

## Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 34 de Madrid

c/ Princesa, 5 , Planta 3 - 28008

45029730

**NIG:**

### **Procedimiento Ordinario 500/2023**

**Demandante/s:**

PROCURADOR D./Dña.

**Demandado/s:** AYUNTAMIENTO DE TRES CANTOS

LETRADO D./Dña.

## SENTENCIA Nº 211/2024

En Madrid, a diecinueve de julio de dos mil veinticuatro.

Vistos por mí, doña \_\_\_\_\_ Magistrada-Juez del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 34 de Madrid, los presentes autos de Procedimiento Ordinario nº 500/2023 en virtud de recurso contencioso- administrativo interpuesto por la mercantil \_\_\_\_\_

representada por la Procuradora doña \_\_\_\_\_

y bajo la dirección letrada de don \_\_\_\_\_, contra el acuerdo de la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento de Tres Cantos, de fecha 11 de octubre de 2023, en materia de TRIBUTOS

Ha intervenido como parte demandada el Ayuntamiento de Tres Cantos, bajo la dirección letrada de sus servicios jurídicos.

### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la Procuradora doña \_\_\_\_\_ en la representación indicada y por medio de escrito que por turno de reparto correspondió a este Juzgado, se interpuso recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo de la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento de Tres Cantos, de fecha 11 de octubre de 2023.



SEGUNDO.- Admitido a trámite el recurso, se solicitó a la Administración la remisión del oportuno expediente administrativo, del que se dio traslado a la parte recurrente para que formalizara la demanda quien, mediante escrito de fecha 13 de febrero de 2024, formalizó su demanda en la que tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes, terminó suplicando “acuerde anular la sanción impuesta a mi mandante y condene al Excmo. Ayuntamiento de Tres Cantos a la devolución a mi representada de la suma 48.663,62 euros abonada en concepto de sanción y recargo ejecutivo, junto con los intereses legales correspondientes, y al pago de las costas del presente procedimiento.”

TERCERO.- Evacuado el oportuno traslado, la Administración demandada presentó escrito de contestación a la demanda formulada por la actora en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimaba de aplicación, terminó suplicando “se dicte Sentencia que, desestimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la mercantil recurrente, declare la conformidad a derecho del acto recurrido, con expresa imposición de las costas a la mercantil actora.”

CUARTO.- Habiéndose solicitado el recibimiento del pleito a prueba, se practicó la interesada y declarada pertinente en los plazos prevenidos, y con el resultado obrante en autos.

QUINTO.- No habiéndose solicitado la presentación de conclusiones, se declararon los autos conclusos y quedando pendientes de dictar esta resolución.

SEXTO.- En la tramitación del presente procedimiento se han observado las prescripciones legales.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida.

Se interpone el presente recurso contencioso- administrativo contra el acuerdo de la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento de Tres Cantos, de fecha 11 de octubre de 2023, que



desestima el recurso de reposición interpuesto por la mercantil contra la resolución nº 3223/2023 del Primer Teniente de Alcalde, de fecha 27 de julio de 2023, por la que se le impone una multa por importe de 46.346,30 euros por la comisión de una infracción tributaria grave prevista en el art. 192 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), y aprueba la liquidación nº 922417 por importe de 46.346,30 euros, y, naturalmente, esta última.

#### SEGUNDO.- Alegaciones de la parte recurrente.

Tras poner de manifiesto los principales antecedentes de hecho la parte recurrente insiste en que la sanción impuesta es nula alegando, en síntesis, los siguientes motivos de impugnación: (i) que la sanción es nula al imponerse por incumplimiento de una obligación que no estaba vigente. Afirma que el Ayuntamiento ha aplicado una versión de la Ordenanza fiscal reguladora del Impuesto que no estaba vigente; defiende que la normativa aplicable es la vigente a fecha de terminación de las obras, que es cuando se devenga el impuesto por terminarse de realizar el hecho imponible, con cita de la sentencia del Tribunal Supremo, dictada en Interés de Ley, de fecha 14 de septiembre de 2005. Que, en este caso, dado que la obra se terminó el 15 de noviembre de 2017, la Ordenanza Fiscal vigente en ese momento era la aprobada por el Pleno de la Corporación, en sesión ordinaria celebrada el día 27 de octubre de 2016, la cual no contiene la obligación de presentar la documentación que acreditaba el coste real y efectivo de la obra por cuyo incumplimiento ha sido sancionada; (ii) Inexistencia de culpabilidad ni ocultación, y falta de motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad. Pone de manifiesto que, sin perjuicio de su condición de sustituto del contribuyente, tanto la liquidación provisional del impuesto, como la definitiva fueron gestionadas por el dueño de las obras, obligación que, además, había sido acordada expresamente por las partes en la estipulación octava del contrato de obra, y que no ganaba nada con ocultar datos para la adecuada gestión del impuesto, a lo que añade que el dueño de la obra era quien debía soportar el coste de su realización por lo que conocía perfectamente el coste de su ejecución material. Que, en todo caso, la administración quedaba vinculada en liquidación definitiva a las partidas que integraban el presupuesto, de tal manera que si el dueño de la obra no se ha apartado del presupuesto, no puede introducir en la liquidación definitiva, partidas o conceptos que, figurando en el presupuesto aportado por el interesado, no se incluyeron, pudiendo haberse hecho, por tanto, en la liquidación provisional. Todas



estas circunstancias excluirían su culpabilidad; y, (iii) imposibilidad de apreciar ocultación a la vista de las circunstancias del caso y, además, por formar parte del tipo infractor del art. 192.1 de la LGT, con cita de la sentencia del TSJ de Madrid, de fecha 11 de marzo de 2022 (rec nº 983/2019). Que la ocultación ya forma parte del tipo infractor del artículo 192.1 de la LGT en base al cual se sanciona por incumplir la obligación del art. 4 3º de la Ordenanza, por lo que no puede estimarse, además, la ocultación como circunstancia agravante, por lo que dicha sanción habría de calificarse de leve, con la consecuencia de reducir su importe conforme a tal calificación.

### TERCERO.- Alegaciones de la Administración.

La Administración demandada se opuso a la demanda formulada de contrario por los motivos expuestos en la resolución recurrida. Defiende, con cita de la STS de 22 de junio de 2020, que el devengo del ICIO se produce con ocasión del inicio de las obras, siendo de aplicación la legislación vigente en dicho momento. En este caso, con fecha 3 de mayo de 2016, el Director de obra presentó escrito ante el Ayuntamiento sobre el “INICIO DE LICENCIA DE OBRA”, y a dicha fecha, la Ordenanza aplicable era la vigente a febrero de 2016, en que se iniciaron las obras, cuyo art. 4.3 imponía la obligación de presentar a la finalización de la obra la documentación que acredite su coste real. Que, en este caso, la recurrente, como constructora, ostentaba la condición de sustituto del contribuyente, con independencia de que el dueño de la obra se hubiera encargado de la gestión del impuesto, lo que no le excusaba de cumplir con sus obligaciones. Por ello, la recurrente debía de haber actuado con la diligencia exigible y, si realmente consideraba que la dueña de la obra era la que se estaba ocupando de la gestión, debía de haber verificado que la misma había presentado la documentación precisa para poner de manifiesto el coste total real de la obra realizada, siendo irrelevantes, a efectos tributarios, las condiciones contractuales convenidas con la promotora de la obra. Agrega que, como consecuencia de las actuaciones inspectoras, pudo constatarse que la cuantía (cuota tributaria) que fue ingresada (al finalizar las obras) era notablemente inferior a la cuantía (cuota tributaria) que debió ingresar la recurrente si hubiese actuado diligentemente y hubiese presentado la documentación correspondiente, declarando el coste real y efectivo de la obra, para la liquidación definitiva del tributo, siendo tales hechos constitutivos de una infracción grave del art. 192.1 LGT; y que la ocultación a la que se refiere el art. 192.1 LGT, como destacó el Tribunal Supremo en la STS



de 5 de noviembre de 2012, supone un plus de antijuridicidad, siendo tal plus el que justifica la agravación y la calificación de la infracción como grave.

#### CUARTO.- Garantías de los procedimientos sancionadores.

Con carácter general, parece oportuno recordar, siguiendo la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso- Administrativo, sección 7ª, de 30 de junio de 2011 (rec. nº 2682/2009) que “(...) *el Tribunal Constitucional ha ido elaborando progresivamente una doctrina que asume la vigencia en el ámbito administrativo sancionador de un conjunto de garantías derivadas del contenido del art. 24 C.E., de las que, conforme se expuso en la STC 7/1998, conviene destacar ahora el derecho de defensa, excluyente de la indefensión (SSTC 4/1982, 125/1983, 181/1990, 93/1992, 229/1993, 95/1995, 143/1995). En este sentido, hemos afirmado la exigencia de que el implicado disfrute de una posibilidad de defensa previa a la toma de decisión y, por ende, que la Administración siga un procedimiento en el que el expedientado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga (SSTC 18/1981, 2/1987, 229/1993, 56/1998), la vigencia del derecho a la utilización de los medios pertinentes para la defensa (SSTC 12/1995, 212/1995, 120/1996, 127/1996, 83/1997), del que se deriva que vulnera el art. 24.2 C.E. la denegación inmotivada de una determinada prueba (STC 39/1997), así como la prohibición de utilizar pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales (STC 127/1996). Igualmente, son de aplicación los derechos a ser informado de la acusación, con la ineludible consecuencia de la inalterabilidad de los hechos imputados (SSTC 31/1986, 29/1989, 145/1993, 297/1993, 195/1995, 120/1996), y a la presunción de inocencia (SSTC 76/1990, 120/1994, 154/1994, 23/1995, 97/1995, 14/1997, 45/1997), que implica que la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción recaiga sobre la Administración (SSTC 197/1995, 45/1997)”.*

#### QUINTO.- Sobre los hechos controvertidos: sobre la tipicidad y culpabilidad

Sentado lo anterior, en el presente caso, la recurrente ha sido sancionada por la comisión de una infracción tributaria grave tipificada en el art. 192 de la LGT por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados con las obligaciones aduaneras, para que la Administración



Tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de esta Ley. Y ello porque considera que la recurrente, como obligada tributaria, debía presentar la documentación acreditativa del coste real y efectivo de la obra, de conformidad con lo que establecía el artículo 4.5 de la Ordenanza Fiscal del Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras, en la redacción anterior a la modificación introducida por Acuerdo del Pleno de 27 de octubre de 2016. Y ello, entendiéndose igualmente, que ha habido ocultación.

Pues bien, se aprecia en el expediente administrativo una ausencia de motivación respecto a la necesaria tipicidad y culpabilidad de la recurrente. Y ello por las siguientes consideraciones.

En primer lugar, porque el ayuntamiento ha sancionado a la recurrente por incumplir una obligación tributaria con base en la redacción de un artículo de la ordenanza fiscal que, a fecha de finalización de las obras, no estaba vigente. En efecto, si bien el art. 4.5 de la ordenanza fiscal que se cita en la resoluciones impugnadas preveía que, una vez finalizada la obra, en el plazo de un mes desde la finalización, el sujeto pasivo debía presentar la documentación que acreditara el coste real y efectivo de las mismas para poder practicar la liquidación definitiva, sin embargo, por acuerdo del Pleno de 25 de febrero de 2016, publicado en el Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid n.º 106, con fecha 5 de mayo de 2016, se modificó la ordenanza fiscal reguladora del ICIO, de tal manera que, a partir de su entrada en vigor, esto es, al día siguiente de su publicación en el BOCM, este impuesto pasaba a exigirse en régimen de autoliquidación. Es decir, el sujeto pasivo debía practicar la correspondiente autoliquidación. Por tanto, a fecha de finalización de la obra ya no existía la obligación de presentar los documentos necesarios.

En efecto, con carácter general, el artículo 21 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), sobre devengo y exigibilidad, establece que *“1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.*

*La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.*



*2. La ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo.”*

Por lo que al ICIO se refiere ha de acudirse al artículo 102 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 dispone que *“4. El impuesto se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia.”*

Ahora bien, pese a la literalidad el art. 102.4 TRLHL, tal y como sostiene la recurrente, ha de estarse a la doctrina fijada por el Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, en sentencia de 14 de septiembre de 2005 (Rec. En interés de Ley 18/2004). Y ello por la naturaleza singular de este tipo de impuesto. El TS, recogiendo la postura sostenida en su Sentencia de 23 de marzo de 2002 (rec. 9264/1996), afirma que el hecho imponible del Impuesto *“(…) es la realización de determinadas obras, aquéllas para cuya ejecución se necesite licencia municipal…”*, y comienza *“(…) a realizarse al iniciarse la ejecución de la obra y termina con su completa ejecución, momento en que la Administración, tras comprobar cuál ha sido su coste efectivo, puede girar la liquidación definitiva que proceda (artículo 104. 2 LHL), aunque el artículo 103.4 LHL fije el devengo no en este momento final sino en el inicial de la fecha del comienzo de la construcción, instalación u obra…”*. Y continúa diciendo: *“(…) desde la perspectiva del devengo, lo verdaderamente importante, como ha puesto de relieve la doctrina, es la realización del elemento objetivo. En efecto, para considerar realizado el hecho imponible en un impuesto que grava un resultado real, como es el ICIO, tendremos que determinar cuándo cobra realidad ese elemento material, y este es el único momento que condiciona el nacimiento de la obligación tributaria. No importa la extensión temporal del elemento material realizado, ya que en todas ellas tendremos que acudir a la realidad para indagar en qué momento se realizó ese sustrato material del hecho imponible y en función del mismo considerarlo realizado jurídicamente y, consecuentemente, también situar el devengo en ese instante.*

*En un impuesto que grave un resultado real cuya realización conlleve un cierto tiempo, como una construcción, el legislador no puede acotar ese aspecto temporal colocando el devengo al inicio de la construcción, ya que tal dimensión temporal es una parte integrante*



*del propio elemento material; es más, con ello se estaría modificando y sustituyendo el propio aspecto material, la construcción como resultado, por otro supuesto material, el inicio de una actividad de construcción. Pero ello no es posible, ya que el devengo no puede impedir en ningún caso la propia realización del supuesto normativo; todo lo contrario, el devengo tiene que ratificar el momento en que se ha realizado ese supuesto normativo, ya que no es un elemento del presupuesto de hecho que pueda matizar negativamente o contradecir lo inicialmente previsto por la norma. En efecto, el devengo tiene una función bien distinta en la estructura del tributo, expresa el momento en que nace una obligación tributaria, precisamente cuando se ha realizado en la realidad el supuesto normativamente previsto, cuando existe en la realidad ese elemento objetivo.” Concluye: “(...) Por consiguiente, en el ICIO, el devengo tendría que situarse al finalizar las obras, cuando cobre existencia el elemento material del hecho imponible, cuando se pueda conocer el coste real y efectivo de esas obras. Sería, sin duda, es una incongruencia la colocación del devengo al inicio de las obras, cuando se trata de un hecho imponible no periódico, aunque de una duración más o menos dilatada, que grava un resultado que necesita un determinado tiempo en su realización. Lo lógico hubiera sido que el devengo se situara en el momento de terminarse las obras. Otra cosa es que la exigibilidad de la cuota se adelante al devengo del impuesto, que existan unos pagos anticipados.*

*Por consiguiente, en el ICIO estamos ante un devengo adelantado, que jurídicamente sólo se le puede calificar de un ingreso a cuenta o de un adelantamiento de pago, y no como el momento en que nace la obligación. Con lo cual ese devengo adelantado no puede determinar la Ley aplicable, ya que ésta tiene que ser la vigente en todo el tiempo que inescindiblemente va unido a la realización del elemento material y muy especialmente cuando se haya terminado de realizar ese elemento objetivo del hecho imponible, ya que sólo entonces puede situarse el devengo. La Ley aplicable ha de preceder en el tiempo a la realización del hecho imponible, pero no es suficiente que la Ley reguladora del tributo esté vigente al tiempo de iniciarse aquél, sino también en el momento de finalizar el mismo, ya que sólo en este último instante se devenga el impuesto y nace, consiguientemente, la obligación...”*

Por tanto, cuando el art. 102.1 TRLHL habla de devengo y lo sitúa al inicio de las obras, debe entenderse como un devengo anticipado a los efectos de permitir la práctica de la



liquidación provisional; pero, esta liquidación provisional no deja de ser más que un ingreso a cuenta que, en ningún caso, determina el nacimiento de la obligación tributaria. Como dice el TS no es más que una manifestación de los números casos en los que la normativa tributaria anticipa el devengo. En el ICIO el nacimiento de la obligación se produce cuando finalizan las obras.

Dicho esto, y hecha la anterior distinción entre devengo anticipado y nacimiento de la obligación tributaria, el art. 10.2 de la LGT dispone que *“Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.”* De lo que cabe concluir que si conforme al art. 21.1 LGT el devengo se define como el momento en que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal, si conforme a la jurisprudencia anterior, en relación con el ICIO, la obligación tributaria nace –y, por tanto se devenga- cuando finalizan las obras, y, si conforme al art. 10.2 de la LGT debe aplicarse la norma tributaria que estuviera vigente a fecha del devengo del impuesto, cabe concluir que la norma tributaria aquí aplicable era la vigente a fecha de finalización de las obras, que, aplicado al presente caso, y siendo un hecho no discutido que las obras finalizaron en noviembre de 2017, implica que la Ordenanza fiscal aplicable era la reguladora del Impuesto vigente a dicha fecha, esto es, según la redacción aprobada por acuerdo del Pleno de la Corporación, en sesión ordinaria celebrada el día 27 de octubre de 2016. Ello teniendo en cuenta que la interpretación de las normas tributarias anteriores debe ponerse en relación con el Derecho Penal, al ser este aplicable en gran medida al procedimiento sancionador tributario (STS 21/10/2020). De tal manera que, si la aplicación de la ordenanza vigente era más beneficiosa para el recurrente, desde el punto de vista del derecho administrativo sancionador, es esta norma la que debe aplicarse. Sin embargo, el ayuntamiento, efectuando una interpretación estricta y literal del concepto de devengo, sin distinguirlo del de exigibilidad o, incluso, sin tener en cuenta cuando nace la obligación tributaria, pretende aplicar una redacción de una ordenanza que ya no está vigente, como fundamento de la sanción impuesta en perjuicio del administrado.

Y si el elemento esencial del tipo aplicado –art. 192 de la LGT- es precisamente la existencia de esa obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios para que la administración pueda practicar la liquidación, si la normativa vigente



ya no preveía esta obligación, cabe concluir que el ayuntamiento no podía sancionar al sujeto pasivo por no presentar una documentación que no estaba obligada a presentar. En todo caso, podría achacarse a la recurrente no haber presentado la correspondiente autoliquidación o, en su caso, haber presentado una autoliquidación con cuota inferior a la que resultara del presupuesto aportado. Pero esta conducta ya no tendría encaje en el art. 192 de la LGT, sino en el art. 191 de la LGT que tipifica como infracción dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. De lo que cabe concluir que los hechos debieron calificarse como infracción del artículo 191 de la LGT, y sancionarse como tal, lo que ya no sería posible en esta vía judicial. Debe recordarse que la selección del tipo aplicable a una determinada conducta no es una actividad libre de la Administración: la potestad sancionadora es reglada y de ejercicio obligado. La STS de 12 de noviembre de 2012 (RC 6460/2010) señala a este respecto que “en nuestra sentencia de 8 de noviembre de 2010 (casación 4941/07, FJ 3º), remitiéndonos a la doctrina del Tribunal Constitucional en la sentencia 218/2005 (FJ 4º), recordamos que «[e]l principio de tipicidad impone a la Administración la obligación de indicar de manera suficiente y correcta en cada concreto acto administrativo sancionador la norma específica en la que se ha efectuado la predeterminación del ilícito en el que se subsumen los hechos imputados al infractor, pudiendo el órgano judicial controlar posteriormente la corrección del concreto ejercicio de la potestad sancionadora efectuado por la Administración. El órgano judicial no puede llevar a cabo por sí mismo, sin embargo, la subsunción de los hechos imputados a un sujeto bajo preceptos legales seleccionados por él ex novo con el objeto de mantener la sanción impuesta, y que la Administración no haya identificado expresa o tácitamente. Y, por supuesto, mucho menos cuando la Administración haya excluido dicha base normativa de manera más o menos explícita». En este mismo sentido cabe recordar las sentencias del alto Tribunal 218/2005, FJ 4º; 195/2005, FJ 5º, in fine; 77/2006, FJ único; y 113/2008, FJ 4º, a las que nos referíamos en nuestra sentencia de 22 de septiembre de 2011, (casación 4289/09, FJ 5º)» (FJ 4º). En los mismo términos, STS de 22 de septiembre de 2011 (RC 4289/2009).

Dicho esto, no obstante, y pese a ese error en la selección del tipo aplicable, cabría plantearse si aun así puede mantenerse la sanción al existir una homogeneidad entre el tipo previsto en el art. 191 de la LGT y el tipo previsto en el art. 192 de la LGT, entendiendo que la conducta base reprochada en ambos casos es la misma -causar un perjuicio económico directo para la recaudación. Sin embargo, aun así, faltaría otro elemento esencial del tipo,



como es el elemento de la culpabilidad. Y es que, en este punto, deben destacarse dos hechos relevantes. El primero es que, durante la ejecución de la obra, se modificó la ordenanza fiscal de tal manera que la redacción vigente a fecha de inicio de la obra era distinta a la vigente a fecha de finalización. Baste remitirse a lo expuesto antes. El ICIO pasó de exigirse en régimen de declaración- liquidación a exigirse en régimen de autoliquidación. Y esta circunstancia se antoja relevante y excluyente de la culpabilidad, precisamente por la incertidumbre generada, creando dudas al respecto del régimen aplicable. En este caso, la recurrente actuó en la creencia de que a fecha de finalización de la obra, y según la redacción vigente a dicha fecha, el impuesto debía autoliquidarse. Y dicha creencia, además, venía refrendada por la doctrina fijada por el TS en interés de Ley, antes citada. Por tanto, podría entenderse que su conducta estaba amparada por una interpretación razonable de la norma. Y esa interpretación razonable de la norma conllevaba que la recurrente creyera que no tuviera obligación de presentar la documentación necesaria para que el ayuntamiento practicara la liquidación definitiva del ICIO. Sencillamente, porque debía presentarse una autoliquidación complementaria. Y, en este punto, cobra especial relevancia un segundo hecho no discutido, cual es que, finalizada la obra, la dueña y promotora presentó, con fecha 7 de febrero de 2018, la autoliquidación complementaria nº 3064180001266 en el ICIO, declarando una base imponible de 184.350,72 euros y una cuota de 7.374,03 euros. A lo que debe añadirse que obraba en poder del ayuntamiento el certificado final de obra. Así se recoge en el acta de disconformidad obrante como documento nº 36 del expediente administrativo. Por tanto, consta que se presentó la autoliquidación tras la finalización de la obra. Cosa distinta es que se hiciera con una cuota inferior a la que procedía. Si a ello se une el hecho de que la dueña y promotora de la obra fue quien desde un inicio presentó la declaración- liquidación, y posteriormente la autoliquidación, y ello conforme a la pactado con la recurrente, unido a la incertidumbre e imprevisibilidad que, en esta ocasión, provocó la propia modificación de la ordenanza, de manera que resultaba difícil para la recurrente prever si debía optar por autoliquidar o por presentar la declaración, todo ello excluiría cualquier culpabilidad en su actuación. Dicho esto, ha de recordarse que no corresponde al supuesto infractor probar su inocencia, sino a la Administración demostrar su culpabilidad, y para ello no basta con un relato de los hechos ni basarse en la vigencia de la normativa, sino que resulta necesario indagar en los posibles motivos que llevaron a la recurrente a obrar como lo hizo. En concreto, en materia tributaria, la sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional, de 20 de junio estableció: “*como hemos señalado en la STC 76/1990, de 26 de abril, “no existe ... un*



*régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias” y “sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente” (FJ 4), por lo que en este concreto punto cabe apreciar la vulneración constitucional alegada en la demanda de amparo cuando, como aquí ocurre, se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio...”.*

El Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en Sentencia de 11 de junio de 2012 (rec. 588/2009) precisa que “(...) *la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes [sentencias de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/96, FJ 3 º) o de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04 , FJ 5º)]; en efecto, no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero hecho de dejar de ingresar no constituía en la Ley General Tributaria de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la sentencia 164/2005, de 20 de junio, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando «se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse», y que «no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere» (FJ 6º) [véase la citada sentencia de 6 de junio de 2008 (FJ 6º); cuya doctrina reitera, entre otras muchas, la sentencia de 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06 , FJ 6º)]”.*



El TSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 9ª, en Sentencia nº 741/2018 de 15 de octubre de 2018 (rec. 984/2017) ha señalado: “(...) Puesto que no es admisible en nuestro Derecho tributario sancionar por el simple resultado de un incumplimiento, es preciso motivar específicamente de dónde se colige la existencia de la culpabilidad del infractor, la cual debe aparecer debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora desde la perspectiva de los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución española. Es al órgano competente para sancionar a quien corresponde motivar la imposición de la sanción, conforme al art. 211.3 LGT, y ni los Tribunales Económico-Administrativos ni los Tribunales contencioso-administrativos pueden subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador (así, entre otras muchas, las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2012, rec. 563/2010, y 20 de diciembre de 2013, rec. 1537/2010).”

En el presente caso, se aprecia una falta de motivación en el acto impugnado en lo que a la culpabilidad de la recurrente se refiere al limitarse a señalar que dicha culpabilidad se desprende del mero incumplimiento de la obligación de presentar los documentos y a afirmar, apodícticamente, la claridad de la normativa de aplicación.

SEXTO.- Estimación.

Procede, en consecuencia, estimar el presente recurso contencioso-administrativo, anulando la sanción impuesta por no ser ajustada a Derecho, dejándola sin efecto, con todas las consecuencias legales inherentes a esta declaración.

OCTAVO.- Costas.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley reguladora de esta jurisdicción procede imponer las costas causadas a la Administración demandada. En el ejercicio de la facultad conferida por el propio artículo 139.4, se limita la imposición de costas a la cifra máxima de 1000 euros.

Vistos los artículos anteriores y demás de general y pertinente aplicación;



## FALLO

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la mercantil Vías y Construcciones, S.A., representada por la Procuradora doña  
contra los actos administrativos identificados en el fundamento de derecho primero de la presente resolución, que se ANULAN por no ser ajustada a Derecho, dejándolos sin efecto, con las demás consecuencias legales inherentes a esta declaración.

Con expresa imposición de las costas procesales causadas en esta instancia a la Administración demandada en los términos expuestos en el fundamento de derecho correspondiente.

Notifíquese la presente resolución a las partes, haciéndoles saber que contra la misma cabe interponer recurso de APELACIÓN en el plazo de QUINCE DIAS a contar desde el siguiente a su notificación, advirtiéndoles que deberá constituir depósito de 50 euros.

Expídanse por la Letrada de la Admón. de justicia las copias y testimonios precisos de esta resolución, y llévase el original de la misma al legajo especial de Sentencias que, de conformidad con el artículo 265 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, en este Juzgado se custodia, dejando testimonio fiel de esta en los autos originales.

Así por esta mi sentencia lo pronuncio, mando y firmo.

**LA MAGISTRADA - JUEZ**

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

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



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

## Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 24 de Madrid

C/ Gran Vía, 19 , Planta 6 - 28013

NIG:

### Procedimiento Abreviado 142/2024

**Demandante/s:**

PROCURADOR D./Dña.

**Demandado/s:**

LETRADO D./Dña.

## SENTENCIA Nº 231/2024

En la villa de Madrid, a veintiséis de junio de dos mil veinticuatro.

La Ilma. Sra. D<sup>a</sup> Magistrada-Juez del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 24 de Madrid, ha visto los presentes **autos de Procedimiento Abreviado nº 142/2024** en los que han sido partes como demandante, que comparece representada por la Procuradora de los Tribunales y defendida por el Letrado , y el **AYUNTAMIENTO DE TRES CANTOS** como Administración demandada, que comparece representada y defendida por el Letrado D. , siendo la actuación objeto de recurso la **Resolución de 31.01.2024, dictada por la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento demandado, que desestima el recurso de reposición formulado por la recurrente contra la resolución anterior de 26 de julio de 2023 por la que se le impuso una sanción de 20.295,63 euros de multa por la comisión de una infracción tributaria grave**, procediendo a dictar, en nombre de S.M. El Rey, la presente resolución.



## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El 1 de abril de 2024 se interpuso recurso contencioso administrativo, a tramitar por el procedimiento abreviado, contra la actuación identificada en el encabezamiento de la presente resolución, que previo turno de reparto, tuvo entrada en este Juzgado en fecha posterior, admitiéndose a trámite por Decreto de 29.04.2024 por el que se reclamó el expediente y se mandó emplazar a las partes, confiriéndose el oportuno traslado al Ayuntamiento de Tres Cantos para que procediese a contestar a la demanda, todo ello por haber sido solicitado por la recurrente que se fallara el procedimiento sin Vista ni prueba.

**SEGUNDO.** - Presentado el escrito de contestación a la demanda por el demandado previa remisión de la copia del expediente administrativo con el contenido que obra en autos, se declararon los autos conclusos y para sentencia por diligencia de 20.05.2024.

**TERCERO.** - Atendiendo a lo señalado en el art. 42 LJCA procede determinar la cuantía del recurso en 20.295,63 euros.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.** - La cuestión objeto de enjuiciamiento corresponde al orden jurisdiccional Contencioso-Administrativo por aplicación de lo establecido en el art. 1 de la LJCA, siendo competente para su conocimiento este Juzgado según lo previsto en los arts. 8 y 14 de la misma Ley.

**SEGUNDO.** - Es objeto del presente recurso jurisdiccional la resolución de 26 de julio de 2023, confirmada en reposición mediante resolución ulterior de 31.01.2024, ambas de la Junta de Gobierno Local del AYUNTAMIENTO DE TRES CANTOS, por la que se impone a la recurrente, una sanción pecuniaria de 20.295,63 euros por la comisión de una infracción tributaria grave.

La infracción apreciada es la contenida en el art. 192 de la Ley General Tributaria (LGT), que se refiere al ‘incumplimiento de la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones’.



La sanción deriva de la declaración-autoliquidación del Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO) que presentó la promotora el 12.06.2017 por la construcción de 11 VIVIENDAS UNIFAMILIARES ADOSADAS, zonas comunes con piscina y garaje, en C/ parcela del Sector

La constructora de dichas obras fue la recurrente, S.A.

La declaración autoliquidación del ICIO se calculó sobre una base imponible de 1.575.087 euros, con una cuota tributaria inicial de 49.982,93 euros.

El Ayuntamiento revisó dicha declaración y consideró que la base imponible declarada no era la correcta, sino que debía ser superior, emitiéndose liquidación provisional en la que se cifraba la base imponible en 2.299.631,02 euros, con una cuota diferencial de 34.868,26 euros. La recurrente abonó dicha diferencia, sin perjuicio de recurrir en vía contenciosa la liquidación revisada por el Consistorio. El recurso fue desestimado mediante sentencia de 26 de septiembre de 2023, dictada por el JCA nº 29 de Madrid, que tiene carácter de firme, con lo que devino inatacable la liquidación emitida por el demandado.

Posteriormente se inicia expediente sancionador contra la recurrente por la comisión de infracción tributaria grave, finalizando dicho expediente con la resolución objeto de recurso.

La demandante comienza poniendo de manifiesto que ha comparecido en calidad de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, tanto del Impuesto como de la Tasa, así como de la sanción objeto de recurso, y ello en virtud de lo establecido en el art. 23.2 b) y 102.2 de la Ley 39/1.988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.

La condición de la constructora como sujeto pasivo sustituto del contribuyente aparece determinada en la propia Ordenanza municipal, y en concreto en su art. 3, que determina que son sujetos pasivos sustitutos del contribuyente los constructores y contratistas de las obras de conformidad con el artículo 35.4 de la Ley 58/2003 General Tributaria.



A partir de aquí, la mercantil considera que la resolución de sanción no es conforme a Derecho invocando los siguientes motivos de impugnación:

1.- Indebida tipificación de la infracción.

El art. 192 LGT dispone que *“constituye infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados con obligaciones aduaneras, para que la administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de esta ley”*.

La Ordenanza Fiscal que regula el Impuesto de Construcciones, instalaciones y obras exige de forma expresa que se presente declaración-autoliquidación por parte del obligado tributario/sujeto pasivo, por lo no concurre uno de los elementos del tipo como es el de que se trate de tributos para los que NO se exija el procedimiento de autoliquidación.

2.- Subsidiariamente, indebida graduación de la sanción.

Se considera que la sanción en ningún caso puede calificarse de GRAVE (sino, a lo sumo, de LEVE) dado que no se ha producido ocultación de información en los términos descritos por el art. 184.2 LGT.

3.- Falta de motivación de la resolución, dado que no se justifica la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad en el comportamiento del agente, no siendo posible la imposición de sanciones en el ámbito tributario de forma objetiva o atendiendo simplemente al resultado.

4.- Nulidad/anulabilidad del procedimiento sancionador a resultas de todo lo precedente, que revela que no se han respetado las normas esenciales del procedimiento sancionador, vulnerándose los principios de tipicidad y culpabilidad.

Termina solicitando que, con estimación de la demanda y el recurso, se dicte sentencia por la que se declare la nulidad/anulabilidad de la resolución sancionadora y se impongan las costas casadas al Ayuntamiento de Tres Cantos.



**TERCERO.** - El Ayuntamiento de Tres Cantos se opone a las alegaciones del recurso y solicita la confirmación de la resolución por estimar que la misma se ajusta a Derecho.

Concretamente, señala que el art. 4.5 de la Ordenanza Fiscal del ICIO, vigente a la fecha de comisión de los hechos (devengo del impuesto) no establecía la gestión del impuesto por el procedimiento de declaración-autoliquidación, sino que imponía al obligado tributario (sustituto del contribuyente), una vez concluidas las obras, la obligación de presentar las declaraciones y documentos oportunos para que fuera el Ayuntamiento el que girase la liquidación correspondiente.

Resulta, con ello, aplicable la infracción tributaria prevista en el art. 192 LGT, dado que la mercantil actora no dio cumplimiento a lo establecido en el art. 4.5 de la Ordenanza municipal, OMITIENDO presentar la documentación que acreditara el coste real y efectivo de las obras a los efectos de que pudiera el Ayuntamiento emitir la liquidación del tributo.

Por otra parte, destaca que la recurrente solo presentó la contabilidad analítica de la obra (en la que se refleja su coste real y efectivo) cuando le fue requerida por el Inspector tras iniciarse las actuaciones de comprobación (transcurridos tres años desde la finalización de las obras).

En lo relativo a la indebida graduación de la sanción por inexistencia de ocultación, el Letrado consistorial alega que la resolución justifica dicho elemento en el apartado tercero de sus fundamentos, cuyo contenido reproduce parcialmente.

Por otro lado, recuerda que, conforme a lo dispuesto en el art. 184.2 LGT, únicamente se entenderá que existe ocultación cuando la omisión “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%”, requisito que considera sobradamente cumplido en este supuesto.

Sobre la falta de motivación del elemento de la culpabilidad, se alega que la resolución sí fundamenta detenidamente dicho elemento, reproduciendo parte de los fundamentos de la misma.



Finalmente, sobre la nulidad del procedimiento sancionador por la concurrencia de los motivos impugnatorios previamente alegados, el Ayuntamiento se remite a las alegaciones de oposición a cada uno de ellos en evitación de reiteraciones innecesarias, concluyendo la inexistencia de vulneraciones procedimentales o de principios del procedimiento sancionador.

Termina solicitando que se dicte sentencia por la que se desestime la demanda formulada y se confirme la resolución, todo ello con expresa imposición de las costas causadas a la recurrente.

**CUARTO.** - Conviene comenzar poniendo de manifiesto cuál es el tipo infractor apreciado en la resolución a fin de determinar si se cumplen los elementos configuradores del tipo base, como también si concurren, adicionalmente, aquellos que, concretamente, determinan la calificación de dicha infracción como grave.

Y es que la infracción apreciada se encuentra descrita en un precepto específico, el art. 192 LGT, que define tanto los elementos del tipo-base de la misma, como aquellas circunstancias específicas que sirven para graduar la misma infracción como leve grave, o muy grave.

Bajo la rúbrica *“Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones”*, la norma dispone:

***1. Constituye infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados con las obligaciones aduaneras, para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de esta ley.***

***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 de la liquidación cuando no se hubiera presentado declaración, o la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados.*



*2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.*

*La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:*

*a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.*

*b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.*

*La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.*

***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.*

*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 artículo 187 de esta ley.*

*4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.*

*La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 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 artículo 187 de esta ley”.*

Por tanto, cabe concluir que son elementos configuradores del tipo-base de la infracción los siguientes: i) que se produzca un incumplimiento de la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la una liquidación; ii) que se trate de tributos **que no se exijan por el procedimiento de declaración-autoliquidación**, es decir, que se trate de tributos que deba liquidar la Administración a partir de la información (documentación) que le haga llegar el obligado tributario; iii) que no se haya regularizado la deuda conforme al artículo 27 de la propia LGT, que se refiere a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo, abonando el correspondiente recargo.

A su vez, para que la infracción pueda calificarse como GRAVE debe concurrir, adicionalmente, alguno de los siguientes supuestos: i) que la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y **además** exista ocultación (ambos elementos han de concurrir cumulativamente); ii) Que se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que lo anterior sea constitutivo de medio fraudulento; o iii) que 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.

Por otro lado, el art. 103 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 determina, en relación al Impuesto de construcciones, instalaciones y obras, que “*Los ayuntamientos podrán exigir este impuesto en régimen de autoliquidación*”.



**QUINTO.** - La ordenanza fiscal aplicable al presente supuesto es la que se hallaba en vigor en la fecha de la comisión del hecho denunciado (art. 26.1 de la Ley 40/2015).

Y el hecho denunciado, según establece la propia resolución de sanción, es no haber presentado el obligado tributario, en el plazo de un mes desde la finalización de las obras objeto del expediente, la documentación acreditativa del coste real y efectivo de dichas obras.

Las obras se dieron por finalizadas el 17 de mayo de 2017 según se refleja en el certificado final de la obra. La documentación acreditativa del coste real y efectivo de tales obras debió presentarse por la recurrente con anterioridad al 17 de junio de 2017 (en el plazo de un mes desde la fecha de terminación), por lo que resulta evidente que la Ordenanza municipal aplicable, a los efectos de determinar la existencia de una posible infracción tributaria, es la que se hallaba en vigor en el año 2017.

Y en ese momento dicha Ordenanza fiscal señalaba en su art. 4, a propósito del impuesto de construcciones, instalaciones y obras que: *“El impuesto se exigirá en régimen de autoliquidación, excepto para los supuestos de obras en la vía pública en los que se gestionará aquél de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 103.1 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.”*

Por tanto, la falta de presentación de la documentación justificativa del coste de la construcción, en el año 2017, no resultaba constitutiva de la infracción tributaria descrita en el art. 192 LGT, dado que el ICIO se recaudaba en ese momento (como en el presente) a través del procedimiento de declaración-autoliquidación, lo que excluye de forma expresa la posibilidad de apreciar la infracción.

No cabe acoger las alegaciones del Letrado consistorial sobre la aplicación al de la ordenanza fiscal que estaba en vigor en el momento del devengo del impuesto, es decir, cuando se iniciaron las obras, a principios de 2015. La resolución aquí recurrida es una sanción administrativa, no un acto tributario *stricto sensu*; y por ello, la normativa de aplicación es la que se hallaba en vigor en el momento de la producción del hecho denunciado y no la vigente a la fecha en que se devenga el impuesto, que sí sería de aplicación en relación a los actos de recaudación y gestión tributaria.

En cualquier caso, aun cuando resultara de aplicación la ordenanza de 2013 que no establecía la gestión del tributo a través del procedimiento de declaración-autoliquidación,



no podríamos ignorar que cuando se inicia el procedimiento sancionador, y cuando se dicta la resolución, ya estaba en vigor la modificación del art. 4 de la Ordenanza, que introduce la exigencia de declaración autoliquidación para la recaudación del ICIO y que, por ello, excluye la posibilidad de aplicar el tipo infractor del art. 192 LGT.

En otras palabras, cuando se inicia el procedimiento sancionador y se dicta la resolución de sanción estaba en vigor una modificación normativa que favorecía la posición de la recurrente por cuanto restringía la posibilidad de aplicar la infracción del art. 192 LGT al introducir un elemento excluyente del tipo. En consecuencia, esta normativa más favorable sería de aplicación a la recurrente por efecto del principio de retroactividad de la norma sancionadora más favorable consagrado en el art. 9 CE y en el art. 26.2 de la Ley 40/2015. Aunque la ordenanza fiscal no tiene la consideración de una disposición sancionadora, su art. 4 sirve para integrar los elementos del tipo previsto en el art. 192 LGT, por lo que participa de dicho carácter y resulta de aplicación retroactiva si resulta favorable a la posición jurídica del denunciado.

En todo caso, la Ordenanza municipal aplicable ha de ser la vigente a la fecha de comisión del hecho denunciado, es decir, la del año 2017, cuyo art. 4 ya exigía de forma expresa que el ICIO se gestionase y pagase a través del procedimiento de declaración-autoliquidación, exigencia que a su vez excluía la posibilidad de apreciar el tipo infractor del art. 192 LGT, que es el que sirve para sancionar a la mercantil.

Por tanto, exigiendo la normativa municipal, en el momento de la comisión del hecho denunciado, que la recaudación del tributo se realizase por el procedimiento de declaración-autoliquidación, y estando dicho procedimiento excluido del precepto tipificador con arreglo al cual ha sido sancionada la recurrente, dicha sanción ha de ser anulada por la concurrencia del citado elemento excluyente del tipo, estimándose la demanda formulada en su totalidad y sin necesidad de analizar el resto de los motivos de impugnación.

**SEXTO.** - De conformidad con lo establecido en el art. 139 LJCA, la estimación total de la demanda determina la imposición de las costas causadas al Ayuntamiento de Tres Cantos.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación,



## FALLO

**ESTIMO el recurso contencioso administrativo** formulado por la representación procesal de la mercantil contra la Resolución de 31.01.2024, dictada por la Junta de Gobierno Local del **AYUNTAMIENTO DE TRES CANTOS**, que desestima el recurso de reposición formulado por la recurrente contra la resolución anterior de 26 de julio de 2023 por la que se le impuso una sanción de 20.295,63 euros de multa por la comisión de una infracción tributaria grave, **ANULANDO DICHAS RESOLUCIONES** por no ser conformes a Derecho.

Se imponen las **COSTAS** causadas al AYUNTAMIENTO DE TRES CANTOS.

Notifíquese la presente resolución a las partes, haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso alguno.

Así por esta mi sentencia, definitivamente juzgando en primera instancia, lo pronuncio, mando y firmo.

La Magistrada.

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

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



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

## Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 34 de Madrid

c/ Princesa,

NIG:

### Procedimiento Abreviado 84/2024

**Demandante/s:**

PROCURADOR D./Dña.

**Demandado/s:** AYUNTAMIENTO DE TRES CANTOS

LETRADO D./Dña.

Madrid (Madrid)

### SENTENCIA Nº 149/2024

En Madrid, a cuatro de junio de dos mil veinticuatro.

Vistos por mí, doña \_\_\_\_\_ Magistrado-Juez del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 34 de Madrid, los presentes autos de Procedimiento Abreviado núm. 84/2024, en virtud de recurso contencioso-administrativo interpuesto por la mercantil \_\_\_\_\_, representada por el Procurador don \_\_\_\_\_ y bajo la dirección letrada de doña \_\_\_\_\_ contra la desestimación presunta, por silencio administrativo, del recurso de reposición presentado, con fecha 24 de enero de 2024, en materia de IMPUESTO SOBRE INCREMENTO VALOR TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.

Ha intervenido como parte demandada el Ayuntamiento de Tres Cantos, bajo la dirección letrada de sus servicios jurídicos.

### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte recurrente formalizó su demanda en la que tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes, terminó suplicando: “se tenga por interpuesto el recurso y por formalizado el escrito de demanda en el recurso contencioso-administrativo que se inicia frente a la desestimación por silencio administrativo negativo del recurso de reposición presentado frente a la liquidación girada por el Ayuntamiento, en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana.”



SEGUNDO.- Admitida a trámite, se dio traslado de la misma a la Administración demandada quien presentó escrito de contestación a la demanda en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimaba de aplicación, terminó suplicando “se dicte Sentencia que, inadmitiendo o desestimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto de contrario, absuelva al Ayuntamiento de Tres Cantos de los pedimentos deducidos en la Demanda.”

TERCERO.-Se fija la cuantía del recurso en 657,96 euros.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida.

Se interpone el presente recurso contencioso- administrativo contra la desestimación presunta, por silencio administrativo, por parte del Ayuntamiento de Tres Cantos del recurso de reposición interpuesto por la mercantil , con fecha 24 de enero de 2024, contra la desestimación, también presunta, de su solicitud de rectificación de la autoliquidación girada en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), por importe de 657,96 euros, como consecuencia de la transmisión del inmueble sito en Avenida de de Tres Cantos, con referencia catastral , y, naturalmente, esta última.

SEGUNDO.- Posición de las partes.

La parte recurrente insiste en este proceso contencioso- administrativo en la nulidad de las autoliquidaciones en virtud de la doctrina fijada por la reciente Sentencia nº 182/2021 del TC de 26 de octubre de 2021.

La Administración demandada se opuso a la demanda formulada de contrario por existir una situación consolidada.



TERCERO.- Sobre la Inconstitucionalidad de los arts. 107.1 segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL: sentencia nº 182/2021 del Tribunal Constitucional, Pleno, de 26 de octubre de 2021 (cuestión de inconstitucionalidad 4433-2020).

En el presente caso, ha de partirse necesariamente de la sentencia nº 182/2021 del Tribunal Constitucional, Pleno, de 26 de octubre de 2021 (Cuestión de inconstitucionalidad 4433-2020), publicada en el BOE de 25 de noviembre de 2021, y ello porque, de alcanzarle los efectos de la misma, conllevaría automáticamente la estimación de este recurso, sin necesidad de analizar el resto de motivos invocados en la demanda. Pues bien el TC finalmente ha venido a declarar la inconstitucionalidad, y consiguiente nulidad, de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales (RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo), porque establece un método objetivo de determinación de la base imponible del IIVTNU que determina que siempre haya existido aumento en el valor de los terrenos durante el periodo de la imposición, con independencia de que haya existido ese incremento y de la cuantía real de ese incremento, lo que es ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, está al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, lo que, en definitiva, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE). Por ello, el TC ha decidido: “Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1 segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en los términos previstos en el fundamento jurídico 6”. Ahora bien, el fallo declara la intangibilidad de las situaciones firmes existentes antes de la fecha de la aprobación de la sentencia en los términos previstos en su fundamento jurídico 6, esto es, *“no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia.”*



Recientemente, respecto al alcance de la inconstitucionalidad declarada en la STC 182/2021 se ha pronunciado el Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, en Sentencia nº 985/2023, de fecha 13 de julio de 2023, que resuelve el recurso de casación nº 4136/2023, y en sentencia nº 949/2023 el TS, misma Sala y Sección 2ª, de 10 de julio de 2023 (rec. 5181/2022). Esta última que fija como doctrina que *“(…) de conformidad con lo dispuesto en la STC 182/2021, de 26 de octubre, las liquidaciones provisionales o definitivas por Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse dicha sentencia, 26 de octubre de 2021, no podrán ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma, al igual que tampoco podrá solicitarse con ese fundamento la rectificación, ex art. 120.3 LGT, de autoliquidaciones respecto a las que aún no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la STC 26 de octubre de 2021.”*

Aplicada la anterior doctrina al presente caso, cabe concluir que no cabe revisar la autoliquidación impugnada con base en la STC 182/2021. En efecto, del expediente administrativo, consta que la autoliquidación quedó firme en el año 2019; de los documentos obrantes en el expediente administrativo, consta que por Decreto de fecha 10 de febrero de 2019, se desestimó la solicitud de rectificación de la autoliquidación; contra dicha resolución, la recurrente interpuso recurso de reposición, con fecha 22 de marzo de 2019, que fue desestimado por Acuerdo de la Junta de Gobierno Local de fecha 3 de octubre de 2019. Este Acuerdo consta notificado por sede electrónica; notificación que tampoco ha sido cuestionada por la recurrente. Y frente a dicho Acuerdo no consta haberse interpuesto recurso contencioso- administrativo. Por tanto, cuando, con fecha 24 de enero de 2024, la recurrente interpone nuevo recurso de reposición lo hace sobre una actuación ya decidida definitivamente, y con posterioridad al dictado de la STC 182/2021, de 26 de octubre, de lo que cabe concluir, conforme a la doctrina legal y jurisprudencial expuesta, su intangibilidad. Citar en este mismo sentido, la reciente sentencia nº 250 del TSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 9ª, de 11 de mayo de 2023 (rec. 242/2023). Y, no habiéndose invocado ningún otro motivo de impugnación, tales como la existencia de minusvalía o cuota superior al incremento patrimonial obtenido, sino tan solo lo relativo a los efectos la mencionada STC 182/2021, no cabe más que desestimar el presente recurso



contencioso- administrativo por tratarse de una situación consolidada no susceptible de revisión ex. STC 182/2021.

Procede, en consecuencia, desestimar el presente recurso contencioso-administrativo.

#### CUARTO.- Costas

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley reguladora de esta jurisdicción dada la desestimación de la demanda procede imponer las costas causadas a la parte recurrente.

Vistos los artículos anteriores y demás de general y pertinente aplicación;

### FALLO

DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la mercantil , representada por el Procurador don contra los actos administrativos identificados en el fundamento de derecho primero de la presente resolución.

Con expresa condena en costas a la parte recurrente.

Esta sentencia es FIRME y NO cabe contra ella RECURSO ordinario alguno.

Expídanse por la Letrada de la Admón de Justicia las copias y testimonios precisos de esta resolución, y llévase el original de la misma al legajo especial de Sentencias que, de conformidad con el artículo 265 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, en este Juzgado se custodia, dejando testimonio fiel de esta en los autos originales.

Así por esta mi sentencia lo pronuncio, mando y firmo.

**LA MAGISTRADA - JUEZ**



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

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



Este documento es una copia auténtica del documento Sentencia desestimatoria firmado electrónicamente por

## Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 28 de Madrid

C/ Princesa, 3 , Planta 6 - 28008

NIG: :

### Procedimiento Ordinario 447/2021

**Demandante/s:**

PROCURADOR D./Dña.

**Demandado/s:** AYUNTAMIENTO DE TRES CANTOS

LETRADO D./Dña.

### SENTENCIA Nº 178/2024

En Madrid, a veintisiete de mayo de dos mil veinticuatro.

Vistos por mí, Magistrado del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 28 de Madrid y su provincia, los presentes autos del recurso contencioso administrativo núm. 477/21 seguido entre las partes, de una, como demandante, representado por el Procurador D. y defendido por el Letrado y de otra, como Administración demandada, el AYUNTAMIENTO DE TRES CANTOS, representada por el Letrado D. y en el ejercicio de las facultades que me confieren la Constitución y las Leyes, y en nombre de S.M. El Rey, he dictado la presente Sentencia, con arreglo a los siguientes antecedentes de hecho y fundamentos jurídicos, en materia tributaria.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.** - Interpuesto el presente recurso, en el plazo prefijado en la Ley Jurisdiccional se le dio el trámite procesal adecuado, ordenándose reclamar el expediente administrativo. Recibido el expediente administrativo se puso de manifiesto el mismo en Secretaría a la parte recurrente para que formulara su demanda dentro del plazo legal, lo que así hizo, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó precisos en orden a sus pretensiones, suplicando al Juzgado se dictara sentencia estimatoria del mismo.

**SEGUNDO.** - Dado traslado del escrito de demanda a la representación de la Administración demandada para que lo contestara, así lo hizo en tiempo y forma.

**TERCERO.** - La cuantía del presente recurso se fijó mediante Decreto de como indeterminada.

**CUARTO.** - Mediante Auto de 6 de noviembre de 2023 dispuso recibir el recurso a prueba y tras el trámite de conclusiones se declaró concluso para Sentencia mediante Providencia de 1 de abril de 2024.

**QUINTO.** - En la tramitación de los presentes autos se han cumplido todas las

prescripciones legales, excepto los plazos procesales debido al cúmulo de asuntos pendientes de sentenciar.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Por la representación procesal de la sociedad mercantil “  
”, se ha interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 229 de julio de 2021 de la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento de Tres Cantos por la que se desestima el recurso de reposición deducido frente al “quinto requerimiento individualizado de colaboración” emitido por el citado Ayuntamiento en relación a la comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales en relación con el impuesto sobre Construcciones e Instalaciones y Obras de “

**SEGUNDO.** - Conviene señalar que en relación a un asunto análogo ya se ha pronunciado la Sentencia de 12 de junio de 2023 de la Sala de lo Contencioso-administrativo (Sección Octava) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso de apelación nº 61/2023, aportada por la parte demandante.

Por ello, alegándose análoga fundamentación jurídica y por unidad de doctrina y seguridad jurídica bastará para estimar también este recurso contencioso-administrativo con reproducir los fundamentos jurídicos de dicha Sentencia de la Sala en la que, estimado el citado recurso de apelación contra la Sentencia de instancia desestimatoria, sostenía lo siguiente:

*<<SEGUNDO.- Alega en el recurso de apelación, que la sentencia impugnada es incongruente en tanto que no se ha pronunciado respecto a la pretensión de esta parte relativa a la nulidad de pleno derecho del acto impugnado por ausencia de trascendencia tributaria, que la sentencia impugnada realiza una interpretación incorrecta de los hechos pues ha valorado si cumple con las exigencias de motivación la resolución del recurso de reposición presentado frente al 4º requerimiento del Ayuntamiento, en lugar de valorar el propio requerimiento de información, que la sentencia de instancia se basa en una errónea apreciación de los hechos, por cuanto la información solicitada no tiene que ver con el hecho imponible del ICIO, por lo tanto, no cumple con el principio de proporcionalidad y que el Ayuntamiento de Tres Cantos, no ha actuado de acuerdo con el principio de buena administración definido por el Tribunal Supremo en su sentencia de 15 de octubre de 2020.*

*El Ayuntamiento de Tres Cantos se opuso al recurso de apelación alegando, respecto de la incongruencia omisiva de la sentencia, invocada por la apelante, que lo que realmente planteó la misma en la instancia, fue la falta de trascendencia tributaria de la información o documentación requerida y que la sentencia se remite a lo resuelto por la sentencia dictada por el Juzgado Contencioso-administrativo nº 3 de Madrid en el P.O. 440/2022 -recurso interpuesto por la misma mercantil, REC, contra otro de los requerimientos dirigidos por el Inspector Municipal con el mismo contenido y en el mismo expediente- y que sí se ha pronunciado sobre la trascendencia tributaria de la documentación requerida, aun cuando lo haya hecho remitiéndose a lo razonado en aquella. Alega asimismo que no es cierto que, como se sostiene de contrario, el Inspector*

*Municipal haya requerido “toda la contabilidad de la sociedad”, ya que la documentación contable requerida por el Inspector, además de los Balances de sumas y saldos, son los “Mayores” de determinadas cuentas: activo no corriente, proveedores y proveedores de inmovilizado a corto plazo y que, dada la vinculación de la apelante (dueña de obra) con la constructora (obligado tributario sustituto del contribuyente) y puesto que, además, la apelante se había negado a aportar siquiera la documentación contractual sobre los equipos instalados en las Salas de telecomunicaciones, el Inspector Municipal deseaba verificar, en todo caso, si la documentación contractual que pudiera aportar la actora se acomodaba a la realidad, y para ello era imprescindible contrastar la misma con los datos reflejados en su contabilidad. Añade la apelada que más allá de que la Sentencia se haya centrado en lo expuesto en la resolución que resolvió desestimar el recurso de reposición interpuesto de contrario contra el requerimiento de colaboración, lo cierto es que esta resolución se había pronunciado sobre la motivación ofrecida en el propio requerimiento para justificar el mismo, razonando que la misma era suficiente, y que ello no significa que la Juez a quo no haya valorado la motivación contenida específicamente en el Requerimiento. Continúa el Ayuntamiento haciendo constar que la apelante no sólo no acredita, sino que ni siquiera precisa, en modo alguno, qué concreta documentación ya había sido aportada por ella en fecha 8 de julio de 2019, que posteriormente le hubiese sido requerida (también) en el 4º Requerimiento de colaboración que es objeto de impugnación en el presente procedimiento, ya que la documentación aportada por REC en 2019 en el (primer) expediente incoado frente a ella únicamente hacía referencia a Continúa el Ayuntamiento haciendo constar que la única manera de que disponía el Inspector Municipal para verificar y, en su caso, contrastar lo relacionado con la adquisición de los equipos era, además de con los contratos y demás documentación suscrita o emitida por los proveedores -que la actora no había proporcionado-, a través de la documentación fiscal y, sobre todo, contable de la actora-apelante, que permitiese tener conocimiento de tales proveedores y de las facturas giradas por los mismos y contrastar los datos ofrecidos por el sujeto pasivo sustituto del contribuyente ( así como por la propia que era la dueña de la obra. Por último, alega el Ayuntamiento que, bajo el argumento del principio de buena administración, la actora-apelante se limita a reproducir los argumentos aducidos por ella previamente en su recurso, sobre la previa aportación de documentación, argumentos y afirmaciones de contrario que, según manifiesta, son manifiestamente inciertas.*

*TERCERO.- La sentencia apelada confirma la resolución de la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento de Tres Cantos de fecha 15 de julio de 2021, que desestimó el recurso de reposición interpuesto por contra el Cuarto Requerimiento individualizado de Colaboración realizado por la Inspección Municipal a la misma con motivo de la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales en ICIO y TLU por la entidad SL, por las obras de reforma puntual en edificación existente de para locales técnicos de réplicas de telecomunicaciones (fase 0) en la calle Isaac Newton nº 2 PTM (Expte. de obras 15N0313) y de adecuación de edificio para escuela corporativa (fase I) en la calle Isaac Newton Nº 2 (Expte. de obras 15M073).*

*Dicho requerimiento se emitió tras haberse efectuado un tercer requerimiento solicitando la misma documentación, si bien, tras haber sido recurrido en reposición, se estimó el recurso anulando el mismo a fin de que se dictase otro que estuviese*

debidamente motivado.

*En el cuarto requerimiento se solicitó de la apelante la siguiente información:*

*“1.-Declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro. (Modelo 340 de la AEAT) de los ejercicios 2015 y 2016 (“Carátulas” de las declaraciones informativas de operaciones incluidas en los libros registro: Modelo 340 de la AEAT de cada uno de los meses de los ejercicios 2016 y 2016).*

*2.- Balance de sumas y saldos de los años 2016 y 2017 (cuentas con el mayor desglose; 8 dígitos o más).*

*3.- “Mayores” de las cuentas del grupo 2 del Activo no corriente, del grupo 4 de proveedores o acreedores y del grupo 523 proveedores de inmovilizado a corto plazo de los años 2016 y 2017, incluyendo: nombre del proveedor, número y descripción del asiento, nº de documento interno, nº de factura, contrapartida, así como cualquier otro dato que permita identificar el gasto efectuado.”*

*4.- Libro registro de IVA de facturas recibidas y expedidas del año 2017, con el contenido y en el formato y diseño de fichero establecido en la Orden HFP/417/2017 de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecida en el artículo 62.6 del Reglamento de Impuesto sobre el valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y se modifica otra normativa.*

*5. Declaraciones del IVA del año 2017.”*

*Hemos de tener en cuenta que a el Ayuntamiento de Tres Cantos, en relación con las mismas obras y con el mismo fin, le efectuó seis requerimientos de colaboración, como a , dándose la misma circunstancia de que se estimó el recurso de reposición interpuesto contra el tercero por falta de motivación y se emitió un cuarto, que, como el que nos ocupa, fue recurrido en reposición y desestimado el recurso, emitiéndose un quinto y un sexto requerimiento que reproducían la documentación reclamada y la fundamentación recogida en el cuarto requerimiento.*

*Frente a los citados requerimientos cuarto, quinto y sexto, interpuso recursos de reposición que fueron desestimados y, contra las resoluciones desestimatorias de los recursos de reposición, formulo recurso contencioso administrativo, que fue tramitado en el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 4 de Madrid, como P.O. 405/2021, en el que recayó sentencia en fecha 31 de octubre de 2022, que estimó parcialmente el recurso en el sentido de acoger la alegación que se formuló en la demanda referida al principio de proporcionalidad que debe regir en esta materia, limitando el requerimiento de la Inspección a la documentación relacionada con los equipos adquiridos en su día por Red Eléctrica de España SAU e instalados posteriormente en la obra a la que se refiere la liquidación del ICIO y de la TLU, concretada, de una parte, en los “contratos, pedidos, ofertas, presupuestos, documentación técnica y facturas de los equipos adquiridos para las salas de “réplica” 1*

y 2, así como para las salas LCYE descritas en el expediente urbanístico de actividades 15IP0061” y, de otra, a las “fichas del inventario contable de los equipos adquiridos para las salas de “réplica” 1 y 2, así como para las salas LCYE descritas en el expediente urbanístico de actividades 15ip0061, incluyendo: número y descripción de los asientos del “mayor” de la cuenta de inmovilizado que conforman el valor contable de cada uno de los equipos, con nombre del proveedor, fecha de adquisición, valor de adquisición, amortización acumulada y valor neto contable en cada uno de los años 2015 y 2016”, declarando que los requerimientos efectuados a la demandante por la Inspección Municipal se debían limitar a dicha documentación.

La citada sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 4 de Madrid fue recurrida en apelación por alegando que los requerimientos reiterados incurrieran en improcedente trascendencia tributaria y en ausencia de motivación y añadía que la información que se le había solicitado no tenía que ver con el hecho imponible del ICIO.

Tramitado en la presente Sección el recurso de apelación con el nº 61/2023, ha recaído en el mismo sentencia en fecha 12 de junio de 2023, que estimó parcialmente el recurso de apelación declarando nulo el requerimiento 6º y la resolución que lo confirmó, y confirmando la sentencia apelada en lo concerniente al 4º y 5º requerimiento. La sentencia es firme.

Dicha sentencia, al resolver el motivo de la adhesión al recurso de apelación que realizó el Ayuntamiento de Tres Cantos, estableció lo siguiente:

“No puede estimarse este motivo de apelación. De resultas de los antecedentes antes dichos, entendemos que la requerida pudo creer de buena fe que había atendido los requerimientos. Como así parece haberlo entendido el Ayuntamiento, que no ha exigido responsabilidades por desacatarlos. En consecuencia, no consideramos acto propio de la requerida, que dejara firmes estos primeros requerimientos.

Tampoco el Ayuntamiento justifica que sea necesaria la información inadmitida por el juzgado, los balances de sumas y saldos completos, y tres grupos del Libro Mayor también completos, de dos ejercicios; y con detalle de facturas y pagos. Incluyendo seguramente, en su mayor parte, información y datos de terceros no interesados y sin relación con el hecho imponible.

En estas condiciones, entendemos que la información admitida por el juzgado era la suficiente en este momento procedimental de los requerimientos impugnados; sin perjuicio de que, en función del resultado de dicha información, pueda aparecer la necesidad de obtener más.”

El Juzgado había justificado cual era la información solicitada que resultaba proporcional al impuesto que se pretendía comprobar con el siguiente fundamento:

“En relación con este tributo y, más concretamente, con la cuestión de si en su base imponible se debía incluir el coste o valor de adquisición de los denominados “elementos separables”, la jurisprudencia se ha encargado de diferenciar, ante el silencio de la norma, entre los supuestos en los que esos elementos son consustanciales, inseparables e imprescindibles para la propia obra o instalación, de aquellos otros en los que no concurra tal circunstancia, estableciendo, para los primeros, la inclusión de su

*coste en la base imponible del impuesto, mientras que para los segundos no.*

*Con estos presupuestos y teniendo en cuenta que por la demandante no se niega su condición de propietaria de los equipos controvertidos, es evidente que la documentación fiscal referida a dichos equipos tenía trascendencia tributaria en los términos expresados en el artículo 93.1 de la LGT, según la interpretación dada a ese concepto jurídico indeterminado por la jurisprudencia de cita anterior, puesto que, indudablemente, contribuía a la gestión y aplicación del tributo en cuestión, en cuanto que incidía directamente en la determinación de su base imponible, sin que resulte admisible que la persona requerida para su aportación, cuestione esa trascendencia argumentando que no “forman parte de la obra”, como así lo hizo la demandante en la contestación al segundo requerimiento (pag 109 del expediente administrativo).*

*Por otra parte, la motivación expuesta a partir del cuarto requerimiento se ha de considerar suficiente de acuerdo, también, con la jurisprudencia de cita anterior, puesto que con ella se cumplía sin duda con la exigencia de justificar la utilidad que para la Inspección Municipal tenía la información solicitada, en orden a la comprobación del cumplimiento de sus obligaciones tributarias por el sujeto pasivo, proporcionando a la demandante la información necesaria de la que deducir, sin ningún esfuerzo interpretativo, la procedencia del requerimiento efectuado, descartando cualquier sombra de arbitrariedad.*

*No obstante lo anterior, se ha de acoger la alegación que se formula en la demanda con cierto carácter residual, referida al principio de proporcionalidad que debe regir en esta materia, con la que mantiene que “la información solicitada, deberá ser proporcional al impuesto que se pretende comprobar”, para limitar el requerimiento de la Inspección a la documentación relacionada con los equipos adquiridos en su día por la demandante e instalados posteriormente en la obra a la que se refiere la liquidación del ICIO y de la TLU, concretada, de una parte, en los “contratos, pedidos, ofertas, presupuestos, documentación técnica y facturas de los equipos adquiridos para las salas de “réplica” 1 y 2, así como para las salas LCYE descritas en el expediente urbanístico de actividades 15IP0061” y, de otra, a las “fichas del inventario contable de los equipos adquiridos para las salas de “réplica” 1 y 2, así como para las salas LCYE descritas en el expediente urbanístico de actividades 15ip0061, incluyendo: número y descripción de los asientos del “mayor” de la cuenta de inmovilizado que conforman el valor contable de cada uno de los equipos, con nombre del proveedor, fecha de adquisición, valor de adquisición, amortización acumulada y valor neto contable en cada uno de los años 2015 y 2016”, y con ese carácter parcial ha de quedar estimado el recurso.”*

*Los fundamentos de la sentencia transcrita, confirmada por la sentencia firme de esta Sección en lo concerniente al cuarto requerimiento, son trasladables al recurso que nos ocupa, en el que, sin apreciar la ausencia de motivación en el cuarto requerimiento, dado que en el mismo se expuso la causa por la que no se entendía que la documentación requerida hubiera sido aportada y se recogía que la misma era trascendental para la correcta regularización del tributo, sí que concurre, como el caso analizado por dicha sentencia, una vulneración del principio de proporcionalidad, por cuanto la documentación a aportar por la apelante será la relacionada con los equipos instalados en la obra a la que se refiere la liquidación del ICIO y de la TLU y, en el cuarto requerimiento objeto de esta litis, la documentación solicitada consistente, como hemos*

visto, en Declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro (Modelo 340 de la AEAT) de los ejercicios 2015 y 2016; Balance de sumas y saldos de los años 2016 y 2017; “Mayores” de las cuentas del grupo 2 del Activo no corriente, del grupo 4 de proveedores o acreedores y del grupo 523 proveedores de inmovilizado a corto plazo de los años 2016 y 2017 y Libro registro de IVA de facturas recibidas y expedidas del año 2017, incluiría seguramente, en su mayor parte, como afirma la sentencia del Recurso de apelación 61/2033 de esta Sección, información y datos de terceros no interesados y sin relación con el hecho imponible.

*Por tanto, dado que en el cuarto requerimiento que analizamos, no se incluía la documentación a la que el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 4 limitó el cuarto requerimiento objeto del recurso tramitado en el mismo, no resultando la información solicitada en el nuestro proporcional a la finalidad del requerimiento, procede la estimación del recurso de apelación y del recurso formulado en primera instancia>>.*

En el presente caso, el contenido del quinto requerimiento inicialmente impugnado era idéntico al que resulta anulado por el precedente expuesto, por lo que, como ya se adelantó, procede en atención al criterio contenido en la referida Sentencia la estimación del recurso contencioso-administrativo y la anulación de la actuación administrativa por no ser conforme a Derecho.

**TERCERO.** - Conforme a lo establecido en los artículos 78.23, 68.2 y 139.1 de la Ley 29/1998, no se hace especial imposición de costas procesales pues como se señala en la mencionada Sentencia, la disparidad de criterio entre el Juzgado de instancia y la Sala revela que el asunto presentaba serias dudas de derecho, lo que justifica la no imposición de las costas procesales de la primera instancia (artículo 139.1 de la Ley 29/1998).

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación.

## FALLO

**PRIMERO.** - Estimar el presente recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de \_\_\_\_\_, anulando la actuación administrativa impugnada por no ser conforme a Derecho.

**SEGUNDO.** - No hacer especial declaración en cuanto a las costas procesales.

Notifíquese la presente resolución a las partes, haciéndoles saber que contra la misma cabe recurso de APELACIÓN en el plazo de QUINCE DIAS a contar desde el siguiente a su notificación, advirtiéndoles que deberá constituir depósito de **50 euros**. Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este Juzgado nº \_\_\_\_\_ Banco Santander, especificando en el campo **concepto** del documento Resguardo de ingreso que se trata de un “Recurso” 22 Contencioso-Apelación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, el código y tipo concreto de recurso debe indicarse justamente después de especificar los 16 dígitos de la cuenta expediente (separado por un espacio), lo que deberá ser acreditado al presentarse escrito de interposición del recurso, bajo el apercibimiento de que no se admitirá a trámite ningún recurso cuyo depósito no esté constituido y que de no efectuarlo se dictará

auto que pondrá fin al trámite del recurso.

Así, por esta mi Sentencia de la que se unirá testimonio a los autos, lo pronuncio, mando, firmo y hago cumplir, S.S<sup>a</sup>, Ilma. D. Magistrado del  
Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 28 de Madrid y su provincia.

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

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

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

## Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 26 de Madrid

C/ Gran Vía, 19 , Planta 6 - 28013

NIG:

### Procedimiento Ordinario 405/2023

**Demandante/s:**

PROCURADOR D./Dña.

**Demandado/s:** AYUNTAMIENTO DE TRES CANTOS

LETRADO D./Dña.

## SENTENCIA Nº 142/2024

En Madrid, a 9 de mayo de 2024.

**Vistos** por mí, Magistrada-Juez del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 26 de los de Madrid, los presentes autos de procedimiento ordinario, registrados con el número 405/2023, en los que figura como parte recurrente SA, representada por el Procurador Sr. y asistida por el Letrado Sr. y como parte recurrida el , representado y asistido por el

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Interpuesto el presente recurso se solicitó la remisión del expediente administrativo. Recibido el expediente administrativo se dio traslado a la parte recurrente para que presentara su demanda en la que tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes, terminó suplicando se dicte una Sentencia estimatoria del recurso interpuesto y las correspondientes declaraciones en relación con la actuación administrativa impugnada.

**SEGUNDO.-** Admitida la demanda se dio traslado a la Administración, que contestó la demanda, solicitando Sentencia desestimatoria.

Por Auto de 28 de noviembre de 2023 se admitió la documental aportada, y teniendo por unido a los autos el expediente administrativo, se abrió trámite de conclusiones, y presentados los escritos por ambas partes, por Diligencia de Ordenación de 20 de diciembre de 2023, quedaron los autos a disposición de esta Juzgadora, que, por Providencia de 8 de marzo de 2024, declaró los autos conclusos y pendientes de Sentencia.

**TERCERO.-** En la sustanciación del presente procedimiento se han observado los preceptos y prescripciones legales, salvo el plazo para dictar sentencia, debido al cúmulo de autos que pesa sobre este Juzgado.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO



**PRIMERO.-** En el presente recurso contencioso-administrativo se impugna la Resolución desestimatoria presunta, por silencio administrativo del Ayuntamiento de Tres Cantos, del recurso de reposición interpuesto por la recurrente en fecha 8 de julio de 2022 contra el Acuerdo 2022/1817, de 9 de junio de 2022, del Primer Teniente de Alcalde del Ayuntamiento de Tres Cantos, desestimatorio de la solicitud de 3 de noviembre de 2021, de rectificación de la Autoliquidación nº \_\_\_\_\_ de 8 de marzo de 2021 (notificada el 10 de marzo de 2021), en concepto de IIVTNU, por importe total de 237.375,33 euros, derivada de la transmisión de la parcela sita en C/ \_\_\_\_\_, Tres Cantos, con referencia catastral \_\_\_\_\_

**SEGUNDO.-** Alega la sociedad FC Y C, S.A que con fecha 5 de febrero de 2021, transmitió una parcela situada en Tres Cantos, en la calle Andalucía, Suelo RC.22, C.P. 28760, con número de referencia catastral \_\_\_\_\_

La transmisión se formalizó a través de un remate judicial.

Como consecuencia de la indicada transmisión, el día 8 de marzo de 2021, se liquidó el “IIVTNU”, de tal forma que la actora, dentro del plazo legalmente establecido, efectuó el ingreso de la cuota tributaria resultante de la autoliquidación por importe de 237.375,33 euros

Con fecha 26 de octubre 2021, el Tribunal Constitucional publicó la Nota informativa nº 99/2021, que adelantaba el contenido del fallo de la Sentencia 182/2021, de 26 de octubre, por la que se declaró la inconstitucionalidad y nulidad plena de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Conocido el contenido de la Sentencia 182/2021, el día 3 de noviembre de 2021, la actora instó, ante el Servicio de Tributos del Ayuntamiento de Tres Cantos, una solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos al amparo de lo establecido por el Tribunal Constitucional en la indicada sentencia.

El día 25 de noviembre de 2021 tuvo lugar la publicación de la Sentencia 182/2021, de 26 de octubre, en el Boletín Oficial del Estado.

Con fecha 9 de junio de 2022, se recibió notificación del Acuerdo núm. 2022/1817, dictado el mismo día de su notificación por el Área de Servicios Económicos del Ayuntamiento de Tres Cantos, desestimatorio de la solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos del IIVTNU instada por la actora.

Contra el mencionado acuerdo, interpuso recurso de reposición.

Transcurrido un mes desde la interposición del recurso de reposición sin haber obtenido pronunciamiento alguno por parte del Ayuntamiento, el recurso presentado se entendió desestimado por silencio administrativo, motivo por el cual se interpuso, en tiempo y forma, recurso contencioso administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Madrid, del que este escrito constituye la correspondiente demanda

La cuestión controvertida radica en determinar la fecha en la que surten los efectos de la mencionada Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021 (“BOE” núm. 282, de 25 de noviembre de 2021), cuyo fallo se difundió de manera informal con carácter previo a su publicación en el Boletín Oficial del Estado el día 25 de noviembre de 2021.

A este respecto, el Ayuntamiento de Tres Cantos fundamenta su pronunciamiento desestimatorio en el hecho de que la solicitud de rectificación de la autoliquidación se presentó en fecha posterior a la fecha en que se dictó la STC 182/2021, de 26 de octubre, que declara la inconstitucionalidad y nulidad plena de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales.



Asimismo, se plantea la posible improcedencia de las liquidaciones del impuesto en caso de que se acredite la ilegalidad de su Ordenanza Fiscal reguladora con motivo de la inexistencia de los correspondientes acuerdos de imposición, lo que supone la infracción del artículo 15.1 y 16.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLRHL.

**PRIMERO.- IMPROCEDENCIA DEL ACUERDO DE DESESTIMACIÓN DE LA SOLICITUD DE RECTIFICACIÓN DE LA AUTOLIQUIDACIÓN INSTADA POR ESTA PARTE POR APLICACIÓN DE LA STC 182/2021, DE 26 DE OCTUBRE**

En primer lugar, para determinar el alcance de la STC 182/2021 y la consideración de “situación consolidada” a los exclusivos efectos de aplicación de la sentencia, debemos acudir al artículo 164.1 de la Constitución Española, que dispone lo siguiente:

1. “Las sentencias del Tribunal Constitucional se publicarán en el boletín oficial del Estado con los votos particulares, si los hubiere. Tienen el valor de cosa juzgada a partir del día siguiente de su publicación y no cabe recurso alguno contra ellas.

Las que declaren la inconstitucionalidad de una ley o de una norma con fuerza de ley y todas las que no se limiten a la estimación subjetiva de un derecho, tienen plenos efectos frente a todos”.

Por su parte, el artículo 38.Uno de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional que desarrolla el precepto anterior, señala que:

Uno. “Las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado»”.

Teniendo en cuenta la normativa constitucional expuesta, alega que, de la STC 182/2021 emanada del Tribunal Constitucional, se deduce que despliega sus efectos de manera inmediata desde la fecha en que se dictó sin necesidad de que se publique en el Boletín Oficial del Estado, significa afirmar que el Alto Tribunal está prescindiendo de lo preceptuado en su ley orgánica.

No concurre “situación consolidada” y, por tanto, inatacable, defendida en el acuerdo impugnado, en la medida en que, dentro de la definición de las situaciones consolidadas a las que hace referencia la STC 182/2021, únicamente podemos incluir las liquidaciones no impugnadas a la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, siendo susceptibles de revisión todas aquellas liquidaciones impugnadas con carácter previo a dicha fecha

Así lo consideran, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de de (Rec. ), el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º de Madrid, en la Sentencia núm. 196/2022, de 10 de mayo (Rec. 444/2022), en la que, o la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º de Madrid, núm. de

Por consiguiente, en cumplimiento de la normativa constitucional anteriormente expuesta y por exigencia del principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución Española, y teniendo en cuenta los pronunciamientos de los Juzgados sobre el alcance concreto del fallo de la STC 182/2021, la parte considera que el contenido de la misma es plenamente aplicable a la autoliquidación N.º cuya rectificación ha sido instada por la actora, toda vez que no constituye una situación consolidada, al haberse impugnado con carácter previo a la publicación de la mencionada sentencia en el Boletín Oficial del Estado, resultando improcedente la desestimación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada con fecha 3 de noviembre de 2021

**SEGUNDO.- IMPROCEDENCIA DE LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO POR LA ILEGALIDAD DE SU ORDENANZA REGULADORA CON MOTIVO EN LA**



## INEXISTENCIA DEL CORRESPONDIENTE ACUERDO DE IMPOSICIÓN (art.º 15.1 y 16.1 RDL 2/2004)

El presente motivo de oposición radica en determinar la conformidad a derecho de la liquidación impugnada, a través de la impugnación indirecta de su ordenanza fiscal reguladora, al amparo de lo establecido en el apartado 1 del artículo 26 de la LJCA, con motivo de la infracción del artículo 15.1 y 16.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLRHL

Tal y como establecen dichos artículos, los entes locales, además de aprobar las correspondientes Ordenanzas Fiscales, previa o simultáneamente, deberán acordar la imposición de sus tributos.

En el presente caso, la parte no tiene constancia de la aprobación del citado acuerdo de imposición de la Ordenanza fiscal en la que el Ayuntamiento de Tres Cantos ampara la liquidación dictada, lo que, en caso de confirmarse, supondría una clara y manifiesta infracción de los citados preceptos y, por ende, la ilegalidad de la Ordenanza, lo que supone la imposibilidad de exigir el impuesto

- El acuerdo de imposición es un acto distinto de la Ordenanza que se debe adoptar expresa y formalmente.
- La inexistencia de acuerdo de imposición supone la inexistencia de la propia Ordenanza aprobada.
- La omisión de dicho acto no puede ser salvada alegando la intención tácita de establecer el tributo

La parte no tiene constancia, ni de la existencia, ni de la publicación, del acuerdo de imposición exigible legalmente para la imposición del IIVTNU y aprobación de su Ordenanza fiscal reguladora.

Debe tenerse en cuenta la conocida y consolidada jurisprudencia (previa a la LJCA de 1998) que establece que, en la impugnación indirecta de disposiciones generales, solo cabe oponer vicios de fondo porque éstos afectan directamente al acto impugnado.

Se trata de una limitación de creación jurisprudencial, no prevista en la ley, objeto de reiterados pronunciamientos de nuestros Tribunales, entre los que destaca la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de julio de 2010, Rec. Nº. 4039/2006, que puntualiza aquellos casos en los que, pese a existir un vicio de carácter formal y no de fondo, se permite alegarlo y anular el reglamento en el marco de una impugnación indirecta. Así, en su Fundamento de Derecho Quinto concluye lo siguiente:

“QUINTO.- Aunque la jurisprudencia relativa al recurso indirecto se ha mantenido después de la entrada en vigor de la Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio, de lo que son exponente, entre otras, las Sentencias de esta Sala de 11 de octubre de 2005 (recurso de casación 6822/2002), 21 de abril de 2008 (recurso de casación 5038/2003), 11 de mayo de 2009 (recurso de casación 1871/2006) y 11 de febrero de 2010 (recurso de casación 4581/2008), sin embargo, se viene admitiendo la impugnación indirecta de disposiciones generales por defectos formales cuando se hubiese incurrido en una omisión clamorosa, total y absoluta del procedimiento establecido para su aprobación, en perjuicio del recurrente, y cuando hubiesen sido dictadas por órgano manifiestamente incompetente (Sentencias de esta Sala de fechas 27 de octubre de 2007 (recurso de casación 9657/2003, fundamento jurídico cuarto) y 26 de diciembre de 2007 (recurso de casación 344/2004, fundamento jurídico sexto).

.....”

Pues bien, en el caso de autos, considera la actora que la infracción alegada, a pesar de ser un vicio formal o procedimental, sí cabe en la presente impugnación indirecta, al



tratarse de una omisión clamorosa, total y absoluta del procedimiento establecido para su aprobación, supuesto previsto en la mencionada Sentencia.

Solicita Sentencia por la que, estimando el presente recurso, se declare no conforme a Derecho la Resolución impugnada y la anule, así como la liquidación de la que trae causa, y se imponga a la Administración demandada las costas en las que ha incurrido la actora.

**TERCERO.-** El Letrado Consistorial alega que el Fundamento 6 de la STC de 26 de octubre de 2021, titulado “Alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad”, tras expresar que “la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad ...”, precisa en su apartado b) lo siguiente:

“b) Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente Sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex. art. 120.3 LGT a dicha fecha”.

Si la voluntad del TC hubiese sido la de circunscribir las situaciones no susceptibles de ser revisadas a aquéllas que ya hubiesen sido resueltas por Sentencia o resolución administrativa firme, no hubiese añadido, a continuación, la coletilla final: “A estos exclusivos efectos, también tendrán la consideración de situaciones consolidadas ...”; precisando, además, que la fecha a tomar en consideración, para apreciar las “situaciones consolidadas”, debe ser la fecha de la Sentencia (el 26 de octubre de 2021), y no la fecha de su publicación.

Dicho de otro modo, es el hecho de que el TC haya incluido la citada coletilla o precisión final, en el apartado b) del Fundamento 6 de la Sentencia, sobre aquellas liquidaciones y autoliquidaciones que también deben tener la consideración de situaciones consolidadas, y de que haya precisado que la fecha a tomar en consideración debe ser la fecha en que se dictase la Sentencia (y no la fecha de su publicación), lo que permite afirmar que aquellas autoliquidaciones, cuya rectificación no hubiese sido solicitada antes de dictarse la Sentencia TC de fecha 26 de octubre de 2021, tampoco son susceptibles de ser revisadas conforme a la declaración de inconstitucionalidad y nulidad contenida en la misma.

Lo que viene a sostener la parte actora es que el Tribunal Constitucional habría errado y que estaría “prescindiendo de lo preceptuado en su Ley Orgánica”, y, más concretamente, de lo dispuesto en el art. 38.Uno LOTC y de lo dispuesto en el art. 164.1 CE.

El hecho de que, conforme a lo dispuesto en el art. 164 CE y en el art. 38 LOTC, las Sentencias que dicte el TC tengan “valor de cosa juzgada a partir del día siguiente de su publicación” y que produzcan “efectos generales desde la fecha de su publicación en el BOE” no impide que las propias Sentencias del TC puedan precisar el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad contenidas en la misma.

II.- El Tribunal Supremo, en diferentes Sentencias dictadas en julio de 2023, ha resuelto específicamente la cuestión jurídica planteada por la parte actora (determinar la fecha que debemos tener en cuenta para considerar que una autoliquidación pueda ser calificada como una “situación consolidada” a los exclusivos efectos de su impugnación en aplicación de lo dispuesto en la STC 182/2021, de 26 de octubre). Entre otras, cabe citar la



Sentencia TS de 12 de julio de 2023, en que el Tribunal Supremo, en el Fundamento Quinto de la citada Sentencia, fija la doctrina jurisprudencial sobre la materia en los siguientes términos:

“QUINTO.- Fijación de la doctrina jurisprudencial.

Como conclusión de todo lo expuesto establecemos como doctrina jurisprudencial que, de conformidad con lo dispuesto en la STC 182/2021, de 26 de octubre, las liquidaciones provisionales o definitivas por Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse dicha sentencia, 26 de octubre de 2021, no podrán ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma, al igual que tampoco podrá solicitarse con ese fundamento la rectificación, ex art. 120.3 LGT, de autoliquidaciones respecto a las que aún no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la STC 26 de octubre de 2021.

Sin embargo, sí será posible impugnar dentro de los plazos establecidos para los distintos recursos administrativos, y el recurso contencioso-administrativo, tanto las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieren alcanzado firmeza al tiempo de dictarse la sentencia, como solicitar la rectificación de autoliquidaciones ex art. 120.3 LGT, dentro del plazo establecido para ello, con base en otros fundamentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre. Así, entre otros, con fundamento en las previas sentencias del Tribunal Constitucional que declararon la inconstitucionalidad de las normas del IIVTNU en cuanto sometían a gravamen inexcusablemente situaciones inexpressivas de incremento de valor (entre otras STC 59/2017) o cuando la cuota tributaria alcanza confiscatorio (STS 126/2019 al igual que por cualquier otro motivo de impugnación, distinto de la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021”.

...

Sea como sea, lo cierto es que el tenor literal del fundamento jurídico sexto deja poco margen para otra interpretación que no sea la que surge de su tenor literal,

III.- En consecuencia, dado que en el presente caso la actora formuló su solicitud de devolución de ingresos indebidos (que ni siquiera de rectificación de la autoliquidación) el día 3 de noviembre de 2021, es decir, después de que hubiese sido dictada la STC 182/2021 de 26 de octubre de 2021, la autoliquidación que la actora había presentado y abonado el 12 de mayo de 2021 debe considerarse una “situación consolidada” conforme a lo establecido en el apartado b) del Fundamento 6 de dicha STC 182/2021 y, por tanto, no susceptible de ser revisada con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad y nulidad decretada por la citada STC 182/2021.

Dada la fecha en que la parte actora ha formalizado su Demanda, septiembre de 2023, ya era perfecta conocedora de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en julio pasado - que ha sido publicada en varios medios- sobre el alcance y efectos de la STC 182/2021. Y a pesar de ello, la actora cita Sentencias de algunos Juzgados y omite dar cuenta de la doctrina jurisprudencial fijada por el Tribunal Supremo; lo que evidencia su temeridad.

Es más, es el hecho de que la actora sea perfectamente consciente de las Sentencias dictadas por el Tribunal Supremo en julio pasado lo que le ha llevado a introducir en su Demanda una cuestión, que jamás había alegado previamente, como es la impugnación indirecta de la Ordenanza fiscal, que realmente constituye una impugnación prospectiva, a los efectos de que se investigue si en la aprobación de la Ordenanza fiscal se han producido vicios o irregularidades; cuestión ésta, que carece de todo fundamento y debe ser rechazada de plano.



## SEGUNDO.- SOBRE LA IMPUGNACIÓN INDIRECTA DE LA ORDENANZA MUNICIPAL POR (SUPUESTA) INEXISTENCIA DE LOS CORRESPONDIENTES ACUERDOS DE IMPOSICIÓN Y DE APROBACIÓN DE LA ORDENANZA.

Cumple recordar que el presente recurso contencioso-administrativo se interpuso contra la resolución desestimatoria presunta del recurso de reposición que desestimó la solicitud de devolución de ingresos indebidos formulada de contrario; solicitud de devolución que no se había amparado en la (supuesta) ilegalidad de la Ordenanza fiscal, sino que se había amparado únicamente en la declaración de inconstitucionalidad y nulidad decretada por la STC 182/2021.

La resolución municipal que resolvió denegar la solicitud de devolución de ingresos indebidos se fundó exclusivamente en lo dispuesto en la STC 182/2021.

Resulta inadmisibles la Impugnación indirecta de la Ordenanza fiscal formulada de contrario al amparo de lo dispuesto en el art. 26 LJCA, en tanto que la resolución sobre la solicitud de devolución de ingresos indebidos no constituye una “acto que se produzca en aplicación” de la Ordenanza Fiscal.

Los Tribunales vienen reiterando que, en este tipo de casos, en que el recurso se haya interpuesto contra la denegación de una solicitud de devolución de ingresos indebidos, y no contra la liquidación tributaria dictada en aplicación de la Ordenanza, no resulta viable la impugnación indirecta de dicha disposición general, en tanto que la resolución desestimatoria de la petición de devolución no constituye un acto de aplicación de la Ordenanza, puesto que el acto de aplicación es la liquidación tributaria.

Y es que la estimación de una impugnación indirecta tiene por objeto la anulación del acto de aplicación de la disposición, y, evidentemente, si el acto impugnado no es el resultado de aplicación de la Ordenanza, la eventual ilegalidad de la misma nunca podría conllevar la anulación de tal acto. Razón por la cual no cabe la impugnación indirecta en este tipo de casos, ya que la eventual ilegalidad de la Ordenanza nunca podría justificar la anulación de la resolución desestimatoria de la petición de devolución de ingresos indebidos que no se puede entender dictada en aplicación de la misma.

Una cosa es que una petición de devolución de ingresos indebidos se pretenda fundar en los vicios de una Ordenanza y otra cosa totalmente distinta es afirmar que el acto o resolución, que resuelva una petición de devolución de ingresos indebidos, se dicte en aplicación de dicha Ordenanza; lo cual no es posible. Además, en el presente caso la petición de devolución de ingresos indebidos ni siquiera se había fundado en la ilegalidad de la Ordenanza fiscal.

En efecto, debemos tener presente que por expreso deseo de la parte recurrente lo que plantea es una impugnación indirecta de la Ordenanza, suscitada con motivo del recurso interpuesto contra un acto que deniega la solicitud de la devolución de ingresos indebidos, y no de un acto de aplicación de dicha Ordenanza.

En consecuencia, la impugnación indirecta que formula la actora de la Ordenanza municipal, con motivo de un recurso interpuesto contra la resolución desestimatoria de una petición de devolución de ingresos indebidos, debe ser rechazada de plano, al resultar manifiestamente inadmisibles.

II.- En segundo lugar, la impugnación indirecta que formula la actora constituye una impugnación prospectiva, a los efectos de que se “investigue” si en la aprobación de la Ordenanza fiscal se han cumplido todas las formalidades.

En definitiva, la actora pretende “utilizar” este procedimiento judicial para “investigar” si el Ayuntamiento habría incurrido en vicios a la hora de aprobar su Ordenanza fiscal.



Sin embargo, el procedimiento judicial, en el orden contencioso-administrativo, no está concebido para investigar la comisión de eventuales infracciones

En consecuencia, la impugnación indirecta que formula la actora, con la intención de investigar si el Ayuntamiento de Tres Cantos habría cometido infracciones en el procedimiento de aprobación de la Ordenanza fiscal, también debe ser rechazada de plano, sin mayores consideraciones, por esta razón.

III.- Conforme reiterada jurisprudencia, en los casos de impugnación indirecta de disposiciones generales no es posible denunciar vicios formales en el procedimiento de elaboración de las mismas. Entre otras muchas, cabe destacar la STS de 7 de junio de 2017.

El TSJ de Madrid ya se ha pronunciado sobre supuestos, en que el obligado tributario había impugnado indirectamente la Ordenanza fiscal, con base en la cual se había aprobado la liquidación tributaria impugnada, por no haberse dictado, previamente, el acto de imposición, indicando que se trata de “defectos de procedimiento” y que la omisión del acuerdo de imposición no puede oponerse en un procedimiento de impugnación indirecta de una Ordenanza fiscal. Así se pronuncia en las Sentencias de la Sección 9ª del TSJ de Madrid de 1 de septiembre de 2023 y de 30 de marzo de 2021.

En consecuencia, los vicios invocados en la Demanda, relativos a la eventual omisión del acuerdo de imposición del tributo y de aprobación de la Ordenanza Fiscal del IIVTNU, no pueden ser objeto de enjuiciamiento en el presente proceso, en que la Ordenanza sólo ha sido objeto de impugnación indirecta.

IV.- SIN PERJUICIO DE TODO LO EXPUESTO, EXISTE UN ACUERDO DE IMPOSICIÓN DEL IIVTNU Y DE APROBACIÓN DE LA ORDENANZA MUNICIPAL (DEBIDAMENTE PUBLICADOS).

Por Decreto 15/1991 de 21 de marzo de la Comunidad de Madrid fue creado el municipio de Tres Cantos, segregándose del de Colmenar Viejo, subrogándose en sus derechos y obligaciones en el territorio del nuevo municipio.

Adjunta, como Doc. nº 1, el instrumento de segregación que fue aprobado por el Decreto 15/1991 de 21 de marzo de la Comunidad de Madrid, conforme al cual el nuevo municipio de Tres Cantos adquirió (subrogándose) la titularidad de los derechos sobre los tributos municipales (impuestos y tasas), cuyos hechos impositivos se localizasen en su término municipal.

Pues bien, el acuerdo de imposición del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana había sido adoptado por el Ayuntamiento de Colmenar Viejo en 1989. Acompaña como Doc. nº 2, Certificación de los Acuerdos adoptados en 1989 por el Pleno del Ayuntamiento de Colmenar Viejo para la imposición del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, del siguiente tenor literal:

“PRIMERO: Que el Ayuntamiento Pleno en sesión Extraordinaria celebrada el día 6 de octubre de 1989, adoptó Acuerdo, cuya parte dispositiva es la siguiente:

Asimismo, acompaña, como Doc. nº 3, el suplemento del BOCM nº 310 de 30 de diciembre de 1989 en que está publicado el Acuerdo de imposición del tributo, así como la correspondiente Ordenanza Fiscal.

Así las cosas, una vez que por Decreto 15/1991 de 21 de marzo de la Comunidad de Madrid se aprobó la segregación de parte del término municipal de Colmenar Viejo para crear el nuevo municipio denominado Tres Cantos, el citado acuerdo de imposición del IIVTNU mantuvo su vigencia y eficacia en el término municipal de Tres Cantos, ya que conforme a las Estipulaciones aprobadas por el citado Decreto “El nuevo municipio de Tres Cantos adquiere la titularidad de los derechos sobre los tributos municipales (impuestos y tasas), cuyos hechos impositivos se localicen en su término municipal.”



Además, aunque no era imperativo (a tenor de la subrogación operada), el Pleno de la Comisión Gestora del nuevo Ayuntamiento de Tres Cantos, en sesión celebrada de carácter extraordinario el día 8 de abril de 1991, acordó ratificar la vigencia, en el nuevo término municipal, de las Ordenanzas y Reglamentos de Colmenar Viejo y, entre otras, de la Ordenanza del IIVTNU -que había sido aprobada mediante Acuerdo plenario de 6 de octubre de 1989-. Acompaña, como Doc. nº 4, copia de la Certificación emitida el 22 de abril de 1991 del referido Acuerdo adoptado por el Pleno de la Comisión Gestora del nuevo municipio.

Finalmente, adjunta, como Doc. nº 6, la publicación en el BOCM del Acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Tres Cantos de 27 de julio de 1991 de la Modificación de la Ordenanza Municipal del IIVTNU (primera aprobada por el Ayuntamiento de Tres Cantos) y, como Doc. nº 7, la publicación en el BOCM del Acuerdo del Pleno municipal de 26 de octubre de 2017 de la Modificación de la citada Ordenanza, vigente hasta 2022.

Tanto el Ayuntamiento de Colmenar Viejo como el de Tres Cantos llevan exigiendo el IIVTNU desde 1989; sin que jamás se haya planteado objeción alguna a este respecto.

Solicita Sentencia que acuerde desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto, declarando la conformidad a derecho del acto recurrido, con expresa imposición de las costas a la parte actora por su evidente temeridad y mala fe.

**TERCERO.-** Anteriormente, esta Juzgadora, tenía la opinión de que si la solicitud rectificación de la Autoliquidación y consiguiente devolución de ingresos indebidos, estaba dentro del plazo de cuatro años desde la notificación de la Autoliquidación, no se trataba de una situación consolidada aunque la solicitud fuera posterior a la fecha en que se dictó la STC 182/2021 (26 de octubre) y anterior a su publicación en el BOE (25 de noviembre de 2021).

Como se ha dicho tantas veces, la Sentencia del Tribunal Constitucional número 182/2021, está fechada el 26 de octubre de 2021 -fecha anterior a la solicitud de rectificación (3 de noviembre de 2021)-, pero fue publicada en BOE de 25 de noviembre de 2021, fecha posterior a dicha solicitud de rectificación.

Dispone el **artículo treinta y ocho, uno de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional** que “las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado»”.

Por tanto, entendía esta Juzgadora que, si la solicitud de rectificación data de 3 de noviembre de 2021, es decir, de antes de la publicación de la STC 182/2021, se trataba de una situación que, a la fecha de producción de efectos generales de la STC, no estaba consolidada, siendo aplicable, por tanto, dicha Sentencia.

No obstante, la situación ha cambiado, pues la **Sentencia núm. 949/2023 de 10 de julio de 2023, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en recurso de casación núm. 5181/2022**, declara:

“dados los términos en que se expresa la STC 182/2021, de 26 de octubre, es indudable que la voluntad del Tribunal Constitucional es fijar la intangibilidad de las diversas situaciones consolidadas a la fecha de dictado de la sentencia, no a la de la publicación. Es cierto que el art. 164.1 CE, al igual que el art. 38 de la LOTC, establecen que el valor de cosa juzgada y los efectos generales de las sentencias del Tribunal Constitucional que declaren la inconstitucionalidad de una ley se producen desde la fecha de su publicación en el BOE. Sin embargo, hay que precisar que la potestad de delimitar las situaciones intangibles no tiene fundamento en esta norma, sino que es una interpretación que extrae el



propio Tribunal Constitucional de la ausencia de regulación explícita en la LOTC respecto a la potestad de delimitación temporal de los efectos de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de leyes. Así, en la STC 45/1989, de 20 de febrero se explica que la ausencia de correspondencia en todo caso entre declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la norma declarada inconstitucional, en particular a propósito de los efectos temporales de la declaración no supone indefectiblemente la vinculación de sus respectivos efectos, puesto que "[...] Ni esa vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad es, sin embargo, siempre necesaria, ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la Ley, que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento [...]" (FD 11).

Por otra parte, no se trata de una facultad extraña a otros Tribunales Constituciones de nuestro entorno jurídico, y como máximo exponente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con fundamento, éste último, en el art. 264 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea que establece:

"[...]Si el recurso fuere fundado, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declarará nulo y sin valor ni efecto alguno el acto impugnado.

Sin embargo, el Tribunal indicará, si lo estima necesario, aquellos efectos del acto declarado nulo que deban ser considerados como definitivos [...]"

La doctrina del Tribunal Constitucional, como se dijo en nuestra STS de 26 de julio de 2022, cit., ha establecido con carácter variable el alcance de las situaciones de intangibilidad. La decisión al respecto se basa en la ponderación entre los distintos principios constitucionales en conflicto, y la necesidad de preservar determinados efectos temporales de la norma declarada inconstitucional como medio para preservar los que se consideran más necesitados de protección. En algunas ocasiones ha llegado incluso a establecer que una norma debía seguir siendo provisionalmente aplicable después de haber sido declarada inconstitucional, a fin de evitar un vacío normativo que dejara desprotegidos y propiciara la lesión de intereses constitucionalmente relevantes (SSTC 195/1998, 208/1999 y 13/2015).

Aunque la STC 182/2021 no hace mención explícita a los principios e intereses protegidos al decidir que sea la fecha de dictado de la sentencia el hito temporal determinante de la intangibilidad de situaciones que califica de consolidadas, no cabe desconocer que, como se ha afirmado por el propio TC, entre otras, en la STC 60/2015, de 18 de marzo, pero también en la STC 182/2021, de 26 de octubre, el art. 40.1 LOTC establece un límite mínimo que puede ser ampliado en aras de otros principios constitucionales, señaladamente el de seguridad jurídica (STC 126/2019, de 31 de octubre). El hito procedimental del dictado de sentencia es anterior al de publicación de la sentencia en el BOE, pero ciertamente es el momento en que se forma la decisión del Tribunal, con independencia de que la sentencia tan solo puede ser publicada en unión de los votos particulares formulados a la misma, que en este caso son dos, conforme al art. 90.2 LOTC. El momento de la publicación en el BOE debe producirse en todo caso dentro de los "[...] 30 días siguientes a la fecha del fallo [...]" (art. 86.2 LOTC). La fecha de adopción del fallo, que en la STC 182/2021 se corresponde además con la del dictado de la sentencia, es un hito temporal esencial en la exteriorización de la decisión del Tribunal Constitucional que, aunque eventualmente pueda no ser conocido hasta que la sentencia sea publicada en el BOE, sí cabe que sea objeto de publicación previa a través de otros medios distintos a la publicación en el BOE, según previene el art. 86.tres de la LOTC, cuando dice que "[...] [s]in perjuicio en (sic) lo dispuesto en el apartado anterior, el Tribunal podrá disponer que las sentencias y demás resoluciones dictadas sean objeto de publicación a través de otros medios [...]". Esta publicación adicional se acordó por el Tribunal Constitucional en el caso de la



STC 182/2021, de 26 de octubre, mediante la información difundida por nota de prensa oficial del Tribunal Constitucional (nota informativa 99/2021, de 26 de octubre de 2021, mismo día de su dictado), que incluyó la parte dispositiva de la sentencia, esto es, el fallo, con la referencia a la limitación de efectos respecto a situaciones firmes antes de la aprobación de la sentencia "[...] en los términos previstos en el fundamento jurídico 6º [...]". En definitiva, no es en absoluto ajeno a la LOTC, antes bien, se prevé expresamente en la misma la posibilidad de publicación del fallo previamente a la preceptiva publicación por el BOE, por razones que el legislador ya preveía en 1979, al publicarse la LOTC, y que sin duda son de mayor intensidad en la sociedad actual. Anticipar en la forma prevista legalmente la información del fallo es una facultad del Tribunal Constitucional que, igualmente puede ponderar los efectos de todo orden que hacerlo así, o, por el contrario, no hacerlo, ocasionaría.

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

#### QUINTO.- Fijación de la doctrina jurisprudencial

Como conclusión de todo lo expuesto establecemos como doctrina jurisprudencial que, de conformidad con lo dispuesto en la STC 182/2021, de 26 de octubre, las liquidaciones provisionales o definitivas por Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse dicha sentencia, 26 de octubre de 2021, no podrán ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma, al igual que tampoco podrá solicitarse con ese fundamento la rectificación, ex art. 120.3 LGT, de autoliquidaciones respecto a las que aún no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la STC 26 de octubre de 2021.

Sin embargo, sí será posible impugnar dentro de los plazos establecidos para los distintos recursos administrativos, y el recurso contencioso-administrativo, tanto las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieran alcanzado firmeza al tiempo de dictarse la sentencia, como solicitar la rectificación de autoliquidaciones ex art. 120.3 LGT, dentro del plazo establecido para ello, con base en otros fundamentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre.

Así, entre otros, con fundamento en las previas sentencias del Tribunal Constitucional que declararon la inconstitucionalidad de las normas del IIVTNU en cuanto sometían a gravamen inexcusablemente situaciones inexpressivas de incremento de valor



(entre otras STC 59/2017) o cuando la cuota tributaria alcanza confiscatorio (STS 126/2019) al igual que por cualquier otro motivo de impugnación, distinto de la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021”.

En el mismo sentido, se ha pronunciado en el mismo sentido el Alto Tribunal, en su Sentencia nº 978/2023, de 12 de julio.

En conclusión, considera el Tribunal Supremo que una liquidación tributaria no recurrida (o una autoliquidación cuya rectificación no se ha solicitado) antes de la declaración de inconstitucionalidad es una situación consolidada por haberlo declarado así el Tribunal Constitucional en su sentencia de 26 de octubre de 2021; y que, como tal situación consolidada, no queda afectada por la declaración de inconstitucionalidad del impuesto, ni puede ser anulada con base en la misma.

Y analiza el alcance y el fundamento de la potestad del Tribunal Constitucional para determinar los efectos temporales de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de normas. Así, indica que la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional prevé expresamente la posibilidad de publicación del fallo antes de la preceptiva publicación por el BOE y concluye que «la delimitación de las situaciones consolidadas a esta fecha del dictado de sentencia es una decisión del Tribunal Constitucional que tan solo al mismo corresponde, dentro del ejercicio de sus facultades y responsabilidades». En esa medida, los jueces y tribunales, y los poderes públicos en general, quedan vinculados y deben respetar y aplicar en sus propios términos dicha limitación de efectos.

Ahora bien, también aclara el Tribunal Supremo, que, en estos casos, sí cabría anular las liquidaciones tributarias por aplicación de otras sentencias de inconstitucionalidad en las que el Tribunal Constitucional no limitó los efectos temporales de su decisión, como sería el caso de las liquidaciones de transmisiones de inmuebles en las que no hubo ganancia alguna o aquellas en las que el impuesto sea confiscatorio por absorber toda la ganancia, además de cualquier otro motivo distinto a la declaración de inconstitucionalidad que declaró la STC nº 182/2021, de 26 de octubre.

En definitiva, esta doctrina del Alto Tribunal, implica el rechazo de todos los recursos y rectificaciones planteados entre 26 de octubre de 2021 y 25 de noviembre de 2021, que se basen en la STC 182/2021, pero no el de las impugnaciones en las que no se pretende hacer valer el criterio de la STC 182/2021, sino que el contribuyente pueda acreditar que con la venta no se produjo incremento de valor en el suelo (haciendo valer la STC 59/2017 de 11 de mayo), o en los casos de confiscatoriedad (STC 126/2019 de 31 de octubre), siempre y cuando no estemos frente a situaciones firmes en vía administrativa o judicial.

En definitiva, a la vista de la doctrina del Tribunal Supremo, esta Juzgadora, modificando su criterio, no puede hacer otra cosa que no sea desestimar el primer motivo de impugnación, al entender que la STC 182/2021 no es aplicable a este supuesto en el que la solicitud de rectificación de la Autoliquidación, si bien fue anterior a la publicación de la STC en el BOE, fue posterior a la fecha en que dicha STC fue dictada.

**CUARTO.-** Ahora bien, como antes se ha dicho, aunque proceda el rechazo de los recursos y rectificaciones planteados entre 26 de octubre de 2021 y 25 de noviembre de 2021, que se basen en la STC 182/2021, no ocurre lo mismo cuando se basan en otros motivos, como es el caso del segundo motivo de impugnación, en el que la parte recurrente considera improcedente la Liquidación del Impuesto por la ilegalidad de su Ordenanza Reguladora, por inexistencia del Acuerdo de imposición (artículos 15.1y 16.1 del RDL 2/2004).



En este punto, procede hacer mención de la **Sentencia nº 6/2024, de 9 de enero de 2024, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 7 de Madrid, en autos de Procedimiento Ordinario 163/2023**, sustanciado entre las mismas partes intervinientes en nuestro procedimiento, y en el que también la parte recurrente impugnó indirectamente la Ordenanza.

Declara dicha sentencia:

“SEXTO.- Finalmente, en relación con la impugnación indirecta de la ordenanza, debe desestimarse la pretensión. Tampoco es ocioso traer a colación los límites que la Jurisprudencia ha establecido para la impugnación indirecta de las normas jurídicas. Así, la STSJM de 5 de febrero de 2020, re. 864/2019, recuerda que debe aplicarse la reiterada y conocida la doctrina jurisprudencial que advierte de la imposibilidad de denunciar simples vicios formales en el procedimiento de elaboración, cuando se trata de la impugnación indirecta de disposiciones generales, ya que solo el contenido sustantivo de las normas puede producir efectos invalidantes del acto de aplicación individual (sentencias del Tribunal Supremo de 20 de enero de 1993 , 12 de diciembre de 1989 , 26 de diciembre de 2011 y 7 de junio de 2017). En el mismo sentido, STSJM de 25 de mayo de 2020, re. 1582/2019, que señala:

En tanto el Tribunal Supremo no resuelva en otro sentido en los recursos admitidos sobre el particular, (auto de 20 de Junio de 2018 ATS 7005/2018) esta Sección viene entendiendo que la insuficiencia de informe técnico no resulta revisable con ocasión de impugnación indirecta de la Ordenanza, concretamente, en la Sentencia objeto del citado recurso de casación de 22 de Diciembre de 2017 apreciábamos lo siguiente.

"No es válido alegar con ocasión de la impugnación indirecta de una disposición general los meros vicios del procedimiento de elaboración, como las deficiencias de un acto de trámite como es la emisión de la memoria económica, ya que los vicios de procedimiento tienen su sede natural en los recursos directos y en los plazos establecidos para ellos (sentencias de esta Sección nº 596/2010, de 2 de junio, rec.1534/2009, 1348/2014, de 10 de diciembre, rec. 574/2014, 1012/2015, de 11 de diciembre, rec. 1155/2014, 1098/2015, de 22 de diciembre, rec. 498/2014, 50/2016, de 26 de enero, rec. 948/2014, y 735/2016, de 23 de junio, rec. 692/2015, entre otras, además de la citada).

Y más recientemente se ha pronunciado la Sala III del TS en sentencia de 21 de enero de 2021, re. 2314/2019:

1) Antes de abordar el núcleo de la disensión, hemos de considerar que el auto judicial de admisión interroga sobre una cuestión pertinente, vinculada con el objeto de las pretensiones trabadas en la instancia, la del alcance o ámbito objetivo que, con necesario sustento en el artículo 24.1 CE, se ha de conceder a la denominada impugnación indirecta de disposiciones generales (artículos 26 y 27 de la Ley de esta jurisdicción). La pregunta formulada en el auto incorpora la duda, sobre la base de una jurisprudencia tradicional de esta Sala -que consideramos correcta y acertada en sus propios términos, salvo que se le conceda un renovado brío, cercenador de derechos procesales, como hacen las sentencias impugnadas- que restringe tal impugnación indirecta a la infracción del contenido normativo de la disposición, aquí una ordenanza fiscal municipal, esto es, a la regulación que contiene, integrada ya la norma en el ordenamiento jurídico.

2) En otras palabras, lo que esa histórica jurisprudencia de esta Sala Tercera declara -interpretando restrictivamente la ley procesal, en tanto ésta no contiene límites o salvedades explícitas-, es que los datos, informes y antecedentes que sirvieron de base para aprobar la disposición -ahora, la ordenanza- forman parte del procedimiento de elaboración de ésta y, por ende, no pueden ser luego, tardíamente, objeto de contradicción, pues tal proceder es inviable con ocasión del recurso frente a sus actos de aplicación -que deben dejar intangible



los vicios de procedimiento que afecten a los interna corporis de éste -. Esto es, la legalidad del acto de aplicación ha de ponerse en conexión argumental, por la vía de su impugnación indirecta, con la norma vigente, lege lata, no con los trámites que la determinaron.

3) Tal jurisprudencia tradicional de esta Sala sobre la impugnación indirecta, ya enunciada antes de la vigencia de la actual ley procesal, es completamente razonable, al interpretar que no se trata sólo de aprovechar la impugnación de un acto administrativo para, simultáneamente, combatir la disposición de que dimana o en la que encuentra justificación, sino que es preciso un nexo lógico o relación causal entre ambas manifestaciones de la potestad administrativa, en el sentido de que el examen jurisdiccional debe sujetarse al esquema dialéctico de que el acto de aplicación -una liquidación, una providencia de apremio, un requerimiento o una sanción, por limitarnos a la esfera tributaria- es nulo por serlo la norma en que se ampara, juicio que sólo es atendible por comparación o relación entre el acto -como aplicación-, y la norma -como soporte normativo-.

4) Sentado esto, que parece obvio, la duda que se suscita ya ha quedado formulada y en términos semejantes, en el recurso de casación nº 1567/2018 - resuelto en la sentencia de 5 de noviembre último - y que a la postre alcanza, justamente, una conclusión que debemos seguir ahora.

El problema común a ambos recursos de casación -y latente en otros más- es que existen, dentro de esos trámites o actuaciones previas que pertenecen, en principio, al ámbito negativo, de cuño jurisprudencial, de la impugnación indirecta, documentos que tienen una naturaleza dual o bifronte.

Esto resulta más claro en el caso de las tasas -y, en relación con ellas, en el estudio económico-. Así, este es, a la vez, un documento cuya aprobación pertenece al mundo formal de los interna corporis y, como tal, en principio, es terreno vedado a la impugnación indirecta; y a un mismo tiempo, sin merma de tal origen y condición, su contenido expresa, además, el presupuesto económico -seguimos hablando en este caso de las tasas- que hace viable el correcto cálculo del coste global del servicio, su financiación mediante la figura tributaria de que se trata y su adecuado reparto entre los contribuyentes. Tal es la solución positiva que adoptó, unánimemente, esta misma Sección Segunda en la recentísima sentencia de 5 de noviembre última.

La aplicación de esta Jurisprudencia conlleva la desestimación de los motivos de la demanda fundados en la supuesta ilegalidad de la ordenanza. En efecto, la demanda basa la impugnación de la Ordenanza en la inexistencia de los acuerdos de imposición con base en los arts. 15.1 y 16.1 del RDLvo 2/2004. Aparte de ser una cuestión de índole formal, se indica que “en caso de no existir, o no haberse publicado el correspondiente acuerdo de imposición, la Ordenanza (...) deviene inexistente”. Se trata por lo tanto de una impugnación basada en una hipótesis, que además ha sido desvirtuada en la contestación al exponerse el devenir de la creación del municipio de Tres Cantos en 1991 como consecuencia de la segregación de Colmenar Viejo en 1991, existiendo acuerdo de imposición del impuesto de Plusvalía por parte de este último Ayuntamiento de 1989. Consta también el acuerdo de Pleno de comisión gestora del nuevo Ayuntamiento ratificando la vigencia de las ordenanzas de Colmenar Viejo, constando también la publicación en el BOCM”.

**QUINTO.-** Igualmente procede citar la **Sentencia nº 30/2024, de 31 de enero de 2024, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 20 de Madrid, en autos de Procedimiento Ordinario 390/2023**, instados por FC Y C, S.A, contra el AYUNTAMIENTO DE TRES CANTOS (idénticas partes) y siendo el objeto recurrido el Acuerdo nº 2022/1814 de 13 de junio de 2022, desestimatorio de la solicitud de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos relativa al Impuesto sobre el



Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por importe de 33.039,21 euros, supuesto análogo al de autos, y en la que se declara:

“La parte actora sostiene la “improcedencia de la liquidación del impuesto por la ilegalidad de su ordenanza reguladora con motivo en la inexistencia de los correspondientes acuerdos de imposición (art.º 15.1 y 16.1 RDL 2/2004)”.

Pero tal como se fijó en el fundamento anterior la resolución desestimatoria presunta del recurso de reposición que desestimó la solicitud de devolución de ingresos indebidos formulada de contrario, es solicitud de devolución que no se había amparado en la ilegalidad de la Ordenanza fiscal, sino que se había amparado únicamente en la declaración de inconstitucionalidad y nulidad decretada por la STC 182/2021.

Es improcedente la impugnación indirecta de la Ordenanza fiscal formulada al amparo de lo dispuesto en el art. 26 LJCA, en tanto que la resolución sobre la solicitud de devolución de ingresos indebidos no constituye un “acto que se produzca en aplicación” de la Ordenanza Fiscal.

Claramente tal como se contiene en la contestación a la demanda, una cosa es que una petición de devolución de ingresos indebidos se pretenda fundar en los vicios de una Ordenanza y otra cosa totalmente distinta es afirmar que el acto o resolución, que resuelva una petición de devolución de ingresos indebidos, se dicte en aplicación de dicha Ordenanza; y en el presente caso la petición de devolución de ingresos indebidos ni siquiera se había fundado en la ilegalidad de la Ordenanza fiscal.

Transcribiendo la sentencia, por ilustrativa que se cita en la contestación a la demanda Sentencia TSJ de Andalucía, Granada, de 7 de marzo de 2017 que literalmente expresa lo siguiente:

“En relación con el acto que se impugna, se opone por la Administración la imposibilidad de utilizar el recurso indirecto en la impugnación de la denegación de la devolución de ingresos indebidos, y ciertamente no puede acogerse la pretensión de impugnación indirecta de la Ordenanza reguladora de la tasa como mecanismo de anulación de la devolución de ingreso indebido que sirva, a su vez, como motivo de la anulación de la liquidación que ingresó por la tasa de licencia urbanística. Así las cosas, cabe señalar lo siguiente:

En el presente caso, el acto de aplicación de la Ordenanza reguladora de la tasa susceptible de ser impugnado en base su pretendida disconformidad a Derecho, no es la denegación de la devolución aquí recurrida, sino la autoliquidación efectuada e ingresada por la tasa del ejercicio 2007 y contra la que no consta que interpusiera recurso alguno por lo que su autoliquidación devino firme.

...

En el supuesto que nos ocupa, el resultado de la autoliquidación que fue el acto en el que se aplicó la Ordenanza, ésta no fue objeto de impugnación directa o indirecta, respectivamente, para declarar su nulidad. Es ahora al hilo de la solicitud de la devolución de ingresos indebidos cuando se postula la impugnación indirecta de aquella. Sin embargo, para tener promovida esa impugnación es condición sine qua non que el acto objeto de nuestro análisis hubiera aplicado esa ordenanza, es decir, que fuera fruto de su aplicación para así facilitar ese control de legalidad mediante la impugnación indirecta.

En efecto, debemos tener presente que por expreso deseo de la parte recurrente lo que plantea es una impugnación indirecta de la Ordenanza, suscitada con motivo del recurso interpuesto contra un acto que deniega la solicitud de la devolución de ingresos indebidos, y no de un acto de aplicación de dicha Ordenanza.

...



Es constante la doctrina jurisprudencial que sostiene que en las impugnaciones indirectas de una Ordenanza, esto es, en los recursos interpuestos al amparo del art. 26.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, se debe impugnar un acto de aplicación de una ordenanza reguladora de una tasa fundado en la disconformidad a Derecho de la misma, pues no en vano la estimación de su pretensión va a producir la anulación del acto de aplicación individual de la disposición impugnada, nunca la anulación de ésta, es clarificadora al explicar las diferencias que existen entre la impugnación directa y la indirecta de las normas reglamentarias. Y así, la impugnación indirecta, permitida por el art. 26 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, tiene dos límites claros en los que la jurisprudencia insiste y que tienden a evitar que el plazo de impugnación de las normas reglamentarias quede permanentemente abierto: el primero es que la impugnación indirecta no puede fundamentarse en supuestos vicios formales del procedimiento de elaboración de la disposición general; y el segundo es el de que un recurso indirecto no es un procedimiento abstracto de control de normas, sino que sólo puede pretenderse en el mismo la anulación de los actos de aplicación y como en el caso de autos el recurrido no era de los de esa clase, es por lo que no ha lugar a la impugnación indirecta y, en consecuencia, tras rechazar la causa de inadmisibilidad aducida por la Administración debemos desestimar el recurso origen del presente procedimiento sin expresa condena al pago de las costas de esta instancia de conformidad con el artículo 139 de la LJCA”.

No solo es improcedente esta impugnación indirecta de la ordenanza por los motivos indicados, sino que además este motivo no se concreta, se establece como una posibilidad, que puede existir o no, así en la Demanda la actora, dice: “los entes locales, además de aprobar las correspondientes Ordenanzas Fiscales, previa o simultáneamente, deberán acordar la imposición de sus tributos”, citando, asimismo, doctrina jurisprudencial al respecto, expresa lo siguiente:

“En el presente caso, esta parte no tiene constancia de la aprobación del citado acuerdo de imposición de la Ordenanza fiscal en la que el Ayuntamiento de Tres Cantos ampara la liquidación dictada, lo que, en caso de confirmarse, supondría una clara y manifiesta infracción de los citados preceptos y, por ende, la ilegalidad de la Ordenanza, lo que supone la imposibilidad de exigir el impuesto.

...

Tal como manifestábamos, esta parte no tiene constancia, ni de la existencia, ni de la publicación, del acuerdo de imposición exigible legalmente para la imposición del IIVTNU y aprobación de su Ordenanza fiscal reguladora.

No obstante, para despejar cualquier controversia y obtener la certeza sobre los hechos, esta parte solicitará el recibimiento a prueba para que se requiera al Ayuntamiento de Tres Cantos la acreditación de la existencia y publicación del acuerdo de imposición del impuesto de referencia”.

Y, finalmente, la actora concluye lo siguiente:

“En definitiva, considera esta parte que, en caso de no existir, o no haberse publicado, el correspondiente acuerdo de imposición, la Ordenanza que ampara la liquidación practicada por el Ayuntamiento de Tres Cantos deviene inexistente y, por ende, deben anularse, tanto la resolución impugnada, como el acto del que trae causa”.

Pues bien, esta circunstancia tal como acredita la administración demandada no se da.

Al respecto, se prueba que por Decreto 15/1991 de 21 de marzo de la Comunidad de Madrid fue creado el municipio de Tres Cantos, segregándose del de Colmenar Viejo, subrogándose en sus derechos y obligaciones en el territorio del nuevo municipio, mediante



el mismo se subrogo en la titularidad de los derechos sobre los tributos municipales (impuestos y tasas), cuyos hechos impositivos se localizasen en su término municipal.

Y el acuerdo de imposición del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana había sido adoptado por el Ayuntamiento de Colmenar Viejo en 1989, se acredita este extremo, mediante el Doc. nº 2, incorporados junto con la contestación a la demanda.

Y como Doc. nº 3, el suplemento del BOCM nº 310 de 30 de diciembre de 1989 en que está publicado el Acuerdo de imposición del tributo, así como la correspondiente Ordenanza Fiscal.

Además, el Pleno de la Comisión Gestora del nuevo Ayuntamiento de Tres Cantos, en sesión celebrada de carácter extraordinario el día 8 de abril de 1991, acordó ratificar la vigencia, en el nuevo término municipal, de las Ordenanzas y Reglamentos de Colmenar Viejo y, entre otras, de la Ordenanza del IIVTNU -que había sido aprobada mediante Acuerdo plenario de 6 de octubre de 1989-, incorporándose junto a la contestación a la demanda, como Doc. nº 6, la publicación en el BOCM del Acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Tres Cantos de 27 de julio de 1991 de la Modificación de la Ordenanza Municipal del IIVTNU y, como Doc. nº 7, la publicación en el BOCM del Acuerdo del Pleno municipal de 26 de octubre de 2017 de la Modificación de la citada Ordenanza, vigente hasta 2022.

Este motivo debe de ser desestimado, y con ello la demanda”.

En definitiva, y aplicando los argumentos de ambas Sentencias, con los que esta Juzgadora coincide plenamente, debe decaer el segundo motivo del recurso, y con él, el recurso mismo, que se desestima íntegramente.

**SEXTO.-** Conforme a lo establecido en el **artículo 139.1 de la Ley 29/1998 de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa**, no procede declaración alguna sobre las costas procesales dadas las tremendas dudas de Derecho suscitadas por la cuestión planteada, en esta Juzgadora, que de hecho mantenía un criterio diferente al del Tribunal Supremo en cuanto al primer motivo de impugnación, razón que justifica sobradamente la no imposición de las costas procesales a la recurrente, amén de que la Administración recurrida, que solicitó condena en costas a la recurrente si la demanda era desestimada, por temeridad y mala fe, tampoco resolvió expresamente la solicitud de 3 de noviembre de 2021, de rectificación de la Autoliquidación, lo que, en opinión de esta Juzgadora, debe conllevar un cierto reproche.

**Vistos** los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación,

en nombre de S.M. El Rey

**FALLO** que debo desestimar y desestimo el recurso contencioso administrativo interpuesto por \_\_\_\_\_ contra el AYUNTAMIENTO DE TRES CANTOS, confirmando la Resolución desestimatoria presunta, por silencio administrativo del Ayuntamiento de Tres Cantos, del recurso de reposición interpuesto por la recurrente en fecha 8 de julio de 2022 contra el Acuerdo 2022/1817, de 9 de junio de 2022, del Primer Teniente de Alcalde del Ayuntamiento de Tres Cantos, desestimatorio de la solicitud de 3 de noviembre de 2021, de rectificación de la Autoliquidación nº \_\_\_\_\_ de 8 de marzo de 2021 (notificada el 10 de marzo de 2021), en concepto de IIVTNU, por importe total de 237.375,33 euros, derivada de la transmisión de la parcela sita en C/ Andalucía, Suelo



Tres Cantos, con referencia catastral  
ser conforme a Derecho.

, por no

No procede declaración alguna sobre las costas procesales.

Notifíquese a las partes, previniéndoles de que contra esta Sentencia cabe **recurso de apelación en ambos efectos, ante este Juzgado, en el plazo de 15 días desde su notificación**, el cual será resuelto por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de conformidad con los artículos 81.1.a) y 85 de la LJCA 29/1998 de 13 de julio; para la admisión a trámite de dicho recurso será imprescindible que simultáneamente a su presentación se acompañe el justificante de haber realizado un depósito de 50 euros en la cuenta de este Juzgado.

Así por esta mi Sentencia, juzgando en primera instancia, lo pronuncio, mando y firmo.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada la anterior Sentencia por la Sra. Magistrada-Juez que la suscribe, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.

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

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



Este documento es una copia auténtica del documento Sentencia desestimatoria firmado electrónicamente por

## Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 19 de Madrid

C/ Gran Vía, 19 , Planta 5 - 28013

NIG: .

### Procedimiento Ordinario 408/2023 R

**Demandante/s:**

PROCURADOR D./Dña.

**Demandado/s:** AYUNTAMIENTO DE TRES CANTOS

LETRADO D./Dña.

### SENTENCIA Nº 103/2024

En Madrid, a 17 de abril de 2024.

Vistos por la Ss. Ilma. D<sup>a</sup> Magistrado - Juez Sustituto del  
Juzgado Contencioso Administrativo nº 19 de Madrid los presentes autos de  
PROCEDIMIENTO ORDINARIO nº seguidos ante este Juzgado, entre partes de  
una como recurrente la entidad mercantil y  
representada por el

Procurador Don . y de otra  
asistido del Letrado Consistorial.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.** - Fue repartido a este Juzgado, recurso contencioso-administrativo formulado por la parte anteriormente referida acordándose por el juzgado mediante Decreto tramitar el presente recurso por las normas reguladoras del procedimiento ordinario, reclamándose el expediente administrativo y emplazándose a la Administración demandada.

**SEGUNDO.** - Recibido el expediente administrativo remitido por la Administración demandada, se acordó dar traslado de dicho expediente a la parte actora para que formalizase la demanda en el término de veinte días.

**TERCERO.** - Formalizándose demanda en la que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que damos por reproducidos solicitó se dictase una sentencia estimando los pedimentos contenidos en la demanda.

**CUARTO.** - Mediante resolución, se tuvo por formalizada la demanda acordándose que pasasen las actuaciones a la Administración para que contestase a la misma en el plazo de veinte días, lo que verificó mediante escrito, en el que tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó de aplicación solicitó se dictase una sentencia desestimatoria de la demanda.

**QUINTO.** - Mediante decreto, se fijó la cuantía del presente recurso en 47.028,88 euros y habiéndose solicitado el recibimiento del procedimiento a prueba, tras su práctica se acordó

fase de conclusiones, declarando a continuación el procedimiento concluso y visto para sentencia en fecha 5 de abril de 2024.

**SEXTO.** - Que en la tramitación de este procedimiento se han cumplido las prescripciones legales.

## FUNDAMENTOS DE DERECHOS

**PRIMERO.** - El presente recurso contencioso-administrativo se interpone contra la resolución del alcalde del ayuntamiento de Tres Cantos de 5 de junio de 2023 que desestima el recurso de reposición interpuesto contra una sanción correspondiente al impuesto de construcciones, instalaciones y obras de un importe de 47.028,88 euros, expediente 359/02/2023.

Se fundamenta el recurso, en síntesis, en la consideración de la improcedencia de la sanción ya que la liquidación es improcedente, al haber durado las actuaciones de la labor inspectora más de 27 meses.

No formando parte de la base imponible los gastos generales.

No existiendo culpa del recurrente siendo aplicables los principios de buena fe y confianza legítima.

Entender que el incremento de la base imponible no se deduce de la norma, ni forma parte de la base de la sanción las cantidades previamente ingresadas por el contribuyente.

Por último no procede la agravación de 25 puntos por cien por el perjuicio económico causado al Ayuntamiento.

La Administración demandada opone, alegando y remitiéndose en esencia a la propia fundamentación de la resolución que se recurre.

**SEGUNDO.**- El acuerdo impugnado impuso la sanción por la comisión de una infracción del artículo 192.1 de la LGT, con arreglo al cual, *"Constituye infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados con las obligaciones aduaneras, para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de los tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de esta ley [...]"*, toda vez que la obligada tributaria incumplió 4º.5 de la Ordenanza Fiscal del Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras al no presentar la documentación que acreditaba el coste real y efectivo de la obra

El artículo 103.1 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, artículo de las Ordenanzas en el que se dispone que *"Una vez finalizadas las construcciones, instalaciones u obras, en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a su terminación, los sujetos pasivos deberán presentar ante el Ayuntamiento una declaración del coste real y efectivo de aquéllas, así como los documentos que consideren oportunos para acreditar el coste en ella consignado"*.

Fundamenta la sanción : *CONSIDERANDO que el obligado tributario sabía que la documentación acreditativa del coste real y efectivo de la obra, como son, en resumidas cuentas, las facturas de los proveedores y los costes directos e indirectos propios recogidos en su contabilidad, que obraban en su poder, diferían de los presupuestos presentados al inicio de la obra y sin embargo ocultó la documentación y no la puso en conocimiento de la Administración tributaria hasta que esta le requirió para ello a través de un procedimiento de inspección, a pesar de que la Ordenanza fiscal le advertía de que dicha documentación podría consistir en “las certificaciones de obra, los contratos de ejecución, la contabilidad de la obra, la declaración de obra nueva o cualquier otra documentación que pudiera considerarse adecuada a los efectos de la determinación del coste real”. Por tanto, ha quedado probado que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que le era exigible una conducta diferente en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se acredita el elemento subjetivo de la culpabilidad, no apreciándose, además, la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la LGT.*

Siguiendo la contestación a la demanda, por su corrección y estar ajustada a derecho, para resolver los distintos motivos de impugnación que se alegan:

**Primero.** - En cuanto el exceso del plazo en la actuación inspectora, se debe de precisar que la liquidación es firme, y este exceso no derivará en nulidad, ni tampoco tendrá repercusión en la sanción y la causa de la misma.

Comprobando las fechas alegadas por la administración demandada la communication de inicio de las actuaciones inspectoras se produjo el 1 de junio de 2020 y **la resolución que aprobó la liquidación se puso a disposición de la recurrente, por vía electrónica, el 25 de agosto de 2022**; de no había transcurrido el plazo máximo de 27 meses.

Y efectivamente tal como dispone el art. 40.4 Ley 39/2015 dispone que “... a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de la duración de los procedimientos, será suficiente la notificación que contenga, cuando menos, el texto íntegro de la resolución, así como el intento de notificación debidamente acreditado” y que el art. 43.3 de dicha Ley establece que “**Se entenderá cumplida la obligación a la que se refiere el art. 40.4 con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante o en la dirección electrónica habilitada única**”

**Segundo.** - Con relación a la inclusión de los gastos generales del contratos, debeos reproducir, la contestación a la demanda, que a su vez se remite a la resolución recurrida.

**Partiendo que la base imponible “descubierta” por el Inspector, con motivo de las actuaciones inspectoras, ascendió a 1.567.629,26 euros (3.268.865,26 € - (1.546.978,91 € + 154.257,09 €)),** ya que el Ayuntamiento había girado, en 2016, la liquidación provisional conforme a la base imponible declarada en el presupuesto presentado junto con la solicitud de licencia de obras (por un importe de 1.546.978,91 euros) y en mayo de 2017 la empresa promotora había presentado una autoliquidación, con motivo de una modificación del proyecto, declarando una base imponible complementaria de 154.257,09 euros.

En el montante de la “base imponible descubierta” por la Inspección (1.567.629,26 euros) se incluyó, naturalmente, el importe (de 654.210 euros) declarado por el promotor (como base imponible complementaria) el 22 de junio de 2020, es decir, después del inicio de las actuaciones inspectoras.

En definitiva, la recurrente sostiene que, del total de la base imponible descubierta por la Inspección (1.567.629,26 euros), la misma debería minorarse en únicamente 218.442,12

Como se razonó en la resolución sancionadora de 9 de marzo de 2023, “***El obligado tributario confunde gastos generales con costes directos e indirectos que forman parte del coste de ejecución material.***”

Asimismo, en la citada resolución se expresó que, para distinguir los gastos generales de los costes o gastos de la obra (a incluir en la base imponible del ICIO), cabía tomar como referencia “*por ejemplo, los criterios de la Comisión técnica de la base de datos de construcción BEDEC del Instituto de Tecnología de la Construcción de Cataluña – ITeC*”, indicándose lo siguiente:

“***Son gastos generales los siguientes:***

Propios de la empresa:

- *Estructura: Gerencia (dirección general, staff de apoyo, otros), dirección intermedia (dirección delegada, técnicos-jefes de grupo, otros), administración (personal de oficinas, amortización de locales, consumos corrientes, amortización de mobiliario y equipos, otros).*
- *Fiscales: Sobre la actividad económica, otros.*
- *Financieros: Financiamiento básico, otros avales, otros.*

Derivados del contrato:

- *Financieros: Avales del contrato, aplazamiento del pago, retenciones, pago demorado de revisión de precios, otros.*
- *Tasas e impuestos de la Administración: Licencia de obras, impuestos sobre construcción, ocupación de vías públicas, permisos de andamios, inspección y vigilancia, otros.*
- *Otros derivados del contrato: Anuncios en prensa, de formalización del contrato, carteles, ensayos, policía y vigilancia durante el período de garantía, permisos de instalaciones, seguros específicos, mantenimiento y conservación durante el período de garantía, otros.*

***Forman parte de los gastos directos de obra:***

- a) *La mano de obra, con los pluses, cargas y seguridad social, que interviene directamente en la ejecución de la unidad de obra.*
- b) *Los materiales, con precios resultantes a pie de obra, que quedan integrados en el elemento de que se trate o que se necesiten para ejecutarlo.*
- c) *La repercusión del importe de roturas y pérdidas producidas durante el transporte interno y la realización de los elementos unitarios se incluye como incremento de consumo de material en los correspondientes elementos unitarios.*
- d) *Los gastos de amortización y de conservación de la maquinaria y de las instalaciones.*

e) *Gastos auxiliares. Andamio; pequeñas herramientas estrictamente necesarias para fabricar el elemento unitario (máquina de perforar, regle, etc.); limpieza de los escombros producidos para la realización del elemento unitario; traslado del material propio del elemento unitario en la obra; alquiler de pequeña maquinaria; etc. También se consideran gastos auxiliares los gastos de subcontratación, que comprenden los gastos generales de empresa y el beneficio industrial de las empresas subcontratadas.*

*Se consideran **gastos indirectos** todos aquellos gastos de ejecución que no sean directamente imputables a elementos unitarios concretos, sino al conjunto o parte de la obra.*

*Según el artículo 130 del Reglamento general de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, se considerarán los gastos indirectos siguientes: los gastos de instalación de oficinas a pie de obra, de comunicaciones, de edificación de almacenes, de talleres, de pabellones provisionales para obreros, de laboratorios, así como los del personal técnico y administrativo adscrito exclusivamente a la obra y los de los imprevistos. Los gastos indirectos incluyen los siguientes conceptos (elaborado por la Comisión técnica de la base de datos de construcción BEDEC):*

*1) Mano de obra indirecta.*

*Personal que no interviene de forma directa en la ejecución de las unidades de obra, ya que realiza exclusivamente funciones de control, organización, distribución de tareas, vigilancia, etc.*

*- Jefe de obra, ayudante de obra, encargado de obra, administrativo de obra, jefe de cuadrilla, vigilante, almacenista, peón de servicios varios (personal que realiza funciones de transporte interior, elevación, montaje, retirada, limpieza, etc., durante la ejecución de la obra).*

*2) Maquinaria, útiles y herramientas.*

*Conjunto de maquinaria, útiles y herramientas que se utiliza para la ejecución de diversas unidades de obra y que no es específico de una de ellas.*

*- Elevación: grúa, incluyendo el gruista, montaje, desmontaje y transporte de grúa, con cimentación, red de tierras y legalización, montacargas y carretón elevador.*

*- Transporte: camión para trabajos generales, limpieza y transporte de herramientas, dumpers.*

*- Herramientas: picos, palas, reglas.*

*3) Instalaciones provisionales.*

*- Acometidas provisionales de instalaciones: energía eléctrica, agua potable, servicio de teléfono.*

*- Redes de instalaciones de carácter provisional, porque se desmontan a medida que no son necesarias. Por ejemplo: red y cuadros eléctricos, red de agua potable, etc.*

*- Consumo de instalaciones: energía eléctrica, agua potable, teléfono fax. Construcciones provisionales y equipamientos.*

*- Módulos prefabricados: construcciones provisionales a pie de obra para almacenes, talleres, oficinas, etc. No se incluyen las instalaciones de vestuarios o comedores del personal cuando estas se integran en el Estudio de seguridad y salud. Tampoco no se incluyen en este apartado los cercados del solar, accesos y carteles, que se desmontan o se eliminan cuando finaliza la obra.*

- *Equipamientos: gastos generados por el funcionamiento de la oficina de obra y los almacenes, como consumibles (papel, fax, etc.), equipos informáticos y, en general, los gastos derivados de la administración de la obra durante el período de ejecución.*”

**Por ello, en la resolución sancionadora de 9 de marzo de 2023 se concluye que, a tenor de la citada distinción entre “gastos generales” y costes o gastos de la obra, no se han incluido en la base imponible “gastos generales”; siendo todas las partidas consideradas por el Inspector Municipal costes o gastos de la obra, ya sean directos o indirectos, que integran el coste de ejecución material.**

**Y a tenor de la doctrina jurisprudencial, tampoco cabría calificar las partidas a que hace referencia la parte actora como “gastos generales”:**

1.- En relación al **arrendamiento de Casetas**, al igual que el arrendamiento de otros medios auxiliares y vehículos empleados para llevar a cabo la construcción, su coste también debe integrar la Base Imponible del tributo, ya que son necesarios e imprescindibles para llevar a cabo el proceso constructivo, aunque no queden integradas en la obra. A este respecto, resulta muy ilustrativa la Sentencia del TSJ de Madrid, Sección 9ª, de 5 de diciembre de 2018:

*“... comprende un enorme capítulo de partidas del que la recurrente sólo menciona brevemente las relativas a **conceptos relativos a casetas de obra, acometidas provisionales estas o movimiento que, en principio y a falta de mayor explicación o desarrollo entendemos se trata de coste de ejecución material de la obra, que ciertamente no se integra de forma definitivamente en ella, que es lo único que se argumenta pero que sí son costes de ejecución material en cuanto es necesario incurrir en ellos para ejecutarla.**”*

2.- En cuanto a las partidas correspondientes a la **seguridad (vigilancia de la obra) y a la limpieza (de la obra, fachadas ...)**, también han de integrar la base imponible del tributo, puesto que son imprescindibles para velar por la obra y poner en funcionamiento la edificación construida. Evidentemente, la obra o edificación no podría ser ocupada y “puesta en funcionamiento” si previamente no se procediese a su limpieza y no se gestionasen todos los residuos producidos con motivo de su ejecución. Entre otras, cabe destacar la Sentencia del TSJ de Madrid de 25 de septiembre de 2013:

*“Distinto tratamiento han de correr por el contrario los gastos referidos a **“luminarias, downlight, extintores de incendios y alquiler de contenedores”** pues todos ellos forman parte integrante e inseparable de la ejecución real y efectiva. **Por lo que se refiere a las partidas de “limpieza y vigilante de seguridad”, si bien no están incluidos en el concepto constructivo propiamente dicho, resulta indubitado que son consustanciales a toda obra y consecuencia directa e inescindible de la misma; lo cual es predicable con mayor motivo a la partida de “alquiler de contenedores, sin los cuales no se puede realizar obra alguna. Por tanto, dichos conceptos No han de ser excluidos.**”*

3.- Las partidas correspondientes al **coste de la mano de obra que la recurrente califica como indirecta (Jefe de obra, Encargado, Asistente Jefe de obra y Técnico de instalaciones y las cuotas de Seguridad Social a cargo de la empresa)** constituyen costes laborales propios de la obra; de manera que, al igual que ocurre con los elementos necesarios para realizar la obra, también deben integrar la Base Imponible.

Conforme expresa la citada Sentencia del TSJ de Madrid de 26 de junio de 2014, el coste de la mano de obra empleada en la construcción es “imprescindible” para realizar la misma y, por tanto, debe integrarse en el “coste de ejecución material”. La misma establece literalmente lo siguiente:

*“CUARTO.- Tampoco puede darse la razón al apelante cuando quiere excluir también de la base imponible algunas partidas que, según él entiende, no forman parte del coste real y efectivo de la ejecución material de la obra tales como determinados gastos de desplazamiento a la obra , pues supone un gasto de empresa pero no un gasto de ejecución de obra; trabajos de limpieza; horas de los trabajadores; trabajos de reparaciones; seguros de alquiler y tasa de residuos; mobiliario; y compra de herramientas y equipos.*

*Las partidas que quiere excluir de la base imponible relativa a la liquidación definitiva girada por el ICIO son imprescindibles para la ejecución de la obra analizada pues no puede entenderse que pueda realizarse la construcción de un hotel y su posterior uso como tal excluyendo las partidas de costes imprescindibles para su realización **como son las relativas a la mano de obra empleada en la construcción**, o las partidas de costes de alquiler de maquinaria necesaria para llevar a cabo la construcción (como hormigonera,...), o las partidas de costes relativas a los materiales que han quedado incorporados a la construcción en su aspecto estructural y que quedan unidos de forma inseparable a la obra .”*

Trata de sostener la actora que estos gastos o costes laborales se deben asimilar a los honorarios de profesionales, como los de los arquitectos, que están excluidos expresamente de la base imponible conforme dispone el art. 102 TRLRHL. La argumentación de la actora carece de todo sentido, ya que si el legislador hubiese querido excluir determinados costes laborales, los hubiese excluido expresamente, como ha hecho con los honorarios de los arquitectos. Sin embargo, al no haberlos excluidos, se evidencia que la voluntad del legislador no ha sido la de excluir de la base imponible del tributo determinados gastos o costes laborales.

**Tercero.** - La culpabilidad en la comisión de la infracción, queda acreditada, ya que la recurrente solo abierta la actuación inspectora, es cuando declara una base complementaria.

De ello se desprende directamente el incumplimiento detectado por la Administración, la entidad merecía el reproche jurídico que supone la imposición de una **sanción** se encuentra, efectivamente, el hecho de que la obligada tributaria disponía todos los datos necesarios para presentar la declaración del coste real y efectivo de las obras que realizó, Asimismo se acreditó que la Ordenanza fiscal aplicable regula claramente la obligación de declarar el coste real y efectivo de las obras acabadas, el plazo para hacerlo y el órgano competente para recibir las declaraciones y que en la licencia de obras que concedió el Ayuntamiento se le advirtió expresamente de dicha obligación.

No existiendo confusión alguno al ser la sustituto del contribuyente el hecho de que la empresa promotora hubiese formulado la solicitud de licencia y se hubiese hecho cargo de la liquidación provisional del ICIO y, a continuación, también hubiese presentado una autoliquidación, durante el transcurso de la obra, con motivo de una modificación del proyecto (y de la licencia), **no excusa al obligado tributario sustituto del contribuyente de su obligación de declarar el coste real y efectivo de la obra, presentando la documentación correspondiente, al finalizar las obras.**

El sujeto pasivo obligado tributario es la constructora, sustituto del contribuyente; siendo éste, por tanto, quien viene obligado a cumplir con todas las obligaciones tributarias correspondientes al ICIO, con independencia de la conducta del promotor de la obra y de los pactos convenidos entre el promotor (contribuyente) y contratista (sustituto del contribuyente) para que éste, en su caso, pueda repercutir al dueño de la obra el “coste” del impuesto

Asimismo, la resolución sancionadora, tras precisar que *“En definitiva, conforme a lo dispuesto en los arts. 100.1 y 101.2 TRLRHL y lo dispuesto en la Ordenanza fiscal, la recurrente conocía, o debía de haber conocido, que ella era la obligada tributaria, en calidad de sustituto del contribuyente, y que debía presentar la documentación acreditativa del coste real y efectivo de las obras, al finalizar las mismas, poniendo de manifiesto el incremento del presupuesto de la obra que se hubiese producido. Y, al no haberlo hecho, actuó, al menos, con negligencia”*, concluye que *“el obligado tributario sabía que la documentación acreditativa del coste real y efectivo de la obra, ..., difería de los presupuestos presentados al inicio de la obra y sin embargo ocultó la documentación y no la puso en conocimiento de la Administración tributaria hasta que esta le requirió para ello a través de un procedimiento de inspección, .... Por tanto, ha quedado probado que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que le era exigible una conducta diferente en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se acredita el elemento subjetivo de la culpabilidad, no apreciándose, además, la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la LGT”*.

**Cuarto.** - Sobre la adecuación de la base de la sanción, la cuota tributaria liquidada (por resolución de 23 de agosto de 2022), como resultado de la base imponible descubierta en las actuaciones inspectoras, ascendió a 62.705,17 euros. Cuestión distinta es que, de cara a su abono, se tuviera que tomar en consideración, como ingreso a cuenta, la suma de 26.168,40 euros que la promotora había satisfecho el 22 de junio de 2020, tras el inicio de las actuaciones inspectoras.

Como razonó la resolución sancionadora, *“la cuantía no ingresada, a consecuencia de no presentar la declaración correspondiente, asciende a un total de 62.705,17 euros, según la liquidación aprobada por resolución del Primer Teniente de Alcalde del Ayuntamiento de Tres Cantos n.º 2022/2618 de fecha 23 de agosto de 2022 y supone un perjuicio económico del 100%”*.

Contrariamente a lo sostenido de contrario, **no resulta admisible deducir de la base de la sanción las cantidades que el contribuyente hubiese ingresado después de haberse iniciado las actuaciones inspectoras**; ya que, además, conforme dispone el **art. 192.1 de la LGT** *“La base de la sanción será la cuantía de la liquidación cuando no se hubiera presentado declaración, o la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados.”*

Hemos de recordar que, en el presente caso, la conducta sancionada consistió en el incumplimiento de la obligación del sujeto pasivo de su obligación de declarar y presentar, al finalizar las obras, la documentación acreditativa del coste real y efectivo de la obra. De manera que, conforme a lo dispuesto en el art. 192.1 LGT, la base de la sanción debe ser la cuantía de la liquidación definitiva girada, resultante de la base imponible descubierta a raíz de las actuaciones inspectoras.

**Quinto.** - Sostiene la parte actora que *“A nuestro juicio el perjuicio económico debe determinarse dividiendo el importe supuestamente defraudado por el importe total que debió ingresarse por el impuesto de que se trate, con independencia de que una parte de dicho impuesto haya sido ingresada por una persona distinta de la que es sancionada.”* Asimismo, la demanda invoca una Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de abril de 2023 que, sin embargo, nada tiene que con el supuesto que nos ocupa.

A este respecto, se debe partir de lo dispuesto en el art. 187.1.b) LGT, que regula el *“Perjuicio económico para la Hacienda Pública”*:

*“El perjuicio económico se determinará por el porcentaje resultante de la relación existente entre:*

*1º La base de la sanción; y*

*2º La cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida”.*

Como puede observarse, la citada norma no dispone que haya de tomarse en consideración *“el importe total que debió ingresarse por el impuesto”*, como sostiene la recurrente; sino que la norma hace referencia expresa a la cuantía total que hubiera debido ingresarse *“en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo”*.

Y en el ICIO, dado que se contempla la procedencia de una liquidación definitiva (posterior a la provisional), si el coste real y efectivo de la obra supera el importe incluido en el presupuesto presentado en su momento con base en el que se hubiese girado la liquidación provisional del impuesto -mayor coste que el obligado tributario debe declarar al finalizar la obra-, debe ser el importe de esta liquidación definitiva del ICIO el que procede tomar en consideración de cara a determinar el perjuicio económico; sin tomar en consideración los importes que hubiesen sido satisfechos con motivo de la liquidación provisional del impuesto.

De tal modo que si, al finalizar las obras, el obligado tributario no declara el mayor coste de la obra, deberá ser el importe de la liquidación definitiva que apruebe la Administración el que haya de tomarse en consideración para determinar el perjuicio económico para la Hacienda Local.

En consecuencia, dado que la liquidación definitiva goza de sustantividad propia, de cara a determinar el perjuicio económico, conforme a lo dispuesto en el art. 187.1.b) LGT, procede estar a la cuantía total que hubiera debido ingresarse por la adecuada declaración del ICIO, al finalizar la obra. De manera que, al haber omitido la actora la declaración (y documentos) acreditativa del coste de la obra, al finalizar la misma, el perjuicio económico se corresponde con el total (máximo) del importe que debió ingresarse por la adecuada declaración del tributo (y liquidación definitiva), ya que, como expresamente razonó la resolución sancionadora de 9 de marzo de 2023, *“la cuantía no ingresada, a consecuencia de no presentar la declaración correspondiente, asciende a un total de 62.705,17 euros, según la liquidación aprobada por resolución del Primer Teniente de Alcalde del Ayuntamiento de Tres Cantos n.º 2022/2618 de fecha 23 de agosto de 2022 y supone un perjuicio económico del 100%”*.

La demanda debe de ser desestimada.

**CUARTO.** - La desestimación del recurso, traerá la consecuencia la imposición de las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones. Pero faculta también al juzgador para que en su caso motiva su no imposición, extremo que es lo que sucede en el presente recurso, en que debe de prevalecer la tutela judicial efectiva, siendo necesario acudir a los Tribunales para obtener una revisión del acto administrativo.

**QUINTO.** - Dada la cuantía del recurso, contra esta sentencia cabe interponer recurso ordinario de apelación (artículo 81 de la LRJCA).

## FALLO

Que debo de desestimar y desestimo el recurso contencioso administrativo interpuesto por la entidad mercantil

, representada por el Procurador Don .  
contra la resolución del alcalde del ayuntamiento de Tres Cantos de 5 de junio de 2023 que desestima el recurso de reposición interpuesto contra una sanción correspondiente al impuesto de construcciones, instalaciones y obras de un importe de 47.028,88 euros, expediente 359/02/2023, confirmándola al entender que son ajustados a Derecho.

Sin que proceda una expresa imposición de las costas procesales causadas.

Notifíquese esta Sentencia a las partes personadas, haciéndoles saber que contra la misma cabe interponer recurso de apelación, en el plazo de quince días, ante este Juzgado y para ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

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

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

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

Este documento es una copia auténtica del documento Sentencia desestimatoria firmado electrónicamente por



## Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 30 de Madrid

C/ Princesa, 3 , Planta 6 - 28008

NIG:

### Procedimiento Abreviado 794/2022 I

**Demandante/s:**

PROCURADOR D./Dña.

**Demandado/s:** AYUNTAMIENTO DE TRES CANTOS

LETRADO EN ENTIDAD MUNICIPAL

**Procedimiento Abreviado:** 794/2022-I

### SENTENCIA Nº 122/2024

**En la ciudad de Madrid, a 11 de abril de 2024.**

Visto por la Ilma. Sra. D<sup>a</sup>. Magistrada-Juez del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 30 de Madrid, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso contencioso-administrativo registrado con el número 794/2022 y seguido por el Procedimiento Abreviado.

Son partes en dicho recurso: como recurrente S.A., representado por PROCURADOR D./Dña. , y como demandado/a AYUNTAMIENTO DE TRES CANTOS, representada por LETRADO D.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero.-** El presente recurso contencioso-administrativo se inició por demanda que la representación procesal de la parte demandante presentó en la fecha que consta en autos y, en la que se consignaron con la debida separación los hechos, fundamentos de derecho y la pretensión ejercitada.

**Segundo.-** Mediante resolución de este Juzgado se admitió de la demanda y su traslado a la parte demandada, citándose a las partes para la celebración de vista, con indicación de día y hora. En el mismo decreto se ordenó a la Administración demandada que remitiera el expediente administrativo y una vez recibido, se dio traslado del mismo a la parte recurrente.

**Tercero.-** Comparecidas las partes procesales, se celebró el juicio en el día señalado por el Juzgado, que comenzó con la exposición por la parte demandante de los fundamentos de lo que pedía o ratificación de los expuestos en la demanda y continuó con la contestación de la demanda por la Administración. Acto seguido se propusieron las pruebas y, una vez admitidas las que no fueron impertinentes o



inútiles, se practicaron seguidamente. Tras la práctica de la prueba y de las conclusiones quedaron los autos vistos para sentencia.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**Primero.-** El objeto del presente recurso contencioso-administrativo lo constituye la resolución presunta desestimatoria del recurso de reposición presentado contra la providencia de apremio y carta de pago, de fecha 09.04.2022, derivada de liquidaciones de la tasa por ocupación de terrenos de uso público, tasa de ocupación de suelo, subsuelo y vuelo e impuesto de actividades económicas, año 2021.

La parte demandante, interesa la declaración de nulidad de derecho de la resolución presunta recurrida y de la providencia de apremio así como que se condene a la Administración a la devolución de las cantidades embargadas por un importe de 11.373,95 euros, más los intereses legales correspondientes.

Por su parte, la Administración demandada interesa la desestimación del presente recurso.

**Segundo.-** Una vez examinadas las actuaciones y oídas las alegaciones de las partes, no ha de prosperar la pretensión ejercitada por la parte actora, a la vista de la prueba practicada y de la normativa aplicable al presente caso.

Así, de los artículos 40 a 46 de la de la ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC), se desprende la preferencia de llevarse a efecto las notificaciones de los actos y resoluciones administrativas por vía electrónica y en todo caso, cuando los interesados estén obligados a recibirlas por esta vía, a los cuales se refiere el artículo 14.2 LPAC cuando señala:

*“2. En todo caso, estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo, al menos, los siguientes sujetos:*

- a) Las personas jurídicas.*
- b) Las entidades sin personalidad jurídica.*
- c) Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional. En todo caso, dentro de este colectivo se entenderán incluidos los notarios y registradores de la propiedad y mercantiles.*
- d) Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.*



e) *Los empleados de las Administraciones Públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público, en la forma en que se determine reglamentariamente por cada Administración.*”

**Tercero.**-En el presente caso la demandante alega en fundamento de su pretensión la indefensión que se le causó por parte de la Administración demandada ante la falta de notificación reglamentaria de las liquidaciones de la tasa que dieron lugar a la vía de apremio, entendiéndose que la demandada incumplió el deber de dar aviso de cada una de las liquidaciones de la tasa en cuestión, de conformidad con lo previsto en el artículo 41.6 (LPAC), que dispone lo siguiente:

*“Con independencia de que la notificación se realice en papel o por medios electrónicos, las Administraciones Públicas enviarán un aviso al dispositivo electrónico y/o a la dirección de correo electrónico del interesado que éste haya comunicado, informándole de la puesta a disposición de una notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo correspondiente o en la dirección electrónica habilitada única. La falta de práctica de este aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida”.*

Pues bien, del precepto alegado por la entidad recurrente, no se desprende la nulidad de la notificación practicada por la parte demandada, toda vez que la mercantil demandante no ha acreditado haber cumplido con la premisa prevista de comunicar a la Administración demandada una dirección de correo electrónico para la práctica de las notificaciones y porque la omisión de la práctica del aviso no afecta a la validez de la notificación, al tenor literal de dicho precepto.

En un caso similar al que nos ocupa el TSJ del País Vasco, en Sent. 330/2023, de 2 de octubre, viene a señalar lo siguiente:

*“Por lo demás, el artículo 43.2 de la Ley 39/2015 explica que “[l]as notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido”. Es cierto que, en el caso que nos ocupa, (...) no llegó a acceder a ese contenido. Ahora bien, el propio precepto ha previsto esta situación, con la finalidad de evitar que el destinatario pueda eludir la notificación con su inactividad. Así, se considera que la notificación ha sido rechazada una vez transcurridos diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que el destinatario haya accedido a su contenido. Pues bien, esto es precisamente lo sucedido en el caso que nos ocupa. Tal y como ha quedado reflejado en el fundamento primero de la presente resolución, la mercantil dejó transcurrir esos diez días naturales sin acceder al contenido puesto a su disposición. Por consiguiente, la administración entendió que esa notificación había sido rechazada. Y a propósito de esta previsión, la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en sentencia 1.927/2017, de once de diciembre (rec. 2.436/2016 ), ha señalado lo siguiente:*

*“...los efectos de no haber atendido una comunicación electrónica en una dirección habilitada e indubitadamente conocida por el destinatario no son diferentes de los que habría ocasionado, por ejemplo, una carta que se hubiera recibido por correo*



*postal ordinario y no se abriera por causa anudada a la falta de voluntad o de diligencia de su receptor. Desde una perspectiva puramente "metajurídica", podría comprenderse el descuido del interesado no familiarizado con estas nuevas formas de comunicación electrónica que deja transcurrir varios días sin atender las notificaciones practicadas en la DEH, pero ello no sería fácilmente trasladable a una agrupación de interés económico como la que ahora recurre, por causa que no fuera debida a su propia negligencia o inobservancia de su deber -o, al menos, a dificultades técnicas o materiales en la recepción del correo a las que no se alude-".*

*En suma, ningún motivo razonable explica el por qué la sociedad mercantil recurrente dejó de acceder a la comunicación electrónica de la resolución sancionadora (aunque al parecer si lo hizo respecto de la posterior Providencia de Apremio), pudiendo y debiendo hacerlo sin la menor cortapisa normativa ni técnica, sino, antes bien, según se deduciría, por razón de su propio desentendimiento respecto de dicho sistema. Con ello se hace preciso recordar un aspecto de la doctrina sobre la indefensión y la tutela de los poderes públicos que se refleja con frecuencia en la doctrina constitucional, y que se expresa en el sentido que sigue en la STC 275/2005 de 7 de noviembre, sobre el ámbito del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión - art. 24.1 CE- en que recordaba el TC en el F.J. 5, que, "(...) para apreciar una queja de indefensión es siempre necesario que la situación en la cual el recurrente se haya visto colocado no se haya debido a una actitud voluntariamente aceptada por él o imputable a su propio desinterés, pasividad, negligencia o a la estrategia procesal que haya elegido el recurrente o los profesionales que le representan o defienden (entre otras muchas, SSTC 18/1996, de 12 de febrero ; 78/1999, de 26 de abril, FJ 2 ; 172/2000, de 26 de junio, FJ 2 ; 191/2001, de 1 de octubre, FJ 2 ; y 12/2003, de 28 de enero , FJ 7)"*

*Este criterio ha sido después reiterado en SSTC como la 55/2006, de 27 de febrero, FJ 3; 161/2006, de 22 de mayo, FJ 4; 93/2009, de 20 de abril, FJ 3; 10/2009, de 12 de enero, FJ 3), ó 175/2014, de 3 de noviembre de 2014, F.J. 4, entre otras. "*

**Cuarto.-** Pues bien, de la prueba practicada y específicamente, de la documental fotográfica aportada al presente procedimiento, se extrae la envergadura de la obra que se estaba llevando a cabo por parte de la sociedad constructora demandante, quien debía ser consciente de que, por su carácter de persona jurídica, las notificaciones con la Administración se llevarían a efecto por vía electrónica y también tenía conocimiento de que la obra que venía ejecutando se hallaba ocupando parcialmente el dominio público municipal; por lo que de haber obrado con un mínimo de diligencia debería haberse informado de las consecuencias de su actividad y comunicado a la Administración demandada una dirección de correo para la práctica de notificaciones o, en su caso, debería haber accedido a la sede electrónica para comprobar las notificaciones existentes, realizadas conforme a la normativa vigente.

En razón de lo expuesto, procede la desestimación del presente recurso y la confirmación de las resoluciones recurridas, con imposición de las costas procesales





causadas a la parte demandante, de conformidad con lo previsto en el artículo 139 LRJCA.

Vistos los artículos citados y todos los precedentes de legal aplicación,

### **FALLO**

**Que desestimo** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad mercantil frente al EXCMO. AYUNTAMIENTO DE TRES CANTOS, contra la resolución presunta recurrida, desestimatoria del recurso de reposición presentado contra la providencia de apremio y carta de pago, de fecha 09.04.2022, acto administrativo que se confirma por ser ajustado a Derecho.

- Se imponen las costas causadas a la parte demandante.

Notifíquese esta sentencia a las partes personadas haciéndoles saber que contra la misma no cabe interponer recurso ordinario de apelación de conformidad con lo establecido en el artículo 81 de la LJCA.

Así por esta mi sentencia, la pronuncio, mando y firmo, en el día de su fecha.

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





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



La autenticidad de este documento se puede comprobar en [www.madrid.org/cove](http://www.madrid.org/cove) mediante el siguiente código seguro de verificación:



Este documento es una copia auténtica del documento Sentencia desestimatoria firmado electrónicamente por

## Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 02 de Madrid

C/ Gran Vía, 19 , Planta 4 - 28013

NIG:

### Procedimiento Ordinario 393/2023

**Demandante/s:**

PROCURADOR D./Dña.

**Demandado/s:** AYUNTAMIENTO DE TRES CANTOS

LETRADO D./Dña.

### SENTENCIA N° 41/2024

En Madrid, a 19 de febrero de 2024.

Vistos por el Ilmo. Sr. D. \_\_\_\_\_ Magistrado-Juez de lo Contencioso-Administrativo nº \_\_\_\_\_ de Madrid, los presentes autos de procedimiento ordinario nº 393/2023 instados por \_\_\_\_\_ representado por el Procurador D. \_\_\_\_\_ y asistido por el letrado D. \_\_\_\_\_ siendo demandado el Ayuntamiento de Tres Cantos, representado por el Letrado Consistorial D. \_\_\_\_\_ Los autos versan sobre tributos.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Por la parte actora se interpuso recurso Contencioso-Administrativo frente a la desestimación por silencio administrativo del recurso de reposición interpuesto por la mercantil \_\_\_\_\_ contra el Acuerdo de 15 de junio de 2022, núm. 2022/1837, dictado por el Área de Servicios Económicos del Ayuntamiento de Tres Cantos, desestimatorio de la solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos relativa al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) por importe de 38.553,28€.

**SEGUNDO.-** En la tramitación de este procedimiento se ha cumplido todos los trámites legales.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Se interpone recurso contencioso administrativo, procedimiento ordinario 393-2023, frente a la desestimación por silencio administrativo del recurso de reposición interpuesto por la mercantil \_\_\_\_\_ contra el Acuerdo de 15 de junio de 2022, núm. 2022/1837, dictado por el Área de Servicios Económicos del Ayuntamiento de Tres Cantos, desestimatorio de la solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos relativa al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) por importe de 38.553,28€.

Fundamenta la recurrente su impugnación en la interpretación errónea del alcance y contenido de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021 así como en la improcedencia de la liquidación por ilegalidad de la Ordenanza Municipal reguladora del

impuesto.

**SEGUNDO.-** Los antecedentes que sirven de base para la resolución del presente recurso pueden ser resumidos del siguiente tenor:

1º.- Con fecha 8 de octubre de 2019, la sociedad [redacted] transmitió una parcela situada en Tres Cantos, avenida de Madrid, Parcela [redacted] con número de referencia catastral [redacted]. La transmisión se formalizó a través de una compraventa, documentada en la escritura pública otorgada ante la Notaria del Ilustre Colegio de Notarios de la Ciudad de Madrid, doña [redacted] con fecha 8 de octubre de 2019 y número de protocolo [redacted].

2º.- Como consecuencia de la indicada transmisión, el día 15 de octubre de 2019, se liquidó el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y dentro del plazo legalmente establecido, efectuó el ingreso de la cuota tributaria resultante de la autoliquidación por importe de 38.553,28 euros.

3º.- Con fecha 3 de noviembre de 2021, la recurrente instó, ante el Servicio de Tributos del Ayuntamiento de Tres Cantos, una solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos al amparo de lo establecido por el Tribunal Constitucional en la sentencia 182/2021, de 26 de octubre.

4º.- Con fecha 15 de junio de 2022, se notifica el Acuerdo de 11 de junio de 2022, núm. 2022/1839, dictado por el Área de Servicios Económicos del Ayuntamiento de Tres Cantos, desestimatorio de la solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos del IIVTNU instada y contra el mismo se interpuso recurso de reposición que no consta resuelto, frente al que se interpuso el presente recurso contencioso administrativo que constituye el objeto del mismo.

**TERCERO.-** Sobre la cuestión principal planteada, hay que señalar que al tratarse una pretendida devolución de ingresos indebidos, deviene aplicable el Procedimiento para la realización de Devoluciones de Ingresos Indebidos de naturaleza tributaria regulado en la Ley General Tributaria por la remisión que a ella efectúa el artículo 14.1.a) de la nueva Ley de Haciendas Locales cuyo Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo al señalar que la devolución de ingresos indebidos y la rectificación de errores materiales en el ámbito de los tributos locales se ajustarán a lo dispuesto en los arts. 32 y 220 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Y en el caso enjuiciado se trata del importe de unas liquidaciones relativas al Impuesto Sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, para cuya devolución por el concepto de indebidos deviene aplicable la citada normativa asimismo es de aplicación el nuevo 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en cuya Disposición Adicional Octava dice que lo previsto en los artículos 131 y 132 de este reglamento (reguladores de Procedimiento para la ejecución de las devoluciones tributarias), se aplicará supletoriamente a las devoluciones de cantidades que constituyan ingresos de naturaleza pública, distintos de los tributos.

Pues bien, conforme a la citada normativa, se establece que no serán objeto de devolución los ingresos tributarios efectuados en virtud de actos administrativos que hayan adquirido firmeza y en el caso que nos ocupa resulta evidente la firmeza del acto en virtud del cual se produjo el ingreso de las cantidades que ahora se reclaman y ello por cuanto que la cantidad cuya devolución se solicita deriva de una solicitud de liquidación efectuada por la hoy recurrente que determinó su práctica por el Ayuntamiento el 15 de octubre de 2019 y su notificación a la interesada que la recibió ese mismo día y procedió a su abono. Que en fecha

3 de noviembre de 2021 solicitó su rectificación y devolución.

En base a ello el recurrente no ha ejercitado las oportunas impugnaciones, dentro de plazo, frente a la liquidación por lo que no puede venir ahora a reclamar la devolución de unos ingresos cuyo carácter de indebido solo podía obtenerse mediante la impugnación a que se ha hecho referencia. Mientras tanto la presunción de legalidad del devengo no ha sido destruida.

Es por todo ello que procede la desestimación del recurso interpuesto. Sin que sea de aplicación la sentencia del Tribunal Constitucional del 26 de octubre de 2021 por cuanto que ella misma se ocupa de resolver esta cuestión al señalar específicamente, en cuanto a las consecuencias de la anulación de las disposiciones generales, el artículo 73 de la LJCA, señala que la anulación de un precepto de una disposición general no afectará, por sí misma, a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo haya aplicado antes que su anulación alcanzara efectos generales (fecha de la publicación de la sentencia anulatoria en el Boletín oficial correspondiente), salvo en el caso en que se excluyera la responsabilidad o se redujera la sanción que no estén ejecutadas completamente. Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

En el caso de autos, resulta que las liquidaciones objeto del presente procedimiento eran firmes.

Sobre esta cuestión ya se ha pronunciado el Tribunal Supremo en diversas ocasiones pudiendo citar a título de ejemplo Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2ª, S 19-01-2022, nº 33/2022, rec. 1536/2020.

Es por ello que el recurso debe ser desestimado sin que quepa por ello el planteamiento de ilegalidad de la Ordenanza Municipal reguladora del impuesto

**CUARTO.-** Establece el artículo 139.1 de la LJCA que en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho, circunstancia esta que no concurren en el presente caso.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación,

### **FALLO**

Que debía desestimar y desestimo el recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por frente a la desestimación por silencio administrativo del recurso de reposición interpuesto por la mercantil actora contra el Acuerdo de 15 de junio de 2022, núm. 2022/1837, dictado por el Área de Servicios Económicos del Ayuntamiento de Tres Cantos, al considerar que el mismo es ajustado a derecho, con condena en costas a la recurrente.

Contra la presente sentencia cabe interponer recurso de apelación, en el plazo de quince días,

a partir del siguiente a su notificación ante este Juzgado.

Así por esta mi Sentencia, lo pronuncio, mando y firmo.

**EL MAGISTRADO-JUEZ**

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

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

Este documento es una copia auténtica del documento Sentencia nº 41-24 desestimatoria firmado electrónicamente por

**Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 20 de Madrid**  
C/ Gran Vía, 19, Planta 5 - 28013

NIG:

**Procedimiento Ordinario 390/2023**

**Demandante/s:**

PROCURADOR D./Dña.

**Demandado/s:** AYUNTAMIENTO DE TRES CANTOS

LETRADO D./Dña.

**SENTENCIA Nª 30/2024**

En Madrid, a 31 de enero de 2024.

Vistos por la Ss. Ilma. Dª - Juez Sustituto del Juzgado Contencioso Administrativo nº 20 de Madrid los presentes autos de PROCEDIMIENTO ORDINARIO nº 390/2023, seguidos ante este Juzgado, entre partes de una como recurrente el Procurador de los Tribunales Don en representación de la Compañía y de otra AYUNTAMIENTO DE TRES CANTOS (MADRID), asistido del Letrado Consistorial designado.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.** - Fue repartido a este Juzgado, recurso contencioso-administrativo formulado por la parte anteriormente referida acordándose por el juzgado mediante Decreto tramitar el presente recurso por las normas reguladoras del procedimiento ordinario, reclamándose el expediente administrativo y emplazándose a la Administración demandada.

**SEGUNDO.** - Recibido el expediente administrativo remitido por la Administración demandada, se acordó dar traslado de dicho expediente a la parte actora para que formalizase la demanda en el término de veinte días.

**TERCERO.** - Formalizándose demanda en la que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que damos por reproducidos solicitó se dictase una sentencia estimando los pedimentos contenidos en la demanda.

**CUARTO.** - Mediante resolución, se tuvo por formalizada la demanda acordándose que pasasen las actuaciones a la Administración para que contestase a la misma en el plazo de veinte días, lo que verificó mediante escrito, en el que tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó de aplicación solicitó se dictase una sentencia desestimatoria de la demanda.

**QUINTO.** - Mediante decreto, se fijó la cuantía del presente recurso en 33.039,21 y habiéndose solicitado el recibimiento del procedimiento a prueba, se practicó la admitida,

señalándose día para la vista oral el 26 de enero d 2024, día en que los autos quedaron conclusos para sentencia.

**SEXTO.** - Que en la tramitación de este procedimiento se han cumplido las prescripciones legales.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.** - Es objeto del presente recurso la resolución de fecha 9 de junio de 2022, del Acuerdo de la misma fecha, núm. 2022/1814, dictado por el Área de Servicios Económicos del Ayuntamiento de Tres Cantos, desestimatorio de la solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos del IIVTNU, así como la desestimación presunta por silencio administrativo del recurso de reposición interpuesto contra la misma.

Se fundamenta la demanda en su nulidad teniendo en cuenta que la misma se había practicado al amparo de unos preceptos declarados inconstitucionales, siendo de aplicación la sentencia del TC 182/2021.

Se argumenta la improcedencia de la liquidación del impuesto por la ilegalidad de la ordenanza reguladora, considerando que además de aprobar la correspondiente ordenanza Fiscal, previa o simultáneamente deberán cardar la imposición del Tributo, extremo que no cumple el Ayuntamiento de Tres Cantos, ordenanza que se impugna de forma indirecta.

Considera que el Ayuntamiento que la demanda que, una vez interpretada por el Tribunal Supremo la sentencia del Constitucional claramente no le es de aplicación al supuesto presente.

Considera inadmisibles la Impugnación indirecta de la Ordenanza fiscal formulada de contrario al amparo de lo dispuesto en el art. 26 LJCA, en tanto que la resolución sobre la solicitud de devolución de ingresos indebidos no constituye una “acto que se produzca en aplicación” de la Ordenanza Fiscal. Siendo además una impugnación prospectiva, al efecto de si se ha producido el defecto o no. No existiendo vicio formal alegado.

Acreditando, la existencia de la omisión que se dice existente.

**SEGUNDO.** - En el supuesto de autos, con fecha 1 de diciembre de 2017 la mercantil recurrente autoliquidó el IIVTNU, abonando una cuota tributaria por importe de 33.039,21 euros, correspondiente a la transmisión de la parcela con referencia catastral que había tenido lugar mediante escritura pública otorgada el 27 de octubre de 2017.

Una vez conocida la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 de 26 de octubre, **la actora formuló, con fecha 3 de noviembre de 2021, solicitud de devolución de ingresos indebidos en relación a la cuota de IVTNU satisfecha con motivo de la citada autoliquidación del IIVTNU.**

Resolviendo sobre la aplicación de la sentencia del TC, debemos acudir a la sentencia del Supremo, sentencia 949/2023, de 10 de julio, ha fijado criterio sobre la aplicación por los jueces y tribunales de la declaración de inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, y la limitación de efectos temporales que decretó el Constitucional en la sentencia 182/2021, de 26 de octubre

En la misma se dice:

*La declaración de nulidad de la citada sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre, conlleva en principio que todas las liquidaciones del tributo, por devengos anteriores al 10 de noviembre de 2021, deban declararse nulas de pleno derecho. Y ello con independencia y al margen de que entre las dos transmisiones del inmueble se haya producido un aumento o una disminución de su valor. Porque, tal y como concluyó el TC en esta última sentencia, el sistema de determinación de la base imponible del tributo regulado en el TRLHL era en todo caso incorrecto, e inconstitucional 'ab origine'.*

***No obstante la propia STC 182/2021 estableció, como excepción, los dos supuestos específicos de intangibilidad/inmunidad de las liquidaciones afectadas por dicha nulidad que se examinarán a continuación.***

***La sentencia le atribuye en primer lugar la condición de "situación consolidada" (inatacable) a las liquidaciones que hubiesen devenido firmes, por no haber sido impugnadas en plazo o por haber sido confirmadas judicialmente mediante sentencia firme.***

*En realidad, esta excepción se limita a aplicar un principio general de nuestro derecho administrativo positividad en el artículo 73 de la Ley Jurisdiccional 29/1998 (LJCA); artículo 106.4 'in fine' de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común (LPAC); y artículo 32.4 Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRSP), conforme al cual subsisten los actos firmes dictados en ejecución de una disposición declarada nula. Principio que ha sido plenamente asumido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo (S<sup>a</sup> de lo Cont.-Ad.), entre otras en sus sentencias de 18 de mayo de 2020 (res. 1068/2019, 1665/2019 y 2506/2019), 25 de junio y 21 de septiembre de 2021 (recs. 3988/2019 y 6161/2019), referidas precisamente a liquidaciones de plusvalía que habían adquirido firmeza.*

*En este caso la liquidación fue impugnada en plazo mediante el preceptivo recurso de reposición. No devino firme. No le resulta aplicable por ello este primer supuesto de conservación o intangibilidad.*

***El segundo supuesto de "situación consolidada" establecido en la STC 182/2021 genera más dudas interpretativas. Se refiere a las liquidaciones que, pese a carecer de firmeza: "no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia".***

*Frente a la excepción anterior, ésta carece de soporte legal en nuestro ordenamiento administrativo. Debe por ello interpretarse en términos estrictos o restrictivos, toda vez que sacrifica de manera relevante los principios constitucionales de tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) y control judicial de la actuación administrativa (art. 106.1 CE), dotando de inmunidad a actos nulos recurridos en plazo.*

***Pues bien, de todo ello se puede concluir que la restricción entró en vigor en la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional en el Boletín Oficial del Estado, esto es, el 25 de noviembre de 2021, en lugar de en la que se firmó (26 de octubre anterior).***

*Así se deduce de la interpretación sistemática de esta STC con lo dispuesto en el artículo 164.1 de la Constitución y en el artículo 38.1 Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, en los que expresamente se circunscribe la generación de "efectos generales" de las sentencias estimatorias a la "fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado", y no a la de su firma.*

*Esta conclusión resulta lógica y razonable considerando asimismo la naturaleza "constitutiva", innovativa o creativa de ese concreto apartado de la STC 182/2021. El reconocimiento de inmunidad a actos administrativos no firmes viciados de nulidad es una determinación restrictiva de derechos no contemplada hasta ahora en nuestro ordenamiento jurídico. El mismo principio de seguridad jurídica que con esta excepción se pretende salvaguardar, obliga a que la misma no pueda entrar en vigor antes de adquirir efectos generales mediante su publicación en el BOE.*

*En consecuencia, como en este supuesto en concreto el actor impugnó la liquidación mediante un recurso de reposición interpuesto el 5 de noviembre de 2021, varias semanas antes de la publicación de la STC en el BOE, no le resulta de aplicación esta segunda excepción".*

(...)

***TERCERO. - La cuestión de interés casacional.***

*Por auto de 18 de enero de 2023, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el recurso de casación para el examen de la siguiente cuestión de interés casacional:*

*"2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:*

*Determinar los efectos de la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, dictada el 26 de octubre de 2021, en relación con las liquidaciones que, a pesar de no haber adquirido firmeza, a esta fecha no habían sido impugnadas.*

***Precisar si ha de estarse a la fecha del dictado o de la publicación de la citada sentencia para discernir si se trata una situación consolidada o no y si procede su impugnación con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad que realiza.***

(...) ***QUINTO. - Fijación de la doctrina jurisprudencial***

***Como conclusión de todo lo expuesto establecemos como doctrina jurisprudencial que, de conformidad con lo dispuesto en la STC 182/2021, de 26 de octubre, las liquidaciones provisionales o definitivas por Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse dicha sentencia, 26 de octubre de 2021, no podrán ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma, al igual que tampoco podrá***

*solicitarse con ese fundamento la rectificación, ex art. 120.3 LGT, de autoliquidaciones respecto a las que aún no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la STC 26 de octubre de 2021.*

*Sin embargo, sí será posible impugnar dentro de los plazos establecidos para los distintos recursos administrativos, y el recurso contencioso-administrativo, tanto las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieren alcanzado firmeza al tiempo de dictarse la sentencia, como solicitar la rectificación de autoliquidaciones ex art. 120.3 LGT, dentro del plazo establecido para ello, con base en otros fundamentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre. Así, entre otros, con fundamento en las previas sentencias del Tribunal Constitucional que declararon la inconstitucionalidad de las normas del IIVTNU en cuanto sometían a gravamen inexcusablemente situaciones inexpresivas de incremento de valor (entre otras STC 59/2017) o cuando la cuota tributaria alcanza confiscatorio ( STS 126/2019) al igual que por cualquier otro motivo de impugnación, distinto de la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021.*

*SEXTO. - Resolución de las pretensiones.*

*En aplicación de la STC 182/2021, de 26 de octubre, y de conformidad con la doctrina jurisprudencial que hemos fijado en esta sentencia, debe prosperar el recurso de casación dado que la sentencia recurrida niega indebidamente la calificación de situación consolidada a la liquidación aquí impugnada, que no había sido recurrida hasta el día 5 de noviembre de 2021, por tanto, con posterioridad al día 26 de octubre de 2021 y cuya impugnación se fundamentó exclusivamente en aquella declaración de inconstitucionalidad en que se dictó la STC 182/2021, pues no se niega la existencia de un incremento de valor de los terrenos en la cuantía fijada en la determinación de la base imponible de la liquidación. No cabe discutir en este recurso de casación la efectividad de la notificación efectuada el día 15 de octubre de 2021, que es declarada por la sentencia recurrida, por ser una cuestión ajena a la de interés casacional delimitada en el auto de admisión. Dado que el recurso de reposición no se interpuso hasta el día 5 de noviembre de 2021, con posterioridad a la fecha de 26 de octubre de 201, la referida liquidación provisional debe ser calificada de situación consolidada y no impugnable con fundamento en la STC 182/2021, de 26 de octubre, por lo que el recurso contencioso-administrativo ha de ser desestimado.*

En el presente supuesto, la administración de forma correcta considera que no procede la revocación solicitada, al entender que la situación está consolidada, siendo la liquidación firme, así el TC refiere:

***A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia Y (II) LAS AUTOLIQUIDACIONES CUYA RECTIFICACIÓN NO HAYA SIDO SOLICITADA EX ART. 120.3 LGT A DICHA FECHA.***

**Efectivamente, la Sentencia del TC no es aplicable, la solicitud de rectificación y devolución de ingresos indebidos (el 3 de diciembre de 2021) es de fecha posterior al dictado de la misma.**

**TERCERO.** - La parte actora sostiene la “*improcedencia de la liquidación del impuesto por la ilegalidad de su ordenanza reguladora con motivo en la inexistencia de los correspondientes acuerdos de imposición (art.º 15.1 y 16.1 RDL 2/2004)*”.

Pero tal como se fijó en el fundamento anterior la resolución desestimatoria presunta del recurso de reposición que desestimó la solicitud de devolución de ingresos indebidos formulada de contrario, es solicitud de devolución que no se había amparado en la ilegalidad de la Ordenanza fiscal, sino que se había amparado únicamente en la declaración de inconstitucionalidad y nulidad decretada por la STC 182/2021.

**Es improcedente la impugnación indirecta de la Ordenanza fiscal formulada al amparo de lo dispuesto en el art. 26 LJCA, en tanto que la resolución sobre la solicitud de devolución de ingresos indebidos no constituye un “acto que se produzca en aplicación” de la Ordenanza Fiscal.**

Claramente, tal como se contiene en la contestación a la demanda, una cosa es que una petición de devolución de ingresos indebidos se pretenda fundar en los vicios de una Ordenanza y otra cosa totalmente distinta es afirmar que el acto o resolución, que resuelva una petición de devolución de ingresos indebidos, se dicte en aplicación de dicha Ordenanza; **y en el presente caso la petición de devolución de ingresos indebidos ni siquiera se había fundado en la ilegalidad de la Ordenanza fiscal.**

Transcribiendo la sentencia, por ilustrativa que se cita en la contestación a la demanda Sentencia TSJ de Andalucía, Granada, de 7 de marzo de 2017 que literalmente expresa lo siguiente:

*“En relación con el acto que se impugna, se opone por la Administración la imposibilidad de utilizar el recurso indirecto en la impugnación de la denegación de la devolución de ingresos indebidos, y ciertamente no puede acogerse la pretensión de impugnación indirecta de la Ordenanza reguladora de la tasa como mecanismo de anulación de la devolución de ingreso indebido que sirva, a su vez, como motivo de la anulación de la liquidación que ingresó por la tasa de licencia urbanística. Así las cosas, cabe señalar lo siguiente:*

*En el presente caso, el acto de aplicación de la Ordenanza reguladora de la tasa susceptible de ser impugnado en base su pretendida disconformidad a Derecho, no es la denegación de la devolución aquí recurrida, sino la autoliquidación efectuada e ingresada por la tasa del ejercicio 2007 y contra la que no consta que interpusiera recurso alguno por lo que su autoliquidación devino firme.*

...

*En el supuesto que nos ocupa, el resultado de la autoliquidación que fue el acto en el que se aplicó la Ordenanza, ésta no fue objeto de impugnación directa o indirecta, respectivamente, para declarar su nulidad. Es ahora al hilo de la solicitud de la devolución de ingresos indebidos cuando se postula la impugnación indirecta de aquella. Sin embargo, para tener promovida esa impugnación es condición sine qua non que el acto objeto de nuestro análisis hubiera aplicado esa ordenanza, es decir, que fuera fruto de su aplicación para así facilitar ese control de legalidad mediante la impugnación indirecta.*

*En efecto, debemos tener presente que por expreso deseo de la parte recurrente lo que plantea es una impugnación indirecta de la Ordenanza, suscitada con motivo del recurso interpuesto contra un acto que deniega la solicitud de la devolución de ingresos indebidos, y no de un acto de aplicación de dicha Ordenanza.*

...

*Es constante la doctrina jurisprudencial que sostiene que en las impugnaciones indirectas de una Ordenanza, esto es, en los recursos interpuestos al amparo del art. 26.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio (EDL 1998/44323), reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, se debe impugnar un acto de aplicación de una ordenanza reguladora de una tasa fundado en la disconformidad a Derecho de la misma, pues no en vano la estimación de su pretensión va a producir la anulación del acto de aplicación individual de la disposición impugnada, nunca la anulación de ésta., es clarificadora al explicar las diferencias que existen*

entre la impugnación directa y la indirecta de las normas reglamentarias. Y así, la impugnación indirecta, permitida por el art. 26 de la Ley 29/1998, de 13 de julio (EDL 1998/44323) (RCL 1998, 1741), reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, tiene dos límites claros en los que la jurisprudencia insiste y que tienden a evitar que el plazo de impugnación de las normas reglamentarias quede permanentemente abierto: el primero es que la impugnación indirecta no puede fundamentarse en supuestos vicios formales del procedimiento de elaboración de la disposición general; y el segundo es el de que un recurso indirecto no es un procedimiento abstracto de control de normas, sino que sólo puede pretenderse en el mismo la anulación de los actos de aplicación y como en el caso de autos el recurrido no era de los de esa clase, es por lo que no ha lugar a la impugnación indirecta y, en consecuencia, tras rechazar la causa de inadmisibilidad aducida por la Administración debemos desestimar el recurso origen del presente procedimiento sin expresa condena al pago de las costas de esta instancia de conformidad con el artículo 139 de la LJCA (EDL 1998/44323).”

No solo es improcedente esta impugnación indirecta de la ordenanza por los motivos indicados, sino que además este motivo no se concreta, se establece como una posibilidad, que puede existir o no, así en la Demanda la actora, dice: “los entes locales, además de aprobar las correspondientes Ordenanzas Fiscales, previa o simultáneamente, deberán acordar la imposición de sus tributos”, citando, asimismo, doctrina jurisprudencial al respecto, expresa lo siguiente:

*“En el presente caso, esta parte no tiene constancia de la aprobación del citado acuerdo de imposición de la Ordenanza fiscal en la que el Ayuntamiento de Tres Cantos ampara la liquidación dictada, lo que, en caso de confirmarse, supondría una clara y manifiesta infracción de los citados preceptos y, por ende, la ilegalidad de la Ordenanza, lo que supone la imposibilidad de exigir el impuesto.*

...

*Tal como manifestábamos, esta parte no tiene constancia, ni de la existencia, ni de la publicación, del acuerdo de imposición exigible legalmente para la imposición del IIVTNU y aprobación de su Ordenanza fiscal reguladora.*

*No obstante, para despejar cualquier controversia y obtener la certeza sobre los hechos, esta parte solicitará el recibimiento a prueba para que se requiera al Ayuntamiento de Tres Cantos la acreditación de la existencia y publicación del acuerdo de imposición del impuesto de referencia.”*

Y, finalmente, la actora concluye lo siguiente:

*“En definitiva, considera esta parte que, en caso de no existir, o no haberse publicado, el correspondiente acuerdo de imposición, la Ordenanza que ampara la liquidación practicada por el Ayuntamiento de Tres Cantos deviene inexistente y, por ende, deben anularse, tanto la resolución impugnada, como el acto del que trae causa.”*

**Pues bien, esta circunstancia tal como acredita la administración demandada no se da.**

Al respecto, se prueba que por Decreto 15/1991 de 21 de marzo de la Comunidad de Madrid fue creado el municipio de Tres Cantos, segregándose del de Colmenar Viejo, subrogándose en sus derechos y obligaciones en el territorio del nuevo municipio, mediante el mismo se subroga en la titularidad de los derechos sobre los tributos municipales (impuestos y tasas), cuyos hechos imposables se localizasen en su término municipal.

Y el acuerdo de imposición del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana había sido adoptado por el Ayuntamiento de Colmenar Viejo en 1989., se acredita este extremo, mediante el **Doc. nº 2**, incorporados junto con la contestación a la demanda.

Y como **Doc. n° 3**, el suplemento del BOCM n° 310 de 30 de diciembre de 1989 en que está publicado el Acuerdo de imposición del tributo, así como la correspondiente Ordenanza Fiscal.

Además, el Pleno de la Comisión Gestora del nuevo Ayuntamiento de Tres Cantos, en sesión celebrada de carácter extraordinario el día 8 de abril de 1991, acordó ratificar la vigencia, en el nuevo término municipal, de las Ordenanzas y Reglamentos de Colmenar Viejo y, entre otras, de la Ordenanza del IIVTNU -que había sido aprobada mediante Acuerdo plenario de 6 de octubre de 1989-, incorporándose junto a la contestación a la demanda, como Doc. n° 6, la publicación en el BOCM del Acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Tres Cantos de 27 de julio de 1991 de la Modificación de la Ordenanza Municipal del IIVTNU y, como Doc. n° 7, la publicación en el BOCM del Acuerdo del Pleno municipal de 26 de octubre de 2017 de la Modificación de la citada Ordenanza, vigente hasta 2022.

Este motivo debe de ser desestimado, y con ello la demanda.

**CUARTO.** - Contra esta sentencia cabe interponer recurso ordinario de apelación con relación a la liquidación que supera los 30.000 euros.

**QUINTO.** - La estimación del recurso, tras la reforma operada por el artículo 3.11 de la Ley 37 /2011 de 10 de octubre, traerá la obligada consecuencia de imposición de costas, a la parte que ve rechazada sus pretensiones, no obstante, tal como la misma permite este juzgador considera que procede su no imposición motivándolo en lo controvertido de la materia.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación

## FALLO

Que debo **DESESTIMAR** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales Don \_\_\_\_\_ en representación de la Compañía \_\_\_\_\_ contra la desestimación presunta por silencio administrativo del recurso de reposición interpuesto contra la resolución de fecha 9 de junio de 2022, del Acuerdo de la misma fecha, núm. 2022/1814, dictado por el Área de Servicios Económicos del Ayuntamiento de Tres Cantos, desestimatorio de la solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos del IIVTNU, confirmándola al entender que es ajustada a derecho.

Todo ello sin hacer pronunciamiento en cuanto a las costas de esta instancia.

Notifíquese la presente resolución a las partes, haciéndoles saber que contra la misma cabe recurso de APELACIÓN en el plazo de QUINCE DIAS a contar desde el siguiente a su notificación, advirtiéndoles que deberá constituir depósito de **50 euros**. Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este Juzgado n° \_\_\_\_\_ especificando en el campo **concepto** del documento Resguardo de ingreso que se trata de un

“Recurso” 22 Contencioso-Apelación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, el código y tipo concreto de recurso debe indicarse justamente después de especificar los 16 dígitos de la cuenta expediente (separado por un espacio), lo que deberá ser acreditado al presentarse escrito de interposición del recurso, bajo el apercibimiento de que no se admitirá a trámite ningún recurso cuyo depósito no esté constituido y que de no efectuarlo se dictará auto que pondrá fin al trámite del recurso.

Así lo acuerda, manda y firma la Ilma. Sra. Dña.  
Magistrada-Juez del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 20 de los de Madrid.

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

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

Este documento es una copia auténtica del documento Sentencia desestimatoria. sin costas. no cabe RA firmado electrónicamente por



**Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 07 de Madrid**  
C/ Gran Vía, 19 , Planta 1 - 28013

NIG:

**Procedimiento Ordinario 163/2023**

**Demandante/s:** FC Y C, S.A.

PROCURADOR D./Dña.

**Demandado/s:** AYUNTAMIENTO DE TRES CANTOS

LETRADO D./Dña.

26, C.P.:28028 Madrid (Madrid)

**SENTENCIA Nº 6/2024**

En Madrid, a 09 de enero de 2024.

El Ilmo. Sr. D. \_\_\_\_\_ Magistrado Juez titular del Juzgado de lo contencioso administrativo nº 7 de Madrid, ha visto los presentes autos de juicio ordinario seguidos en este Juzgado con el número arriba referenciado entre las siguientes partes:

**DEMANDANTE: FC Y C S.A.** Esta parte está representada en este procedimiento por el Procurador de los Tribunales Sr. Romero Ballester y defendida por el Letrado Sr. Gómez-Olano González, según se ha acreditado en el momento procesal oportuno.

**ADMINISTRACIÓN DEMANDADA:**

**EXCMO. AYUNTAMIENTO DE TRES CANTOS**, representado y defendido por sus servicios jurídicos.

**ACTUACIÓN RECURRIDA:** Desestimación por silencio administrativo del Recurso de Reposición interpuesto contra el Acuerdo dictado por el Área de Servicios Económicos del Ayuntamiento de Tres Cantos, desestimatorio de la solicitud de devolución de ingresos indebidos relativa a las liquidaciones n.º a n.º (ambas inclusive) del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).



Y dicta, en nombre de S.M. EL REY la siguiente sentencia con base en los siguientes

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Turnado a este Juzgado el escrito interponiendo el recurso contencioso-administrativo contra la resolución indicada en el encabezamiento de esta sentencia, se admitió a trámite solicitando el expediente administrativo y mandando emplazar a las partes.

**SEGUNDO.-** Personadas las partes, en el plazo señalado al efecto, se presentó escrito de demanda en el que en síntesis se exponía lo siguiente:

Con fecha 13 de enero de 2021, la sociedad . transmitió los inmuebles del . ubicados en la Parcela Sector . situada en la calle . con número de referencia catastral . Con fecha . se recibió notificación de la Resolución adoptada por el Primer Teniente de Alcalde del Ayuntamiento de Tres Cantos en virtud de la cual se aprobaron 171 liquidaciones (n.º . a n.º . ambas inclusive) del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana correspondientes a los inmuebles referenciados en el punto anterior, de tal forma que la actora, en su condición de sujeto pasivo del impuesto y dentro del plazo legalmente establecido, efectuó el ingreso de las cuotas tributarias resultantes de las indicadas liquidaciones por importe global de . euros.

Con fecha 26 de octubre 2021 el Tribunal Constitucional publicó la nota informativa 99/2021, que adelantaba el contenido del fallo de la Sentencia 182/2021, de 26 de octubre, por la que se declaró la inconstitucionalidad y nulidad plena de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Conocido el contenido de la Sentencia 182/2021, el día 3 de noviembre de 2021, se instó ante el Servicio de Tributos del Ayuntamiento de Tres Cantos solicitud de devolución de ingresos indebidos al amparo de lo establecido por el Tribunal Constitucional en la indicada sentencia.





El día 25 de noviembre de 2021 tuvo lugar la publicación de la Sentencia 182/2021, de 26 de octubre, en el Boletín Oficial del Estado. Con fecha 5 de julio de 2022, se recibió notificación del Acuerdo de 4 de julio de 2022, núm. 2022/2090, dictado por el Área de Servicios Económicos del Ayuntamiento de Tres Cantos, desestimatorio de la solicitud de devolución de ingresos indebidos del IIVTNU. Se interpuso recurso de reposición que no fue resuelto expresamente.

En los FFDD se alega que con fecha 2 de septiembre de 2021, la actora recibió notificación de la Resolución adoptada por el Primer Teniente de Alcalde del Ayuntamiento de Tres Cantos en virtud de la cual se aprobaron las liquidaciones n.º a n.º (ambas inclusive) del IIVTNU devengado con ocasión de la transmisión de un inmueble de su propiedad, procediendo a efectuar, en tiempo y forma, el pago de las cuotas tributarias resultantes de las indicadas liquidaciones. Al tratarse de un acto dictado por la Administración, esta parte disponía del plazo de un mes para interponer el preceptivo recurso de reposición contra el acuerdo adoptado por el Ayuntamiento, pero no ejercitó su derecho a impugnarlo, toda vez que, en ese momento, los preceptos que regulaban el método de cálculo de la base imponible del impuesto, con carácter general, gozaban de amparo constitucional. Es por ello por lo que el acto de aplicación de los tributos en cuestión devino consentido y firme. Posteriormente, el día 26 de octubre 2021, el Tribunal Constitucional publicó en su página web una nota informativa que adelantaba el contenido del fallo de la Sentencia 182/2021, de 26 de octubre, por la que se declaró la inconstitucionalidad y nulidad plena de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del TRLHL, y fue a partir de ese momento cuando mi representada tuvo constancia de que había ingresado unas cuotas cuyo cálculo se había efectuado en cumplimiento de una regulación considerada contraria a la Constitución. Es decir, el ingreso en su día efectuado devino sobrevenidamente indebido una vez mi representada fue conocedora de que el precepto aplicado para determinar la base imponible del impuesto ya pagado había sido declarado nulo y, por ende, expulsado del ordenamiento jurídico. Como consecuencia de lo anterior, esta parte ejercitó su derecho a impugnar las liquidaciones que afectaban a sus intereses, con el propósito de que se le reconociera el derecho a obtener la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, a través del procedimiento previsto en el artículo 221.1 de la Ley General Tributaria.



Disconforme con el procedimiento utilizado, el Ayuntamiento de Tres Cantos sostuvo en la resolución impugnada que, en caso de actos administrativos firmes, como es el caso que nos ocupa, resulta de aplicación el apartado 3 del artículo 221 de la LGT.

Se defiende la procedencia de la actuación de la parte y se analizan los efectos de la sentencia del TC. Señala que defender que la STC 182/2021 despliega sus efectos de manera inmediata desde la fecha en que se dictó sin necesidad de que se publique en el Boletín Oficial del Estado, significa afirmar que el Alto Tribunal está prescindiendo de lo preceptuado en su ley orgánica. No estamos ante una situación consolidada, al haberse impugnado con carácter previo a la publicación de la sentencia.

Se impugna indirectamente la ordenanza fiscal.

**TERCERO.-** Por la Administración demandada se presentó contestación en tiempo y forma en la que se exponía en síntesis lo siguiente:

Con fecha 2 de septiembre de 2021 fue notificada a la actora Resolución adoptada, con fecha 31 de agosto de 2021, por el Primer Teniente de Alcalde del Ayuntamiento de Tres Cantos aprobando 171 liquidaciones (n.º a n.º , ambas inclusive) del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, “IIVTNU”), correspondiente a la transmisión de cada uno de los inmuebles del Complejo Residencial Bellavista de Tres Cantos, ubicados en la Parcela RC5B del P.P. Sector AR Nuevo Tres Cantos, situada en la calle Letonia 3, C.P. 28760. A continuación, la actora procedió a realizar el ingreso de las cuotas tributarias resultantes de las indicadas liquidaciones por importe global de 301.483,61 euros.

Una vez conocida la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 de 26 de octubre, la actora formuló, con fecha 3 de noviembre de 2021, solicitud de devolución de ingresos indebidos en relación a la cuota de IVTNU satisfecha con motivo de las liquidaciones de IVVTNU aprobadas el 31 de agosto de 2021, cuya suma ascendía a 301.483,61 euros. La petición de devolución de ingresos indebidos deducida por la mercantil actora se fundó exclusivamente en el alcance que, a su juicio, tenía la declaración de inconstitucionalidad y nulidad decretada por la STC 182/2021.

Por Resolución del Primer Teniente de Alcalde de 4 de julio de 2022 se acordó desestimar la solicitud de devolución de ingresos indebidos las citadas liquidaciones nº

en concepto de IIVTNU, en tanto que las liquidaciones no habían sido anuladas, ni podían serlo con fundamento en la STC 182/2021 de 26 de octubre, ya que habían devenido



firμες y, por tanto, no podían ser revisadas al amparo de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad efectuada por dicha STC 182/2021. Frente a la citada Resolución, la actora interpuso el correspondiente recurso de reposición. Dicho recurso de reposición no ha sido resuelto (de forma expresa) por el Ayuntamiento de Tres Cantos, si bien el mismo carecía de todo sentido, en tanto que la Resolución que había aprobado las 171 liquidaciones n° [redacted] jamás había sido impugnada y había devenido firme. De hecho, en su recurso de reposición la actora había afirmado, erróneamente, que habría solicitado “la rectificación de la autoliquidación” con fecha 3 de noviembre de 2021; cuando, sin embargo, en el presente caso ni se había producido una “autoliquidación” (sino una liquidación), ni la actora había solicitado la “rectificación” (de una autoliquidación), ya que se había limitado a solicitar (el 3 de noviembre de 2021) la devolución de ingresos indebidos correspondiente a la cuota del IIVTNU ingresada por ella con motivo de las 171 liquidaciones n° [redacted] aprobadas por la Resolución municipal de 28 de agosto de 2021.

En los FFDD indica que la actora reconoce que no impugnó, en el plazo de un mes, la Resolución adoptada por el Primer Teniente de Alcalde del Ayuntamiento de Tres Cantos, con fecha 31 de agosto de 2021, aprobando las liquidaciones n.º 316 a n.º 486. Resulta evidente que el procedimiento de devolución de ingresos indebidos no permite “dejar sin efecto” liquidaciones tributarias que hubiesen devenido firmes (a fin de obtener la devolución de las cantidades satisfechas en pago de las mismas). Ninguno de los cuatro supuestos (letras a) a d)) que contempla el art. 221.1 LGT contempla tal caso, ni permite devolver las cantidades satisfechas en pago de liquidaciones tributarias firmes. Al ser el procedimiento de devolución de ingresos indebidos un procedimiento que, en ningún caso, permitía dejar sin efecto las liquidaciones tributarias firmes (y reconocer la devolución de las cantidades satisfechas en pago de las mismas), procede desestimar el presente recurso contencioso-administrativo sin entrar en ninguna otra consideración.

Se analizan los efectos de la sentencia del TC.

Resulta inadmisibile la Impugnación indirecta de la Ordenanza fiscal formulada de contrario al amparo de lo dispuesto en el art. 26 LJCA, en tanto que la resolución sobre la solicitud de devolución de ingresos indebidos no constituye una “acto que se produzca en aplicación” de la Ordenanza Fiscal. La Jurisprudencia ya ha tenido ocasión de pronunciarse sobre supuestos similares al que nos ocupa, en que se pretendía la impugnación (indirecta) de una Ordenanza municipal al socaire de un recurso interpuesto contra la resolución denegatoria de una petición de ingresos indebidos, sosteniendo la improcedencia de la



liquidación tributaria firme (en virtud de la cual el obligado había realizado el pago) por incurrir en ilegalidad la Ordenanza. Los Tribunales vienen reiterando que, en este tipo de casos, en que el recurso se haya interpuesto contra la denegación de una solicitud de devolución de ingresos indebidos, y no contra la liquidación tributaria dictada en aplicación de la Ordenanza, no resulta viable la impugnación indirecta de dicha disposición general, en tanto que la resolución desestimatoria de la petición de devolución no constituye un acto de aplicación de la Ordenanza, puesto que el acto de aplicación es la liquidación tributaria.

Conforme reiterada jurisprudencia, en los casos de impugnación indirecta de disposiciones generales no es posible denunciar vicios formales en el procedimiento de elaboración de las mismas

Añade que por Decreto 15/1991 de 21 de marzo de la Comunidad de Madrid se aprobó la segregación de parte del término municipal de Colmenar Viejo para crear el nuevo municipio denominado Tres Cantos, el citado acuerdo de imposición del IIVTNU mantuvo su vigencia y eficacia en el término municipal de Tres Cantos, ya que conforme a las Estipulaciones aprobadas por el citado Decreto “El nuevo municipio de Tres Cantos adquiere la titularidad de los derechos sobre los tributos municipales (impuestos y tasas), cuyos hechos imposables se localicen en su término municipal.” Además, aunque no era imperativo (a tenor de la subrogación operada), el Pleno de la Comisión Gestora del nuevo Ayuntamiento de Tres Cantos, en sesión celebrada de carácter extraordinario el día 8 de abril de 1991, acordó ratificar la vigencia, en el nuevo término municipal, de las Ordenanzas y Reglamentos de Colmenar Viejo y, entre otras, de la Ordenanza del IIVTNU -que había sido aprobada mediante Acuerdo plenario de 6 de octubre de 1989.

Se pide la desestimación de la demanda.

**CUARTO.-** Teniendo en cuenta las reglas para determinar la cuantía del recurso, previstas en los artículos 40 a 42 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, ésta se fijó en 301,483,61 euros.

**QUINTO.-** Existiendo discrepancia sobre determinados hechos se ha practicado prueba documental con el resultado que consta en los autos.



**SEXTO.-** Terminada la práctica de las pruebas cada parte ha formulado conclusiones valorando el resultado de las pruebas practicadas en relación con el asunto que se enjuicia y pretensiones que sobre el mismo ejercen.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** El asunto que se enjuicia corresponde al orden jurisdiccional Contencioso-Administrativo por aplicación del artículo 1 de la LJCA siendo competente para su conocimiento este Juzgado conforme se dispone en el artículo 8 en relación con el artículo 14 de la misma.

**SEGUNDO.-** Se discute en este proceso la obligación de pago de los actores derivada del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Este impuesto está regulado en los arts. 104.1 y ss. RDLvo 2/2004 y ha sido objeto de diversos avatares jurisprudenciales. Sin ánimo de exhaustividad puede resumirse lo acaecido en los últimos años de la siguiente forma:

El TC dictó dos sentencias (26/2017, de 16 de febrero y 37/2017 de 1 de marzo) relativas a preceptos forales de Guipúzcoa y Álava, que fueron seguidas por la STC 59/2017 de 11 de mayo, la cual declaró que los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4, del RDLvo 2/2004 eran inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que sometían a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

El TS, recogiendo esta doctrina, dictó la sentencia de nueve de julio de 2018, re. 6226/2017 en la que deduce de la STC 59/2017 dos conclusiones: que se declara la **inconstitucionalidad parcial de los arts. 107.1 y 107.2.a del TRLHL** (“carece de sentido –y, por ende, consideramos que el Pleno del Tribunal Constitucional no pudo pretender este efecto- que la nulidad de los preceptos cuya contradicción con la Constitución se denuncia se extienda también a supuestos en los que existe un incremento de valor del terreno y, en consecuencia, un manifestación de riqueza real o potencial cuyo gravamen resulta plenamente compatible con artículo 31.1 CE. Y es que –y a mayor abundamiento-, en estos casos, no solo se grava la que *a priori* o en abstracto es una manifestación de riqueza real o potencial compatible con los dictados del artículo 31.1 CE, sino también la que en su



configuración legal concreta resulta plenamente compatible con las exigencias que derivan del principio de capacidad económica”), y por otra parte declara que **el alcance de la declaración de inconstitucionalidad del art. 110.4 es total** (“se expulsa completa y definitivamente del ordenamiento jurídico la imposibilidad que hasta ese momento tenían los sujetos pasivos de acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL y, en consecuencia, de demostrar la improcedencia de liquidar y venir obligado al pago del IIVTNU en ciertos casos”).

Sentado lo anterior, el TS declara que corresponde al sujeto pasivo del impuesto probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales previstas en la LGT. Demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto, pero en caso contrario debe girarse la correspondiente liquidación. Basa el TS esta afirmación en el art. 105.1 LGT y en el FJ 5 b de la STC 59/2017. Indica esa sentencia que para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo ofrecer cualquier principio de prueba que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas, optar por una prueba pericial que confirme tales indicios o emplear cualquier otro medio probatorio *ex* artículo 106.1 LGT.

Finalmente, el TS fijó la interpretación de los preceptos discutidos en el FD 7º de su sentencia:

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

2º) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es **inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total)** porque, como señala la STC 59/2017, «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene», o, dicho de otro modo, porque «imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan



acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)». Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL.

Esta doctrina fue reiterada por el Alto Tribunal en múltiples sentencias durante los años 2018 a 2021. En estas sentencias el TS declaró en múltiples ocasiones la necesidad de atender a la “plusvalía real”, sentencia de 26 de febrero de 2019 (re. 5679/2017), declarando la insuficiencia del valor catastral, STS de 12 de marzo de 2019, re. 2913/2017. Por otro lado, rechazó la ilegalidad del sistema de cálculo previsto, sentencias de 27 de marzo de 2019 (re. 4924/2017) y de 24 de abril de 2019 (re. 695/2018), entre otras muchas.

**TERCERO.-** Por su parte, el TC dictó la sentencia 126/2019 de 31 de octubre que declaró que el art. 107.4 del TRLHL, aprobado por el RDLvo 2/2004, era inconstitucional en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar era superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente, por entender que la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo.

Finalmente, el TC, en sentencia 182/2021, de 26 de octubre, publicada en el BOE de 25 de noviembre de 2021, acordó declarar la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, señalando que la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad.

Se remite el TC al legislador para que lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, recordando que habían transcurrido más de cuatro años desde la



publicación de la STC 59/2017. Esta remisión fue cumplida antes de la publicación en el BOE de la sentencia, mediante la publicación del Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, publicado el 9 de noviembre, que lleva por título precisamente “por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”. Real Decreto Ley, actualmente convalidado por el Congreso (Resolución de 2 de diciembre de 2021, BOE once de diciembre de 2021), de más que dudosa constitucionalidad, cuestión que no procede desarrollar al no ser aplicable a este caso.

Y en el último apartado añade una consideración sobre los límites de la aplicabilidad de esta sentencia:

b) Por otro lado, **no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas** con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de **situaciones consolidadas** (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

**CUARTO.-** Esta situación se ha visto ampliada por el dictado de la STS de 10 de julio de 2023, re. 5181/2022. En dicha sentencia se estudia como cuestión de interés casacional “precisar si ha de estarse a la fecha del dictado o de la publicación de la citada sentencia para discernir si se trata una situación consolidada o no y si procede su impugnación con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad que realiza”. La sentencia indica que “dados los términos en que se expresa la STC 182/2021, de 26 de octubre, es indudable que la voluntad del Tribunal Constitucional es fijar la intangibilidad de las diversas situaciones consolidadas a la fecha de dictado de la sentencia, no a la de la publicación”. Pese al tenor literal del art. 38 LOTC, señala que “la potestad de delimitar las situaciones intangibles no tiene fundamento en esta norma, sino que es una interpretación que extrae el propio Tribunal Constitucional de la ausencia de regulación explícita en la LOTC respecto a la potestad de delimitación temporal de los efectos de las sentencias que



declaren la inconstitucionalidad de leyes”, aunque reconoce que la STC “no hace mención explícita a los principios e intereses protegidos al decidir que sea la fecha de dictado de la sentencia el hito temporal determinante de la intangibilidad de situaciones que califica de consolidadas”. Es decir, declara que la STC no está motivada en este fundamental apartado.

Ratifica el TS la “publicación adicional” llevada a cabo mediante nota de prensa oficial del Tribunal Constitucional (costumbre que también impera en el TS), y concluye:

la delimitación de las situaciones consolidadas a esta fecha del dictado de sentencia es una decisión del Tribunal Constitucional que tan solo al mismo corresponde, dentro del ejercicio de sus facultades y responsabilidades

(...)

Como conclusión de todo lo expuesto establecemos como doctrina jurisprudencial que, de conformidad con lo dispuesto en la STC 182/2021, de 26 de octubre, las liquidaciones provisionales o definitivas por Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse dicha sentencia, 26 de octubre de 2021, no podrán ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma, al igual que **tampoco podrá solicitarse con ese fundamento la rectificación, ex art. 120.3 LGT, de autoliquidaciones** respecto a las que aun no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la STC 26 de octubre de 2021.

**Sin embargo, sí será posible impugnar** dentro de los plazos establecidos para los distintos recursos administrativos, y el recurso contencioso-administrativo, tanto las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieran alcanzado firmeza al tiempo de dictarse la sentencia, como solicitar la rectificación de autoliquidaciones ex art. 120.3 LGT, dentro del plazo establecido para ello, **con base en otros fundamentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre**. Así, entre otros, con fundamento en las previas sentencias del Tribunal Constitucional que declararon la inconstitucionalidad de las normas del IIVTNU en cuanto sometían a gravamen inexcusablemente situaciones inexpressivas de incremento de valor (entre otras STC 59/2017) o cuando la cuota tributaria alcanza confiscatorio (STS 126/2019) al igual que por cualquier otro motivo de impugnación, distinto de la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021.

**QUINTO.-** Así las cosas, existe una sentencia del TC que fija los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del impuesto, y una sentencia del TS que explica cómo debe aplicarse dicha sentencia, que incluso llega a completar la motivación de aquella. De las dos sentencias analizadas se desprende que el TC goza de una absoluta discrecionalidad a



la hora de fijar los efectos de sus sentencias, algo que en mi opinión vulnera frontalmente el art. 38 LOTC, pese a los razonamientos del TS. Tampoco comparto que, una vez anulados los preceptos de la LHL, pueda recurrirse con arreglo a la Jurisprudencia existente antes de la anulación del impuesto, pues la misma se basaba en unos preceptos legales que sí estaban entonces en vigor. Si no hay situación consolidada, entiendo que lo procedente sería anular las liquidaciones o autoliquidaciones precisamente en virtud de la expulsión del ordenamiento jurídico de dichos preceptos.

No obstante, todo ello no deja de ser la opinión personal de quien suscribe, que en el ejercicio de la jurisdicción debe atender al dictado de la ley, a las sentencias del TC y tener muy presente la Jurisprudencia del TS, en aras de la igualdad ante la ley y la seguridad jurídica, no obstante no siendo ésta fuente del Derecho (art. 1.6 CC).

En el presente caso consta en el EA la liquidación del impuesto, que no fue recurrida en tiempo y forma como reconoce la parte actora. La cuestión que se discute es la aplicación de la sentencia del TC, y he de decir que comparto los argumentos de la parte actora, como se desprende de las argumentaciones antes expuestas. La LOTC es clara cuando establece que las sentencias producen efectos desde la publicación, pero no es esto lo que ha declarado el TC y ha ratificado el TS, por lo que he de atenerme a lo resuelto por ambos órganos. No es posible por otra parte atender a la petición devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, a través del procedimiento previsto en el artículo 221.1 de la Ley General Tributaria, a tenor de la STS de 10 de julio de 2023 que he reseñado en el anterior FD.

**SEXTO.-** Finalmente, en relación con la impugnación indirecta de la ordenanza, debe desestimarse la pretensión. Tampoco es ocioso traer a colación los límites que la Jurisprudencia ha establecido para la impugnación indirecta de las normas jurídicas. Así, la STSJM de 5 de febrero de 2020, re. 864/2019, recuerda que debe aplicarse la reiterada y conocida la doctrina jurisprudencial que advierte de la imposibilidad de denunciar simples vicios formales en el procedimiento de elaboración, cuando se trata de la impugnación indirecta de disposiciones generales, ya que solo el contenido sustantivo de las normas puede producir efectos invalidantes del acto de aplicación individual (sentencias del Tribunal Supremo de 20 de enero de 1993 , 12 de diciembre de 1989 , 26 de diciembre de 2011 y 7 de junio de 2017). En el mismo sentido, STSJM de 25 de mayo de 2020, re. 1582/2019, que señala:



En tanto el Tribunal Supremo no resuelva en otro sentido en los recursos admitidos sobre el particular, (auto de 20 de Junio de 2018 ATS 7005/2018) esta Sección viene entendiendo que la insuficiencia de informe técnico no resulta revisable con ocasión de impugnación indirecta de la Ordenanza, concretamente, en la Sentencia objeto del citado recurso de casación de 22 de Diciembre de 2017 apreciábamos lo siguiente.

"No es válido alegar con ocasión de la impugnación indirecta de una disposición general los meros vicios del procedimiento de elaboración, como las deficiencias de un acto de trámite como es la emisión de la memoria económica, ya que los vicios de procedimiento tienen su sede natural en los recursos directos y en los plazos establecidos para ellos (sentencias de esta Sección nº 596/2010, de 2 de junio, rec.1534/2009, 1348/2014, de 10 de diciembre, rec. 574/2014, 1012/2015, de 11 de diciembre, rec. 1155/2014, 1098/2015, de 22 de diciembre, rec. 498/2014, 50/2016, de 26 de enero, rec. 948/2014, y 735/2016, de 23 de junio, rec. 692/2015, entre otras, además de la citada).

Y más recientemente se ha pronunciado la Sala III del TS en sentencia de 21 de enero de 2021, re. 2314/2019:

1) Antes de abordar el núcleo de la disensión, hemos de considerar que el auto judicial de admisión interroga sobre una cuestión pertinente, vinculada con el objeto de las pretensiones trabadas en la instancia, la del alcance o ámbito objetivo que, con necesario sustento en el artículo 24.1 CE, se ha de conceder a la denominada impugnación indirecta de disposiciones generales (artículos 26 y 27 de la Ley de esta jurisdicción). La pregunta formulada en el auto incorpora la duda, sobre la base de una jurisprudencia tradicional de esta Sala -que consideramos correcta y acertada en sus propios términos, salvo que se le conceda un renovado brío, cercenador de derechos procesales, como hacen las sentencias impugnadas- que restringe tal impugnación indirecta a la infracción del contenido normativo de la disposición, aquí una ordenanza fiscal municipal, esto es, a la regulación que contiene, integrada ya la norma en el ordenamiento jurídico.

2) En otras palabras, lo que esa histórica jurisprudencia de esta Sala Tercera declara -interpretando restrictivamente la ley procesal, en tanto ésta no contiene límites o salvedades explícitas-, es que los datos, informes y antecedentes que sirvieron de base para aprobar la disposición -ahora, la ordenanza- forman parte del procedimiento de elaboración de ésta y, por ende, no pueden ser luego, tardíamente, objeto de contradicción, pues tal proceder es inviable con ocasión del recurso frente a sus actos de aplicación -que deben dejar intangible los vicios de procedimiento que afecten a los interna corporis de éste -. Esto es, la legalidad del acto de aplicación ha de ponerse en conexión argumental, por la vía de su impugnación indirecta, con la norma vigente, lege lata, no con los trámites que la determinaron.



3) Tal jurisprudencia tradicional de esta Sala sobre la impugnación indirecta, ya enunciada antes de la vigencia de la actual ley procesal, es completamente razonable, al interpretar que no se trata sólo de aprovechar la impugnación de un acto administrativo para, simultáneamente, combatir la disposición de que dimana o en la que encuentra justificación, sino que es preciso un nexo lógico o relación causal entre ambas manifestaciones de la potestad administrativa, en el sentido de que el examen jurisdiccional debe sujetarse al esquema dialéctico de que el acto de aplicación -una liquidación, una providencia de apremio, un requerimiento o una sanción, por limitarnos a la esfera tributaria- es nulo por serlo la norma en que se ampara, juicio que sólo es atendible por comparación o relación entre el acto -como aplicación-, y la norma -como soporte normativo-.

4) Sentado esto, que parece obvio, la duda que se suscita ya ha quedado formulada y en términos semejantes, en el recurso de casación nº 1567/2018 - resuelto en la sentencia de 5 de noviembre último - y que a la postre alcanza, justamente, una conclusión que debemos seguir ahora.

El problema común a ambos recursos de casación -y latente en otros más- es que existen, dentro de esos trámites o actuaciones previas que pertenecen, en principio, al ámbito negativo, de cuño jurisprudencial, de la impugnación indirecta, documentos que tienen una naturaleza dual o bifronte.

Esto resulta más claro en el caso de las tasas -y, en relación con ellas, en el estudio económico-. Así, este es, a la vez, un documento cuya aprobación pertenece al mundo formal de los interna corporis y, como tal, en principio, es terreno vedado a la impugnación indirecta; y a un mismo tiempo, sin merma de tal origen y condición, su contenido expresa, además, el presupuesto económico -seguimos hablando en este caso de las tasas- que hace viable el correcto cálculo del coste global del servicio, su financiación mediante la figura tributaria de que se trata y su adecuado reparto entre los contribuyentes. Tal es la solución positiva que adoptó, unánimemente, esta misma Sección Segunda en la recentísima sentencia de 5 de noviembre última.

La aplicación de esta Jurisprudencia conlleva la desestimación de los motivos de la demanda fundados en la supuesta ilegalidad de la ordenanza. En efecto, la demanda basa la impugnación de la Ordenanza en la inexistencia de los acuerdos de imposición con base en los arts. 15.1 y 16.1 del RDLvo 2/2004. Aparte de ser una cuestión de índole formal, se indica que “en caso de no existir, o no haberse publicado el correspondiente acuerdo de imposición, la Ordenanza (...) deviene inexistente”. Se trata por lo tanto de una impugnación basada en una hipótesis, que además ha sido desvirtuada en la contestación al



exponerse el devenir de la creación del municipio de Tres Cantos en 1991 como consecuencia de la segregación de Colmenar Viejo en 1991, existiendo acuerdo de imposición del impuesto de Plusvalía por parte de este último Ayuntamiento de 1989. Consta también el acuerdo de Pleno de comisión gestora del nuevo Ayuntamiento ratificando la vigencia de las ordenanzas de Colmenar Viejo, constando también la publicación en el BOCM.

**SÉPTIMO.-** El art. 139 LJCA establece que *“1 En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho.*

*En los supuestos de estimación o desestimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, las imponga a una de ellas por haber sostenido su acción o interpuesto el recurso con mala fe o temeridad”.* Añade el párrafo cuarto que *“La imposición de las costas podrá ser a la totalidad, a una parte de éstas o hasta una cifra máxima”.*

Señala el TS que en la jurisdicción contencioso administrativa no es de aplicación el límite del tercio del art 394.3 LEC toda vez que la Ley Jurisdiccional tiene su propia regulación específica en materia de costas procesales (STS 16 de junio de 2022, re. 3979/2021, que cita Autos del TS que contienen la misma doctrina). La misma sentencia, mencionando precedentes, señala que *“salvo circunstancias excepcionales, cuando se fija una cuantía como máxima a favor del Letrado favorecido por una condena en costas, la misma no puede ser discutida en incidente de tasación de costas, en razón de que el Tribunal ya prefijó su importe”.*

En el presente caso, dado que por parte de la Administración no se resolvió expresamente el recurso de reposición, no se imponen costas.

En atención a lo expuesto, vistos los artículos citados y demás de general aplicación



## FALLO

Que debo desestimar y desestimo la demanda interpuesta contra la desestimación por silencio administrativo del Recurso de Reposición interpuesto contra el Acuerdo dictado por el Área de Servicios Económicos del Ayuntamiento de Tres Cantos, desestimatorio de la solicitud de devolución de ingresos indebidos relativa a las liquidaciones n.        a n.º (ambas inclusive) del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

No se hace especial pronunciamiento en costas.

Contra esta sentencia podrá interponerse recurso de apelación en el plazo de QUINCE DÍAS a contar desde su notificación.

Así por esta mi sentencia lo pronuncio, mando y firmo.

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

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



Este documento es una copia auténtica del documento Sentencia desestimatoria firmado electrónicamente por