

**Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 11 de Madrid**

C/ Gran Vía, 19 , Planta 3 - 28013 45029710

**NIG:** 28.079.00.3-2020/0008083

**Procedimiento Abreviado 159/2020**

**Demandante/s:** D./Dña. [REDACTED] y D./Dña. [REDACTED]

PROCURADOR D./Dña. SUSANA GOMEZ CASTAÑO

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

LETRADO D./Dña. MERCEDES GONZALEZ-ESTRADA ALVAREZ-MONTALVO, Pº  
PINTOR ROSALES Nº 82 - BAJO IZQ., C.P.:28008 Madrid (Madrid)

**SENTENCIA Nº 227/2020**

En Madrid, a 23 de noviembre de 2020.

El Ilmo. Sr. D. JESUS TORRES MARTINEZ, MAGISTRADO-JUEZ del Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 11 de MADRID ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso contencioso-administrativo registrado con el número 159/2020 seguido por el procedimiento abreviado, en el que se impugna la siguiente actuación administrativa: RESOLUCION DESESTIMATORIA PRESUNTA DEL RECURSO DE REPOSICION INTERPUESTO CONTRA LA RESOLUCION POR LA QUE SE DESESTIMABA LA SOLICITUD DE DEVOLUCION DE INGRESOS INDEBIDOS CORRESPONDIENTE AL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA, COMO CONSECUENCIA DE LA TRANSMISION DEL INMUEBLE SITO EN LA CALLE PLAYA DE ZUMAYA, Nº 20, POR IMPORTE DE 13.305,07 EUROS.

Son partes en dicho recurso: como recurrente DOÑA [REDACTED] Y DON [REDACTED], representados por la Procuradora DOÑA SUSANA GOMEZ CASTAÑO y dirigido por el Letrado DON MARCOS ARBELOA LOSADA y como demandada AYUNTAMIENTO DE LAS ROZAS, representado y dirigido por el Letrado DON JAVIER GONZALEZ ESTRADA

**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, señalándose día y hora para la celebración de vista, con citación de las partes a las que se hicieron los apercibimientos legales, así como requiriendo a la Administración demandada la remisión del expediente. A dicho acto de la vista compareció la parte recurrente, afirmando y ratificándose la recurrente en su demanda.

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

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** En el presente recurso contencioso-administrativo se impugna la resolución desestimatoria presunta del recurso de reposición interpuesto contra la resolución por la que se desestimaba la solicitud de devolución del ingresos indebidos correspondiente al IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA, como consecuencia de la transmisión del inmueble sito en la calle Playa de Zumaya, nº 20, por importe de 13.305,07 euros -16000000805-

**SEGUNDO.-** La parte recurrente ejercita pretensión de nulidad de la actuación administrativa impugnada del IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA, así como que el reconocimiento de la situación jurídica individualizada consistente en que se proceda a la devolución de la cantidad indebidamente ingresada por importe de 13.305,07 euros, así como el abono de los intereses devengados.

Como principal motivo de impugnación se sostiene, en síntesis, que se ha producido una minoración del valor del inmueble entre la adquisición y la transmisión del inmueble. Que con fecha 23 de junio de 2003 se adquirió el inmueble cuyo coste total, incluyendo gastos fiscales y registrales, ascendió a un importe de 527.289,74. El inmueble fue transmitido en fecha 23 de febrero de 2016 por importe de 510.000 euros. Todo lo anterior según se refleja en las escrituras públicas aportadas.

**TERCERO.-** La defensa de la Administración demanda se opone a la estimación de recurso en base a los propios fundamentos que se contiene en la actuación impugnada.

**CUARTO.-** El fundamento del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, que tiene su origen remoto en un D 1919 con el nombre de Arbitrio sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, está en poner un límite a las ganancias de los particulares derivadas de plusvalías obtenidas por causas extrañas a la propia actividad de los particulares y cuya ganancia procede del Incremento el Valor de los Terrenos consecuencia de la acción pública o consecuencia de la evolución natural o de las inversiones públicas o del planeamiento urbanístico. La finalidad de este impuesto radica en que una parte de las plusvalías vuelva a la



comunidad haciendo eficaz el principio constitucional previsto en el Art. 47.2 de que “la comunidad participará en las plusvalías que genera la acción de los entes públicos”

Mediante este impuesto se grava el incremento de valor que se experimente durante el periodo impositivo los terrenos de naturaleza urbana. El Art. 108.3 de la Ley 39/88, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, establecía, en términos similares al Art. 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas locales 2/2004, de 5 de marzo que deroga la anterior, que la base imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, se determina a partir del valor del terreno en el momento del devengo, que será el que tenga fijado en dicho momento a efecto del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Según el Diccionario de la Real Academia y otros diccionarios de uso habitual, "Incremento" significa "aumento", es decir, "cantidad que se aumenta", "crecimiento". Por el contrario, "disminución", "cantidad que disminuye" y "decremento" equivalen a "decremento".

En el sentido expuesto el art. 104 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales dispone, respecto al hecho imponible, que :

*“1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos. 2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles”.*

Respecto a la base imponible el art. 107 dispone que:

*“1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años. A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.*

*2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas: a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.*

**QUINTO.-** La jurisprudencia ha sido casi unánime desde el principio en la exigencia de que se aduzca al menos algún incremento de valor para justificar la realización del "hecho



imponible" del impuesto. Si no hay incremento de valor, tampoco puede haber "hecho imponible", por definición legal por cuanto para que nazca el deber de contribuir por tal concepto es preciso que concurren simultáneamente tres requisitos: a) que se transmita un suelo; b) que ese suelo sea urbano y c) que se haya producido un incremento real del valor del suelo. Le corresponde al Ayuntamiento determinar si se ha producido la sujeción al impuesto. Y, si no ha habido incremento real del valor del suelo, no habrá sujeción al impuesto.

El Tribunal Constitucional en Sentencia del Pleno, de fecha 37/2017, de 1 de marzo – recurso 6444/2015, declara inconstitucional y nulos los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava, únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia, señalado expresamente que *“debe insistirse en que el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión”*.

Con posterioridad el Tribunal Constitucional en Sentencia del Pleno, de fecha 11 de mayo de 2017 –recurso 4864/2016-, estima parcialmente cuestión de inconstitucionalidad y declara que los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el RD Legislativo 2/2004, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos *de valor* declara inconstitucional y nulos los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava, únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica. El principio constitucional no autoriza al legislador a gravar riquezas ficticias e inexpressivas de capacidad económica. Los preceptos cuestionados fingen, sin admitir prueba en contrario, que por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal -entre uno y veinte años-, se revela un incremento de valor y una capacidad económica susceptible de imposición, impidiendo al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir, no de cualquier manera, sino exclusivamente de acuerdo con su capacidad económica.

En dicha resolución judicial se señalaba que:

“Antes de pronunciar el fallo al que conduce la presente Sentencia, *deben efectuarse una serie de precisiones últimas sobre su alcance:*

a) *El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión.* Deben 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 inexpressivas de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).

b) *Como apunta el Fiscal General del Estado, aunque el órgano judicial se ha limitado a poner en duda la constitucionalidad del art. 107 LHL (LA LEY 362/2004), debemos*



*extender nuestra declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión (art. 39.1 LOTC) con los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, al art. 110.4 LHL, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre este último citado precepto y las reglas de valoración previstas en aquellos, 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)]. Por consiguiente, debe declararse inconstitucional y nulo el art. 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).*

c) *Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107. y 110.4 LHL, en los términos señalados, debe indicarse que 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 que 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)”*

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en la sentencia de fecha 19 de julio de 2017 – recurso de apelación nº 883/16- , consideró expulsados del Ordenamiento Jurídico los arts. 107. y 110.4 Ley de Haciendas Locales, motivación que acogió este mismo Juzgador en numerosas sentencias en coherencia con lo manifestado por la Sala, en base al principio de seguridad jurídica y con el fin de evitar soluciones jurisdiccionales contradictorias.

En la referida sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 19 de julio de 2017, se señalaba que:

*“SEGUNDO: (...) La liquidación impugnada fue girada determinando la base imponible conforme a las normas recogidas en el art 107 TRLHL y el art 110.4 TRLHL.*

*Hasta la fecha, y desde ST de 16 de Diciembre de 2014 recurso 295/14, esta Sección venía entendiendo en línea con sentencias del TSJ de Cataluña de 18 de Julio de 2013 y 22 de Marzo de 2012, que cabía una interpretación conforme a la Constitución Española de los preceptos citados, que pasaba por admitir que el contribuyente pudiera alegar y probar la inexistencia de incremento de valor de los terrenos transmitidos.*

*El anterior planteamiento ha de ser necesariamente revisado en aplicación de Sentencia de 11 de Mayo de 2017 declarando “la inconstitucionalidad de los arts los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor” y de Sentencia del TC de 16 de Febrero de 2017, de 1 de Marzo de 2017, que expresamente rechazan la interpretación conforme de los citados artículos, aclarando al alcance de la declaración de inconstitucionalidad .*

*Como decíamos anteriormente, esta Sección sostenía la posibilidad de una interpretación conforme de las normas de determinación de la base imponible del art 107 del RDL 2/2004, sin embargo, planteada dicha tesis ante el Tribunal Constitucional tanto por la Abogacía del Estado como por los Servicios Jurídicos de la Diputación Foral de Guipuzcoa y de Alava, el TC en Sentencias de 16 de Febrero de 2017 , y en Sentencia de 1*



de Marzo de 2017, para artículos de las normas forales de idéntica redacción a los de autos declara lo siguiente:

*“no es posible asumir la interpretación salvadora de la norma cuestionada que se propone porque, al haberse establecido un método objetivo de cuantificación del incremento de valor, la normativa reguladora no admite como posibilidad ni la eventual inexistencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento (el incremento se genera, en todo caso, por la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana durante un período temporal dado, determinándose mediante la aplicación automática al valor catastral del suelo en el momento de la transmisión de los coeficientes previstos en el art. 4.3 NFG). Es más, tampoco permite, siquiera, la determinación de un incremento distinto del derivado de “la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto” (...)*

*Admitir lo contrario supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no sólo contra el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la CE).*

*Debe señalarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que sólo 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 que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”*

*La Abogacía del Estado, en la cuestión de inconstitucionalidad 4864/16, resuelta por Sentencia de 11 de Mayo, insistió en la “interpretación salvadora” que la Sentencia de 16 de Febrero de 2017 rechazó, planteando que “para que dicho artículo (107 TRLHL) sea contrario a la Constitución deberá partirse de que en el supuesto concreto haya quedado demostrado dicho presupuesto: que el incremento de valor del terreno no es real ni cierto”.*

*Sin embargo, el TC no admite dicha interpretación salvadora o conforme del precepto, y por el contrario, insistiendo en lo ya declarado en Sentencia de 16 de Febrero, y aclarando el alcance de la declaración de inconstitucionalidad declara lo siguiente:*

*“Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados, debe indicarse que 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 que 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).”*



*A la vista de cuanto antecede entendemos en definitiva que la liquidación debe ser anulada, en cuanto girada en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico ex origine, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos..) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado, pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza esto es “dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento”, determinación que el Constitucional insiste queda reservada al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho, que con ello habría de quebrantar principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria, que en definitiva han determinado la declaración de inconstitucionalidad (...).”*

Consideraba el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en la sentencia de fecha 19 de julio de 2017 – recurso de apelación nº 883/16-, entre otras (en iguales términos en la Sentencia de tres de abril de 2018, recurso de apelación 412/2017), que al haberse girado una liquidación con base en preceptos expulsados del ordenamiento jurídico, debía ser anulada porque no es posible llevar a cabo una valoración para determinar si ha habido o no incremento toda vez que no había parámetro legal de aplicación.

**SEXTO.-** Más recientemente el Tribunal Supremo, Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, ha dictado sentencia 1163/2018, de 9 de julio de 2018 – recurso 6226/2017-. Dicha sentencia del Alto Tribunal resuelve el recurso de Casación interpuesto contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Segunda- del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de fecha 27 de septiembre de 2017, dictada en el recurso de apelación formulado frente a una Sentencia del juzgado de lo Contencioso Administrativo número 4 de Zaragoza, sobre Liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, concretando el interés casacional en “*determinar si, para garantizar la seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución), la igualdad en la aplicación de la ley (artículo 14 de la Constitución) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria (artículos 31.3 y 133.1 y 2 de la Constitución), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica*».

La referida sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018 parte de lo resuelto por el Tribunal Constitucional en su sentencia 59/2017, señalando:



*“Como hemos dicho, el fallo de la STC 59/2017 declara la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL, «pero únicamente -aclara- en cuanto sometan a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor».*

Y antes del pronunciamiento de la parte dispositiva, el Tribunal Constitucional efectúa una serie de precisiones últimas sobre su alcance:

*(...) En definitiva, por un lado, tanto en el fallo como en el fundamento jurídico 5, el máximo intérprete de nuestra Constitución deja muy claro que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del TRLHL, son inconstitucionales y nulos, «pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor». Con lo que parece estar haciendo una declaración parcial de inconstitucionalidad, en tanto que recalca asimismo que el IIVTNU «no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual», sino que «[l]o es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica», por lo que, en principio, puede pensarse que en los casos en los que se acredite un aumento de valor del terreno al momento de la transmisión, al menos los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL resultan aplicables por los órganos de la Administración o de la jurisdicción contencioso-administrativa.*

Señala asimismo el Tribunal Constitucional que *«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».* Aunque, a renglón seguido, precisa que lo que en realidad corresponde al legislador mediante las *«modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto» es «arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana».*

En el Fundamento de Derecho TERCERO relativo a Interpretación del fallo de la STC 59/2017 efectuada por algunos Tribunales Superiores de Justicia, entre otras la de la referida Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en la sentencia de 19 de julio de 2017 (recurso 783/2016), señala el Tribunal Supremo que:

*“En la determinación del alcance de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, en un primer momento, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid -en sentencia de 19 de julio de 2017 (rec. apelación 783/2016)- y, posteriormente, otros Tribunales Superiores de Justicia [entre otros, de Castilla y León, con sede en Burgos, sentencia de 22 de septiembre de 2017 (rec. 21/2017); de Galicia, sentencia de 14 de julio de 2017 (rec. 15002/2017); de Cataluña, sentencia de 21 de diciembre de 2017 (rec. 100/2017); y de Navarra, sentencia de 6 de febrero de 2018 (rec. 535/2016)], han venido anulando sistemáticamente las liquidaciones dictadas en relación con el IIVTNU -con independencia de que las mismas se hubieran practicado sobre la base de situaciones expresivas o inexpresivas de capacidad económica-, en cuanto que giradas «en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico ex origine, cuyo resultado -al decir de estos Tribunales-no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos...) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado, pues implicaría continuar haciendo lo que*





*expresamente el Tribunal Constitucional rechaza, esto es, "dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento", determinación que el Constitucional insiste queda reservada al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho, que con ello habría de quebrantar principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria, que en definitiva han determinado la declaración de inconstitucionalidad» [sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017 (rec. de apelación 783/2016), FD 3º].*

*Así pues, de acuerdo con la doctrina que acabamos de transcribir, resulta que para algunos Tribunales Superiores de Justicia: (1) los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL son radicalmente nulos -nulos ex origine- y han quedado definitivamente expulsados de nuestro ordenamiento jurídico; (2) ante la inexistencia de los citados preceptos legales y, en consecuencia, de parámetro legal que permita apreciar con carácter previo a la aplicación del tributo si existe o no plusvalía susceptible de ser sometida a imposición, no cabe aplicar el impuesto ni girar liquidación alguna por este concepto (aunque la misma recayera sobre plusvalías reales y efectivas); (3) no puede dejarse al arbitrio del aplicador del Derecho -esto es, de la Administración tributaria, primero, y de los jueces de lo contencioso-administrativo, en última instancia la determinación de los supuestos en los que se produce el hecho imponible del impuesto ni la elección del modo de cuantificar el eventual incremento o decremento del valor del terreno; (4) tras la STC 59/2017 queda, exclusivamente, en manos del legislador llevar a cabo las reformas legales necesarias que eviten que el tributo pueda gravar en el futuro plusvalías inexistentes o minusvalías (y, a mayor abundamiento -se afirma-, es el legislador el verdadero destinatario de la aclaración relativa al alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada); y, en fin, (5) cualquier liquidación del IIVTNU que se practique con anterioridad a la precitada reforma legal, en tanto que carente de la debida cobertura, quebrantaría los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley aplicables en materia tributaria.*

*Pues bien, como explicaremos en los Fundamentos de Derecho que siguen, la inmensa mayoría de las anteriores conclusiones no pueden ser acogidas. Y es que: (1) 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 dimanar 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”*

Ya en el Fundamento CUARTO de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018 se señala que:

*“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 período, 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 período impositivo correspondiente”*

Sentado lo anteriormente expuesto, el Tribunal Supremo en la referida sentencia de 9 de julio de 2018 declara que corresponde al sujeto pasivo del impuesto probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales previstas en la Ley General Tributaria, y en este sentido señala que:

*“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 núm. 1880/2017 y 4202/2017), de 5 de junio de 2018 (RRCA núm. 1881/2017 y 2867/2017) y de 13 de junio de 2018 (RCA núm. 2232/2017)]; (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU. Precisamente –nos interesa subrayarlo-, fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 para asumir -sin oponer reparo alguno- que, en los supuestos de hecho examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía.*



3.- *Aportada –según hemos dicho, por cualquier medio- por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía. Contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente, el obligado tributario dispondrá de los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial. En la vía contencioso-administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 LJCA y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 LJCA, de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil”*

Finalmente, el Alto Tribunal en la referida sentencia de 9 de julio de 2018 fija la interpretación de los preceptos discutidos:

*“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 inexpressiva 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.*

**SÉPTIMO.-** Dado los términos en que se pronuncia el Tribunal Supremo en relación a la fórmula de cálculo que se contiene en el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales en relación al impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos y como ha de interpretarse, la cuestión que queda por resolver es la relativa a cual sea el medio de prueba que ha de considerarse suficiente para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

La sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativa del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018 señala que *“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] “ (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”, y a continuación señala que “ Aportada –según hemos dicho, por cualquier medio- por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía. Contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente, el obligado tributario dispondrá de los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial. En la vía contencioso-administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 LJCA y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 LJCA, de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil”.*

En los términos señalados, en la transcrita fundamentación, ha de considerarse como prueba indiciaria la diferencia de precio que se contemplan en las respectivas Escrituras Públicas otorgadas ante Notario Público, siendo estas suficientes para acreditar la depreciación de valor, y corresponderá a la Administración Tributaria, en vía de gestión o inspección tributaria, acreditar que el valor escriturado (de adquisición o de enajenación) no se considera acorde al valor real de adquisición o enajenación a efecto del Impuesto.

Ya el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en la sentencia de 14 de septiembre de 2016 -recurso número 0004/2016-, consideró que a los efectos de la liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana la escritura de compraventa de un terreno es prueba suficiente para demostrar la depreciación de su valor, por cuanto *“de tales escrituras públicas se desprende indirectamente el menor valor del inmueble en el momento de la transmisión [con respecto] al de la adquisición”*.

Una vez aportadas las escrituras públicas en la correspondiente Administración Tributaria, la Administración deberá desplegar la actividad probatorias conforme a lo dispuesto en el art. 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El artículo 20.1 de la LGT, contempla el hecho imponible del impuesto como *“el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”*.

Del contenido el art. 104 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales cabe considerar como elementos constitutivos del hecho imponible: 1.- Existencia de un negocio jurídico de transmisión de la propiedad, o de constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, que puede ser *inter vivos* o *mortis causa*. 2.- Existencia de un terreno de naturaleza urbana, objeto de un negocio jurídico de transmisión de la propiedad, o de constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio. 3.- Existencia de un incremento de valor de dicho terreno de naturaleza urbana.



El artículo 105 de la Ley General Tributaria dispone que: «*En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*», señalando el art. 108 del referido Texto Legal que: “*los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario*».

En base al principio del beneficiario o principio dispositivo, que se recoge en el art. 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, corresponde a la Administración Tributaria la prueba sobre la realización del hecho imponible y al obligado tributario demostrar las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales.

La parte recurrente no acredita de forma suficiente, a través de la pericial aportada la minoración del valor que señala, sin que quepa deducirlo de las escrituras públicas aportadas, dado que es evidente un incremento del precio de venta - 510.000 euros- , respecto al precio de compra 492.000 euros-, sin que proceda añadir para la determinación del precio de adquisición las cantidades que se señalan en concepto de gastos tributarios y registrales.

**OCTAVO.-** Procede imponer las costas causadas a la parte recurrente conforme a lo dispuesto en el art. 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa conforme a la redacción dada por la Ley de Agilización Procesal aprobada en fecha 22 de septiembre de 2011.

Si bien en uso de las facultades que nos otorga la ley fijamos el importe máximo de dichas costas en la cantidad de 200 euros.

Vistos los artículos citados y demás preceptos de pertinente y general aplicación este Tribunal dicta el siguiente

### **FALLO**

**CON DESESTIMACIÓN DEL PRESENTE RECURSO  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO PAB Nº 159 DE 2020, INTERPUESTO POR DOÑA  
[REDACTED] Y DON [REDACTED]  
REPRESENTADOS POR LA PROCURADORA DOÑA SUSANA GOMEZ CASTAÑO Y  
DIRIGIDO POR EL LETRADO DON MARCOS ARBELOA LOSADA, CONTRA LA  
RESOLUCION DESESTIMATORIA PRESUNTA DEL RECURSO DE REPOSICION  
INTERPUESTO CONTRA LA RESOLUCION POR LA QUE SE DESESTIMABA LA  
SOLICITUD DE DEVOLUCION DEL INGRESOS INDEBIDOS CORRESPONDIENTE  
AL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE  
NATURALEZA URBANA, COMO CONSECUENCIA DE LA TRANSMISION DEL  
INMUEBLE SITO EN LA CALLE PLAYA DE ZUMAYA, Nº 20, POR IMPORTE DE  
13.305,07 EUROS, DEBO ACORDAR Y ACUERDO:**



**PRIMERO.-** DECLARAR QUE EL ACTO ADMINISTRATIVO RECURRIDO ES CONFORME A DERECHO, EN RELACIÓN CON LOS EXTREMOS OBJETO DE IMPUGNACIÓN, POR LO QUE DEBO CONFIRMARLO Y LO CONFIRMO.

**SEGUNDO.-** CON EXPRESA IMPOSICIÓN DE COSTAS A LA RECURRENTE SI BIEN CON LA PRECISIÓN QUE SE CONTIENE EN EL RAZONAMIENTO JURIDICO OCTAVO.

Notifíquese esta sentencia a las partes y hágaseles saber que la presente resolución es firme.

Así lo acuerda, manda y firma el/la Ilmo/a Sr/a. D./Dña. JESÚS TORRES MARTÍNEZ Magistrado/a-Juez/a del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 11 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 JESÚS TORRES MARTÍNEZ