



Roj: **SJCA 1452/2020** - ECLI: **ES:JCA:2020:1452**

Id Cendoj: **45168450012020100018**

Órgano: **Juzgado de lo Contencioso Administrativo**

Sede: **Toledo**

Sección: **1**

Fecha: **07/02/2020**

Nº de Recurso: **387/2019**

Nº de Resolución: **22/2020**

Procedimiento: **Procedimiento abreviado**

Ponente: **BENJAMIN SANCHEZ FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 1

TOLEDO

SENTENCIA: 00022/2020

-

Modelo: N11600

C/MARQUES DE MENDIGORRIA N.2

Teléfono: 925 396097-100 Fax: 925 39 61 01

Correo electrónico:

N.I.G: 45168 45 3 2019 0001078

Procedimiento: PA PROCEDIMIENTO ABREVIADO 0000387 /2019 /

Sobre: PROCESOS CONTENCIOSOS-ADMINISTRATIVOS

De D/Dª: Narciso , Elisa , Bernarda , Brigida , Emilia

Abogado: , , , ,

Procurador D./Dª: JOSE LUIS VAQUERO DELGADO, JOSE LUIS VAQUERO DELGADO , JOSE LUIS VAQUERO DELGADO , JOSE LUIS VAQUERO DELGADO , JOSE LUIS VAQUERO DELGADO

Contra D./Dª TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO MUNICIPAL DEL **AYUNTAMIENTO DE TOLEDO**

Abogado:

Procurador D./Dª MARTA GRAÑA POYAN

SENTENCIA

En Toledo, a 7 de Febrero de 2020.

La dicta D. BENJAMÍN SÁNCHEZ FERNÁNDEZ, Magistrado del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 1 de los de Toledo, habiendo conocido los autos de la clase y número anteriormente indicados, seguidos entre.

I) D. Narciso , Elisa , Brigida y Emilia , todos ello representados por D. JOSÉ LUIS VAQUERO DELGADO y asistido por D. CÉSAR FLOREZ TELLA como demandante.

II) AYUNTAMIENTO DE TOLEDO, debidamente representado por DÑA. MARTA GRAÑA POYÁN y asistido por D. ALBERTO DE LUCAS como parte demandada.

Ello con base en los siguientes

ANTECEDENTES DE HECHO



PRIMERO.- Que mediante escrito de fecha de entrada 3 de Noviembre de 2019 se presentó demanda contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del **Ayuntamiento de Toledo** dictada en reclamación nº NUM000 que desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la desestimación por silencio negativo de los recursos de reposición interpuestos por mis representados contra Liquidaciones que desestima los recursos de reposición interpuestos por Doña Emilia contra la liquidación nº NUM001 por importe de 1.449,28 €; Don Narciso contra la liquidación nº NUM002 por importe de 3.260,88 €; Doña Elisa contra la liquidación nº NUM003 por importe de 3.260,88 €; Doña Bernarda contra la liquidación nº NUM004 por importe de 3.260,88 €; y Doña Brigida contra la liquidación nº NUM005 por importe de 3.260,88 €.

En el suplico de la demanda se solicitaba que *pr oceda a la anulación de la Resolución impugnada acordando la procedencia de la devolución de todo lo pagado por el concepto de I.I.V.T.N.U. que asciende a 14.492,80 € (3.260,88 € a cada hijo y 1.449,28 € a la viuda), más los correspondientes intereses de demora, de acuerdo a lo expuesto en el Fundamento de Derecho Jurídico-Material Primero, o subsidiariamente: (ii) proceda a la anulación del acto imputando y determine la procedencia de la devolución de 1.042,29 € a cada hijo del causante, y en el caso de la viuda, Doña Emilia, la devolución en su favor de 463,24, más los correspondientes intereses de demora*

SEGUNDO.- Que dicha demanda fue admitida a trámite conforme a lo dispuesto en el art. 78.3 LJCA mediante decreto, siendo contestada la misma por escrito de fecha de 3 de Enero de 2020 al haberse solicitado la tramitación sin vista.

TERCERO.- A los efectos de resolver se dicta la presente.

A estos antecedentes les son de aplicación los siguientes

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Del objeto del procedimiento.

1.1º.- La demanda. La parte demandante sostiene que:

I.- No resulta aplicable el impuesto por falta de cobertura legal.

II.- Infracción del principio de Capacidad económica.

III.- Defectos en la forma de cálculo.

1.2º.- La contestación de la administración. Señala la vigencia del impuesto, tal y como ha reconocido el Tribunal Supremo. Señala igualmente que no se puede calcular de forma alternativa el mismo y que se calcula conforme a lo señalado en la ley exponiendo su forma de interpretar el mismo.

SEGUNDO.- Consideraciones jurídicas en relación a la STC de 11 de Mayo de 2017 .

2.1º.- Las sentencias del TC y la determinación de la base en el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. La extensión de sus declaraciones. Para comenzar hay que determinar si el cálculo de la cuota del impuesto, que comienza por la determinación de sus bases, se ha visto afectado por el fallo de la STC de 11 de Mayo de 2017 y si la inconstitucionalidad tiene un efecto expansivo o restrictivo.

2.2º.- Ya se adelanta que el panorama actual de la jurisprudencia (esencialmente entre TSJ y juzgados) puede ser calificado de confuso, aunque la STS, secc. 2ª, de 9 de Julio de 2018 ha clarificado gran parte del panorama aplicativo.

De inicio hay que señalar que el fallo de la sentencia no puede tener un fallo expansivo porque la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional dice en su art. 38 que *Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley , disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia.* Es decir sólo los preceptos que fueron objeto de análisis de inconstitucionalidad pueden determinar su pronunciamiento que además es el que fija el concreto alcance de esa declaración, pues es el propio Tribunal el que debe fijar la extensión y límite de los efectos de sus sentencias.

2.3º.- Dice la STC de 11 de Mayo de 2017 en relación a lo que nos interesa y delimitando la extensión de su fallo que *" Como señala el Fiscal General del Estado, sobre una duda de constitucionalidad sustancialmente idéntica a la ahora planteada nos hemos pronunciado recientemente en las SSTC 26/2017 y 37/2017 . En estas Sentencias llegamos a la conclusión de que el tratamiento que otorgaban las citadas normas forales «a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carecía de toda justificación razonable, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que correspondía a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, con lo que*



se estaban sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica en contra del principio garantizado en el artículo 31.1 CE » (SSTC 26/2017, FJ 3 , y 37/2017 , FJ 3)."

En otro párrafo (FJ3º) dice "«podría ser una condición necesaria en la configuración del tributo, pero, en modo alguno, puede erigirse en una condición suficiente en un tributo cuyo objeto es el 'incremento de valor' de un terreno. Al hecho de esa transmisión hay que añadir, por tanto, la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial. Sin embargo, cuando no se ha producido ese incremento en el valor del terreno transmitido, la capacidad económica pretendidamente gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE)» (STC 37/2017 , FJ 3)., concluyendo dicho fundamento con la esencia del fallo cuando dice " 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)."

2.4.- Finalmente, concluye en el fundamento jurídico 5º con las siguientes menciones

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 artículo 107 LHL, 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 artículo 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 artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7 , y 37/2017 , FJ 5).**

c) 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).

2.5.- En conclusión la sentencia se basa, tal y como consta en sus antecedentes de hecho y en los propios fundamentos, en la adecuación del tributo a la existencia de una capacidad económica, produciendo sus efectos únicamente en relación a aquellas situaciones en que se produce una situación de renta ficticia, sin que en momento alguno se haya pronunciado sobre las cuestiones que ahora nos ocupan en relación a la admisibilidad de la cuantificación objetiva de bases tributarias.

Sólo cuando la situación que se acredita en el procedimiento tributario, o en el procedimiento judicial, es de inexpressión de capacidad económica esta sentencia posibilitará su nulidad por falta de hecho imponible.

2.6.- La STS de 9 de Julio de 2018 ha venido a refrendar estas conclusiones sintetizándose estas de la siguiente manera" es que: (1) ni en la STC 59/2017 Jurisprudencia citadaSTC, Pleno, 11-05-2017 (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 31.3Legislación citadaCE art. 31.3 y 133.1 CELegislación citadaCE art. 133.1); (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 Jurisprudencia citada STC, Pleno, 11-05-2017 (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 Legislación citada CE art. 31.1 y, señaladamente, del principio de capacidad económica. Lo demás, ni lo dijo el Pleno del Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 Jurisprudencia citada STC, Pleno, 11-05-2017 (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.

TERCERO.- De las normas aplicables y de la doctrina jurisprudencial sobre el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Se va a analizar la perspectiva actual del propio impuesto y las consideraciones a la luz de las últimas sentencias, cuestión que lejos de ser pacífica puede calificarse como dinámica atendiendo al conjunto y fecha de las últimas resoluciones sobre el particular.

3.1º.- Normativa legal de aplicación. El impuesto que es objeto de análisis se encuentra regulado en los arts. 104 y ss de la Ley de Haciendas Locales (RDLeg 2/2004 de 5 de Septiembre). El objeto de la discusión se centra primero en su naturaleza y características, pues las mismas están en íntima conexión con la forma de calcular la cuota del impuesto.

Señala el art. 104.1 TRLHL que *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.*

Respecto del cálculo de la cuota hay que partir de lo señalado en el art. 107.1 TRLHL que afirma que *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.

3.2º.- Interpretación jurisprudencial. La interpretación de este tributo ha sido objeto de polémica en los últimos años, llegando a ser cuestionado por amplios sectores doctrinales en cuanto a su adecuación al esquema constitucional de tributos y a los principios tributarios señalados en el art. 31 CE y en el art. 3 LGT. Hay que analizar varias cuestiones para poder estar en condiciones de dar una respuesta coherente con el panorama legal actualmente mayoritario y vigente.

La STC de 11 de Mayo de 2017 ha venido a confirmar lo que ya se venía aplicando de una manera mayoritaria tanto en el TSJ de Castilla La Mancha como en los Juzgados de Ciudad Real. La misma concluía en su parte dispositiva señalando que decide el alto tribunal **Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declarar 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 Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.**

3.2.1) *El fundamento del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, heredero de la antigua plusvalía municipal, como sostiene la ya antigua STS de 31 de Marzo de 1996 se encuentra en "... una reiterada doctrina jurisprudencial la que señala como verdadero fundamento del Impuesto el incremento que se devenga bien por esfuerzo ajeno o bien por evolución natural de los terrenos, aunque para nada intervenga ni su propietario ni el Ayuntamiento respectivo.*

En efecto, como ya se decía, desde una perspectiva complementaria, en la vieja sentencia de 26 de junio de 1973 , "el fundamento filosófico del Impuesto radica en la existencia de un aumento del valor en la propiedad, experimentado por el mayor precio que el propietario recibe al venderla, en comparación con el menor precio que años antes el mismo señor hubo de entregar al comprarla, y cuya diferencia de precio no puede atribuirse exclusivamente a sus esfuerzos, desvelos o trabajos, sino también a cualquier otra manifestación o actividad que redunde en progreso o mejora del núcleo urbano o zona en que la finca se halla, por ser indudable que



el Impuesto ha de recaer siempre que existan elementos de supervaloración, que en mayor o menor grado no pueden imputarse al propietario de la parcela, sino que corresponden a esfuerzos colectivos o al simple ritmo económico de los valores del suelo o de la propiedad territorial, intervenga, o no, en ello la propia Corporación municipal, siendo éste el motivo que justifica que la misma participe, como perceptora del incremento de valor experimentado, como representante que es de la colectividad".

Por tanto la realidad es que el fundamento, la causa del impuesto, no es sino la mayor capacidad económica que se obtiene por los sujetos pasivos del mismo por el incremento del valor de los terrenos por el lapso de tiempo, bien por acción de la propia corporación municipal que gira la liquidación, bien por causas naturales derivadas de la propia naturaleza de los mercados inmobiliarios.

3.2.II) *Naturaleza del método de cálculo de la base imponible.* Dice la STSJ de Castilla La Mancha, secc. 1ª, de 3 de Septiembre de 1999 que *El método objetivo para determinar el incremento gravable que establece el art. 108 de la Ley de Haciendas Locales difiere sustancialmente del sistema de índices de valores anteriormente vigente, y que fue establecido por primera vez en un Real Decreto-ley de 3-11-1928, y continuó en vigor hasta la derogación del Texto Refundido 781/1986 (RCL 1986\1238, 2271 y 3551); el art. 108 establece un sistema general para la determinación de la base imponible que goza de presunción de legalidad (art. 8 de la Ley General Tributaria [RCL 1963\2490 y NDL 15243]), presunción «iuris tantum» dijo la STS de 8-6-1988 (RJ 1988\5099) con la regulación anterior, aunque la mayor parte de la doctrina entiende que admitía entonces y admite ahora prueba en contrario. Además, el llamado incremento real del valor de los terrenos es un límite máximo, que opera como tope o listón, y que se objetiviza con los criterios de la Ley.*

3.2.III) *Límites a la imposición. Concurrencia efectiva del hecho imponible y la sujeción al impuesto.* Sostiene sin embargo un amplio sector doctrinal que cuando el incremento de valor no existe, no puede hablarse de sujeción al impuesto. En este sentido la STSJ de Asturias de 7 de Noviembre de 2016 afirma que *Con el anterior planteamiento, la cuestión se centra de determinar la procedencia o no para exigir el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana cuando en la transmisión del terreno no se ha obtenido beneficio por el incremento del valor, y en tal sentido este Tribunal, dadas las tesis mantenidas en la materia hace suya y corrobora la que ya se vino a establecer en la sentencia de 7 de julio de 2016 (recurso de apelación nº 176/2016), porque, en definitiva, se considera, como en este caso, que no ha surgido el hecho imponible dado el menor valor acreditado del terreno transmitido, lo que impide la aplicación de lo dispuesto en el artículo 107 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales .*

En este mismo sentido y abundando en la interpretación relativa del incremento de valor determinado *ex lege* señala la STSJ de Cataluña, secc. 1ª de 14 de Julio de 2016 que *"... Así en la Sentencia núm. 1250/2015, de 3 de diciembre , hemos dicho que "Ha de admitirse que sobre esta cuestión se ha generado una gran controversia postulándose, en síntesis, dos tesis contrapuestas; de un lado, la que considera que el artículo 107 de la LHL, al regular la base imponible del impuesto, establece una suerte de presunción iures et de iure que presupone la existencia de incremento siempre y en todo caso, tomando únicamente como punto de partida el valor catastral del terreno. De esta manera, al igual que hubo de estarse a las reglas legalmente establecidas para el cálculo de la base imponible prescindiendo de las mayores liquidaciones que se hubieran obtenido en caso de haber considerado el valor efectivo de la transmisión en lugar del valor catastral en tiempos del boom inmobiliario, idénticos motivos abogan por la aplicación de dichas reglas en el momento actual de crisis económica, ello con independencia del margen real de beneficio obtenido en la transmisión". Este es el planteamiento de la Corporación recurrente cuando recuerda que el artículo 107 del LHL dispone que la base imponible del impuesto se determina aplicando al valor del terreno (el valor a efectos del IBI, es decir, el valor catastral) un porcentaje que resulta de multiplicar el coeficiente establecido por el Ayuntamiento, dentro de los límites legales (en este caso 2,15%), por el número de años de generación del incremento.*

De esta forma la cuantía del tributo aumenta en función del número de años transcurridos entre la adquisición y la transmisión del terreno (con un máximo de 20 años), con total independencia del beneficio real obtenido con la transmisión del terreno. De esta forma, el tributo no somete a tributación una plusvalía real, sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva.

La segunda de las tesis señaladas en la Sentencia 1250/2015 , sería la que estima que el método implantado en el artículo 107 de la LHL es una presunción iuris tantum , " no siendo posible la exacción del impuesto en aquellos supuestos generadores de una pérdida patrimonial o minusvalía por inexistencia del hecho imponible, toda vez que sus elementos configuradores no son sólo la naturaleza urbana de los terrenos y la existencia de una transmisión del dominio/constitución o transmisión de un derecho real de goce, sino también la puesta de manifiesto de un incremento del valor del terreno generado como consecuencia de la transmisión u operación correspondiente.



En consecuencia, si no concurre alguno de estos elementos, no puede hablarse de realización de hecho imponible; si no se realiza el hecho imponible, no nace la obligación tributaria (artículo 20 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) y, por tanto, no existe base imponible alguna que determinar.

Esta es, en síntesis, la postura que se ha mantenido por la Sala, al pronunciarse a propósito de la legalidad de las distintas ordenanzas fiscales reguladoras del impuesto impugnadas, en nuestras Sentencias número 305/2012, de 21 de marzo , 310/2012, de 22 de marzo , 848/2012, de 12 de septiembre , y después reiterada en la número 805/2013, de 18 de julio . En nuestra Sentencia 310/2010 , de 22 de marzo , - citada por la aquí apelante - hemos dicho..."

Este mismo criterio se podría asumir para cuándo el resultado de la liquidación es superior al incremento efectivamente producido. En cualquier caso se puede ver como existe una importante labor probatoria y se han de tener en cuenta las cargas de la prueba en este tipo de situaciones y discusiones.

La STC de 11 de Mayo de 2017 señala "...que nos hemos pronunciado recientemente en las SSTC 26/2017 y 37/2017 . En estas Sentencias llegamos a la conclusión de que el tratamiento que otorgaban las citadas Normas Forales «a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carecía de toda justificación razonable, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que correspondía a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, con lo que se estaban sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica en contra del principio garantizado en el art. 31.1 CE » (SSTC 26/2017, FJ 3 ; y 37/2017 , FJ 3)".

3.2.IV) **Forma de cálculo del impuesto.** La **STS, secc. 2ª, de 27 de Marzo de 2019** señala 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 formula de calculo distinta de la prevista en el artículo 107 de la ley de Haciendas LocalesLegislación citada que se aplicaReal 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 formula 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 formula del artículo 107. No hay que olvidar que esta formula 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 formula 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".*

La STSJ de Castilla y León, secc. 2ª, de 25 de Julio de 2016 afirma que "...A mayor abundamiento, hemos de significar que el Ayuntamiento de Segovia ha calculado la base imponible del tributo aplicando estrictamente lo dispuesto en el art. 107 del TRLHL, que constituye un imperativo legal del que la Hacienda Municipal no puede apartarse.

Y tan es así que, que como alega el Ayuntamiento apelado recordando la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 6 de mayo de 2015 "...Por otra parte el margen de maniobra de la Administración tributaria municipal es inexistente a los efectos de realizar determinadas correcciones - obviamente, después de fijar el correspondiente tipo- a tenor del artículo 110 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), en la medida que con relación a las autoliquidaciones, «el ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas»".

Desde esta perspectiva, entendemos que no resulta admisible la aplicación de un método de cálculo alternativo cuando la propia Ley fija de forma detallada el que debe emplearse, como aquí se ha efectuado, debiéndose recordar que como señala la sentencia de instancia, los apelantes no han acreditado que en el caso concreto no se haya producido un incremento patrimonial en el valor del suelo en dicho periodo, o que sea diferente al asignado por la Administración tributaria siguiendo la previsión legal, en la medida que como decimos el Ayuntamiento se ha limitado a calcular la base imponible del tributo aplicando estrictamente lo dispuesto en



la Ley, lo que ha de reputarse conforme a derecho, procediendo por ello desestimar el recurso de apelación interpuesto con relación a tal extremo."

En similar sentido la STSJ de Canarias, secc. 1ª, de 21 de Julio de 2016 que afirma " *Por lo que se refiere a la determinación de la base imponible, esta Sala ya se ha pronunciado en anteriores sentencias, entre otras, la de 18 de enero de 2016 (recurso de apelación 126/2015) y de 17 de mayo de 2016 (recurso de apelación 203/2015), en las que dijimos:*

«En relación a la primera cuestión, la fórmula aplicada para determina la base imponible (BI), tal y como expone la sentencia, pretende la parte la aplicación de una fórmula que no es la que establece el artículo 107 a efectos de su determinación, que en el caso concernido, la transmisión de un terreno, será su valor determinado a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en el momento del devengo, sobre el que se aplica el porcentaje anual que determine cada Ayuntamiento –sin que pueda exceder de los establecidos en el apartado 4 del artículo 107-, multiplicado por el número de años -completos- a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.

Tal fue la fórmula aplicada por el Consorcio de Tributos de la Isla de Tenerife, como admite la propia parte actora.

La determinación de la base imponible conforme a la Ley es objetiva, al margen de las circunstancias concretas del terreno, y no permite la utilización de otras fórmulas, como la propuesta en el informe técnico aportado por la parte actora.

Los razonamientos de la sentencia apelada, compartidos por la Sala, por tanto, sí que efectúan una análisis suficiente y marginan motivadamente el informe pericial de parte, sin que precise de una mayor justificación al señalar, sin oposición de contrario en cuanto a su fundamento, que la base imponible ha sido determinada conforme a lo establecido en la Ley.»

La STC de 11 de Mayo de 2017 ha dicho que *Enjuiciando aquella regulación foral consideramos que «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, en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, 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" (art. 31.1 CE)». De esta manera, al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, «lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado art. 31.1 CE » (SSTC 26/2017, FJ 3 ; y 37/2017 , FJ 3). No hay que descuidar que «la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos en un efecto generalizado, al que necesariamente la regulación normativa del impuesto debe atender», pues las concretas disfunciones que genera vulneran «las exigencias derivadas del principio de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 4 ; y 37/2017 , FJ 4). Por las mismas razones debemos concluir aquí que el tratamiento que los preceptos cuestionados de la LHL 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 inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el art. 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 inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017, FJ 3 ; y 37/2017 , FJ 3).*

3.2.V) *Carga de la prueba.* Hay que recordar para completar el análisis que el art. 105.1 LGT señala que *En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.*

Dice la STS de 8 de Octubre de 2012 que *«(...) La jurisprudencia es abundantísima sobre la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, haciéndose eco e insistiendo en el principio general del artículo 114 de la Ley General Tributaria de 1963 y entendiendo que supone normalmente que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le benefician, como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc. [sentencia de 23 de enero de 2008 (casación para la unificación de doctrina 95/03 , FJ 4º); en sentido similar, puede consultarse la sentencia de 16 de octubre de 2008 (casación 9223/04 , FJ 5º)]. Así, por ejemplo, hemos señalado que, en virtud del estos principios, corresponde al sujeto pasivo probar la efectividad y la necesidad de los gastos cuya*



deducción pretende [sentencias de 19 de diciembre de 2003 (casación 7409/98, FJ 6 °); 9 de octubre de 2008 (casación 1113/05, FJ 4 °); 15 de diciembre de 2008 (casación 2397/05, FJ 3 °); y 15 de mayo de 2009 (casación 1428/05 FJ 4°)]. (...)» (FJ 4°).

En este sentido cabe señalar que el art. 107 establece, en la forma señalada anteriormente, una presunción de incremento, presunción de incremento que debe ser rebatida por el obligado tributario, teniendo en cuenta la capacidad y la facilidad probatoria, pues toda presunción tributaria *iuris tantum* puede ser objeto de prueba en contrario (arts. 385 y 386 LEC) atendiendo a los criterios del art. 217 LEC.

En este sentido es esencial, pues ha sido objeto de análisis y crítica jurisprudencial la mención de la STS de 9 de Julio de 2018 que 1.- *Corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Y este extremo, no solo se infiere con carácter general del artículo 105.1 LGTLegislación citada que se aplicaLey 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. art. 105 (01/07/2004) , 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 PrimeraJurisprudencia citadaSTC, Pleno, 11-05-2017 (STC 59/2017) de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 (RCA 2672/2017Jurisprudencia citada a favorATS , Sala de lo Contencioso , Sección: 1ª, 30/10/2017 (rec. 2672/2017)Auto de admisión. IIVTNU.). En el FJ 5 b) de la STC 59/2017Jurisprudencia citadaSTC, Pleno, 11-05-2017 (STC 59/2017) concluye, concretamente, el máximo intérprete de la Constitución, que «debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4Legislación citadaCE art. 110.4 LHL, al impedir la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7Jurisprudencia citadaSTC, Pleno, 16-02-2017 (STC 26/2017) , y 37/2017Jurisprudencia citadaSTC, Pleno, 01-03-2017 (STC 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.*

3.2.VI) *Forma de la prueba, clase de prueba.* Dentro del ámbito tributario se debe de estar, especialmente, al art. 57 LGT y concordantes, recordando especialmente los criterios que son comúnmente admitidos como expone la STSJ de Extremadura, secc. Única, de 13 de Julio de 2017 cuando afirma que **"...la prueba pericial es el medio ordinario de acreditación de la inexistencia de incremento de valor."**

La STS de 9 de Julio de 2018 ha dicho 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 núms. 1880/2017 y 4202/2017), de 5 de junio de 2018 (RRCA núms. 1881/2017 Jurisprudencia citada STS, Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección 4ª, 30-11-2017 (rec. 2705/2015) y 2867/2017) y de 13 de junio de 2018Jurisprudencia citada a favor STS , Sala de lo Contencioso , Sección: 2ª, 13/06/2018 (rec. 2232/2017) ITP. (RCA núm. 2232/2017Jurisprudencia citada STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, 13-06-2018 (rec. 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 LGTLegislación citada que se aplicaLey 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. art. 106 (12/10/2015) 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 59/2017Jurisprudencia citadaSTC, Pleno, 11-05-2017 (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 59/2017Jurisprudencia citadaSTC, Pleno, 11-05-2017 (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 60Legislación citada que se aplicaLey 29/1998, de*



13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. art. 60 (31/10/2011) y 61 LJCA Legislación citada que se aplica Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. art. 61 (04/05/2010) y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 LJCA Legislación citada LJCA art. 60.4, de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

3.3.º.- Conclusiones. Uno que el impuesto está vigente siempre que se produzca un incremento de valor conforme a las normas del propio impuesto. Por otra parte es obvio atendido lo anterior que este incremento del valor es presunto y es susceptible de probarse la no sujeción al mismo en caso de que se acredite la inexistencia de ese incremento, siendo muy limitada la carga de la prueba del demandante, pues supone la acreditación un hecho negativo, siendo que por tanto bastarán meros indicios objetivos y racionales para que sea la administración a la que corresponda acreditar conforme a las normas y criterios antes transcritos los presupuestos que lleven a la determinación del hecho imponible y de los cálculos.

Estos razonamientos, que ya se hacían antes de las sentencias del Tribunal Constitucional, quedan constitucionalizados y aplicables de manera imperativa desde la STC de 11 de Mayo de 2017, que reproduce la doctrina de las de 16 de Febrero, 1 de Marzo de 2017 y 6 de Junio de 2017 en relación a normas forales de los Territorios Históricos de Araba, Guipúzkoa y la Comunidad Foral de Navarra, quedando por ello de una manera imperativa conforme al art. 5 LOTC y siendo por tanto inconstitucional que se giren liquidaciones o se practiquen cuando se acredite (y esta es la clave de la situación actual) que no hay incremento de valor, que es lo que ha venido a reafirmar la STS de 9 de Julio de 2018.

CUARTO.- Sobre las circunstancias del presente caso.

4.1.º.- Atendiendo a todo lo anterior cabe decir que no se admite la deficiencia del principio de legalidad, ni la inaplicabilidad del impuesto, pues se ha declarado de manera expresa su vigencia.

4.2.º.- Sobre la forma de cálculo, tal y como se expone en el apartado 3.2.IV no puede dejar de aplicarse la fórmula legal, que es la que aquí se ha aplicado. Ello sin perjuicio de que se pueda instar a la reforma de la forma de cálculo o que la doctrina inste su cambio, como sí que acredita.

4.3.º.- Sobre la vulneración del principio de capacidad económica cabe decir que no se aporta prueba de ningún tipo. Es carga de la demandante hacer un principio de prueba y sin la misma no puede admitirse esta cuestión, más si como es el caso se trata de una adquisición lucrativa mortis causa.

QUINTO.- Pronunciamientos, costas y recursos.

5.1.º.- Procede desestimar el recurso contencioso administrativo (art. 70.1 LJCA).

5.2.º.- No procede imponer costas atendiendo a la inseguridad jurídica que provoca la situación jurisprudencial por la falta de respuesta del poder legislativo a la STC de 11 de Mayo de 2017, lo que constituye un elemento de derecho para no imponer costas y, por otra parte, por los reiterados silencios administrativos durante el procedimiento.

5.3.º.- Al ser desestimatoria no cabe recurso de apelación ni de casación (art. 81.1.a y 86 LJCA).

Por todo ello, viendo los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de S.M. El Rey y en uso de la potestad que me confiere la Constitución Española,

FALLO

Que DESESTIMO el recurso contencioso administrativo presentado y que dio lugar a los presentes autos. No se imponen costas a ninguna de las partes.

La presente resolución no es susceptible de recurso de apelación, ni de casación. Sin perjuicio de los que la parte considere oportuno o de las acciones que resulten procedentes.

Procédase a dejar testimonio de esta sentencia en las actuaciones, y pase el original de la misma al Libro de Sentencias. Una declarada la firmeza de la sentencia, devuélvase el expediente a la Administración pública de origen del mismo.

Así por esta, mi sentencia, la pronuncio, mando y firmo