

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

C/ Gran Vía, 19 , Planta 1 - 28013

45029710

NIG: 28.079.00.3-2020/0004769

### Procedimiento Abreviado 97/2020 F

**Demandante/s:** D./Dña. [REDACTED]

PROCURADOR D./Dña. JAVIER FRAILE MENA

**Demandado/s:** Ayuntamiento de Las Rozas de Madrid

LETRADO D./Dña. MERCEDES GONZALEZ-ESTRADA ALVAREZ-MONTALVO,

AVENIDA: de Alberto Alcocer, nº Madrid (Madrid)

### SENTENCIA Nº 153/2020

En Madrid, a 01 de septiembre de 2020.

Vistos por la Ilma Sra. Magistrada, doña Berta M<sup>a</sup> Gosálbez Ruiz, Titular del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 8 de Madrid, los presentes autos del recurso contencioso-administrativo tramitado conforme al Procedimiento Abreviado, con el nº 97/2020, interpuesto por el Procurador de los Tribunales don Javier Fraile Mena, en nombre y representación de doña [REDACTED] actuando bajo la dirección letrada de doña Nahikari Larrea Izaguirre, contra desestimación presunta por el Ayuntamiento de las Rozas del recurso de reposición interpuesto contra desestimación también presunta de la solicitud de devolución de ingresos indebidos formulada en relación con liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), a resultas de la transmisión del inmueble sito en la Calle Durillo nº 1-3º A de Las Rozas (Madrid), siendo la cuantía del recurso coincidente con el importe de la autoliquidación practicada – doce mil ochocientos setenta y seis euros y dieciséis céntimos (12.876,16€) - y habiendo comparecido el Ayuntamiento de Las Rozas demandado debidamente representado y asistido por la Letrada doña Mercedes González-Estrada Álvarez-Montalvo, dicta la presente resolución de acuerdo con los siguientes

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Mediante escrito presentado el 21 de febrero de 2020 la representación de doña [REDACTED] interpuso recurso contencioso-administrativo contra las resoluciones identificadas en el encabezamiento, formulando demanda en que, después de deducir cuantas alegaciones de hecho y de derecho tuvo por conveniente, interesó en su suplico :

“dicte Sentencia declarando:



- *no ser conforme a Derecho el acto recurrido, quede anulado y sin efecto e igualmente declare la nulidad de la autoliquidación núm. de referencia 180006606130 y, como consecuencia, se reconozca como situación jurídica individualizada el derecho de DOÑA [REDACTED] a que por el Excmo. Ayuntamiento de Las Rozas de Madrid se reintegre la cantidad de DOCE MIL OCHOCIENTOS SETENTA Y SEIS EUROS Y DIECISÉIS CÉNTIMOS (12.876,16 €) ingresada en concepto de Impuesto Sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), más los intereses de demora que se devenguen del referido importe desde la fecha del pago del impuesto, hasta el completo reintegro de la cantidad principal mencionada*

- *SUBSIDIARIAMENTE , se reconozca la improcedencia de la fórmula aplicada por este Excmo. Ayuntamiento de Las Rozas de Madrid para el cálculo del IIVTNU y se acuerde la fórmula propuesta por esta parte en el hecho décimo, para determinar la base imponible con el valor catastral del suelo adoptado y a través de la cual se obtiene una reducción de SEIS MIL DOSCIENTOS TREINTA EUROS Y SETENTA Y CUATRO CÉNTIMOS (6.230,74 €) y como consecuencia de aplicar la misma se le abone a esta parte las cantidades abonadas en exceso y de manera indebida, con sus intereses de demora y cuanto más proceda en Derecho y asimismo de manera subsidiaria, para el caso de que no se acepte la anterior pretensión, se acuerde la fórmula de cálculo de error por cálculo a futuro basado en el sistema de actualización sobre el valor catastral del suelo propuesta por esta parte en el hecho noveno y a través de la cual se obtiene una reducción de TRES MIL QUINIENTOS SETENTA Y DOS EUROS Y CINCUENTA Y OCHO CÉNTIMOS (3.572,58 €) y como consecuencia de aplicar la misma se le abone a esta parte las cantidades abonadas en exceso y de manera indebida, con sus intereses de demora y cuanto más proceda en Derecho*

*Todo ello, con expresa IMPOSICIÓN DE COSTAS a la contraparte.”*

**SEGUNDO.-** Turnadas las actuaciones a este Juzgado, al que correspondieron por reparto ordinario, y admitida a trámite la demanda, habiendo interesado expresamente los recurrentes, por otrosí, que el recurso se falle sin necesidad de celebración de vista, se confirió traslado de la misma a la Administración demandada para su contestación y, previo requerimiento y remisión del expediente administrativo, una vez contestada la demanda por el Ayuntamiento demandado, se declaró concluso el pleito, sin más trámites, para dictar sentencia.

**TERCERO.-** En la tramitación de este procedimiento se han observado las prescripciones legales, incluido el plazo para dictar sentencia.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** Se alega, en síntesis, en la demanda que, el 9 de marzo de 2006 la recurrente adquirió mediante escritura pública la finca urbana sita en la calle Durillo nº 1-3º A del término municipal de Las Rozas (Madrid) Libertad, N.º 7, por un precio escriturado de trescientos cuarenta y tres mil quinientos setenta y siete euros (343.577 €).



El 2 de abril de 2018 5, la recurrente transmitió dicho inmueble -con referencia catastral nº 1668911VK2816S0068TD-, mediante escritura pública, por un precio de trescientos cuarenta mil euros (340.000 €) .

Como consecuencia de la transmisión la recurrente presentó autoliquidación por el IIVTNU, resultando una cuota de doce mil ochocientos setenta y seis euros y dieciséis céntimos (12.876,16€).

Razona que el cálculo de la Base Imponible se ha llevado a cabo según lo dispuesto en el artículo 107 TRLHL y en la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento reguladora del IIVTNU, sin tener en cuenta la pérdida de valor del inmueble y que el Ayuntamiento demandado mantiene la existencia de incremento del valor con unos argumentos ajenos a la realidad determinada por el Tribunal Constitucional, ya que en el período de tiempo comprendido entre la adquisición y la nueva transmisión del citado inmueble, no ha existido incremento de valor alguno que se haya puesto de manifiesto en el momento de la transmisión, fundamentalmente por la crisis inmobiliaria, por lo que el método del cálculo de la base imponible del impuesto no puede reflejar el valor real ya que tiene una naturaleza automática, aportando además una información de la página oficial del Ministerio de Fomento, según la cual el precio del metro cuadrado de suelo urbano en municipios de más de 50.000 habitantes, entre los que se encuentra Las Rozas de Madrid, en el que el primer trimestre del año 2006 era de 1.273,40 €/m<sup>2</sup> (coincidente con el momento de la adquisición del inmueble) mientras que en el segundo trimestre del año 2018 (momento de la transmisión) el precio del m<sup>2</sup> era de 509,70 €/m<sup>2</sup>, aportando al efecto las tablas as del Ministerio de Fomento.

Consideran que la prueba que aporta pone de manifiesto que se ha gravado la inexistencia de incremento de valor y que se le está haciendo tributar por un incremento de valor inexistente en abierta contradicción con el principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución Española.

Subsidiariamente, para el caso de no estimarse la pretensión principal de anulación de la plusvalía, solicita que se admita corregir la fórmula de cálculo través de un método de recálculo – de acuerdo con la fórmula que propone- que permita aproximar el valor de dicho impuesto al valor real , con devolución a la recurrente de las cantidades abonadas en exceso por la aplicación incorrecta del método de cálculo de la base imponible.

De contrario, el Ayuntamiento demandado, opone que la recurrente afirma equivocadamente en su demanda que el precio de compra ascendió a la cantidad de 343.577 euros, cuando en el folio 71 del expediente, se acredita que el precio vivienda- del cual, en cualquier caso debe excluirse cualquier impuesto pagado, con más razón si se trata del IVA- fué de 321.100 euros, transmitiéndolo después, el 2 de abril de 2018 por un precio de 340.000 euros (folio 27 y siguientes del expediente administrativo), no acreditando en absoluto la inexistencia de una plusvalía real de la vivienda y anejos concernidos(trastero y garaje), superando además ampliamente la ganancia que se habría producido, lo pagado en concepto de liquidación del impuesto, interesando la desestimación tanto de la pretensión principal como de la subsidiariamente deducida al no resultar admisibles fórmulas alternativas .

**SEGUNDO.-** Como se ha puesto de manifiesto en asuntos análogos, lo cierto es que el Tribunal Supremo en su Sentencia nº 1163/2018, de 9 de julio de 2018- recurso de casación



nº 6226/2017 – proporcionó un criterio interpretativo de la Sentencia 59/2017, de 11 de mayo, del Pleno del Tribunal Constitucional, al que evidentemente hay que estar.

Dicha sentencia, razona en su fundamento de derecho tercero que:

*<< (...) ni en la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad total o absoluta de todos los preceptos mencionados en el fallo que, en consecuencia, no han quedado –o, al menos, no todos ellos ni en la totalidad de los supuestos en los que resultan aplicables- completamente expulsados del ordenamiento jurídico; (2) ni puede afirmarse que, a día de hoy, la prueba de la existencia o no de plusvalía susceptible de ser sometida a imposición y el modo de llevar a cabo la cuantificación del eventual incremento de valor del terreno carecen de la debida cobertura legal en contra de las exigencias que dimanen de los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley tributaria (artículos 31.3 y 133.1 CE);*

*(3) ni es cierto que dicha valoración de la prueba y la determinación del importe del eventual incremento de valor del terreno no pueden corresponder al aplicador del Derecho;*

*(4) ni, en fin, resulta acertado concluir que, hasta tanto se produzca la intervención legislativa que ha reclamado el máximo intérprete de la Constitución en la STC 59/2017, no cabe practicar liquidación alguna del IIVTNU (o, procede, en todo caso, la anulación de las liquidaciones y el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones correspondientes al IIVTNU, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación reveladora de capacidad económica).*

*La única afirmación, pues, que compartimos de la doctrina de los Tribunales Superiores de Justicia que venimos comentando es que corresponde, ciertamente, al legislador llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del IIVTNU para dar cumplimiento a las exigencias que derivan del artículo 31.1 CE y, señaladamente, del principio de capacidad económica. Lo demás, ni lo dijo el Pleno del Tribunal Constitucional en la STC 59/2017, ni en buena lógica puede inferirse de una interpretación unitaria y sistemática de los fundamentos jurídicos y de la declaración de inconstitucionalidad contenida en el fallo de su pronunciamiento. (...)*

Y en su fundamento de derecho cuarto declara:

*(...).* Sin embargo, de un análisis sosegado del texto de la STC 59/2017 en el que se tomen en consideración, no solo la literalidad de su fallo o incluso de algún fundamento jurídico aislado [señaladamente, del FJ 5 c), que vienen citando los Tribunales Superiores de Justicia que defienden la imposibilidad de liquidar en la actualidad el IIVTNU], sino también, y fundamentalmente, la verdadera *ratio decidendi* o, lo que es igual, las razones de fondo que llevaron al Pleno del Tribunal a efectuar la declaración de inconstitucionalidad que interpretamos, pueden inferirse dos conclusiones: de una parte, que en la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad *parcial* de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL; y, de otra parte, que el alcance de la declaración de inconstitucionalidad que se efectúa en relación con el artículo 110.4 del TRLHL es *total* (o, más exactamente, que se expulsa completa y



definitivamente del ordenamiento jurídico la imposibilidad que hasta ese momento tenían los sujetos pasivos de acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL y, en consecuencia, de demostrar la improcedencia de liquidar y venir obligado al pago del IIVTNU en ciertos casos).

1.- La declaración de inconstitucionalidad *parcial* de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL.

Como es sabido –y a este respecto existe unanimidad en las exégesis que se han venido efectuando de la STC 59/2017-, los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL se declaran contrarios al texto constitucional (no entramos todavía en el alcance de esta declaración) porque, (1) estableciendo los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLHL un regla objetiva para el cálculo de la base imponible del impuesto en los casos de transmisión onerosa de terrenos cuya aplicación conlleva, en todo caso, la existencia de una plusvalía objeto de tributación, y (2) impidiendo el artículo 110.4 del TRLHL que el sujeto pasivo del impuesto pueda probar la inexistencia de incremento de valor real del terreno transmitido, en ocasiones (que en los últimos tiempos han resultado cada vez más frecuentes como consecuencia de la crisis económica), se someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica o, lo que es igual, manifestaciones de capacidad económica inexistentes, virtuales o ficticias, en flagrante contradicción con el contenido que al principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 CE le ha venido atribuyendo el máximo intérprete de nuestra Constitución en reiterada jurisprudencia.

Así se encarga de puntualizarlo expresamente el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 3, *in fine*, de la STC 59/2017: «el tratamiento que los preceptos cuestionados de la Ley reguladora de haciendas locales –explica- otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, *está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE*. En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, *aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor* (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3)».

Pues bien, siendo como es la vulneración del principio de capacidad económica la *ratio decidendi* de la inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017, carece de sentido –y, por ende, consideramos que el Pleno del Tribunal Constitucional no pudo pretender este efecto- que la nulidad de los preceptos cuya contradicción con la Constitución se denuncia se extienda también a supuestos en los que existe un incremento de valor del terreno y, en consecuencia, un manifestación de riqueza real o potencial cuyo gravamen resulta plenamente compatible con artículo 31.1 CE. Y es que –y a mayor abundamiento-, en estos casos, no solo se grava la que *a priori* o en abstracto es una manifestación de riqueza real o potencial compatible con los dictados del artículo 31.1 CE, sino también la que *en su configuración legal concreta* resulta plenamente compatible con las exigencias que derivan del principio de capacidad económica. Así se encargó de puntualizarlo el máximo intérprete de la Constitución en el FJ 3 de STC 26/2017, de 16 de febrero, y de reiterarlo en la posterior STC 59/2017: «es plenamente válida –explicó- la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas





potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto”» (FJ 3) por el contribuyente.

Y, en fin, por si pudiera existir alguna duda de que la que acabamos de exponer en apretada síntesis es la exégesis correcta –aunque, lo adelantamos ya, necesitada de ulteriores precisiones- del pronunciamiento que venimos comentando, el Pleno del Tribunal se encarga de precisar en el FJ 5, que destina a efectuar “una serie de precisiones últimas” sobre el alcance del fallo al que conduce la Sentencia, lo siguiente: (1) que el IIVTNU «no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual»; (2) que «[l]o es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión»; y (3) que «[d]eben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, “únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica” (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5)» [letra a) del FJ 5 de la STC 59/2017].

2.- La exégesis que consideramos certera del FJ 5: la declaración de inconstitucionalidad *total* del artículo 110.4 del TRLHL contenida en la STC 59/2017 y la posibilidad que se abre para probar la inexistencia de plusvalía.

Esto sentado, tenemos que refutar a continuación la interpretación excesivamente *literal* -y, lo que es más reprobable, *asistemática*- que algunos Tribunales Superiores de Justicia vienen efectuando de la letra c) del FJ 5 de la STC 59/2017, que les lleva a transformar el que es el entendimiento correcto del fallo de la Sentencia –la declaración de inconstitucionalidad *parcial* de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL- en una comprensión errónea del mismo: en particular, a defender la declaración de inconstitucionalidad *radical y absoluta* de los mencionados preceptos y, por derivación, a descartar *a radice* que, hasta tanto se produzca la reforma legal del IIVTNU, puedan girarse liquidaciones correspondientes al mismo.

Ciertamente, en el FJ 5.c) de la STC 59/2017 el Pleno del Tribunal afirma que, declarados contrarios al texto constitucional los preceptos denunciados del TRLHL, «la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto». Ahora bien, de esta atribución al poder legislativo de la competencia exclusiva para reformar el IIVTNU no puede inferirse que, hasta que el legislador no lleve a cabo semejante tarea, no puede probarse por el contribuyente –ni, en consecuencia, valorarse por el aplicador del Derecho- la inexistencia de plusvalía real susceptible de ser sometida a imposición, y ello por cuanto que esta prueba o, en su caso, la determinación del eventual incremento/decremento del valor del terreno que pudiera producirse, carecerían de la debida cobertura legal, en contra de las exigencias que dimanarían de los principios de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE) y de reserva de ley que en materia tributaria establecen los artículos 31.3 y 133.1 CE. Y no podemos compartir estas conclusiones, al menos, por tres razones:



2.1.- En primer lugar, porque quienes efectúan semejante interpretación obvian la puntualización que efectúa el Tribunal Constitucional a renglón seguido del propio FJ 5 c) de la STC 59/2017, que acabamos de transcribir parcialmente (y cuya primera parte es la que insistentemente se cita). Corresponde efectivamente al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de la Sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que –añade el Tribunal y la aclaración no debe pasarse por alto- «*permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana* (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5)» [FJ 5 c)]. La intervención legislativa se reclama, pues, expresamente, (a) para que en lo sucesivo dejen de gravarse situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana contrarias al principio de capacidad económica y, (b) obviamente, para cubrir la laguna legal que deja la declaración de inconstitucionalidad contenida en la Sentencia, no porque no exista –a continuación nos pronunciaremos expresamente sobre este extremo-base legal en el ordenamiento tributario que discipline la prueba por el contribuyente y la valoración por el aplicador del Derecho de la inexistencia de un incremento de valor del terreno o de una regla positiva de cálculo para cuantificarla (por mucho que su acierto haya sido cuestionado, pero que, insistimos, el máximo intérprete de la Constitución ha declarado compatible con el artículo 31.1 CE). De hecho, tal como se desprende del *apartado I de la Exposición de Motivos* de la Proposición de ley núm. 122/000196, presentada por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso, por la que se modifica el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOCG núm. 225-1, de 9 de marzo de 2018), así como de la redacción del *apartado 5 que añade al artículo 104 TRLHL* el Artículo único. Primero. Uno. de la citada Proposición, esta lectura es la que parece haber hecho también el poder legislativo de la tarea que expresamente se le encomienda en el FJ 5 c) de la STC 59/2017 y del alcance del fallo que en ella se contiene.

2.2.- En segundo lugar, porque la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia a la que nos venimos refiriendo desconoce –o, al menos, lo pasa por alto- el corolario que se desprende de la declaración de inconstitucionalidad total del artículo 110.4 TRLHL. A este respecto, señala, inequívocamente, el FJ 5 b) de la STC 59/2017 que, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre el artículo 110.4 TRLHL y las reglas de valoración previstas en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, «cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual “no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene” [SSTC 26/2017, FJ 6, y 37/2017, FJ 4 e)]», «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)».

Pues bien, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que hasta la fecha de dictarse la Sentencia tenían los sujetos pasivos del impuesto de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana, prohibición de la que indirectamente derivaba la quiebra del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE, queda expedita la vía para llevar a cabo esta prueba. Cuestión distinta es a quién corresponda la carga de la misma, qué medios probatorios sean idóneos para llevarla a efecto o, en fin, si estos aspectos cuentan en la actualidad con la debida cobertura



legal, extremo este último –lo adelantamos ya- al que responderemos afirmativamente en el Fundamento de Derecho siguiente.

2.3.- Y, en tercer lugar –pero no por ello menos importante-, no compartimos la doctrina sentada, por primera vez, en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017 y reiterada, posteriormente, por el mismo órgano jurisdiccional y por otros Tribunales Superiores de Justicia, porque priva absolutamente de sentido al fallo de la STC 59/2017, que venimos comentando. En efecto, atribuyendo en exclusiva y en todo caso al legislador la forma de determinar la existencia o no de un incremento de valor del terreno susceptible de ser sometido a tributación y negando al 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 al aplicador del Derecho valorar la prueba aportada por el contribuyente el fallo de la STC 59/2017 puede cumplirse en sus términos estrictos; en particular, resulta posible inaplicar el IIVTNU únicamente en la medida en que se someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

A este respecto, acertadamente, se afirma en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 31 de enero de 2018, recaída en rollo de apelación núm. 159/2017, lo siguiente:

*«Por lo demás, a juicio de la Sala, el alcance de la reiterada sentencia no es otro que el que resulta del claro tenor que expresa el fallo como resultado del fundamento jurídico último que el Tribunal dedica a precisar tal extremo, lo que evidencia que no ha tenido voluntad de realizar un pronunciamiento de inconstitucionalidad de carácter absoluto, radical o incondicionado. En este mismo sentido se razona en las sentencias de los Juzgados n. 1 y 4 antes citadas indicando que "de admitirse la anulación de cualesquiera liquidación recurrida que se hubiera emitido en aplicación de los preceptos declarados inconstitucionales en los términos de las sentencias reseñadas, se estaría igualando las consecuencias de estas sentencias con los efectos de una sentencia con declaración de inconstitucionalidad genérica y sin matizaciones. Es decir no se entiende para qué se habrían hecho las salvedades en el Fallo y fundamentos de las sentencias".» (FJ 3º).*

Finalmente, y por lo que respecta, asimismo, al alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, no es la primera vez que el máximo intérprete de nuestra Constitución declara la inconstitucionalidad *parcial* de una norma por vulneración de los principios materiales de justicia consagrados en el artículo 31.1 CE. Lo que sí es absolutamente novedoso es la enorme confusión que ha suscitado la exégesis del pronunciamiento constitucional y, lo que es peor, la desatinada interpretación que algunos Tribunales han venido realizando de sus palabras.

En efecto, en la STC 193/2004, de 4 de noviembre, el Tribunal Constitucional se pronunció sobre la conformidad con la Constitución del artículo 90.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en su redacción anterior a la modificación operada por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, por su posible vulneración del artículo 14, en relación con el artículo 31.1 del texto constitucional. En aquella ocasión el Pleno del Tribunal estimó, en relación con la regulación del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), que el hecho de que ley previera el prorrateo de la cuota del IAE en los





casos en los que la ruptura del período impositivo general se hubiera producido como consecuencia del inicio (alta) de la actividad una vez iniciado el año natural, pero no contemplara idéntica posibilidad en los casos de cese (baja) una vez comenzado dicho periodo, suponía gravar idénticas manifestaciones de capacidad económica potencial de forma desigual, careciendo dicha desigualdad de una justificación objetiva y razonable y, por ende, de forma contraria a las exigencias que dimanaban de los artículos 14.1 y 31.1 CE. Efectuado el juicio de constitucionalidad en estos términos, el Tribunal decidió – transcribimos literalmente el contenido del fallo- «[d]eclarar inconstitucional y nulo el art. 90.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, en su redacción original, *sólo en la medida en que excluye del prorrateo por trimestres de las cuotas del impuesto de actividades económicas los supuestos de baja por cese en el ejercicio de actividades económicas*». Efectuó, por tanto, una declaración de inconstitucionalidad parcial muy similar a la que se contiene en la STC 59/2017, que analizamos. Sin embargo, en aquella ocasión, no se puso en cuestión que la regulación legal del impuesto fuera constitucional y, por ende, siguiera siendo válida y resultando plenamente aplicable en todos sus extremos, excepto en lo relativo a la falta de previsión legal del prorrateo por trimestres de las cuotas del IAE en los supuestos de baja por cese en el ejercicio de actividades económicas una vez iniciado el periodo impositivo correspondiente. >>

De acuerdo con lo expuesto, no cabe sino concluir como lo hace el Alto Tribunal que, en la STC 59/2017, se declara la inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2

a) del TRLHL; y, de otra parte, que el alcance de la declaración de inconstitucionalidad que se efectúa en relación con el artículo 110.4 del TRLHL es total (o, más exactamente, que se expulsa completa y definitivamente del ordenamiento jurídico la imposibilidad que hasta ese momento tenían los sujetos pasivos de acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL y, en consecuencia, de demostrar la improcedencia de liquidar y venir obligado al pago del IIVTNU en ciertos casos).

Ahora bien, a efectos de poder acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL y, en consecuencia, de poder demostrar la improcedencia de liquidar y venir obligado al pago del IIVTNU en ciertos casos, la referida Sentencia declara lo siguiente:

<<QUINTO.- (...)

*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 contenciosoadministrativa 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.

Por tanto, toda vez que la sentencia parcialmente transcrita interpreta que el artículo 110.4 del TRLHL, 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)»-, su nulidad total -ya indiscutible- obliga a la Administración a hacer posible que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal, toda vez que, sólo la existencia de un incremento de valor habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL.

**TERCERO.-** En el caso examinado, la parte actora, abonó la autoliquidación practicada en cumplimiento de sus deberes ciudadanos y, a continuación, formuló una solicitud de devolución de ingresos indebidos por considerar que en la transmisión no se había puesto de manifiesto plusvalía alguna, alegando que en 2006 adquirió el inmueble sito en la calle Durillo núm. 1 de Las Rozas de Madrid, por un precio de 343.577 euros y que lo transmitió después, en 2018, por 340.000 euros, a pesar de que, efectivamente, como opone el Ayuntamiento demandado, al folio 71 del expediente- en la propia escritura de adquisición aportada por a recurrente-, se acredita que el precio de la vivienda fue en realidad de 321.100 euros- siendo claramente improcedente la inclusión del IVA a los efectos de determinar el valor del suelo-, transmitiéndolo después, el 2 de abril de 2018 por un precio de 340.000 euros (folio 27 y siguientes del expediente administrativo) con la consecuencia de acreditarse sin duda alguna la existencia de un incremento de valor del suelo y por tanto el hecho imponible que legitima la liquidación abonada, lo que impide que su pretensión pueda prosperar .

Por lo mismo, tampoco puede prosperar la pretensión subsidiariamente deducida por la recurrente en cuanto interesa la aplicación de una fórmula de cálculo alternativa para obtener el incremento de valor producido, en concreto, la aceptada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Cuenca que se resume en :  $Plusvalía = (\text{valor catastral suelo} \times \text{n}^\circ \text{ años} \times \text{porcentaje de incremento}) / (1 + (\text{n}^\circ \text{ años} \times \text{porcentaje de incremento}))$  y no puede prosperar porque, la fórmula del artículo 107TRLHL, no ha sido declarada inconstitucional por lo que no es disponible ni sustituible, ni por el Ayuntamiento, ni tampoco por este órgano Jurisdiccional.

En tal sentido se expresa el propio Tribunal Supremo, en su STS, Contencioso sección 5 del 10 de octubre de 2019 ( ROJ: STS 3202/2019 - ECLI:ES:TS:2019:3202 ), Sentencia: 1347/2019 , Recurso 255/2018, en la que se desestima una demanda de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador fundada en la STC 59/2017, de 11 de mayo, que declaró inconstitucionales los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, por no acreditarse la inexistencia del incremento de valor del suelo en un supuesto en que, el Juzgado de instancia, estimó los argumentos del recurrente sobre la idoneidad de la " fórmula de cálculo" del incremento de valor y admitió el método seguido por el contribuyente para su cuantificación, por considerarlo más idóneo que el seguido por el Ayuntamiento, para "gravar de manera correcta la plusvalía generada durante el período de tenencia del bien".

En concreto , en dicha Sentencia, razona el Alto Tribunal lo siguiente:

<<NOVENO: Según la citada sentencia "Se cita en la demanda la Sentencia de 21 de Septiembre de 2010 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de CuencaJurisprudencia citada [SJCA, Cuenca, núm. 1, 21-09-2010](#) confirmada por la Sentencia



del TSJ de Castilla-la Mancha de 17 de Abril de 2012, que considera como correcta la siguiente fórmula de cálculo:  $\text{plusvalía} = \text{Valor Final} \times \text{n}^\circ \text{ de años} \times \text{Yo de incremento} / (1 + \text{n}^\circ \text{ de años} \times \% \text{ de incremento})$ . El juez de primera instancia estimó los argumentos del recurrente sobre la idoneidad de la " fórmula de cálculo" del incremento de valor y admitió el método seguido por el contribuyente para su cuantificación, pese a diferir del aplicado por el Ayuntamiento en aplicación de la ley. El fundamento de esa decisión es que el método propuesto por el recurrente era más idóneo que el seguido por el Ayuntamiento para "gravar de manera correcta la plusvalía generada durante el período de tenencia del bien". Ese método aparece sintéticamente descrito en la sentencia del siguiente modo: "  $\text{plusvalía} = \text{valor final} \times \text{n}^\circ \text{ de años} \times \text{coeficiente de incremento} / 1 + (\text{número de años} \times \text{coeficiente de incremento})$ ".

El Juzgado de Ávila rechaza esa fórmula, por cuanto: "No es posible, sin embargo, aplicar un criterio distinto o una fórmula de cálculo distinta del establecido en la ley por motivos de idoneidad. Los tributos se rigen por la ley y la delimitación de la base imponible se regula en todo caso por ley, de conformidad con los arts. 7 Legislación citada que se aplica Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. art. 7 (01/07/2004) y 8 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria Legislación citada que se aplica Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. art. 8 (01/07/2004).

El art. 107 de la LHL establece una regla de determinación de la base imponible que constituye una regla de valoración que cuantifica en su integridad la base imponible a través de un método objetivo".

Igualmente se señala que, "Además, la fórmula de cálculo del IVTNU aceptada como correcta por la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Cuenca referida, se considera en esta Sentencia que no resultaría idónea como método de cálculo del impuesto y ello porque se aportó en el acto de la vista por el Ayuntamiento demandado Informe pericial emitido por el Economista, D. [REDACTED] que explica en qué consiste dicha fórmula, cuál es su utilidad y analiza su idoneidad como método de cálculo del impuesto, habiendo sido ratificado dicho informe a presencia judicial en el acto de la vista y habiendo sido sometido el mismo a los principios de oralidad, intermediación y contradicción", concluyendo que "En todo caso, no puede dejar de aplicarse las reglas de determinación de la base imponible contenidas en el art. 107 de la LHL aunque parezcan poco idóneas para su finalidad, porque tienen carácter imperativo y ningún precepto prevé la posibilidad de utilizar otro método alternativo de cuantificación del IVTNU".

DÉCIMO: El criterio del juzgado viene a coincidir con el establecido y seguido por esta Sala. Afirma la STS de 27 de marzo de 2019 que "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 Legislación citada que se aplica Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. art. 107 (15/06/2017), 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".*

*DECIMOPRIMERO: A mayor abundamiento, la sentencia tantas veces citada procede a examinar el informe pericial aportado por la recurrente, señalando que "La conclusión expuesta, no puede quedar desvirtuada por el informe pericial emitido a instancias de la recurrente por el Sr. [...], dada su vinculación con la recurrente pues él mismo reconoció a presencia judicial haber prestado sus servicios profesionales para la recurrente, como empresa constructora, lo que determina que deban cuestionarse las necesarias condiciones de objetividad e imparcialidad que deben concurrir en todo informe pericial. Pese a ello, preguntado a presencia judicial el día en que declaró en el juzgado, sobre si la fórmula que aplica en su informe es la establecida en la LHL, contestó que no, que la misma no se contempla en la Ley, ni en la ordenanza, que la fórmula que aplica en su informe es la fórmula matemática y financiera del descuento simple que, ya se ha expuesto, que no puede ser la aplicable por no ser posible aplicar fórmula de cálculo distinta de la establecida en la Ley".*

No hay duda que la aplicación del criterio que expresa la referida Sentencia al caso que nos ocupa, obliga a desestimar también la pretensión subsidiariamente deducida y, con ella, la totalidad del recurso interpuesto.

**CUARTO.-** De conformidad con lo previsto en el artículo 139 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contenciosa-Administrativa, no se aprecian méritos para una especial imposición de costas, atendida la duda jurídica que con carácter general ha venido suscitando la cuestión aquí controvertida.

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

## FALLO

Desestimo el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de doña [REDACTED] contra desestimación presunta por el Ayuntamiento de las Rozas del recurso de reposición interpuesto contra desestimación también presunta de la solicitud de devolución de ingresos indebidos formulada en relación con liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), a resultas de la transmisión





del inmueble sito en la Calle Durillo nº 1-3º A de Las Rozas (Madrid), resoluciones y liquidación que se confirman por considerarlas adecuadas a derecho. Sin costas.

Notifíquese la presente resolución a las partes, haciéndoles saber que la misma no es susceptible de recurso ordinario, sin perjuicio de que pueda interponerse contra la misma Recurso de Casación.

Así lo acuerda, manda y firma el el/la Ilmo/a Sr/a. D./Dña. BERTA MARIA GOSALBEZ RUIZ Magistrado/a-Juez/a 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 BERTA MARIA GOSALBEZ RUIZ