



Roj: STSJ CAT 11364/2017 - ECLI: ES:TSJCAT:2017:11364

Id Cendoj: 08019330012017100611

Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso

Sede: Barcelona

Sección: 1

Fecha: 19/10/2017

Nº de Recurso: 128/2016

Nº de Resolución: 748/2017

Procedimiento: Recurso de apelación

Ponente: FRANCISCO JOSE GONZALEZ RUIZ

Tipo de Resolución: Sentencia

## TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

### SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

#### SECCIÓN PRIMERA

Rollo de apelación nº 128/2016

Partes : MEDIACOMPLEX, S.A. C/ AJUNTAMENT DE BARCELONA

#### **S E N T E N C I A N º 748**

Ilmos. Sres.

#### MAGISTRADOS:

D.<sup>a</sup> NÚRIA BASSOLS MUNTADA

D.<sup>a</sup> NÚRIA CLÈRIES NERÍN

D. RAMON GOMIS MASQUÉ

D.<sup>a</sup> EMILIA GIMENEZ YUSTE

D. FRANCISCO JOSÉ GONZÁLEZ RUIZ

D. JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA

D. JOSÉ LUIS GÓMEZ RUIZ

En la ciudad de Barcelona, a diecinueve de octubre de dos mil diecisiete

**VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA)**, constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el rollo de apelación nº 128/2016, interpuesto por MEDIACOMPLEX, S.A., representado el Procurador D. IVO RANERA CAHIS, contra la sentencia de dictada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº16 de los de Barcelona, en el recurso jurisdiccional nº 371/14-A1.

Habiendo comparecido como parte apelada AJUNTAMENT DE BARCELONA

representado por el Procurador JESÚS SANZ LÓPEZ.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. FRANCISCO JOSÉ GONZÁLEZ RUIZ, quien expresa el parecer de la SALA.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.**- La sentencia apelada contiene la parte dispositiva del siguiente tenor literal: << *Procede desestimar el presente recurso ordinario número 371-2014 interpuesto por MEDIACOMPLEX S.A., representada por el Procurador Ivo Ranera Cahis, y asistida de la Letrada Ana M<sup>a</sup> Rodes, contra el Ayuntamiento de Barcelona,*



representado por el Letrado Consistorial, confirmando íntegramente la desestimación por silencio de sendos recursos de alzada contra la liquidación tributaria del IIVTRNU de fecha 9 de noviembre de 2009 determinado en 174.543,10 € y contra la sanción impuesta por la falta de autoliquidación tributaria cifrada en 110.522,72 € de fecha 23 de abril de 2010. Con imposición de costas a la actora. >>

**SEGUNDO.-** Contra dicha resolución interpuso recurso de apelación la parte demandante, siendo admitido por el juzgado *a quo*, con remisión de las actuaciones a este Tribunal *ad quem* previo emplazamiento de las partes, personándose en tiempo y forma la parte recurrente y no así la parte apelada.

**TERCERO.-** Desarrollada la apelación, y tras los trámites procesales que prescribe la Ley Jurisdiccional en sus respectivos artículos, en concordancia con los de la LEC, se señaló a efectos de votación y fallo la fecha correspondiente.

**CUARTO.-** En la sustanciación del procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** El presente recurso de apelación se interpone por la parte demandante contra la Sentencia núm. 167/2016, de 7 de septiembre, dictada por el Juzgado Contencioso Administrativo núm. 16 de los de dicha clase de Barcelona y su provincia en su procedimiento ordinario núm. 371/2014, desestimatoria de la impugnación jurisdiccional deducida por la mercantil actora aquí apelante contra la desestimación presunta por silencio administrativo municipal de sendos recursos administrativos preceptivos de alzada deducidos por la misma en fechas 29 de enero de 2010 y 23 de abril de 2010, respectivamente, contra sendos acuerdos municipales, de liquidación tributaria por el concepto tributario del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) de importe 174.543,10 euros y de imposición de la sanción tributaria resultante por infracción tributaria grave por importe de 110.552,72 euros, giradas con ocasión de la transmisión por la superficiaria recurrente del derecho de superficie constituido sobre la finca registral núm. 51.568 inscrita en el Registro de la Propiedad núm. 21 de los de esta capital y sita en Avda. Diagonal, 177-183 y calle Llacuna, 131-135, a favor de la entidad mercantil *Banco Popular Español, SA*, mediante escritura pública notarial otorgada en fecha 11 de marzo de 2004 ante notario de esta capital.

En su recurso de apelación la parte recurrente interesa el dictado de sentencia estimatoria de su recurso ordinario de apelación y revocatoria de la sentencia desestimatoria recurrida, con la estimación del recurso contencioso administrativo interpuesto y de las pretensiones de su demanda, no interesando condena en las costas procesales de la parte apelada. Ello, tras exposición de antecedentes, por entender viciada la sentencia recurrida de incongruencia omisiva y de incorrecta valoración de la prueba, al tiempo que imputa asimismo a la sentencia apelada infracción jurídica por improcedencia de la sanción tributaria aplicada y por supuesta desviación de poder.

En su turno posterior, la parte apelada se opuso a dicho recurso de apelación, con solicitud de íntegra desestimación del mismo y confirmación de la sentencia desestimatoria recurrida, interesando asimismo la condena en costas procesales de la adversa. Ello, asimismo tras breve exposición de antecedentes, por los propios fundamentos de la sentencia apelada, que estima plenamente conformes a derecho, al tiempo que insiste, por un lado, en la ausencia de la incongruencia omisiva denunciada y la incorrecta valoración de la prueba pretendida de contrario y, por otro, en la procedencia de la sanción tributaria impuesta en su día y en la ausencia de la desviación procesal de la parte demandada denunciada en el recurso.

**SEGUNDO.-** Centrado el objeto de esta alzada en los términos sintéticamente expuestos con anterioridad, y partiendo aquí de que, como es sabido, el recurso de apelación no puede considerarse en ningún caso como una mera reiteración de la primera instancia cuyo objeto sea la actuación administrativa impugnada en el proceso, sino como un proceso especial de impugnación de la resolución judicial cuyo objeto es la sentencia dictada en primera instancia ( STS, Sala 3ª, de fecha 3 de noviembre de 1998 ), no tratándose en la apelación de reabrir el debate sobre la adecuación jurídica de la actuación administrativa impugnada sino de revisar la sentencia que se pronunciara sobre la misma, es decir, de depurar el resultado procesal ya obtenido ( STS, Sala 3ª, de 15 de noviembre de 1999 , de tal modo que el escrito de alegaciones de la parte apelante ha de contener una crítica de la sentencia apelada, que es la que ha de servir de base para la pretensión sustitutoria del pronunciamiento recaído en primera instancia, procederá abordar sin mayor dilación en esta resolución el examen del primero de los cuatro motivos impugnatorios articulados por la apelante en esta alzada y cifrado por la misma en la supuesta incongruencia omisiva que imputa como un presunto vicio invalidante a la sentencia apelada.

A tal respecto, importará anotar aquí de entrada que, como ha señalado este Tribunal en tan numerosos pronunciamientos que por su reiteración eximen de su cita individualizada, ciertamente, tal como recuerda la



STC 8/2004, de 9 de febrero, con cita allí de sus anteriores STC 20/1982, de 5 de mayo (FJ 1 a 3), STC 14/1984, de 3 de febrero (FJ 2), STC 14/1985, de 1 de febrero (FJ 3), STC 77/1986, de 12 de junio (FJ 2), y STC 90/1988, de 13 de mayo (FJ 2), "(...) una jurisprudencia constante de este Tribunal ha venido definiendo dicho vicio como un desajuste entre el fallo judicial y los términos en que las partes formulan la pretensión o pretensiones que constituyen el objeto del proceso en los escritos esenciales del mismo. Al conceder más, menos o cosa distinta de lo pedido, el órgano judicial incurre, según hemos dicho de modo reiterado, en las formas de incongruencia conocidas como *ultra petita*, *citra petita* o *extra petita partium* (por todas, SSTC 90/1988, de 13 de mayo, FJ 2, y 111/1997, de 3 de junio, FJ 2), cuyos contornos han decantado secularmente los Tribunales al depurar la aplicación de la legalidad procesal ordinaria. Son muy numerosas las decisiones en las que este Tribunal ha abordado la relevancia constitucional del vicio de incongruencia de las resoluciones judiciales, precisando cómo y en qué casos una resolución incongruente puede lesionar un derecho fundamental amparado en el art. 24.1 CE. Se ha elaborado así un cuerpo de doctrina consolidado que aparece sistematizado con cierto detalle, entre otras, en la reciente STC 114/2003, de 16 junio (FJ 3), con las siguientes palabras: «El vicio de incongruencia ... puede entrañar una vulneración del principio de contradicción constitutiva de una efectiva denegación del derecho a la tutela judicial efectiva, siempre y cuando la desviación sea de tal naturaleza que suponga una sustancial modificación de los términos en los que discurra la controversia procesal ( SSTC 215/1999, de 29 de noviembre, FJ 3, 5/2001, de 15 de enero, FJ 4.; 237/2001, de 18 de diciembre, FJ 6.; 135/2002, de 3 de junio, FJ 3). El juicio sobre la congruencia de la resolución judicial precisa de la confrontación entre su parte dispositiva y el objeto del proceso delimitado por sus elementos subjetivos -partes- y objetivos -causa de pedir y *petitum* - de tal modo que la adecuación debe extenderse tanto a la petición como a los hechos que la fundamentan ( SSTC 219/1999, de 29 de noviembre, FJ 3 ; 5/2001, de 15 de enero, FJ 4). Dentro de la incongruencia se distingue la llamada incongruencia omisiva o *ex silentio*, que sólo tiene relevancia constitucional cuando, por dejar imperejuzgada la pretensión oportunamente planteada, el órgano judicial no tutela los derechos e intereses legítimos sometidos a su jurisdicción provocando una denegación de justicia, denegación que se comprueba examinando si existe un desajuste externo entre el fallo judicial y las pretensiones de las partes, sin que quepa la verificación de la lógica de los argumentos empleados por el Juzgador para fundamentar su fallo ( SSTC 118/1989, de 3 de julio, FJ 3 ; 82/2001, de 26 de marzo, FJ 4). También es doctrina consolidada de este Tribunal, por lo que se refiere específicamente a la incongruencia omisiva (desde nuestra temprana STC 20/1982, de 5 de mayo, FJ 2, hasta las más próximas SSTC 158/2000, de 12 de junio, FJ 2, 309/2000, de 18 de diciembre, FJ 6, 82/2001, de 26 de mayo, FJ 4, 205/2001, de 15 de octubre, FJ 2, 141/2002, de 17 de junio, FJ 3); y también del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Sentencias Ruiz Torija c. España e Hiro Balani c. España, de 9 de diciembre de 1994), que no toda falta de respuesta a las cuestiones planteadas por las partes produce una vulneración del derecho a la tutela efectiva, y que tales supuestos no pueden resolverse de manera genérica, sino que es preciso ponderar las circunstancias concurrentes en cada caso para determinar, primero, si la cuestión fue suscitada realmente en el momento oportuno ( SSTC 1/2001, de 15 de enero, FJ 4, 5/2001, de 15 de enero, FJ 4), y, segundo, si el silencio de la resolución judicial representa una auténtica lesión del derecho reconocido en el art. 24.1 CE o si, por el contrario, puede interpretarse razonablemente como una desestimación tácita que satisface las exigencias de la tutela judicial efectiva. Para ello debe distinguirse entre lo que son meras alegaciones o argumentaciones aportadas por las partes en defensa de sus pretensiones y estas últimas en sí mismas consideradas. Respecto de las alegaciones, y salvo que se trate de la invocación de un derecho fundamental ( STC 189/2001, de 24 de septiembre, FJ 1), puede no ser necesaria una respuesta explícita y pormenorizada de todas ellas, pudiendo bastar, en atención a las particulares circunstancias concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita respecto de alegaciones concretas no sustanciales. Respecto de las pretensiones, en cambio, la exigencia de respuesta congruente se muestra con todo rigor, sin más excepción que la de una desestimación tácita de la pretensión, de modo que del conjunto de razonamientos de la decisión pueda deducirse, no ya que el órgano judicial ha valorado la pretensión, sino además los motivos de la respuesta tácita (por todas, STC 85/2000, de 27 de marzo, FJ 3). (...) »

En dicho sentido, ciertamente, la congruencia no exige un análisis pormenorizado de todas y cada una de las alegaciones vertidas por las partes en el proceso, sino que exige, únicamente, una respuesta expresa a las pretensiones formuladas y a las alegaciones sustanciales en las que aquéllas se apoyan. Por todas, la STC 176/2007, de 23 de julio, reitera al respecto que hay que distinguir entre las alegaciones aducidas por las partes para fundar sus pretensiones y las pretensiones en sí mismas consideradas. Respecto de estas últimas, las exigencias de congruencia son más estrictas y para poder apreciar que del conjunto de razonamientos contenidos en la resolución judicial existe una respuesta tácita es preciso no sólo que de los referidos razonamientos pueda deducirse que el órgano judicial ha valorado la pretensión sostenida, sino, además, que de ellos puedan deducirse también los motivos en los que esta respuesta tácita se fundamenta. Por el contrario, respecto de las meras alegaciones, la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva no exige, en principio, una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de ellas, pudiendo bastar, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, una respuesta global o genérica al problema planteado



(entre otras muchas, STC 29/1987, de 6 de marzo, FJ 3, STC 175/1990, de 11 de noviembre, FJ 2, STC 88/1992, de 8 de junio, FJ 2, STC 91/1995, de 19 de junio, FJ 4, STC 26/1997, de 11 de febrero, FJ 4, STC 16/1998, de 26 de enero, FJ 4, STC 23/2000, de 31 de enero, FJ 2, STC 85/2000, de 27 de marzo, FJ 3, y STC 5/2001, de 15 de enero, FJ 4).

También la STC 144/2007, 18 de junio, resalta que desde la perspectiva del derecho a la tutela judicial efectiva, como derecho fundamental subjetivo a obtener una decisión fundada en Derecho, no es exigible un razonamiento judicial exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener de la cuestión que se debate, sino que deberán considerarse suficientemente motivadas aquellas resoluciones judiciales que vengan apoyadas en razones que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales fundamentadores de la decisión o, lo que es lo mismo, la *ratio decidendi*; de tal manera que no existe un derecho fundamental del justiciable a una determinada extensión de la motivación judicial [entre otras muchas, SSTC 115/1996, de 25 de junio, FJ 2 b), 105/1997, de 2 de junio, FJ 7, 184/1998, de 28 de septiembre, FJ 2, 215/1998, de 11 de noviembre, FJ 3, 187/2000, de 10 de julio, FJ 2, 13/2001, de 29 de enero, FJ 2, 108/2001, de 23 de abril, FJ 2, 129/2003, de 30 de junio, FJ 9, 91/2004, de 19 de mayo, FJ 8, y 75/2005, de 4 de abril, FJ 5, y AATC 164/1995, de 5 de junio, FJ 3, 207/1999, de 28 de julio, FJ 3]. Suficiencia de la motivación que, por otra parte, no puede ser apreciada apriorísticamente, con criterios generales, sino que por el contrario requiere examinar el caso concreto para comprobar si, a la vista de las circunstancias concurrentes, se ha cumplido o no este requisito en las resoluciones judiciales impugnadas [en este sentido, STC 314/2005, de 12 de diciembre, FJ 4 c), STC 42/2006, de 13 de febrero, FJ 7, STC 118/2006, de 24 de abril, FJ 6; STC 302/2006, de 23 de octubre, FJ 3; STC 308/2006, de 23 de octubre, FJ 6; STC 331/2006, de 20 de noviembre, FJ 2. De esta forma, "una motivación escueta y concisa no deja, por ello, de ser tal motivación" (STC 147/1987, de 3 de noviembre, FJ 2, en el mismo sentido, STC 8/2001, de 15 de enero, FJ 3, *in fine*) o, lo que es igual, que "la concisión en la argumentación no puede en absoluto equipararse con la violación del derecho reconocido en el artículo 24.1 de la Constitución" (ATC 688/1986, de 10 de septiembre, FJ 3).

Por su parte, la más reciente STS, Sala 3ª, de 22 de junio de 2016 señala que incurre en incongruencia, esta vez interna, la decisión que se expresa en el fallo y que no encuentra su lógica explicación en los fundamentos que le preceden, poniendo de manifiesto la falta de coherencia interna de la sentencia. La incongruencia interna de la sentencia era, por tanto, motivo de recurso de casación por infracción de las normas reguladoras de la sentencia, conforme al artículo 88.1.c) LJCA, aunque no sea por desajuste a lo pedido o a la causa de pedir, en los términos que derivan del artículo 218 LEC y artículos 33.1 y 67 LJCA, sino por falta de la lógica que requiere que la conclusión plasmada en el fallo sea el resultado de las premisas previamente establecidas por el Tribunal. Y es que los fundamentos jurídicos y fácticos forman un todo con la parte dispositiva esclareciendo y justificando los pronunciamientos del fallo, y pueden servir para apreciar la incongruencia interna de que se trata cuando son tan contrarios al fallo que éste resulta inexplicable. No obstante, la jurisprudencia de la Sala ya realizó dos importantes precisiones: la falta de lógica de la sentencia no puede asentarse en la consideración de un razonamiento aislado sino que es preciso tener en cuenta los razonamientos completos de la sentencia; y, tampoco basta para apreciar el defecto de que se trata cualquier tipo de contradicción sino que precisa una notoria incompatibilidad entre los argumentos básicos de la sentencia y su parte dispositiva, sin que las argumentaciones *obiter dicta*, razonamientos supletorios o a mayor abundamiento, puedan determinar la incongruencia interna de que se trata.

**TERCERO.-** Pues bien, proyectadas dichas determinaciones jurisprudenciales del orden constitucional y contencioso administrativo al supuesto particular de autos, y visto lo actuado, se impondrá apreciar que en el caso considerado no se produjo la incongruencia omisiva denunciada por la parte apelante, toda vez que la sentencia recurrida dio una respuesta a las pretensiones y alegaciones formuladas por las partes en términos que permitían conocer su fundamentación. En efecto, aun de forma escueta, la sentencia apelada valoró y razonó la respuesta dada en la misma a las tres cuestiones que, en definitiva, constituyeron el objeto del debate procesal y que sustentaban las pretensiones de la demandante: la determinación del valor a considerar para el cálculo de la base imponible del impuesto local-IIVTNU- liquidado por razón de la transmisión del derecho de superficie constituido sobre la finca urbana subyacente en las actuaciones, la aplicabilidad al caso de la reducción del 40% sobre el valor catastral prevista por el artículo 6.2 de la Ordenanza fiscal municipal del impuesto del año 2006 y, por ende, la procedencia de la sanción tributaria resultante aplicada en el supuesto particular. Temas controvertidos estos a los que la sentencia apelada dedicó, respectivamente, sus Fundamentos de Derecho Segundo, Tercero y Cuarto.

En efecto, la sentencia aquí recurrida, a partir del marco normativo regulador del tributo local potestativo y directo de gestión compartida estatal y local -gestión catastral y liquidadora, respectivamente- previsto por los artículos 104 y ss. del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo -en adelante, TRLHL 2/2004-, constató la ausencia a la fecha relevante de la transmisión gravada y, por tanto, de devengo del tributo de valor catastral correspondiente a la finca



de titularidad municipal sobre la que por escritura pública notarial de 8 de marzo de 2004 se constituyera el repetido derecho de superficie por la sociedad asimismo municipal *22@Barcelona, SA*, que ésta aportara mediante posterior escritura pública notarial de fecha 11 de marzo de 2004 a la mercantil aquí recurrente *Mediacomplex, SA* y que por esta última se transmitiera a la entidad *Banco Popular Español, SA* para la construcción de un edificio mediante la operación documentada en la escritura pública notarial de fecha 12 de diciembre de 2006 determinante de la liquidación tributaria municipal combatida en las actuaciones.

Liquidación tributaria municipal que, conforme a las prescripciones del artículo 107.2.a) y b) del TRLHL 2/2002 antes ya referenciado, no afectado por la declaración de nulidad por inconstitucionalidad efectuada recientemente por la importante STC 59/2017, de 11 de mayo -" *únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor* ", en la dicción de su parte dispositiva-, en relación con las previsiones del artículo 6.6 de la Ordenanza fiscal municipal del impuesto del año 2006 y del artículo 10.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados , aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 septiembre, y en ausencia de valor catastral determinado para la finca en el momento del devengo del impuesto-el 12 de diciembre de 2006-, recurrió para el cálculo de la base imponible del impuesto a liquidar por la transmisión del derecho real de goce limitativo del dominio que integraba el derecho de superficie transmitido en tal fecha al valor consignado por las partes en la escritura pública notarial otorgada -6.638.000,00 euros-, siendo así que, ya con posterioridad incluso a la propuesta de liquidación tributaria de 9 de noviembre de 2009, con fecha 19 de noviembre de 2009 se notificara a la misma por la Gerencia Regional del Catastro el valor catastral del suelo fijado en el importe superior de 8.718.197,25 euros como consecuencia de la Declaración de la Alteración de orden físico y económico causada por la constitución del indicado derecho de superficie sobre dicha finca en fecha 8 de marzo de 2004, en expediente no iniciado por la superficiaria aquí recurrente, significativamente, sino hasta el 16 de septiembre de 2008, esto es, más de cuatro años más tarde. Valor del suelo fijado en la suma de 8.718.197,25 euros, importe muy superior al tomado para el cálculo de la base imponible del impuesto liquidado en el caso por referencia al valor determinado por las partes en la escritura pública que otorgaran en el momento de la transmisión -6.638.000,00 euros- y que, como acertadamente se pusiera de manifiesto por la juzgadora *a quo* en la sentencia recurrida, hubiera determinado una cuota tributaria mayor que la impugnada en el proceso por la parte recurrente.

A su vez, con respecto ahora a la pretendida reducción del 40% del valor catastral pretendida con carácter subsidiario por la parte recurrente y apelante, con invocación al efecto de lo establecido por el artículo 6.2 de la Ordenanza fiscal municipal del impuesto del año 2006, de acuerdo con lo previsto al respecto por el artículo 107.3 del repetido TRLHL 2/2004 para los supuestos de modificación de los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general y aplicable, como máximo, en los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales, el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia recurrida descartó expresamente la procedencia de tal pretensión -tras su referencia a la improcedencia de la aplicación de tal beneficio fiscal en los supuestos de modificaciones de los valores catastrales dimanantes de procedimientos de valoración individual y no de valoración colectiva, como es aquí el caso, de determinación del valor del suelo y de las construcciones a partir de Declaración de Alteración de orden físico y económico causado por la constitución del derecho de superficie en la finca en fecha 8 de marzo de 2004 en expediente iniciado por la superficiaria recurrente el 16 de septiembre de 2008-, con mención a que, incluso la aplicación de tal reducción improcedente, arrojaría finalmente un valor de 7.812.786,00 euros, siempre superior al valor de 6.638.000,00 euros tomado como referencia en la liquidación tributaria practicada y correspondiente al valor asignado por las partes en la operación sujeta al impuesto.

Por ende, con respecto a la tercera cuestión controvertida, desde la perspectiva aquí de la incongruencia omisiva imputada como supuesto vicio invalidante a la sentencia apelada, y sin perjuicio de lo que más adelante se dirá al respecto al examinar el correspondiente motivo impugnatorio tercero del recurso que se resuelve, bastará ahora para descartar la misma con la lectura del Fundamento de Derecho Cuarto de la resolución recurrida en el que la juzgadora *a quo* confirmó la adecuación a derecho de la sanción tributaria impuesta por la tipicidad infractora de los hechos imputados y la culpabilidad de la obligada tributaria en la comisión de la infracción tributaria grave tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre -en adelante LGY 58/2003-, por referencia a la conducta infractora de la recurrente consistente dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa aplicable la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta liquidación del tributo por un importe superior a 3.000,00 euros, con ocultación, constando la falta de cualquier actuación de la misma tendente a la liquidación hasta la práctica de la liquidación de oficio por la administración tributaria municipal, la dilación de dos años en declarar al Catastro la Alteración de orden físico y económico causado por la constitución del derecho de superficie, sin declaración de la transmisión efectuada, y, asimismo, la previsión de un plazo de treinta días para la autoliquidación o declaración del impuesto de referencia -IIVTNU-.



Por todo ello, en definitiva, se impondrá rechazar el primer motivo del recurso de apelación interpuesto, toda vez que, visto el sentido y el alcance dado a la supuesta incongruencia omisiva de las resoluciones judiciales por la jurisprudencia constitucional y contenciosa administrativa anteriormente ya apuntados, en modo alguno podrá estimarse concurrente dicho vicio de incongruencia en la sentencia apelada a la vista de su fundamentación y fallo que dieron puntual y suficiente respuesta a todas las pretensiones procesales de las partes y a las cuestiones controvertidas en el debate procesal.

**CUARTO.-** Por otra parte, y con respecto ya a la apelación de la sentencia recurrida en lo que hace ahora referencia a la supuesta invalidez de la misma por presunta valoración incorrecta de la prueba practicada, visto lo actuado y acreditado en las actuaciones no podrá compartir tampoco la Sala dicho motivo del recurso por su falta de fundamento.

En efecto, sin que por las partes se aportara a los autos en periodo probatorio procesal elemento o medio de prueba alguno distinto a los documentos obrantes en el expediente administrativo de autos, más allá de la nota simple registral y de la copia de la Ordenanza fiscal municipal aplicable al caso acompañadas al escrito de contestación a la demanda, de las actuaciones documentadas en el expediente administrativo de autos se deduce en lo que ahora principalmente interesa, además de los otros antecedentes puestos ya de manifiesto en los fundamentos de derecho anteriores de esta resolución, que la notificación con fecha 19 de noviembre de 2009 por la Gerencia Regional del Catastro Inmobiliario de los valores resultantes de la Declaración de la Alteración de orden físico y económico de la finca subyacente en las actuaciones causado por la constitución del derecho de superficie sobre dicha finca en fecha 8 de marzo de 2004, con inicio del expediente por la superficiaria recurrente en fecha 16 de septiembre de 2008 y efectos desde el 22 de diciembre de 2004, puso de manifiesto los siguientes valores: a) valor del suelo: 8.718.197,25 euros, b) valor de construcción: 33.476.861,67 euros, c) valor catastral: 42.195.058,92 euros, y d) valor reducido: 37.637.992,56 euros (folios 168 y ss. expdte. adtvo.).

De tal manera que, como ya antes se observara, en ausencia de la fijación de valor catastral alguno para la finca de autos a la fecha de devengo del impuesto controvertido por la transferencia del derecho de superficie el día 12 de diciembre de 2006 y siendo el valor del suelo establecido por el órgano catastral el de 8.718.197,25 euros, con efectos de 22 de diciembre de 2004, aun resultante de un expediente iniciado en el año 2008 y notificado el 19 de noviembre de 2009, no incurrió en la pretendida incorrección en la valoración de la prueba la sentencia recurrida y en la que, expresamente, ya se descartó dicho nuevo valor por resultar el mismo superior y, en definitiva, más gravoso para el sujeto pasivo del impuesto, que el valor de 6.638.000,00 euros tomado como referencia en la liquidación tributaria practicada y correspondiente al valor asignado por las partes en la operación de transmisión sujeta al impuesto.

Y sin que, por lo demás, a ello pueda sólidamente oponerse que por la Gerencia Territorial del Catastro se asignara un valor al suelo de 4.313.218,78 euros en el expediente de alteración por cambio de uso o de aprovechamiento de 22 @ a equipamiento 7@ (folios 72 y ss. expdte. adtvo.), en expediente iniciado por la recurrente en fecha 16 de septiembre de 2008 por una alteración que tuvo efectividad el 22 de diciembre de 2004, sin que pueda confundirse dicha alteración por cambio de uso con la alteración de orden físico y económico causada por la constitución del derecho de superficie y la construcción a su amparo del edificio de Centro Audiovisual por el Banco Popular Español, SA, que es la alteración que aquí resulta relevante.

Por ello, descartada la incorrecta valoración de la prueba pretendida por la apelante, resultará obligado rechazar el segundo motivo del recurso articulado por la misma.

**QUINTO.-** En tercer lugar, imputa la parte recurrente a la sentencia apelada vicio de invalidez, que califica de nulidad, por supuesta improcedencia de la sanción tributaria impuesta en las actuaciones objeto de su impugnación jurisdiccional.

Al respecto, junto a lo ya dicho por este Tribunal en el fundamento de derecho tercero de esta resolución, importará ahora observar respecto a la pretendida disconformidad a derecho de la sanción tributaria que le fuera impuesta a la recurrente por supuesta falta de tipicidad infractora de los hechos sancionados o, en su caso, por presunta falta de motivación de su culpabilidad o responsabilidad que, ciertamente, la sentencia apelada no desconoció el marco normativo regulador de la potestad sancionadora tributaria en la que se inscribió la sanción tributaria impuesta a la recurrente y nuevamente combatida por la misma en esta alzada. Ello, por referencia a la constatación de la importancia capital que, sin duda, tiene en la materia sancionadora administrativa o tributaria -en el marco del Estado social y democrático de derecho que proclama el artículo 1 del mismo texto constitucional- el cumplimiento efectivo en cualquier actuación administrativa sancionadora, también en materia tributaria, del principio de culpabilidad o responsabilidad en tanto que principio estructural básico del ordenamiento jurídico punitivo o sancionador, que descarta por completo cualquier eventual pretensión administrativa de deducción de responsabilidad sancionadora meramente objetiva o sin culpa (así,



STC 15/1999, de 4 de julio , STC 76/1990, de 26 de abril , y STC 246/1991, de 19 de diciembre ) y exige siempre, por el contrario, que la acción u omisión calificadas como infracción o ilícito administrativo sea en todo caso imputable a su autor a título de dolo o de imprudencia, de negligencia o de ignorancia inexcusable, aun a título de simple inobservancia, en los términos recogidos a la fecha relevante por los artículos 178 , 179 y 183.1 de la LGT 58/2003 antes ya mencionada y, a su vez, aun con expreso carácter subsidiario en este específico ámbito tributario - Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992 , LRJPAC, Disposición Adicional Primera, apartado 2.a), de la Ley 39/2015, LPACAP ; y artículos 7.2 y 97 de la repetida LGT 58/2003-, por el artículo 130 de la hoy ya derogada Ley 30/1992 , de 28 de noviembre, de régimen jurídico de administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, LRJPAC, aplicable al caso enjuiciado *ratione temporis* a la vista de la fecha de la infracción sancionada (hoy artículo 28 de la vigente Ley 40/2015, de 1 de octubre , de régimen jurídico del sector, LRJSP).

Resultando siempre exigible, por tanto, una suficiente prueba de cargo a la administración sancionadora actuante capaz de destruir por sí misma la presunción constitucional de inocencia inicial que, sin duda, protege a todo inculpado en un procedimiento administrativo sancionador, también en materia tributaria, a tenor del artículo 137.1 de la citada Ley 30/1992 , LRJPAC, por derivación directa del principio-derecho fundamental subjetivo a la presunción de inocencia que se reconoce a todos por el artículo 24.2 de la Constitución española y que, como es bien sabido, resulta aplicable no sólo en el ámbito del derecho penal sino también en el del derecho administrativo sancionador (desde las tempranas STC de 30 de enero y 18/1981 , de 8 de junio, seguidas entre otras muchas por las STC 212/1990 y 246/1991 ), dada la común naturaleza punitiva de ambos ordenamientos jurídicos penal y administrativo sancionador ( STEDH de 8 de octubre de 1976, caso *Engel* , y de 21 de febrero de 1984 , caso *Öztüz* ). Sin que, por ello, el principio o la presunción legal de legitimidad o de validez y eficacia de los actos administrativos antes insito en los artículos 56 y 57.1 de la repetida Ley 30/1992 , LRJPAC (y hoy en los artículos 58 y ss. de la Ley 39/2015, LPACAP ), y con respecto a los actos administrativos sancionadores en el artículo 138.3 de la Ley 30/1992 , LRJPAC, tenga otra consecuencia jurídica más que la de invertir *per se* la carga impugnatoria del acto administrativo dictado con el objeto de destruir dicha presunción legal *iuris tantum* , lo que ciertamente corresponde en nuestro sistema jurídico administrativo al inculpado, pero sin que con ello se le traslade también al mismo, impropriamente y de rondón, la carga de la prueba de su inocencia o de la no comisión por su parte de los hechos imputados, carga probatoria esta de la acusación que corresponde levantar a la administración sancionadora actuante, so pena de exigirse de lo contrario al inculpado una auténtica *probatio diabolica* de inocencia por hechos negativos, exigencia terminantemente prohibida por nuestro sistema jurídico, según tiene reconocido desde su más temprana jurisprudencia la doctrina constitucional citada por la necesaria aplicación analógica, aunque matizada, también en este ámbito de los mismos principios inspiradores del derecho penal por la coincidente naturaleza punitiva de ambos derechos - penal y administrativo sancionador- al ser ambos manifestación del mismo *ius puniendi* estatal.

Y ello, sin perjuicio tampoco de que, como tienen establecido la jurisprudencia tanto constitucional ( STC 246/1991, de 19 de diciembre ) como contenciosa administrativa ( STS, Sala 3ª, de 7 de febrero de 2006 , y a partir de la doctrina sentada en la STS de 17 de octubre de 1989 ), admitida por nuestro ordenamiento jurídico administrativo la imputabilidad sancionadora administrativa directa de las personas jurídicas -así, literalmente, ex artículo 130.1 de la repetida Ley 30/1992 , LRJPAC-, y no sólo la de las personas físicas, con superación así ya desde antiguo en este ámbito sancionador administrativo del principio *universitas delinquere non potest* antes de la entrada en vigor de la reforma del Código Penal operada por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas, el indicado principio de culpabilidad haya de ser modulado en tales supuestos para ser aplicado de forma diferente a como sucedería respecto a las personas físicas, toda vez que en el caso de las personas jurídicas y por razón, precisamente, de la ficción jurídica a la que responde su propia conceptualización, faltará el elemento volitivo en sentido estricto pero no la capacidad infractora de las normas a las que también se encuentran sujetas las personas jurídicas.

Culpabilidad que, como es bien sabido, deberá aparecer suficientemente fundada y motivada en el propio acuerdo o resolución administrativa sancionadora, no acreditada con una mera remisión a la conducta infractora tipificada en la norma tributaria aplicable o con la mera reproducción de fórmulas estereotipadas para justificar la culpabilidad del sujeto infractor, y cuyo eventual defecto no puede ser subsanado ni por la resolución del eventual recurso en vía administrativa ni tampoco por la resolución jurisdiccional, conforme a una ya reiterada y consolidada jurisprudencia contenciosa administrativa (entre otras muchas, STS, Sala 3ª, de 23 y 30 de septiembre de 2010 -rec. 6163 y 6428/2005-, de 10 de diciembre de 2012 -rec. 563/2010 y 4320/2011-, de 20 de diciembre de 2013 - rec. 1537/2010-, de 28 de abril de 2014 - rec. 1994/2012-, de 28 de abril y 4 de julio de 2016 -rec. 894 y 982/2015-, de 19 de enero de 2016 -rec. 2966/2014 - o, por más reciente, por la STS, Sala 3ª, de fecha 20 de abril de 2017 -rec. 1172/2016; Roj: STS 1601/2017 -).

**SEXTO.**- Pues bien, a la vista de lo anterior, del mero examen de la sentencia recurrida se constata la ausencia en este caso del vicio imputado a la misma por el tercer motivo del recurso que se resuelve, toda vez que



en su Fundamento de Derecho Cuarto, tras el examen de las actuaciones documentadas en el expediente administrativo de autos y en ausencia de cualquier otro elemento o medio probatorio que lo contradijera, no practicado en periodo probatorio procesal a propuesta de las partes, justificó la conclusión de que en el caso particular de autos quedó suficientemente acreditada la efectividad de la infracción tributarias grave cometida por la sociedad mercantil recurrente y sancionada por las actuaciones tributarias recurridas, con eficaz destrucción así en este caso particular de la presunción constitucional de inocencia al respecto reconocible de entrada a la obligada tributaria y sin que pueda efectuarse aquí a las mismas ningún reproche por supuesta falta de culpabilidad o tipicidad infractora de los hechos o de las conductas imputados, por relación al tipo infractor definido como infracción tributaria grave por el artículo 191.1 y 3 de la repetida LGT 58/2003 bajo siguiente tenor literal: "*Artículo 191. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. 1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos 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 no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción. (...) 3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación. (...)*"

En cuanto al elemento objetivo -tipicidad-, por cuanto que la conducta del sujeto pasivo constatada por la sentencia recurrida, consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria correspondiente en ausencia de cualquier actuación de la transmitente tendente a la liquidación del impuesto que, incontrovertidamente, gravaba la operación documentada en la escritura pública notarial de 12 de diciembre de 2006 hasta la práctica de la liquidación de oficio por parte de la administración tributaria municipal, con dilación de años en declarar al Catastro Inmobiliario la alteración de orden físico y económico de la finca causada por la constitución del derecho de superficie para la construcción del edificio, sin declaración de la transmisión efectuada y resultando manifiesta la previsión legal y reglamentaria del un plazo de treinta días hábiles para la autoliquidación o declaración del impuesto -IIVTNU- en los supuestos de transmisiones *intervivos* - artículo 110.4 del TRLHL 2/2004 y artículo 11.4 de la Ordenanza fiscal municipal del impuesto del año 2006-, resultaba acreditada plenamente en las actuaciones, con perfecta integración del tipo literal de la infracción tributaria grave del indicado artículo 191.1 y 3 de la LGT 58/2003 repetidamente mencionada.

Y en cuanto al elemento subjetivo -culpabilidad-, toda vez que de los hechos y conductas especificadas en la sentencia recurrida se desprendía sin ningún género de duda relevante la culpabilidad de la obligada tributaria recurrente, sin que a ello pudiera oponerse sólidamente la concurrencia de causa de exoneración alguna de la culpabilidad por una supuesta interpretación jurídica razonable de la norma fiscal aplicable o por cualquier otra causa bastante, en los términos de la motivación del acuerdo sancionador de autos.

Lo que, en suma, impondrá a la Sala rechazar el tercer motivo impugnatorio del recurso que se resuelve por su falta de fundamento.

**SÉPTIMO.-** Por ende, funda su crítica a la sentencia recurrida la parte apelante en cuarto lugar -aun bajo errónea duplicidad de numeración como *tercero* en los fundamentos de derecho de su escrito de recurso- en la supuesta desviación procesal que le imputa como motivo de nulidad a la resolución judicial apelada. Desviación procesal que, en definitiva, el recurso imputa a la posición procesal de la parte demandada por la supuesta variación por su representación letrada en sede jurisdiccional del valor del terreno procedente al objeto de determinar la base imponible del impuesto liquidado -valor fijado por las partes otorgantes de la escritura pública notarial de la transmisión de 6.638.000,00 euros tomado en consideración en la sede administrativa municipal y valor catastral finalmente fijado por el órgano catastral de 8.718.197,25 euros en sede jurisdiccional-.

Sin embargo, aunque no sin reparar antes en la equívoca o confusa alegación correlativa a dicho motivo impugnatorio del recurso del escrito de oposición al mismo de la parte demandada en autos, que tanto por su cita normativa - artículo 69.c) de la Ley Jurisdiccional - como jurisprudencial más bien parece referirse a los distintos supuestos procesales de eventual desviación procesal de la parte recurrente y no de la parte demandada, del examen de la sentencia apelada se colige sin dificultad alguna que la supuesta desviación procesal imputada como vicio invalidante a la sentencia recurrida en modo alguno concurre en el supuesto de autos. Ello, por cuanto que la sentencia apelada, en definitiva, y acogiendo en dicho extremo la tesis principal de la parte demandada, confirmó la adecuación a derecho de la liquidación tributaria impugnada y practicada tomando como valor para la determinación de la base imponible del impuesto liquidado el valor declarado por las partes en la escritura pública notarial de la transmisión de 6.638.000,00 euros, sin perjuicio de que, a mayor abundamiento, en su Fundamento de Derecho Segundo asimismo afirmara que en el caso de tomarse





en consideración el valor catastral de 8.718.197,25 euros ello " *conllevaría una liquidación mayor que la que impugna* " .

De tal manera que, en definitiva, de lo actuado se desprende que, ciertamente, la representación procesal letrada de la parte demandada defendió en el proceso la plena conformidad a derecho de las actuaciones municipales liquidadoras y sancionadoras combatidas por la parte recurrente, sin perjuicio para ello de los distintos alegatos o fundamentos utilizados por la misma en su contestación a la demanda para rebatir los alegatos o fundamentos alzados por la parte recurrente en su demanda y, previamente, en sus recursos administrativos preceptivos de alzada deducidos en su día contra los respectivos acuerdos de liquidación y de imposición de la sanción tributaria que nunca fueron expresamente resueltos por la administración demandada. Ello, ciertamente, con manifiesto incumplimiento administrativo así de su obligación legal de resolver - artículos 42.1 y 113 de la Ley 30/1992 , LRJPAC, aplicable al caso por razones temporales-, aunque dicho incumplimiento legal administrativo no añadiera *per se* vicio de invalidez alguno de las actuaciones administrativas recurridas ni comportara consecuencia alguna para los términos del debate procesal de autos, sin perjuicio de las eventuales responsabilidades distintas que de ello pudieran derivar para las autoridades o personal responsables de dicho injustificado silencio administrativo ex artículo 42.7 de la citada Ley 30/1992 , LRJPAC, lo que aquí en modo alguno se prejuzga ni se puede prejuzgar por no ser ello de este lugar.

En definitiva, lo anterior obligará al Tribunal a rechazar el expresado motivo cuarto del recurso por su falta absoluta de fundamento, por lo que, decaídos con este último todos los motivos del recurso de apelación interpuesto, se impondrá su desestimación, con íntegra confirmación de la sentencia dictada en la primera instancia por la juzgadora *a quo* .

**ÚLTIMO.-** Conforme al artículo 139.2 de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción , las costas procesales se impondrán en la segunda instancia a la parte recurrente si se desestimara totalmente el recurso, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, aprecie la concurrencia de circunstancias que justifiquen la no imposición, por lo que dicho principio de vencimiento mitigado deberá conducir aquí a la no imposición de costas en esta segunda instancia habida cuenta de que la singularidad de la cuestión debatida veda estimar que se hallare ausente en este caso *iusta causa litigandi* (" *serias dudas de hecho o derecho* "), teniendo en cuenta para ello la jurisprudencia recaída en casos similares para apreciar que el caso era jurídicamente dudoso, como señala el artículo 394.1 de la Ley 1/2000 , de Enjuiciamiento Civil.

Vistos los preceptos antes citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de SM el Rey y en ejercicio de la potestad jurisdiccional que emanada del pueblo español nos confieren la Constitución y las leyes,

## FALLAMOS

**DESESTIMAR** el recurso de apelación núm. 128/2016 interpuesto por la parte apelante MEDIACOMPLEX, SA contra la Sentencia núm. 167/2016, de 7 de septiembre, del Juzgado Contencioso Administrativo núm. 16 de los de Barcelona y su provincia, dictada en su procedimiento ordinario núm. 371/2014, a la que se refieren los antecedentes de la presente resolución, que se confirma íntegramente por esta resolución sin imposición de costas procesales en esta segunda instancia.

Notifíquese esta sentencia a las partes comparecidas, con la indicación de que contra la misma cabe la interposición de recurso de casación ante la Sala Contenciosa Administrativa del Tribunal Supremo, a tenor del artículo 86.1 de la Ley Jurisdiccional ; y una vez gane firmeza, líbrese y remítase certificación de la misma, junto a los autos originales, al Juzgado provincial de procedencia, acusando el oportuno recibo.

Así mediante esta sentencia, de la que se llevará testimonio literal al rollo principal de la apelación, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada la anterior Sentencia por el magistrado ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.