



## Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 08 de Madrid

C/ Gran Vía, 19 , Planta 1 - 28013

45029710

NIG: 28.079.00.3-2019/0007613

### Procedimiento Abreviado 174/2019 C

**Demandante/s:** [REDACTED]

PROCURADOR D./Dña. JAVIER FRAILE MENA

**Demandado/s:** AYUNTAMIENTO DE LAS ROZAS DE MADRID

LETRADO D./Dña. RAMON ENTRENA CUESTA, CL/: HERMANOS PINZON, 3 PISO 1 IZQ, C.P.:28036 MADRID (Madrid)

### SENTENCIA Nº 223/2019

En Madrid, a 26 de septiembre de 2019.

El/la Ilmo/a Sr/a. D./Dña. MARGARITA SILVA NAVARRETE Magistrado/a-Juez/a del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 8 de MADRID ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso contencioso-administrativo registrado con el número 174/2019 y seguido por el Procedimiento Abreviado en el que se impugna la siguiente actuación administrativa:

#### RECLAMACIÓN ECONOMICO ADMINISTRATIVO (IIVTNU)

Son partes en dicho recurso: como recurrente [REDACTED]

representado por PROCURADOR D./Dña. JAVIER FRAILE MENA, como demandado/a AYUNTAMIENTO DE LAS ROZAS DE MADRID, representada por LETRADO D./Dña. RAMON ENTRENA CUESTA, y dirigida por Letrado D./Dña. RAMON ENTRENA CUESTA

#### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Por el recurrente mencionado anteriormente se presentó escrito de demanda de Procedimiento Abreviado, contra la resolución administrativa mencionada, en el que tras exponer los Hechos y Fundamentos de derecho que estimó pertinentes en apoyo de su pretensión terminó suplicando al Juzgado dictase Sentencia estimatoria del recurso contencioso-administrativo interpuesto.

**SEGUNDO.-** Admitida a trámite por proveído, se acordó su sustanciación por los trámites del Procedimiento Abreviado.

**TERCERO.-** En este procedimiento se han observado las prescripciones legales en vigor.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO



**PRIMERO.-** Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la desestimación presunta del recurso de reposición interpuesto contra la desestimación de la devolución del importe correspondiente a la autoliquidación del impuesto sobre el IVTNU abonada por [REDACTED] como consecuencia de la transmisión de la finca urbana sita en la Calle Reina Victoria nº 5, escalera 1, Planta 02 Puerta 1 CP 28230 LAS ROZAS DE MADRID, por importe de 11.745, 53 euros, que entienden abonado indebidamente y solicitan su devolución.

La cuantía del recurso está fijada en 11.745, 53 euros.

**SEGUNDO.-** Los recurrentes alegan que con la transmisión del inmueble entre el 4-02-2001 y el 31-10-2014 no se ha producido, fundamentalmente motivado por la crisis inmobiliarias; y asimismo, solicitan que en caso de no estimarse esta petición inicial de anulación de la plusvalía que se admita corregir la fórmula de cálculo a través de un método de cálculo que permita aproximar el valor de dicho impuesto al valor real, y en consecuencia, la devolución a esta parte de las cantidades abonadas en exceso por la aplicación incorrecta del método de cálculo de la base imponible que explica en los FD SÉPTIMO Y OCTAVO de la demanda. Solicita sentencia en los términos del suplico de la demanda.

**TERCERO.-** El Ayuntamiento de LAS ROZAS DE MADRID demandado, se opone al recurso por los motivos que expone en el escrito de contestación; que la carga de la prueba de la minusvalía corresponde probar siempre al contribuyente según sentencias que cita; y que en el presente caso la parte actora no acredita minusvalía alguna; que la liquidación se realizó conforme a los datos del CATASTRO en el momento del devengo. Solicita sentencia desestimatoria y confirmación de la autoliquidación practicada y la imposición de las costas.

**CUARTO.-** Este Juzgado venía entendiendo con las Sentencias de 18 de diciembre de 2014 del TSJM y STSJ Cataluña de 18 de febrero de 2013 que cabía una interpretación conforme a la Constitución Española S<sup>a</sup> TC una interpretación conforme a la Constitución Española S<sup>a</sup> TC 59/2017, de los preceptos citados del TRLHL, que pasaba por admitir que el contribuyente pudiera alegar y probar la inexistencia del incremento del valor de los terrenos admitidos; sin embargo, entendió que debía modificar tal criterio, ante lo expresado por la STDJ de Madrid de 19-07-2017 Sección Novena recurso de Apelación 783/2016 y posteriores (así sentencia de este Juzgado nº 180/2018 de 25 de junio. Posteriormente, la Sentencia del TS nº 1163/2018 Sección 2<sup>a</sup> en recurso de casación nº 6226/2017, que dice:

“no compartimos la doctrina sentada, por primera vez, en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de febrero y reiterada posteriormente, por el mismo órgano jurisdiccional y por otros Tribunales Superiores de Justicia de Madrid de 19 de febrero de 2017 y reiterada posteriormente, por el mismo órgano jurisdiccional y por otros Tribunales Superiores de Justicia, porque priva absolutamente de sentido el fallo de la Sentencia del T.C 59/2017 que venimos comentando. En efecto, atribuyendo en exclusiva y en todo caso el legislador la forma de determinar la existencia o no de un incremento de valor del terreno susceptible de ser sometido a tributación y negando el aplicador del Derecho la posibilidad de valorar la prueba aportada por el contribuyente (de existencia de

una minusvalía o decremento de valor del terreno enajenado), se desnaturaliza completamente el fallo de la sentencia; pues únicamente si se permite al contribuyente probar la inexistencia de plusvalía y el aplicador del derecho valorar la prueba aportada por el contribuyente el fallo de la S<sup>a</sup> TC 59/2017 puede cumplirse en sus términos estrictos; en particular, resulta posible inaplicar el IVTNU únicamente en la medida en que se sometan a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de Valor”.

La Sentencia del TS Recurso de Casación nº 6226/2017 en el F.D SEPTIMO expresa:

**SÉPTIMO. Criterios interpretativos sobre los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del TRLHL, a la luz de la STC 59/2017.**

1 Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio:

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

2º) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo *en todo caso* (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene», o, dicho de otro modo, porque «impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)». Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL.

En igual sentido se reiteran las Sentencias del TS posteriores de 17 y 18-07-2018 y S<sup>a</sup> 06-11-2018 y 13-02-2019.

**QUINTO.-** Con relación a la prueba sobre la inexistencia de la plusvalía real en el IIVTNU según reiteradas Sentencias del Tribunal Supremo, (9-07-2018, 17-08-2018 y 06-11-2018) corresponde al sujeto pasivo, y así se expresa en el Fundamento de Derecho Quinto de la Sentencia del TS de 09-07-2018, Recurso de Casación nº 6226/17:

*“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 (RCL 2003, 2945), General Tributaria (“LGT”) [mandato que*



no conlleva una quiebra de los principios de reserva de ley tributaria o del principio de seguridad jurídica].

De la interpretación del alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 (RTC 2017, 59) que acabamos de efectuar (parcial en lo que se refiere a los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL y total en relación con el artículo 110.4 del TRLHL) resultan, en esencia, tres corolarios: (1) primero, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana ex artículo 110.4 del TRLHL, puede el obligado tributario demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor y, por ende, que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria principal correspondiente al IIVTNU; (2) segundo, demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución); y (3) tercero, en caso contrario, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor). En relación con este último supuesto, esta Sala es consciente de que pudieran darse casos en los que la plusvalía realmente obtenida por el obligado tributario fuera tan escasa que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL pudiera suscitar dudas desde la perspectiva del artículo 31.1 CE. La cuestión, sin embargo, no se nos ha planteado aún y tampoco ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017.

Esto sentado, debemos resolver a continuación las cuestiones de (a) a quién corresponde la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía, (b) qué medios probatorios resultan idóneos para llevarla a efecto y (c) si este último extremo cuenta en la actualidad, y hasta tanto se produzca la intervención legislativa que reclama la STC 59/2017 (RTC 2017, 59) 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 (RTC 2017, 59), 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 (RTC 2017, 59) 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 inexpressiva 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 (RTC 2017, 59) 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 (LEG 1889, 27) y de la Ley de Enjuiciamiento Civil (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892).

La resolución judicial recurrida en casación ha interpretado, pues, de manera correcta el ordenamiento jurídico al considerar que la STC 59/2017 (RTC 2017, 59) permite no acceder a la rectificación de las autoliquidaciones del IIVTNU y, por tanto, a la devolución de los ingresos efectuados por dicho concepto, en aquellos casos en los que no se acredita por el obligado tributario la inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, supuestos en los que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL resultan plenamente constitucionales y, por consiguiente, los ingresos realizados por el contribuyente, debidos.

Pues bien, llegados a este punto, y en lo que se refiere a la presunta quiebra del principio de reserva de ley tributaria ( artículos 31.3 y 133.1 CE ) y, por derivación, del principio de seguridad jurídica ( artículo 9.3 CE ), debemos responder negativamente a la cuestión casacional planteada.

La STC 59/2017 (RTC 2017, 59) -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 (RTC 2017, 59), 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).

De hecho, en un asunto similar al que ahora enjuicamos -referido también a la valoración de rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible-, pero no idéntico -en aquella ocasión, entre otras alegaciones, se aducía la vulneración del principio de legalidad sancionadora, cuyas exigencias, según reiterada jurisprudencia constitucional, son más estrictas que las que dimanarían de los artículos 31.3 y 133 CE -, el Pleno del Tribunal Constitucional consideró que remitir a la LGT los "medios" con arreglo a los cuales la Administración tributaria podrá comprobar el "valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible", resulta "aceptable desde la perspectiva del artículo 133.1 CE, es decir, desde un punto de vista estrictamente tributario" (no así, en cambio, "a la luz del principio -más estricto- de legalidad recogido en el artículo 25.1 CE, o lo que es lo mismo, en materia sancionadora"). A esta conclusión, en particular, llegó el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 9 de la STC 194/2000, de 19 de julio (RTC 2000, 194), por la que se resolvió el recurso de inconstitucionalidad interpuesto en su día contra la Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril (RCL 1989, 835), de Tasas y Precios Públicos.

Y, a mayor abundamiento, señaló, asimismo, en el FJ 9 de esta Sentencia que "tanto la referencia al "valor real" -(...)- cuanto la existencia de estos medios tasados de comprobación para determinarlo, permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda o, lo que es igual que, en detrimento de la reserva de ley recogida en el art. 133.1 CE, le esté permitiendo cuantificar, sin límite alguno, un elemento esencial del tributo. Estamos aquí, como en otros supuestos [ STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 19 a)], ante una fórmula -el "valor real"- que impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias" ( STC 194/2000, FJ 9).

Ciertamente, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas al que se refería la STC 194/2000 existía una mención expresa a la noción de "valor real" -en concreto, en el artículo 46.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993 (RCL 1993, 2849) -, mención legal que, sin embargo, no se contiene en los preceptos del TRLHL que regulan el IIVTNU. En relación con esta última figura impositiva, el artículo 104.1 del TRLHL dispone que el impuesto "grava el incremento de valor que experimentan dichos terrenos (...)", y es la exégesis que el máximo intérprete de nuestra Constitución ha efectuado en la STC 59/2017 (RTC 2017, 59) la que obliga a interpretar ese incremento de valor como un incremento de valor real para que la plusvalía gravada respete las exigencias que dimanarían del principio de capacidad económica. La omisión legal, empero, no supone una quiebra del artículo 31.3



CE. Y ello por cuanto que la constatación de que existe una plusvalía real es un *príus fáctico* para la aplicación de la regla objetiva de cálculo prevista en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (que únicamente han quedado en vigor para estos casos) -no un elemento esencial que sirva para cuantificar el impuesto como sucede en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales- cuya concurrencia resulta perfectamente constatable sobre la base del empleo de los medios de comprobación que establece la LGT en los artículos 105 y siguientes de la LGT, medios que permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del terreno onerosamente transmitido en detrimento de la reserva de ley recogida en los artículos 31.3 y 133.1 CE.

Y, en fin, rechazada la vulneración del principio de reserva de ley tributaria establecido en los artículos 31.3 y 133.1 CE debe desestimarse, asimismo, la quiebra del principio de seguridad jurídica garantizado en el artículo 9.3 CE.

Conforme a reiterada jurisprudencia constitucional ""la seguridad jurídica ha de entenderse como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados, procurando 'la claridad y no la confusión normativa' (STC 46/1990, de 15 de marzo (RTC 1990, 46), FJ 4), y como 'la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho' (STC 36/1991, de 14 de febrero (RTC 1991, 36), FJ 5). En definitiva, sólo si en el ordenamiento jurídico en que se insertan, y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica" (STC 96/2002, de 25 de abril (RTC 2002, 96), FJ 5; o STC 93/2013, de 23 de abril (RTC 2013, 93), FJ 10) [STC 84/2015, de 30 de abril (RTC 2015, 84), FJ 3 b)].

Pues bien, teniendo en cuenta las concreciones que acabamos de efectuar en torno a quién corresponde la carga de la prueba de la existencia de minusvalía; cuál ha de ser el objeto de la prueba -la existencia de un minusvalía real- y, en fin, cuáles los medios de que dispone el sujeto pasivo para acreditar la existencia de un decremento de valor del terreno, no puede afirmarse que los preceptos que han quedado en vigor tras la STC 59/2017 (RTC 2017, 59) (en los términos en los que deben ser interpretados a la luz del pronunciamiento constitucional), teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, generen en el obligado tributario una "incertidumbre razonablemente insuperable" o una falta de certeza o certidumbre de tal intensidad que contravenga los dictados que dimanar del principio de seguridad jurídica."

**SEXTO.-** Con respecto a la vulneración del derecho constitucional y que los preceptos aplicables al IITNV del TRLHL, han sido expulsados del ordenamiento, debemos reiterar la fundamentación expuesta y señalar que, como expresa la Sentencia del T.S. 1163/2018, Sección 2ª Rec. Casación nº 6226/2017 "los arts. 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento 5 de la STC 59/2017, adolecen sólo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial. En este sentido, son constitucionales y plenamente aplicables, en todos los supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios que hemos expresado en el fundamento de derecho quinto ..."





**SÉPTIMO.-** La parte recurrente formula alegaciones discutiendo la fórmula del cálculo aplicada a la base imponible del IIVTNU en las liquidaciones impugnadas y ofrece otras alternativas;

Por lo que respecta al motivo de impugnación referido al error en el cálculo de la base imponible del impuesto, hemos de decir que el Tribunal Supremo, Sala Contencioso-Administrativa, Sección 2ª en la reciente sentencia nº 419/2019 de 27/03/2019, nº de recurso 4924/2017, en el procedimiento de Recurso de Casación se ha pronunciado al respecto señalando:

“ ...

*La resolución judicial recurrida en casación ha interpretado, pues, de manera correcta el ordenamiento jurídico al considerar que la STC 59/2017 permite no acceder a la rectificación de las autoliquidaciones del IIVTNU y, por tanto, a la devolución de los ingresos efectuados por dicho concepto, en aquellos casos en los que no se acredita por el obligado tributario la inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, supuestos en los que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL resultan plenamente constitucionales y, por consiguiente, los ingresos realizados por el contribuyente, debidos.*

*Pues bien, llegados a este punto, y en lo que se refiere a la presunta quiebra del principio de reserva de ley tributaria (artículos 31.3 y 133.1 CE) y, por derivación, del principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE), debemos responder negativamente a la cuestión casación al planteada.*

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

*De hecho, en un asunto similar al que ahora enjuiciamos –referido también a la valoración de rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible-, pero no idéntico –en aquella ocasión, entre otras alegaciones, se aducía la vulneración del principio de legalidad sancionadora, cuyas exigencias, según reiterada jurisprudencia constitucional, son más estrictas que las que dimanaban de los artículos 31.3 y 133 CE -, el Pleno del Tribunal Constitucional consideró que remitir a la LGT los “medios” con arreglo a los cuales la Administración tributaria podrá comprobar el “valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible”, resulta “aceptable desde la perspectiva del artículo 133.1 CE, es decir, desde un punto de vista estrictamente tributario” (no así, en cambio, “a la luz del principio –más estricto- de legalidad recogido en el artículo 25.1 CE, o lo que es lo mismo, en materia sancionadora”). A esta conclusión, en particular, llegó el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 9 de la STC 194/2000, de 19 de julio, por la que se resolvió el recurso de inconstitucionalidad interpuesto en su día contra la Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.*



Y, a mayor abundamiento, señaló, asimismo, en el FJ 9 de esta Sentencia que “tanto la referencia la “valor real” –(...)– cuanto la existencia de estos medios tasados de comprobación para determinarlo, permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda o, lo que es igual que, en detrimento de la reserva de ley recogida en el Art. 133.1 CE, le esté permitiendo cuantificar, sin límite alguno, un elemento esencial del tributo. Estamos aquí, como en otros supuestos [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 19 a)], ante una fórmula –el “valor real” que importe a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias” (STC 194/2000, FJ 9).

Ciertamente, en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas al que se refería la STC 194/2000 existía una mención expresa a la noción de “valor real” –en concreto, en el artículo 46.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993–, mención legal que, sin embargo, no se contiene en los preceptos del TRLHL que regulan el IIVTNU. En relación con esta última figura impositiva, el artículo 104.1 del TRLHL dispone que el impuesto “grava el incremento de valor que experimentan dichos terrenos (...)”, y es la exégesis que el máximo intérprete de nuestra Constitución ha efectuado en la STC 59/2017 la que obliga a interpretar ese incremento de valor con un incremento de valor real para que la plusvalía gravada respete las exigencias que dimanar del principio de capacidad económica. La omisión legal, empero, no supone una quiebra del artículo 31.3 Ce. Y ello por cuanto que la constatación de que existe una plusvalía real es un prius fáctico para la aplicación de la regla objetiva de cálculo prevista en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (que únicamente han quedado en vigor para estos casos) –no un elementos esencial que sirva para cuantificar el impuesto como sucede en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales– cuya concurrencia resulta perfectamente constatable sobre la base del empleo de los medios de comprobación que establece la LGT en los artículos 105 y siguientes de la LGT, medios que permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del terreno onerosamente transmitido en detrimento de la reserva de ley recogida en los artículos 31.3 y 133.1 CE.

Y, en fin, rechazada la vulneración del principio de reserva de ley tributaria establecido en los artículos 31.3 y 133.1 CE debe desestimarse, asimismo, la quiebra del principio de seguridad jurídica garantizado en el artículo 9.3 CE.

Conforme a reiterada jurisprudencia constitucional “la seguridad jurídica ha de entenderse como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados, procurando ‘la claridad y no la confusión normativa’ (STC 46/1990, de 15 de marzo, FJ 4), y como ‘la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho’ (STC 36/1991, de 14 de febrero, FJ5). En definitiva, sólo si en el ordenamiento jurídico en que se insertan, y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica” (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 5; o STC 93/2013, de 23 de abril, FJ 10)” [STC 84/2015, de 30 de abril FJ 3 b)].



*Pues bien, teniendo en cuenta las concreciones que acabamos de efectuar en torno a quién corresponde la carga de la prueba de la existencia de minusvalía; cuál ha de ser el objeto de la prueba –la existencia de una minusvalía real– y, en fin, cuáles los medios de que dispone el sujeto pasivo para acreditar la existencia de un decremento de valor del terreno, no puede afirmarse que los preceptos que han quedado en vigor tras la STC 59/2017 (en los términos en los que deben ser interpretados a la luz del pronunciamiento constitucional), teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, generen en el obligado tributario una “incertidumbre razonablemente insuperable” o una falta de certeza o certidumbre de tal intensidad que contravenga los dictados que dimanen del principio de seguridad jurídica”.*

*En consecuencia, de conformidad con esta jurisprudencia, el recurrente puede probar que no existe plusvalía en el momento de la transmisión y por ello capacidad económica gravable. Sin embargo, en el presente caso no estamos ante un problema de inexistencia de plusvalía sino ante una fórmula de cálculo distinta de la prevista en el artículo 107 de la Ley de Haciendas Locales, que solo ha sido declarado inconstitucional en la medida en que así se graven situaciones de inexistencia de plusvalía. Y esa inexistencia puede ser demostrada por el recurrente por diversos medios, a los que alude la sentencia antes transcrita parcialmente, entre otras de esta Sala, y desde luego a través de una prueba pericial que demuestre que el valor catastral es inferior al del mercado. Pero en el presente caso, la prueba pericial, aparte del defecto formal de tomar la referencia de un pleito distinto, sin permitir en ese caso la contradicción correspondiente a la otra parte, no es realmente un dictamen pericial, sino una fórmula de interpretación de la ley, que corresponde siempre al Juzgador y que es distinta de la prevista literalmente en la normativa aplicable. La recurrente pretende hallar la diferencia entre el valor catastral inicial, calculado desde el valor final existente en el momento de la transmisión, sustituyendo la fórmula del artículo 107. No hay que olvidar que esta fórmula ya estuvo vigente en la legislación anterior, y fue sustituida por la actual, no habiéndose declarado inconstitucional, salvo que se pruebe la inexistencia de incremento del valor de los terrenos con su aplicación, lo que aquí no ocurre, y ni siquiera se intenta, y aunque la fórmula propuesta por la sentencia recurrida pueda ser una opción legislativa válida constitucionalmente, no puede sustituir a la establecida legalmente, por lo que el recurso ha de ser estimado, y anulada la sentencia por otra que desestime el recurso contencioso-administrativo.*

#### *SEGUNDO.- Contenido interpretativo de esta sentencia.*

*De conformidad con la cuestión suscitada por la Sección Primera en el Auto de Admisión del presente recurso de casación fijamos el siguiente criterio interpretativo.*

*La cuestión que presenta interés casación al objeto para la formación de la jurisprudencia es la siguiente:*

*La interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1, 2 y 4, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, permite concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ha de ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual correspondiente”.*



A la vista de lo actuado, las liquidaciones impugnadas se han realizado, conforme al criterio interpretativo del T.S. del cálculo de la base imponible del IIVTNU en los términos de los arts. 104.1 y 107.1, 2 y 4 del TRLRHL, “el importe de la base imponible ha de ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el mismo de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponde”; lo que lleva a entender que aplicado al caso que se examina, es conforme a derecho el cálculo de la base imponible que realizó el Ayuntamiento demandado en las liquidaciones impugnadas.

**OCTAVO.-** La Sentencia, aplicando la Sentencia 59/TC y STS de 09-07-2018, 17-08-2018 y 06-11-2018 que se citan, debe ser desestimatoria, pues la parte actora no ha presentado prueba alguna acerca de la existencia real y objetiva de minusvalía apreciable en la transmisión del bien inmueble sito en C/ REINA VICTORIA Nº 5 ESCALERA 1 PLANTA 2 PUERTA 1 CP 28230 LAS ROZAS MADRID con ocasión de la compraventa que no acreditan la minusvalía alegada, que no puede deducirse del hecho del precio pagado por el adquirente, pues, bien pudiese ocurrir que se pactara un precio inferior al de mercado inmobiliario y como recuerda la STSJM de 20 de enero de 2015 “siendo cierto que es notorio que el mercado inmobiliario se encuentra en crisis desde hace años, también lo es, para determinar si el valor catastral se ajusta a los parámetros legales, entre los cuales, están tanto el Módulo M como el Valor de referencia de mercado RM, es preciso probar que los parámetros utilizados para adecuar la valoración del inmueble al valor de mercado no reflejan la variación que el mismo ha experimentado siendo así que la ley y orden que lo regulan prevén sistemas para su actualización en orden a que la valoración sea certera”. En el presente caso, la parte actora, no ha logrado acreditar, por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras y por prueba pericial o por cualquier medio probatorio, ex artículo 106.1 LGT la inexistencia de una plusvalía real; y, por el contrario en el caso, se evidencia que la autoliquidación recurrida se ha realizado conforme a lo dispuesto en la Ordenanza Fiscal Reguladora del IIVTNU del Ayuntamiento demandado y art. 104 a 111 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales R. D. Legislativo 2/2004, de 5 de marzo y asimismo la fórmula de cálculo aplicada es también conforme a Derecho, no observándose errores en la cuantificación del impuesto a ingresar, y por tanto, no se aprecia la existencia de ingreso indebido ni que haya lugar a la rectificación de la autoliquidación impugnada; lo que lleva a desestimar el recurso y confirmar el acto recurrido por conforme a Derecho.

**NOVENO.-** Que conforme al art. 139 de la LJCA no procede la condena en costas de la parte recurrente al desestimarse un recurso, al tratarse de cuestión controvertida y compleja.

VISTOS los preceptos legales citados, y demás de general y pertinente aplicación al caso.

### FALLO

Que debo **DESESTIMAR Y DESESTIMO** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el procurador D. JAVIER FRAILE MENA en representación de [REDACTED] contra la desestimación presunta por silencio administrativo del Recurso de Reposición



interpuesto, la solicitud de rectificación de la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)-2014- presentada ref. 140025063642 correspondiente a la finca sita en la calle REINA VICTORIA Nº 5 ESCALERA 1 PLANTA 2 PUERTA 1 DE LAS ROZAS DE MADRID. Declaro conforme a Derecho y confirmo el acto recurrido. Sin hacer pronunciamiento en costas.

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

Así lo acuerda, manda y firma la Ilma Sra. Dña. MARGARITA SILVA NAVARRETE Magistrada del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 8 de los de Madrid.

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

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





**Este documento es una copia auténtica del documento Sentencia desestimatoria firmado electrónicamente por MARGARITA SILVA NAVARRETE**

