



Roj: STS 746/2019 - ECLI:ES:TS:2019:746
Id Cendoj: 28079130022019100054
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 2672/2017
Nº de Resolución: 289/2019
Procedimiento: Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)
Ponente: ANGEL AGUALLO AVILÉS
Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 289/2019

Fecha de sentencia: 05/03/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **2672/2017**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Vista: 19/02/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Procedencia: T.S.J. CATALUÑA CON/AD SEC.1

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: **2672/2017**

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 289/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 5 de marzo de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **2672/2017**, interpuesto por doña Lidia , Procuradora de los Tribunales, en nombre y representación de la mercantil HOSTING RESERVA, S.L., contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de fecha 10 de febrero de 2017, que estima el recurso de apelación número 109/2015 interpuesto por el Ayuntamiento de Sant Boi de Llobregat contra la sentencia de 22 de julio de 2015 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 10 de Barcelona, dictada en el recurso núm. 479/2014 , sobre liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por la transmisión de un solar; ha sido parte recurrida el Ayuntamiento de Sant Boi de Llobregat, representado por el Procurador de los Tribunales don Rodolfo González García.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 10 de febrero de 2017 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, estimatoria del recurso de apelación núm. 109/2015 .

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) La entidad HOSTING RESERVA, S.L. adquirió el 2 de octubre de 2006 un solar sito en el municipio de Sant Boi de Llobregat, en la Carretera a Santa Creu de Calafell, 99, a la entidad Promotora Mayafe, S.L., por el precio de 8.617.538,40 euros. Y vendió dicho inmueble el 19 de diciembre de 2013 a la sociedad Tesab 707, S.L. por el importe de 3.500.000 euros.

b) Como consecuencia de la mencionada venta, el 25 de febrero de 2014 el Organismo de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Sant Boi de Llobregat giró a HOSTING RESERVA, S.L. una liquidación en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ("IIVTNU"), en la que, teniendo en cuenta que el valor catastral de la finca transmitida en el momento del devengo estaba fijado en 1.597.896,16 euros, a tenor de lo dispuesto en el artículo 107.3 TRLHL y en el artículo 7 de las Ordenanzas fiscales del citado impuesto correspondientes al ejercicio 2013, se le aplicaba a dicho valor el porcentaje del 18,20% (7 años de antigüedad por el porcentaje de 2,60%), resultando una base imponible de 290.817,10 euros, un tipo de gravamen del 29% (artículo 14 de las Ordenanzas Fiscales) y una cuota tributaria de 84.336,96 euros.

c) Frente a dicha liquidación, el 5 de mayo de 2014 HOSTING RESERVA, S.L. interpuso recurso de reposición, que fue desestimado por acuerdo de 13 de agosto de 2014 del Teniente de Alcalde del área de actuación política de Gobernación y Ciudadanía del referido Ayuntamiento.

d) Contra ese acuerdo se interpuso recurso contencioso-administrativo, en síntesis, con fundamento en la improcedencia del gravamen por el IIVTNU al no haberse realizado el hecho imponible del impuesto, dado que se trata de una transmisión en la que el importe de la venta de la finca es inferior al precio por el que ésta fue adquirida. Dicho recurso fue estimado por sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 10 de Barcelona de 22 de julio de 2015 , que, en lo que a este proceso interesa, partiendo de la definición del hecho imponible del IIVTNU que se contiene en el artículo 104.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo), que aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales ["TRLHL"], y de que, "[t]eniendo en cuenta que el hecho imponible del impuesto de referencia grava el incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana, es lógico pensar que si no existe tal incremento no se genera el tributo, esto es, si falta un elemento esencial del hecho imponible, no puede surgir la obligación tributaria", con cita de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 18 de julio de 2013 , declara lo siguiente: "Así las cosas, en fecha 2/10/2006 la recurrente compró la finca de referencia en autos por la suma de 8.617.538,40 euros y en fecha 19/12/2013 procedió a su venta por importe de 3.500.000 euros. En consecuencia, el negocio de la venta le ha producido a la recurrente un quebranto por importe de 5.117.538,40 euros. Pues bien, dado que no se ha constatado un aumento de valor de la finca sino todo lo contrario al aparecer perfectamente identificados los valores de transmisión del mismo (compra y venta respectivamente), resultando acreditada la disminución en términos reales del valor sufrido por aquél,

puede concluirse de conformidad con lo expuesto más arriba, que no concurre en el caso de autos el elemento esencial del hecho imponible, por lo que no puede surgir la obligación tributaria" (FD Segundo).

SEGUNDO. La sentencia de instancia.

1. Frente a la citada sentencia desestimatoria, el Ayuntamiento de Sant Boi de Llobregat instó recurso de apelación ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que lo estimó a través de la sentencia ahora recurrida, en la que, revocando la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 10 de Barcelona de 22 de julio de 2015, confirmó la liquidación del IIVTNU girada a HOSTING RESERVA, S.L. por el referido Ayuntamiento.

Después de (i) citar lo dispuesto en los artículos 104.1 y 107 del TRLHL; (ii) aclarar que "[l]a controversia jurídica, en esencia, se focalizó en la instancia en torno a la procedencia de exigir el pago de un impuesto cuando no se ha puesto de manifiesto capacidad económica alguna por cuanto en la transmisión del terreno no se ha obtenido ningún beneficio, o en su caso, una plusvalía inferior a la resultante de aplicar las reglas de valoración establecidas en la normativa del tributo y la ordenanza fiscal correspondiente, sobre el valor catastral asignado a la finca", "[a]ll considerar que este supera el valor de mercado"; (iii) recordar que ese Tribunal "en reiteradas ocasiones ha estimado recursos interpuestos contra las liquidaciones de IIVTNU que gravaban transmisiones patrimoniales de terrenos en que la vendedora no había obtenido ningún beneficio o este había sido muy inferior del que se tomó en consideración para calcular la base imponible"; (iv) y subrayar que en su sentencia núm. 1250/2015, de 3 de diciembre, la Sala ha señalado que "el incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana constituye el primer elemento del hecho imponible, de manera que en la hipótesis de que no existiera tal incremento, no se generará el tributo y ello pese al contenido de las reglas objetivas de cálculo de la cuota del art. 107 LHL, pues al faltar un elemento esencial del hecho imponible, no puede surgir la obligación tributaria", y que, por tanto, "cuando se acredite que el valor catastral es superior al valor de mercado, deberá prevalecer el valor real del terreno para calcular la base imponible y la práctica de la prueba pericial contradictoria será un mecan[ismo] de prueba adecuado para fijarlo" (FD Segundo); razona así la sentencia ahora recurrida en su fundamento jurídico tercero:

"Una vez hemos indicado que el método implantado en el artículo 107 de la LHL es una presunción iuris tantum, consideramos que la sentencia yerra cuando asume la tesis de la recurrente, pues aquella no acreditó, mediante una prueba pericial adecuada, que el precio de compra y venta reflejaban el valor real del terreno en la fecha de las transmisiones.

Este Tribunal no pone en duda que la recurrente haya tenido pérdidas patrimoniales derivadas de la compra-venta del terreno, pero esta circunstancia tendrá en su caso reflejo en la declaración tributaria pertinente, más no puede tener incidencia en este recurso, en donde tan solo debe analizarse si se da el hecho imponible del tributo, cual es la existencia de un incremento del valor del terreno puesta de manifiesto a consecuencia de su transmisión.

Con la documentación aportada por la recurrente en ningún caso se justifica que el precio pagado de 8.617.538,40 € correspondía al precio de mercado. Podría aceptarse, a tenor del valor fijado por el Ayuntamiento cuando cifra el importe del 10% del aprovechamiento urbanístico, o bien, cuando se constituye la hipoteca que grava la finca, que el valor del terreno en el momento de la transmisión ascendía a 5.700.000 €, pero en ningún caso la recurrente acredita que el valor de la venta refleje el valor real del terreno en el momento de la transmisión, y por tanto, no acredita que éste fuera inferior al que tenía en el momento de la compra. Debe tenerse en cuenta, que desgraciadamente, la venta se produce de una forma un tanto forzada, como consecuencia de la liquidación de una deuda tributaria que gravaba la finca, de lo cual fácilmente se desprende que el precio de la venta pudiera ser inferior del precio de mercado. Y para intentar demostrar que el precio de la venta reflejaba el valor real del terreno la recurrente tan sólo aporta una fotocopia de un anuncio de venta publicado en una web, del que se ignora incluso la fecha de su publicación. Un simple anuncio de una oferta de venta no es prueba suficiente para acreditar que el valor de venta refleja el valor real del terreno, y por tanto, la recurrente no acreditó que el valor real del terreno no se había incrementado, y más teniendo en cuenta, como destaca la representante del Ayuntamiento que el mismo había sido objeto de obras de urbanización. Así pues, la entidad no acreditó la no realización del hecho imponible del tributo, y por tanto la liquidación impugnada, respecto de la cual no se realiza ninguna objeción es ajustada a derecho".

2. En resumen, según la sentencia, en los supuestos en los que no exista incremento del valor del inmueble puesto de manifiesto con la transmisión no es posible gravar con el IIVTNU, pese a las reglas objetivas de cálculo de la cuota contenidas en el artículo 107 TRLHL, pues no se realizaría el hecho imponible del impuesto. De modo que cuando "se acredite que el valor catastral es superior al valor de mercado, deberá

prevalecer el valor real del terreno para calcular la base imponible", siendo el medio de prueba "adecuado" para fijar dicho valor real "la práctica de la prueba pericial contradictoria".

3. Sin embargo, considera la Sala de instancia que HOSTING RESERVA, S.L. "no acreditó, mediante una prueba pericial adecuada, que el precio de compra y venta reflejaban el valor real del terreno en la fecha de las transmisiones", y ello pese a que "no pone en duda que la recurrente haya tenido pérdidas patrimoniales derivadas de la compra-venta del terreno". Aunque no lo explicita, queda claro en la sentencia que no se considera como medio válido para acreditar la inexistencia de incremento del valor del terreno, ni siquiera como prueba indiciaria, las escrituras de compra y venta del mismo.

4. Además, para reforzar la decisión, la sentencia subraya que "la venta se produce de una forma un tanto forzada, como consecuencia de la liquidación de una deuda tributaria que gravaba la finca", que "para intentar demostrar que el precio de la venta reflejaba el valor real del terreno la recurrente tan sólo aporta una fotocopia de un anuncio de venta publicado en una web, del que se ignora incluso la fecha de su publicación", y que el terreno gravado "había sido objeto de obras de urbanización".

TERCERO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La representación procesal de HOSTING RESERVA, S.L. preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 10 de abril de 2017.

2. En dicho escrito, la representación procesal de la citada entidad identificó como normas o jurisprudencia que se consideran infringidas: (i) los artículos 24 y 120 de la Constitución Española ["CE"], y 33 y 67.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"]; (ii) artículos 104 y 107 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo) ["TRLHL"]; (iii) el artículo 23 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (BOE de 8 de marzo) ["TRLCI"], en relación con la norma 3 del Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana (BOE de 22 de julio) y la Orden Ministerial de 14 de octubre de 1998 sobre aprobación del módulo de valor "M" y del coeficiente "RM" y sobre modificación de Ponencias de valores (BOE de 20 de octubre); (iv) el artículo 31 CE; (v) el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]; (vi) la doctrina jurisprudencial contenida en las sentencias del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 2012 (recurso de casación 4598/2011; ES:TS:2012:7401) y 3 de octubre de 2013 (recurso de casación 4952/2011; ES:TS:2013:4993), y recogida en otras tantas, sobre la valoración de la prueba, que proclama su intangibilidad, salvo en supuestos de arbitrariedad, sin sujeción a las reglas legales u obteniendo conclusiones carentes de toda lógica o irracionales; y (vii) la doctrina expuesta en las sentencias del Tribunal Constitucional 14/2015, de 5 de febrero (ES:TC:2015:14) y 118/2016, de 23 de junio (ES:TC:2016:118).

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 27 de abril de 2017 y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 30 de octubre de 2017, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, prevista en el artículo 88.2.c) LJCA, precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

"Determinar si la carga de acreditar la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, que pesa sobre el legalmente considerado como sujeto pasivo, puede ser solventada con cualquier medio de prueba que al menos indiciariamente permita apreciarla, como indudablemente lo es verbigracia la diferencia entre los precios de adquisición y de enajenación, o se requiere necesariamente una prueba pericial o cualquier otro medio específico que la ponga de manifiesto, confirmando tales indicios, sin perjuicio de que en uno y otro supuesto la Administración tributaria pueda probar lo contrario".

El citado auto identifica como norma jurídica que en principio será objeto de interpretación el artículo 104.1 TRLHL, en relación con los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 - atendida la declaración de inconstitucionalidad que para estos tres últimos preceptos ha decidido el Tribunal Constitucional en la sentencia 59/2017, de 11 de mayo -, y 109 del mismo texto legal.

CUARTO. Interposición del recurso de casación.

1. La representación procesal de HOSTING RESERVA, S.L. interpuso el recurso de casación mediante escrito de 22 de diciembre de 2017, que observa los requisitos legales.

2. Comienza citando como normas infringidas los artículos 104.1, 107 y 110 del TRLHL. A su juicio, la "inexistencia de incremento de valor en el momento de la transmisión (art. 104.1 TRLHL) determina la inexistencia de hecho imponible y, por ende, la inaplicabilidad del resto del mecanismo tributario consistente en la cuantificación de la base imponible y liquidación de la cuota [art.107.2.a) y art. 110.4 del mismo texto legal]". "Dichos preceptos, en la medida en que llevan a gravar situaciones en las que no existe un incremento de valor en términos económicos y reales, producen situaciones en las que se grava la capacidad económica del sujeto pasivo de forma, no potencial, sino inexistente o ficticia, lo cual implica una violación del principio de capacidad económica recogido en el artículo 31.3 de la Constitución española" (pág. 2). En consecuencia, para la entidad recurrente el "mecanismo automático y objetivado que establecen los preceptos mencionados del TRLHL es contrario a derecho en tanto que no atiende a la existencia o no de incremento de valor en la transmisión y colisiona con el principio constitucional de capacidad económica". Tal mecanismo "se anuda al hecho de ser titular y transmitir, pero no a la existencia del incremento de valor del terreno, mientras que ambas circunstancias deben concurrir como condiciones necesarias para que nazca la obligación tributaria" (págs. 2- 3).

3. La resolución judicial impugnada también infringiría la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en sus sentencias 26/2017, de 16 de febrero, 37/2017, de 1 de marzo y, especialmente, 59/2017, de 11 de mayo, que resultaría aplicable porque afecta a las normas que se entienden infringidas y la liquidación no es firme.

En este sentido, tras recordar que la STC 59/2017 declara la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del TRLHL, y transcribir unos fragmentos de los FFJJ 3 y 5 (que, en cierta medida, daría respuesta a la cuestión casacional objetiva planteada en el auto de admisión) de dicha sentencia, se señala que de las precisiones que se exponen en el FJ 5 cabe extraer las siguientes conclusiones: (i) que los citados preceptos "son inconstitucionales y nulos y han sido expulsados del ordenamiento jurídico ex origine", de manera que "las situaciones particulares afectadas por estos artículos en la medida en que han sido aplicados devienen nulas de pleno derecho, y por tanto las liquidaciones tributarias han de seguir la misma suerte, y en consecuencia, han de ser anuladas"; (ii) y que "corresponde al legislador a partir de la publicación de la Sentencia y en su libertad de configuración normativa realizar las modificaciones oportunas de la legislación del IIVTNU", por lo que "no caben interpretaciones ni labor integradora o reconstructiva ni salvadora de la norma", so pena de infringir los principios de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE) y de reserva de ley en materia tributaria (artículos 31.3 y 133,1 y 2, ambos de la CE) (pág. 5).

En consecuencia, en opinión de la entidad recurrente, para resolver la cuestión planteada de interés casacional no "queda más remedio que acudir al sistema legal vigente de medios de prueba, en tanto no se regule y se reforme por el Poder legislativo la normativa del IIVTNU" (pág. 6).

4. Seguidamente, se argumenta acerca de la carga de acreditar la inexistencia de incremento de valor del terreno en la fecha del devengo del IIVTNU. Y con este objeto, se traen a colación los artículos 6, 105, 106 y 108 de la LGT; y se subraya que el artículo 106.1 LGT remite al Código Civil y a la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca lo contrario, que la Disposición Final Primera de la LJCA establece la supletoriedad de la LEC en el ámbito contencioso-administrativo, y, en fin, que la Disposición adicional primera de la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común, dispone la supletoriedad de esta a salvo de las especialidades en materia tributaria de su normativa específica, con remisión también en su artículo 77 a los criterios de la LEC.

Dicho lo anterior, la actora adelanta como conclusión que "en nuestro sistema de fuentes y probatorio se puede acreditar la inexistencia de aumento real de valor del terreno mediante cualquier medio de prueba que al menos indiciariamente permita apreciarla", en tanto que el "sistema de medios de prueba no establece la prueba tasada excepto en los casos que expresamente se determine, ni establece un sistema preferente de prueba o de mayor validez en el sistema tributario con carácter general", y en "el IIVTNU no existe una norma que obligue a probar al sujeto pasivo mediante un concreto sistema, mecanismo o medio probatorio". Consecuencia de lo anterior, sería que la actividad desplegada por la recurrente en el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo "mediante la aportación de escrituras públicas de compraventa en el momento de la adquisición del terreno (año 2006, período álgido del boom inmobiliario), y en el momento de la transmisión (2013, en plena crisis económica, financiera e inmobiliaria), así como la intervención también en escritura pública de la entidad financiera condonando parte de la deuda hipotecaria, y los otros elementos de prueba aportados al proceso (anuncios web de valor del terreno y de otros terrenos del municipio)], serían "más que suficientes para acreditar la disminución de valor", máxime si se tiene en cuenta "que la diferencia entre

cuantías es tan relevante que no puede albergar ningún género de dudas y que es pública y notoria la situación inmobiliaria en el momento de la transmisión" (pág. 7).

Así, mientras que el artículo 319 LEC , en relación con el artículo 317 LEC , establece el valor probatorio de las escrituras públicas, y el artículo 326 establece el valor de los documentos privados, por el contrario, respecto de los dictámenes periciales, el artículo 335 dispone que son facultativos, y el artículo 348 LEC indica que se valorarán por los tribunales mediante las reglas de la sana crítica. Por tanto -se dice-, "la conveniencia o interés, no puede ser confundido con la necesidad u obligatoriedad, por lo que la prueba pericial no puede ser el único mecanismo probatorio ni necesariamente el más idóneo ni tampoco el más certero" (pág. 7).

Por otro lado, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña impugnada indica que "el mecanismo adecuado sería la tasación pericial contradictoria, sin citar precepto alguno"; y si seguimos ese hilo argumental, nos lleva directamente al artículo 57.2 LGT , precepto que iría "dirigido a la Administración tributaria cuando está realizando una comprobación tributaria, por lo que, o no es de aplicación al presente supuesto, o si lo es, debía ser la Administración demandada la que realizara esa pericia contradictoria a lo alegado por" la actora (pág. 8). Además, de acuerdo con los artículos 57.3 y 135 de la LGT , es la normativa propia de cada tributo la que debe establecer los mecanismos de comprobación de valores, y en la normativa del IIVTNU no se encuentra esta previsión, como expresan las sentencias de esta Sala y Sección de 19 de mayo de 2014 (rec. 782/2012, FJ 7^o) y de 24 de abril de 2014 (rec. 492/2012 , FJ 6^o).

De este modo, en conexión con los artículos 217 y 218 de la LEC , y a la vista de lo anterior y de las circunstancias del caso, se sostiene que la sentencia recurrida en casación "vulnera las normas probatorias y la doctrina jurisprudencial [sentada] en diversas sentencias tanto de las Salas de lo civil como de lo Contencioso-administrativo", como, por ejemplo, las sentencias de esta Sala de 20 de noviembre de 2012 (rec. 4598/2011) y de 3 de octubre de 2013 (rec. 4952/2011) (pág. 8). Atendiendo a estas sentencias, la recurrente entiende que "el hecho de que la sentencia de instancia recurrida, a pesar de aceptar las disminuciones que se prueban con las escrituras públicas, establezca la necesidad de acudir a tasaciones periciales contradictorias es cuando menos arbitrario ya que supone dar un valor de prueba tasada inexistente para este tipo de medio probatorio". En el caso concreto -se remarca-, la Administración local indicó que la actora no aportó tasación pericial, "pero tampoco realizó ella ninguna actividad probatoria para justificar la existencia de incremento de valor y procedencia de la liquidación girada por el IIVTNU" (pág. 9).

A la vista del artículo 105 LGT , en relación con el artículo 217 y ss. LEC , del artículo 108.4 LGT , así como del criterio de determinados Juzgados de lo Contencioso- Administrativo y Tribunales Superiores de Justicia, que "han planteado que al sujeto pasivo contribuyente le corresponde aportar al menos los indicios o principio de prueba de inexistencia de incremento de valor, y a la Administración tributaria corresponde la carga de la prueba de la existencia del hecho imponible", entiende la entidad recurrente que "la carga de la prueba corresponde en estos casos a la Administración", como se desprendería, entre otras, de las sentencias de esta Sala y Sección de 22 de enero de 2000 (rec. 542/1995, FJ 6^o) y de 23 de diciembre de 2012 (rec. 455). Este principio quedaría ahora ratificado tras las sentencias del Tribunal Constitucional sobre el IIVTNU "en tanto que hacen desaparecer la presunción "iuris et de iure" que existía en el artículo 104 y concordantes del TRLHL" (págs. 9-10).

5. Como corolario de todo lo anterior, se solicita de este Tribunal: (i) que anule la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña impugnada, "estimado el recurso contencioso-administrativo del que trae causa y, por ende, que se anule la liquidación emanada del Ajuntament de Sant Boi de Llobregat por el concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana objeto de los autos de referencia, con reconocimiento de devolución de las cantidades ingresadas indebidamente"; (ii) que declare que la actividad realizada por la recurrente "para acreditar la inexistencia de incremento de valor era suficiente y por lo tanto quedó suficientemente acreditada la inexistencia de hecho imponible conforme a lo establecido por el Tribunal Constitucional"; y (iii), subsidiariamente, que se extiendan los efectos de la STC 59/2017 al presente caso conforme a lo dispuesto en el artículo 38.1 LOTC , que "establece el valor de cosa juzgada y vinculación para todos los Poderes Públicos con efectos generales desde la fecha de su publicación en el B.O.E. de la sentencia que afecta a la normativa estatal aplicable al caso, ya que los preceptos aplicados han sido declarados nulos e inconstitucionales "ex origine" -artículos 107.1 y 2 y 110.4 del TRLHL- y en consecuencia, expulsados del ordenamiento jurídico" (pág. 10).

QUINTO. Oposición al recurso de casación del demandado en la instancia.

1. La representación procesal del Ayuntamiento de Sant Boi de Llobregat se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 26 de marzo de 2016, que observa los requisitos legales. En dicho escrito,

tras recordar cuál es la cuestión casacional objetiva planteada en el auto de admisión del recurso, así como las infracciones que se imputan a la sentencia recurrida, aduce en primer lugar la "[f]alta de congruencia entre las cuestiones planteadas en el escrito de interposición del recurso de casación y la única cuestión que presenta interés casacional concretada" en el citado auto. Y es que tal escrito "no se limita a razonar sobre dicha cuestión sino que añade otras que no han sido delimitadas como de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en el referido Auto de admisión", concretamente, (i) la posible nulidad de la liquidación impugnada por inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 h) y 110.4 del TRLHL, y (ii) a quién corresponde la prueba de la existencia o inexistencia de incremento de valor del terreno. A juicio del ayuntamiento, ambas cuestiones "deben ser eliminadas del presente debate casacional, debiendo éste centrarse exclusivamente -a los efectos de acreditar la existencia o no de incremento de valor del terreno-, en determinar la suficiencia de los precios declarados en las respectivas escrituras públicas de adquisición y de transmisión del inmueble, o bien la necesidad de una prueba pericial o cualquier otro medio específico que la ponga de manifiesto" (pág. 4). Dado que el recurso de casación aparece "ahora vertebrado por el interés casacional que presente el asunto litigioso", se considera que "el recurrente en el escrito de interposición ya no podía -en contra de lo que ha hecho- dirigir su impugnación a otras cuestiones diferentes a la que precisa el Auto de admisión". Aparte de que este último declara que la carga de la prueba de la existencia o inexistencia de incremento de valor corresponde al obligado tributario, "lo cual resulta coherente tanto con lo dispuesto en el artículo 217 de la LEC como con lo que establece el artículo 105 de la LGT" (pág. 5).

2. A continuación, la corporación municipal argumenta la inexistencia de infracción del artículo 104.1 TRLHL, en relación con los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la misma norma, porque, en su opinión, "la sentencia recurrida se ha limitado a aplicar correctamente el sistema normativo de medios de prueba existentes en nuestro ordenamiento jurídico a los efectos de valorar la falta de acreditación por la recurrente de la inexistencia de incremento de valor del terreno" (pág. 6).

A estos efectos, señala que a partir de la STC 59/2017 cabe entender que se generan dos problemáticas distintas. Por un lado, "[d]e ahora en adelante, hasta que el legislador modifique la normativa del tributo los Ayuntamientos no disponen de base legal para girar nuevas liquidaciones", por lo "que no será posible liquidar el impuesto hasta que no exista una nueva regulación legal que llene el vacío normativo provocado por el TC", puesto "que se ha producido una laguna legal que únicamente puede ser colmada por el legislador" (pág. 6). Y, por otro lado, respecto a las liquidaciones cuya impugnación resta pendiente de resolver en la vía jurisdiccional, de la interpretación de la STC 59/2017 se infiere que "el órgano judicial debe entrar a examinar si en el caso concreto se ha sometido a tributación una situación que no presenta aumento de valor del terreno al momento de la transmisión"; lo que habría hecho la Sala de instancia de forma acertada. Y es que los efectos inmediatos de la STC 59/2017 "deben interpretarse conforme a las técnicas hermenéuticas clásicas establecidas en el artículo 3,1 del Código Civil", "sin que la laguna normativa pueda excusar la obligación de resolver el conflicto (artículo 1.7 CC)" (pág. 7).

Pues bien, la "sentencia impugnada, habida cuenta que la única prueba aportada por la recurrente para acreditar la inexistencia de incremento de valor del terrenos fueron las escrituras públicas de adquisición y de transmisión de la finca, concluyó que no había quedado justificado que los precios declarados en dichas escrituras públicas se correspondiesen con los valores del suelo en cada momento" (pág. 7). Y dado que en la nueva regulación del recurso de casación se mantiene la imposibilidad de entrar a discutir los hechos apreciados por el órgano judicial de instancia, entiende la parte recurrida que lo que procede es analizar si "el Tribunal *a quo* actuó de forma ilógica, irracional o arbitraria al apreciar que la simple diferencia entre los precios de adquisición y de enajenación declarados en las escrituras públicas no constituía prueba suficiente de la inexistencia de incremento de valor del terreno" (pág. 8). Y llega a la conclusión de que "no resulta ni ilógico ni irracional sostener, en contra de lo que postula la recurrente, que por sí sola la simple aportación de las escrituras de adquisición y de transmisión no es válida para acreditar la inexistencia de incremento de valor del terreno" (pág. 9). No puede -se afirma- "atenderse al valor de venta de los inmuebles, por cuanto ese valor depende de múltiples factores que no necesariamente se hallan presentes en el valor de mercado, como pueden ser la necesidad de llevar a cabo la venta o la compra o la relación que pueda unir a vendedor con comprador, entre otras". Y "quedó probado en el caso concreto que la recurrente se había visto obligada a vender la finca ante los problemas financieros e imposibilidad de hacer frente a las obligaciones del préstamo hipotecario, lo cual fue convenientemente apreciado por el Tribunal *a quo*" (pág. 9). Asimismo, quedó "acreditado que en el periodo de generación del tributo se había producido una modificación del planeamiento ("Plan de Mejora Urbana" sobre la parcela de la recurrente), que había supuesto un incremento de valor del solar al reducir la superficie mínima de la parcela e incrementar el número de establecimientos por parcela, lo que hizo que la finca pasase de ser indivisible con una única actividad a poder ser segregada en siete parcelas

con siete actividades". De manera que "con la simple comparación de los precios de las escrituras en que la recurrente pretendía fundamentar su pretensión lo único que quedó probado en los autos fue el resultado concreto de sus negocios jurídicos, pero no que el bien concreto no hubiese experimentado incremento de valor alguno" (pág. 10).

Como colofón de todo lo anterior, se afirma que "orden a resolver la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia planteada en el auto de admisión, cabe concluir que las escrituras públicas de compraventa de la finca en cuestión reflejan un precio de la finca fijado por las partes contractuales, careciendo de fiabilidad por si solas a efectos de determinar cual es el valor de la finca en cada momento. El precio consignado en el documento de compraventa -prosigue- obedece a diversos factores y criterios, muchas veces subjetivos y contingentes (como así quedó sentado en los autos habida cuenta que la recurrente vendió de forma forzada), de manera que a lo sumo puede representar un valor de referencia. La comparación a efectos de si se ha producido el hecho imponible del impuesto debe hacerse entre valores no entre precios y, a tal efecto, la prueba pericial constituye un medio eficaz e idóneo, sin perjuicio de que la inexistencia de incremento de valor del terreno pueda acreditarse conjuntamente con cualquier otro medio de prueba específico que la ponga de manifiesto" (pág. 11).

3. En virtud de lo anterior, se solicita de esta Sala que dicte sentencia "por la que se desestime íntegramente el recurso de casación, confirmando la sentencia impugnada así como la liquidación de que trae causa" (pág. 12).

SEXTO. Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

Mediante providencia de 12 de abril de 2018, la Sala, de conformidad con lo previsto en el artículo 92.6 LJCA, acordó la celebración de vista pública, señalándose para la misma, y designándose como ponente al Excmo. Sr. don Angel Agualló Avilés, por providencia de 24 de abril de 2018, el 3 de julio de 2018.

Por providencia de 23 de mayo de 2018, se acordó dejar sin efecto el señalamiento para la celebración de vista pública, señalándose para la celebración de la misma, mediante providencia de 19 de diciembre de 2018, el 19 de febrero de 2019, fecha en la que efectivamente tuvo lugar, y en la que las partes comparecidas, por su orden, expusieron los argumentos que tuvieron por conveniente en defensa de sus tesis, ratificándose en sus respectivas pretensiones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional objetivo.

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, impugnada en casación por HOSTING RESERVA, S.L, al no considerar, a los efectos de no gravar a dicha entidad con el IIVTNU por inexistencia del hecho imponible del tributo, como medio válido para acreditar la inexistencia de incremento del valor del terreno transmitido por la sociedad, ni siquiera como prueba indiciaria, las escrituras de compra y venta del mismo, exigiendo "la práctica de [un]a prueba pericial contradictoria", es o no conforme a Derecho.

La cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscita este recurso de casación, según se obtiene de la delimitación practicada por la Sección Primera de esta Sala en el auto de admisión de 30 de octubre de 2017, es la siguiente:

"Determinar si la carga de acreditar la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, que pesa sobre el legalmente considerado como sujeto pasivo, puede ser solventada con cualquier medio de prueba que al menos indiciariamente permita apreciarla, como indudablemente lo es verbigracia la diferencia entre los precios de adquisición y de enajenación, o se requiere necesariamente una prueba pericial o cualquier otro medio específico que la ponga de manifiesto, confirmando tales indicios, sin perjuicio de que en uno y otro supuesto la Administración tributaria pueda probar lo contrario".

Como puede apreciarse, el auto de admisión parte de que la carga de acreditar la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del IIVTNU recae, no -como sostiene la parte recurrente- sobre la Administración, sino sobre el obligado tributario; y nos plantea la cuestión de si, a los efectos de dicha prueba, basta con la aportación de meros indicios como la diferencia entre los precios de adquisición y de enajenación que se reflejen en las escrituras públicas o, por el contrario, es preciso -como exige la resolución judicial aquí impugnada- una prueba pericial o cualquier otro medio específico.

Pues bien, estas cuestiones han sido ya abordadas y resueltas por este Tribunal en la sentencia de esta Sala y Sección de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación núm. 6226/2017 (ES:TS:2018:2499), a la que necesariamente debemos remitirnos.

SEGUNDO. Remisión íntegra a los razonamientos expresados en la sentencia de esta Sala núm. 1163/2018, de 9 de julio, que resuelve el recurso de casación núm. 6226/2017 .

Como acabamos de señalar, la cuestión casacional objetiva planteada en este proceso ya ha sido resuelta por la sentencia de esta Sala y Sección de 9 de julio de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 6226/2017, de manera que los razonamientos que se exponen a continuación son, por elementales en exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, reproducción de los incluidos en aquella sentencia, en la que se abordan idénticas cuestiones jurídicas a las que aquí se plantean.

En lo que a este proceso interesa, dice así nuestra sentencia 1163/2018, de 9 de julio :

"QUINTO.- Corresponde al sujeto pasivo del IIVTNU probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (...)

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

1.- Corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Y este extremo, no solo se infiere con carácter general del artículo 105.1 LGT, conforme al cual "quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", sino que también, y en el ámbito concreto que nos ocupa, ha sido puesto de relieve por el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 5 b) de la STC 59/2017, y admitido, incluso, por la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 (RCA **2672/2017**). En el FJ 5 b) de la STC 59/2017 concluye, concretamente, el máximo intérprete de la Constitución, que "debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5).", precisión esta última de la que se infiere inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía. Y esta premisa ha sido admitida también en la cuestión casacional que, con posterioridad al pronunciamiento del Tribunal Constitucional, fijó la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017, citado, en el que, presuponiendo que pesaba "sobre el legalmente considerado como sujeto pasivo la carga de acreditar la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del IIVTNU", consideró que tenía interés casacional objetivo la determinación de los medios concretos de prueba que debían emplearse para acreditar la concurrencia de esta última circunstancia.

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

3.- Aportada -según hemos dicho, por cualquier medio- por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía. Contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente, el obligado tributario dispondrá de los medios de defensa que se le

reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial. En la vía contencioso-administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 LJCA y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 LJCA, de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

(...)

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

A la reproducción del fragmento de nuestra sentencia 1163/2018, de 9 de julio, debemos añadir que recientemente, en nuestra sentencia de 5 de febrero de 2019, que resuelve el recurso de casación núm. 4238/2017, hemos respondido de forma más precisa a la cuestión acerca de si resulta procedente atribuir a la Administración la carga de la prueba de la existencia del hecho imponible o, por el contrario, le corresponde al sujeto pasivo, cuando alegue una minusvalía, aportar la prueba suficiente que permita concluir que el precio de la transmisión fue inferior al de la adquisición del bien.

TERCERO.- Resolución de las cuestiones que el recurso suscita.

1. Consecuencia obligada de lo que acabamos de exponer es, en primer lugar, la estimación del recurso de casación y la revocación de la sentencia de instancia, porque, aunque declara que en los supuestos en los que no exista incremento del valor del inmueble puesto de manifiesto con la transmisión no es posible gravar con el IIVTNU, y "no pone en duda que la recurrente haya tenido pérdidas patrimoniales derivadas de la compra-venta del terreno" (FJ 3º), desestimó el recurso jurisdiccional con fundamento en que, para que el obligado tributario acredite la inexistencia de plusvalía no es suficiente, como ha sucedido en este caso, aportar como indicio las escrituras de compra y venta, sino que es preciso una tasación pericial contradictoria.

Debe, pues, revocarse la sentencia en el particular expuesto en la medida en que, como hemos reflejado que declara nuestra sentencia de 9 de julio de 2018, para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo (a) ofrecer cualquier principio de prueba que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas; (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, por último, (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU.

2. Derivado de la anterior, procede desestimar el recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento de Sant Boi de Llobregat contra la sentencia de 22 de julio de 2015 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 10 de Barcelona, y confirmar dicha resolución judicial en cuanto que estima el recurso instado por HOSTING RESERVA, S.L. con base en que "en fecha 2/10/2006 la recurrente compró la finca de referencia en autos por la suma de 8.617.538,40 euros y en fecha 19/12/2013 procedió a su venta por importe de 3.500.000 euros", por lo que "el negocio de la venta le ha producido a la recurrente un quebranto por importe de 5.117.538,40 euros"; y "dado que no se ha constatado un aumento de valor de la finca sino todo lo contrario al aparecer perfectamente identificados los valores de transmisión del mismo (compra y venta respectivamente), resultando acreditada la disminución en términos reales del valor sufrido por aquel", puede concluirse "que no concurre en el caso de autos el elemento esencial del hecho imponible, por lo que no puede surgir la obligación tributaria" (FJ 2º).

En suma, el Juzgado fundamenta su decisión en un hecho evidente -además de no contradicho- que denota que con ocasión de la transmisión del inmueble la entidad HOSTING RESERVA, S.L. ha experimentado una clara, manifiesta y evidente minusvalía patrimonial que, dado todo lo que se ha razonado con anterioridad, en ningún caso podía dar lugar a la exacción del impuesto controvertido.

CUARTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

Y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia, por remisión al fundamento quinto de nuestra sentencia de 9 de julio de 2018 .

Segundo. Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora de los tribunales doña Lidia , en nombre y representación de la mercantil HOSTING RESERVA, S.L., contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de fecha 10 de febrero de 2017, que estima el recurso de apelación número 109/2015 interpuesto por el Ayuntamiento de Sant Boi de Llobregat, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Desestimar el recurso de apelación número 109/2015 interpuesto por el Ayuntamiento de Sant Boi de Llobregat y, por tanto, confirmar la sentencia de 22 de julio de 2015 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 10 de Barcelona, dictada en el recurso núm. 479/2014 , sobre liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por la transmisión de un solar, lo que conduce a declarar la nulidad de la liquidación de 25 de febrero de 2014 del Organismo de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Sant Boi de Llobregat, así como el acuerdo de 13 de agosto de 2014 del Teniente de Alcalde del área de actuación política de Gobernación y Ciudadanía del referido Ayuntamiento, por ser ambos actos administrativos disconformes con el ordenamiento jurídico.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Angel Aguallo Aviles, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.