestad para regular o no en sus Ordenanzas fiscales esa bonificación y las condiciones de la misma. Un Ayuntamiento puede o no establecer esa bonificación, que es de carácter potestativo; para su concesión se requiere el acuerdo previo del Ayuntamiento, en cuyo caso la LHL establece en qué supuestos se puede establecer (sólo puede operar en las transmisiones a título lucrativo por causa de muerte a favor de cónyuge, descendientes y ascendientes), dejando un amplio margen a los Ayuntamientos para regular tanto la cuantía (con el límite del 95 por 100) **como las condiciones sustantivas y formales de la bonificación.**

En función de lo anterior, la habilitación para condicionar el derecho a disfrutar de determinadas bonificaciones al cumplimiento de ciertos requisitos resulta de lo dispuesto, entre

otros, en los artículos 73.4 y 74. 4 y 5 del TRLRHL que autorizan a los Ayuntamientos para especificar, a través de la correspondiente Ordenanza Fiscal, los demás aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones reguladas en dichos preceptos, así como las condiciones de compatibilidad con otros beneficios fiscales.

En conclusión, no parece ofrecer dudas la posibilidad de que el Ayuntamiento condicione la concesión de una bonificación al cumplimiento de cualquier requisito sustantivo o formal, siempre que aquélla tenga el carácter de potestativa; aunque la mejor técnica normativa aconsejaría que dichas condiciones no sean ajenas a la propia naturaleza o procedimiento de reconocimiento del beneficio fiscal. Y esa circunstancia concurre en el presente supuesto en el que se hace depender la concesión de un beneficio fiscal en el IVTNU del carácter habitual de la vivienda del causante que objeto de transmisión acreditada a través de un elemento clave, como es el empadronamiento en dicho inmueble, circunstancia nada ajena a la naturaleza de la bonificación.

SÉPTIMO.-) CONDICIONES REGLAMENTARIAS DE LA BONIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 5.3 DE LA ORDENANZA FISCAL REGULADORA DEL IVTNU: ASPECTOS FORMALES Y SUSTANTIVOS QUE EL AYUNTAMIENTO HA ESTABLECIDO PREVIA HABILITACIÓN LEGAL.

Una vez que ha quedado clara la potestad del Ayuntamiento para fijar los aspectos formales y sustantivos de beneficios fiscales en tributos locales dentro de los previstos legalmente previa habilitación del legislador, debemos examinar ya el caso concreto de la bonificación controvertida en el presente caso y cómo la ha plasmado el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón en su normativa reglamentaria en ejercicio de dicha potestad legalmente reconocida.

Y así la Ordenanza Fiscal Reguladora del IIVTNU, año 2015, del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón establece en su art. 5.3:

3. Bonificaciones.

3.1. Cuando el incremento de valor se manifieste, por causa de muerte, respecto de la transmisión de la propiedad de la vivienda habitual del causante, y anejos inseparables de dicha vivienda, así como de los locales afectos a la actividad económica ejercida por éste, o de la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio sobre los referidos bienes a favor de los descendientes, por naturaleza o adopción, ascendientes y del cónyuge, la cuota del impuesto se verá bonificada de acuerdo con los siguientes porcentajes:

a) Del 90 por 100 las realizadas a favor de descendientes en línea directa y adoptados menores de 21 años.

b) Del 60 por 100 las realizadas a favor de descendientes o ascendientes, por naturaleza o adopción, siempre que sean mayores de 21 años.

c) Del 75 por 100 en la constitución de usufructo vitalicio o transmisión de la nuda propiedad o el pleno dominio a favor del cónyuge superviviente.

Y el mismo artículo en su punto 4 establece:

3.4. Asimismo, para poder disfrutar de la bonificación regulada en este artículo, será imprescindible la concurrencia de las siguientes circunstancias:

a) En el caso de transmisión de la vivienda habitual, tendrá este carácter aquélla que lo haya sido hasta la fecha del devengo del impuesto y, al menos, durante los dos últimos años, lo que se acreditará mediante el certificado de empadronamiento.

Es decir, de la dicción literal de la normativa reglamentaria resulta que el Ayuntamiento, en **ejercicio de una potestad discrecional como es la que resulta de la habilitación legal para fijar los requisitos formales y sustanciales de la aplicación de la bonificación fiscal** está fijando uno de esos aspectos afirmando que, en este caso concreto, la residencia habitual sólo pueda acreditarse formalmente mediante el certificado de empadronamiento. Podría haber admitido la posibilidad de acreditar dicha circunstancia mediante otros medios de prueba concretos citándolos o simplemente dejar abierta la puerta a cualquier medio admitido en derecho. Pero lo cierto es que no lo hizo y entre varias alternativas igualmente justas se optó

por exigir un determinado medio de prueba que además, sino es el único y contra el cual se admite prueba en contrario, sí se considera clave y objetivo en esta materia.

Por lo que una vez que la Administración ha optado por esa alternativa de forma discrecional, a partir de ahí la actuación del Ayuntamiento se convierte en reglada, y una vez fijadas reglamentariamente las condiciones para acceder al beneficio fiscal ha de atenerse a las mismas sin posibilidad de otras aplicaciones o interpretaciones que vayan más allá de los términos que la misma norma fijó.

Una vez expuesto el marco normativo de la bonificación fiscal solicitada, procede entrar en los términos de debate en relación con el empadronamiento, como requisito imprescindible fijado por vía reglamentaria para acreditar e carácter habitual de la vivienda cuya transmisión es objeto de controversia.

La normativa legal vigente, contenida en la Ley 4/1996, de 10 de enero, por la que se modifica la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, en relación con el Padrón Municipal (BOE de 12/1/1996) establece en su artículo 15 que: *«Toda persona que viva en España está obligada a inscribirse en el Padrón del municipio en el que resida habitualmente. Quien viva en varios municipios deberá inscribirse únicamente en el que habite durante más tiempo al año. El conjunto de personas inscritas en el Padrón municipal constituye la población del municipio. Los inscritos en el Padrón municipal son los vecinos del municipio. La condición de vecino se adquiere en el mismo momento de su inscripción en el Padrón»*, añadiendo el artículo 16.1 que: *«El Padrón municipal es el registro administrativo donde constan los vecinos de un municipio. Sus datos constituyen prueba de la residencia en el municipio y del domicilio habitual en el mismo. Las certificaciones que de dichos datos se expidan tendrán carácter de documento público y fehaciente para todos los efectos administrativos»*.

Y es igualmente cierto que la normativa reglamentaria de desarrollo ratifica que los datos del padrón constituyen prueba de la residencia en el municipio y del domicilio habitual en el mismo y las certificaciones que de dichos datos se expidan tendrán carácter de documento público y fehaciente para todos los efectos administrativos (artículo 53.1 del Reglamento de Población y Demarcación Territorial de las entidades locales: Real Decreto 1690/1986, modificado por Real Decreto 2612/1996; así como que los datos del padrón constituyen prueba plena de la residencia y clasificación vecinal y han de acreditarse mediante certificaciones expedidas por el secretario del ayuntamiento (artículo 134.3 del Reglamento de población: Decreto 140/1988, de 24 de mayo).

Asimismo, el artículo 70 del Real Decreto 1690/1986, antes citado, dispone sobre los cambios de residencia que:

*“Cuando una persona cambie de residencia deberá solicitar por escrito su alta en el padrón del municipio de destino, el cual, en los diez primeros días del mes siguiente, la remitirá al municipio de procedencia, **donde se dará de baja en el padrón al vecino trasladado sin más trámite**”*.

Por otro lado, los beneficios derivados de constituir la finca transmitida la vivienda habitual del causante, que ascienden a un 75% de reducción de la cuota en caso del cónyuge supérstite, 90% en caso de hijos menores de 21 años y del 60% en caso de los hijos mayores de 21 años requieren, conforme al párrafo 3.4 del mismo artículo 5 de la Ordenanza, acreditación de la vivienda habitual mediante certificado de empadronamiento, en el que no constaba empadronado el fallecido según reconoció la reclamante, y comprobado posteriormente por el Departamento de Gestión del IIVTNU.

Por tanto al no quedar acreditado el requisito de empadronamiento, indispensable según la Ordenanza municipal, no puede ser acogida la pretensión de aplicación de la bonificación.

A mayor abundamiento, la Consulta Vinculante V0351-12, de 16 de febrero de 2012 de la Subdirección General de Tributos Locales establece:

*“Una vez establecida la normativa reguladora de la bonificación en cuestión, se ha de concluir, que no corresponde a este Centro Directivo entrar a valorar la correcta **aplicación de la bonificación planteada, ya que dicha competencia corresponde al propio Ayuntamiento, al ser éste el que de acuerdo con la normativa expuesta, ha establecido y regulado el citado beneficio fiscal, y en consecuencia deberá ser la Entidad Local la que deba resolver cualquier incidencia que pueda derivarse de la aplicación del citado precepto de la Ordenanza, y todo ello, sin perjuicio del derecho que asiste al sujeto pasivo para interponer los recursos o reclamaciones administrativas que considere procedentes.**”*

Así mismo sirva como reseña de aplicación en el caso que nos ocupa la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo N°1 de Vitoria-Gasteiz, Sentencia de 24 Sep. 2012, rec. 111/2012:

“A la luz de la normativa citada y a los efectos de la aplicación de la bonificación solicitada, queda acreditado que la recurrente en el momento del devengo del impuesto, concretado en la fecha del fallecimiento de su marido no estaba empadronada en la vivienda objeto de la transmisión mortis causa, sino en otro municipio distinto, por lo que no puede considerarse a efectos de este impuesto dicha vivienda como domicilio habitual.”

OCTAVO.-) VALORACION DE LAS PRUEBAS APORTADAS A EFECTOS DE ACREDITAR QUE ES RESIDENCIA HABITUAL.

Lo anterior resulta suficientemente significativo en el sentido del incumplimiento de un mandato expreso fijado en una Ordenanza como norma reglamentaria de carácter general dentro de la previa habilitación legal para establecer las condiciones formales y sustantivas para conceder un beneficio fiscal en un tributo de competencia exclusivamente local.

Con la anterior afirmación queremos poner de manifiesto que, partimos de un incumplimiento de origen como es que la Ordenanza Fiscal fija sólo un modo de acreditar un hecho sin dejar abierta la posibilidad de acreditar la residencia habitual a través de otros medios. Como ya hemos dicho anteriormente, de la dicción literal de la normativa reglamentaria resulta que el Ayuntamiento, **en ejercicio de una potestad discrecional como es la que resulta de la habilitación legal para fijar los requisitos formales y sustanciales de la aplicación de la bonificación fiscal**, y una vez que la Administración ha optado por esa alternativa, a partir de ahí la actuación del Ayuntamiento se convierte en reglada, sin posibilidad de otras aplicaciones o interpretaciones que vayan más allá de los términos que la misma norma fijó.

Y así resulta que la reclamante no ha conseguido acreditar fehacientemente le hecho controvertido de que al menso en los dos años inmediatamente anteriores al fallecimiento, el causante residiera habitualmente en la c/Islas Cíes nº23 por los siguientes argumentos:

a.-) En primer y fundamental lugar, la propia declaración expresa del causante que en 12-09-2012 cambia su domicilio y empadronamiento a la C/ ---- de Madrid.

Asimismo, para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de dos años, contados a partir de la fecha de adquisición.

Pues bien, poco se compagina eso con el hecho de que, el causante cambiara su domicilio y empadronamiento a la c/ -----, lo cual es indicio más que suficiente para este Tribunal para entender que los cónyuges cambiaron a residir en dicha vivienda desde el último cuatrimestre de 2012 hasta el fallecimiento del causante en diciembre de 2013.

b. -) Los recibos y facturas de luz, teléfono y agua a nombre del causante y de la vivienda de la c/ ---- sólo acreditan que efectivamente estaba habitada esa vivienda y como no podía ser de otra forma presumiblemente por quienes seguían figurando empadronados en dicha vivienda, entre quienes desde el 12-09-2012 no figuraba ya el causante Don ----, y sí su cónyuge ahora reclamante.

Así lo considera la **Sentencia del TSJ Castilla y León de Valladolid, Sala de lo Contencioso-administrativo, S de 20 Feb. 2012**, que resuelve un supuesto sobre la falta de acreditación de que el inmueble constituya la residencia habitual del interesado. Las pruebas en las que pretende apoyar su reclamación el actor no suponen una acreditación que permita considerar que reside efectivamente en la vivienda, **pues el pago de suministro de agua o de gasóleo no suponen que se usa o quiere tenerse a disposición un inmueble, pero no que verdaderamente se resida allí, lo que, normalmente, trae consigo un mayor índice de acreditaciones, como lo es, por ejemplo, el empadronamiento o la designación del domicilio como el destino de la correspondencia**. Además, el supuesto contemplado en esta Sentencia tiene identidad sustancial al que ahora se enjuicia ya que al igual que éste constan otras pruebas en el expediente que contradicen la afirmación de que fuera residencia habitual, en concreto haber comunicado a la misma Administración Tributaria (en este caso al Ayuntamiento) el cambio de empadronamiento y de domicilio a otro lugar (en nuestro caso desde la vivienda de la c/ ---- a la C/ ----).

Y así razona la Sala:

*“...Don ---- trata de acreditar que la vivienda que compró es su residencia habitual a través de diversas facturas y alguna documentación donde se recoge aquélla como su dirección postal. No es suficiente, pues de esos documentos no se sigue que dicho inmueble sea su residencia habitual frente a las actuaciones que constan en autos. Así, el contribuyente ha venido afirmando ante la Hacienda Pública que su residencia habitual estaba en otro municipio, en Valladolid, que es donde, además, se dirigen las comunicaciones que se le remiten y recoge, lo que indica una clara idea de permanencia y habitualidad. **Tales pruebas, singularmente el hecho de que se afirme ante la administración fiscal que el domicilio y residencia es distinto del de la vivienda sita en Tordesillas, con la presunción de veracidad que ello comporta -artículos 116 y 119 de las sucesivas Leyes Generales Tributarias-, sin que conste que se haya notificado a la administración tributaria el cambio de domicilio - artículos 45.2 y 48.3 de las referidas Leyes-, unido a que las pruebas en las que pretende apoyar su reclamación el actor no suponen una acreditación que permita considerar que reside efectivamente en Tordesillas, pues el pago del suministro de agua o de gasóleo no suponen sino que se usa o quiere tenerse a disposición un inmueble, pero no que verdaderamente se resida allí, lo que, normalmente, trae consigo un mayor índice de acreditaciones, como lo es, por vía de ejemplo, el empadronamiento, la designación del domicilio como el destino de la correspondencia, o la pertenencia a redes sociales, como parroquias, clubs, asociaciones, etc., son todo ello datos que impiden tener por acreditado que el actor resida en el domicilio que pretende y ello supone la desestimación de su pretensión..”***

Por, otro lado, la **Sentencia del TSJ Castilla y León de Burgos, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, S de 13 Dic. 2013**, considera que:

*“...En el presente caso, la prueba practicada, lleva a concluir con la Administración demandada, que no ha quedado acreditado que el inmueble sito en Ávila tenga la consideración de vivienda habitual. En el año 2009 la interesada no había residido en dicha vivienda de manera habitual ya que ella y su esposo utilizan 2 viviendas, la situada en Ávila y otra situada en Madrid. **Los consumos de dicho ejercicio demuestran únicamente que la primera ha sido habitada pero no por quien, ni que lo haya sido de manera habitual...**”*

c.-) No queda suficientemente justificada la razón de cambiar el empadronamiento a otra vivienda, y que pueda desvirtuar el hecho de que presumiblemente fijara su residencia habitual en este último lugar.

En conclusión, ante el hecho evidente del cambio de domicilio y empadronamiento de a la las pruebas aportadas por la reclamante basadas en los consumos de agua, luz y teléfono, así como los extractos bancarios, por sí mismos ya no son suficientes para acreditar la residencia habitual, debiéndose pues haber acudido a otro tipo de pruebas más directas y fehacientes que relacionaran objetivamente a Don Julio Domínguez Díez con la residencia de forma permanente y estable en la c/ ----- a pesar de dicho cambio expreso de domicilio.

A tal efecto resulta indiferente, que se produjera la baja de empadronamiento en Madrid por inscripción indebida casi dos años después del alta, ya que, a lo que interesa en este asunto es que no consta que fuera de nuevo dado de alta en el Padrón de Pozuelo de la c/ -----.

d.-) Tal y como se expresó en la Providencia de denegación de pruebas. respecto a la prueba consistente en que se facilite a este Tribunal por el Ayuntamiento, para su unión al expediente todos los antecedentes en virtud de los cuales se tramitó la baja de Don ----- por cambio de residencia en fecha de 27-04-2010, este Tribunal considera que resulta innecesaria a efectos de la resolución del fondo del asunto ya que consta en el expediente administrativo volante negativo de empadronamiento expedido por el Ayuntamiento de Pozuelo que acredita la ausencia de empadronamiento en dicho municipio del causante Don ----- .

La causa de la baja y, por tanto sus antecedentes, no pueden ser otros que el alta simultánea en el municipio de Madrid en la misma fecha de lo cual queda igualmente constancia en el expediente.

Así, el artículo 70 del Real Decreto 1690/1986, por el que se aprueba el Reglamento de Población y Demarcación Territorial de las entidades locales:, dispone sobre los cambios de residencia que:

“Cuando una persona cambie de residencia deberá solicitar por escrito su alta en el padrón del municipio de destino, el cual, en los diez primeros días del mes siguiente, la remitirá al municipio de procedencia, donde se dará de baja en el padrón al vecino trasladado sin más trámite.”

Es por ello que los **antecedentes en virtud de los cuales se tramitó la baja de Don ----- , resultan irrelevantes a efectos de la resolución del procedimiento**, toda vez que su práctica no ha de influir, previsiblemente, en e sentido del fallo, ya que existen suficientes elementos con el resto de documentos obrantes en el expediente para resolver sobre el fondo del asunto.

En cuanto a la prueba consistente en que se oficie al Ayuntamiento de Madrid, testimonio para su unión al expediente de todos los antecedentes en virtud de los cuales se tramitó el alta de Don ----- en fecha de 27-04-2010 y la baja en fecha de 12-04-2012, explicando a qué y porqué se refiere con “inscripción indebida”, este Tribunal no considera la misma relevante ni determinante para la resolución de la misma, careciendo de la fuerza de convicción necesaria al no ser pertinente en relación a las cuestiones debatidas en relación con la cuestión controvertida, todo ello en virtud de lo establecido en el artículo 57.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo antes citado y artículo 44.3 y 8 del ROTEAPA.

Tal y como considera este Tribunal la cuestión objeto de debate versa sobre el cumplimiento de los requisitos formales y sustantivos fijados en la Ordenanza fiscal en cuya aplicación la propia reclamante pretende amparar sus pretensiones, en concreto, la acreditación de que el causante estaba empadronado formalmente en el municipio de Pozuelo de Alarcón. Por tanto, las vicisitudes habidas en cuanto a una inscripción de un alta de Padrón en el municipio de Madrid que determina automáticamente la baja en Pozuelo de Alarcón, tal y como consta en el expediente, son cuestiones ajenas al fondo del asunto. La única consecuencia que podría afectar al sentido último de la resolución de este procedimiento sería la acreditación de que dicho alta padronal en Madrid y baja simultánea en Pozuelo de Alarcón se debieran a un error administrativo, lo cual, aparte de no constar en el expediente que así fuera, en todo caso correspondería al particular la prueba de dicha circunstancia, y no a este Tribunal.

Por todo lo anterior, este **TRIBUNALECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE POZUELO DE ALARCÓN, reunido en Sala y en Primera Instancia, ACUERDA:**

DESESTIMAR la **Reclamación Económico-Administrativa nº76/2016**, tramitada por el procedimiento abreviado, e interpuesta por **DOÑA -----** , en el sentido de **CONFIRMAR el acto impugnado**, esto es, la Resolución del Titular del Órgano de Gestión Tributaria de fecha 28-07-2016 por la que se desestima el recurso de reposición contra la denegación de la solicitud de bonificación por vivienda habitual en concepto del Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de

Naturaleza Urbana referida a la vivienda sita en la c/ ---- de Pozuelo de Alarcón, así como la liquidación provisional nº ---- por importe de --- €, declarando la conformidad a derecho de dichas actuaciones.

(...)