



Roj: **STS 1452/2020** - ECLI: **ES:TS:2020:1452**

Id Cendoj: **28079130022020100254**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **03/06/2020**

Nº de Recurso: **1324/2018**

Nº de Resolución: **648/2020**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SJCA 2037/2018,**
ATS 8852/2019,
STS 1452/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 648/2020

Fecha de sentencia: 03/06/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1324/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/05/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Procedencia: JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 1

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1324/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 648/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 3 de junio de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **1324/2018** interpuesto por el procurador don Alberto Collado Martín, en nombre y representación del **AYUNTAMIENTO DE TOLEDO**, contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Toledo, de fecha 12 de enero de 2018, dictada en el procedimiento abreviado núm. 249/2017, relativo al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. Ha sido parte recurrida doña Piedad, representada por la procuradora de los tribunales doña Cristina Villamor López.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 12 de enero de 2018 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Toledo, estimatoria del recurso núm. 249/2017 (procedimiento abreviado) interpuesto por doña Piedad contra la resolución de 2 de mayo de 2017 del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Toledo ["TEAMT"], que desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta por doña Piedad contra las liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana ["IIVTNU"] practicadas por el **Ayuntamiento de Toledo**, núms. NUM000 y NUM001, por importes, respectivamente, de 11.793,08 y 1.378 euros.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) Con fecha 29 de febrero de 2016, se presenta en el **Ayuntamiento de Toledo** acta de notoriedad de declaración de herederos abintestato de don Fabio y doña Piedad, realizada ante notario, de fecha 5 de febrero de 2016, en la cual se indica que don Fabio fallece el 29 de agosto de 2015 y su esposa doña Piedad fallece el 26 de noviembre de 2015, dejando en el momento de sus fallecimientos a una hija, doña Piedad, habiendo premuerto otro hijo, don Gustavo, soltero y sin descendencia.

b) En virtud de lo anterior, el **Ayuntamiento de Toledo** giró a doña Piedad dos liquidaciones en concepto de IIVTNU, devengadas por el fallecimiento de doña Zaida: la núm. NUM002, correspondiente a un inmueble sito en c/ DIRECCION000 núm. NUM003, referencia catastral NUM004, número fijo NUM005, cuota 11.793,08 euros; y la núm. NUM006, correspondiente a un inmueble sito en AVENIDA000 núm. NUM007, referencia catastral NUM008, número NUM009, cuota 1.378,59 euros.

c) Contra dichas liquidaciones la Sr. Piedad instó reclamación económico-administrativa (núm. 69/2016), en esencia, con fundamento en que la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Cuenca, dictada en el recurso núm. 37/2010, de 21 de septiembre de 2010, confirmada por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, dictada en el recurso núm. 393/2010, de 17 de abril de 2012, establece que el método de cálculo de la base imponible del IIVTNU ha de tener en cuenta el valor inicial del terreno calculado atendiendo al número de años de permanencia en el patrimonio del transmitente; y el método de determinación de la base imponible contenido en el artículo 107 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, no admite la generación de pérdidas al fijar unos porcentajes anuales de incremento del valor del terreno al margen de la evolución del mercado.

Dicha reclamación fue desestimada por resolución del TEAMT de 27 de abril de 2017.

d) Frente a la mencionada resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo, que dio lugar a la sentencia impugnada en este proceso.

SEGUNDO. La sentencia de instancia.



La sentencia ahora recurrida acoge el criterio de la parte demandante por remisión a un criterio anterior del propio Juzgado contenido en la sentencia de 30 de noviembre de 2017 (dictada en el procedimiento abreviado núm. 92/2017), que se reproduce en el fundamento de derecho tercero en los siguientes términos literales:

"TERCERO.- En el caso examinado la parte actora ha puesto de manifiesto que, con ocasión de recurso idéntico interpuesto por la propia recurrente contra Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Municipal del **Ayuntamiento de Toledo**, de fecha 15-12-2016, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra otras cuatro liquidaciones emitidas por dicho Ayuntamiento del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por las transmisiones que se produjeron en fecha 29-8- 2015, se ha dictado por este mismo Juzgado- que no juzgador- la Sentencia de 30 de noviembre de 2017 (en el Procedimiento abreviado nº 92/2017) que estima el recurso interpuesto y, anulando parcialmente la resolución impugnada, declara que existe una diferencia en las liquidaciones giradas a la recurrente, habiéndose producido un ingreso indebido por un importe de 7.227,36 euros, que deberá ser devuelto a la recurrente con los correspondientes intereses legales.

Dicha sentencia razona:

<<SEGUNDO.- El recurso ha de ser estimado. Se alega por la recurrente que el valor inicial de los bienes transmitidos nos permite conocer como diferencia aritmética con el valor final el incremento de valor experimentado a lo largo del periodo de permanencia en el patrimonio del transmitente, por lo que no hay que desprestigiar este valor y sustituirle por el incremento del valor que experimentará el bien a lo largo de los próximos años, y por tanto, al aplicarle el tipo de gravamen, gravar una capacidad económica futura y por ende inexistente a la fecha de liquidación del impuesto, vulnerando el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31 de la Constitución, cuando se puede, como así ha de entenderse de lo previsto en el artículo 107, gravar la capacidad económica que sí se ha producido en el periodo de permanencia del bien inmueble en el patrimonio del transmitente considerando que el valor catastral del suelo a la fecha del devengo, es su valor final del que se puede deducir su valor inicial y por tanto el incremento de valor experimentado, motivo de impugnación que debe de ser acogido.

Por la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, publicada en el BOE no 142 de fecha 15-6-2017, se declara la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4, todos ellos 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, siguiendo la doctrina previamente recogida en las Sentencias del mismo Tribunal 26/2017, de 16 de febrero, y 37/2017, de 1 de marzo, estas últimas dictadas en relación con sendas Normas Forales de los territorios históricos de Guipúzcoa y de Álava.

En el fundamento de derecho jurídico tercero, in fine, de la citada Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, después de traer a colación las citadas Sentencias 26/2017 y 37/2017, se recoge lo siguiente: "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 inexpressivas 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 inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3)".

Declarada la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del citado Real Decreto Legislativo 2/2014, nos encontramos ante una falta de criterio legal aplicable para determinar si se ha producido el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, que es el hecho imponible del impuesto que grava tal incremento, pues ya no se puede tener en cuenta el valor catastral para calcular esa variación de valor.

A este respecto, procede traer a colación el criterio seguido en la Sentencia dictada en fecha 20-6-2017 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo no 3 de León en el procedimiento abreviado 337/2015, en la que igualmente se hace mención a otra Sentencia dictada en fecha 1-6-2017 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Cartagena, en el procedimiento abreviado 376/2016. En el fundamento de derecho cuarto de la citada Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo no 3 de León de fecha 20-6-2017 se recoge lo siguiente: "4.- Una vez conocido el criterio del Tribunal Constitucional, ya hay sentencias (v. gr., la del Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Cartagena, de 1 de junio de 2017, en el PA núm. 376/2016), que han considerado, tras la STC de 17 de mayo de 2017, que "una correcta interpretación de los artículos 104 y siguientes del TRLRHL conlleva que sea el Ayuntamiento a quien le corresponde la carga de probar la existencia de hecho imponible", añadiendo que "es a la Administración Local competente para recaudar (o al



organismo autónomo al que haya encomendado tal labor) a quien le corresponde probar, en caso de discusión por el contribuyente, la concurrencia del hecho imponible del impuesto sobre el incremento de los terrenos de naturaleza urbana". Como se ha expuesto, la STC 59/2017 es una sentencia parcialmente interpretativa, que solo declara inconstitucional el impuesto en aquellos casos en los que no exista incremento de valor, instando al legislador a que establezca la forma de calcular y determinar tal incremento. No es posible, sin embargo, suspender los numerosos procesos judiciales pendientes a la espera de la intervención legislativa, pues los Jueces y Tribunales "de conformidad con el principio de tutela efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución, deberán resolver siempre sobre las pretensiones que se les formulen" (art. 11.3 LOPJ) y "tienen el deber inexcusable de resolver en todo caso los asuntos de que conozcan, ateniéndose al sistema de fuentes establecido" (art. 1.7 del Código civil, que consagra la tradicional prohibición del non liquet, literalmente "No está claro"). Por su parte, el art. 5.1 LOPJ establece el carácter vinculante de la doctrina del Tribunal Constitucional para los Jueces y Tribunales, quienes interpretarán y aplicarán las leyes y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, "conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos". En el caso enjuiciado, el ayuntamiento se remite a la evolución de los valores catastrales, de la cual deduce la existencia de aumento de valor. Sin embargo, tales valores ya no pueden considerarse como medio hábil para fundamentar la existencia del incremento de valor, pues el precepto que así lo establecía (art. 107.2 a) TRLHL: "el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles") ha sido expulsado del ordenamiento jurídico y no existe ningún otro método alternativo que cuente con respaldo legal, hasta el punto de que el Tribunal Constitucional insta expresamente al legislador para que lo establezca en ejercicio de sus competencias. Por otra parte, la actora ha llevado a cabo una cierta actividad probatoria, consistente en informe de Sociedad de Tasación y en la comparecencia de un Agente inmobiliario, de la que no es posible concluir que existiera incremento de valor. Procede, por tanto, aplicando la doctrina del Tribunal Constitucional, la estimación del recurso, que ha de extenderse igualmente a las resoluciones sancionadoras, puesto que la nulidad de los preceptos legales citados se produce ex origine y el importe de la multa se calcula asimismo sobre la base de una cuota tributaria inexistente".

Es por ello que ya no resulta aplicable el criterio del valor catastral para determinar el posible incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana transmitidos, debiendo el legislador establecer otro criterio de valoración que sea acorde con el principio de capacidad económica garantizado en el artículo 31 de la Constitución.

Como se señala en la Sentencia inmediatamente transcrita, hasta que se dicte la correspondiente norma tributaria, habría que estar a las circunstancias de cada asunto, para poder determinar si realmente se ha producido el hecho imponible gravado por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

En el presente asunto, contamos con el informe pericial emitido en fecha 3-6-2017 por D. Luis Francisco , que ha sido objeto de aclaración en la vista del presente proceso, manteniendo el criterio de que para llegar al incremento del valor de los terrenos hay que partir de su valor inicial, y aplicando la fórmula recogida en dicho informe, el incremento del valor de los terrenos que se ha producido en el caso que nos ocupa, es inferior al tenido en cuenta en las cuatro liquidaciones tributarias impugnadas.

Efectivamente, tal como se alega por la recurrente, el valor inicial de los bienes transmitidos nos permite conocer como diferencia aritmética con el valor final el incremento de valor experimentado a lo largo del periodo de permanencia en el patrimonio del transmitente, por lo que no hay que despreciar este valor y sustituirle por el incremento del valor que experimentará el bien a lo largo de los próximos años, y por tanto, al aplicarle el tipo de gravamen, gravar una capacidad económica futura y por ende inexistente a la fecha de liquidación del impuesto, vulnerando el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31 de la Constitución, cuando se puede, como así ha de entenderse de lo previsto en el artículo 107, gravar la capacidad económica que sí se ha producido en el periodo de permanencia del bien inmueble en el patrimonio del transmitente considerando que el valor catastral del suelo a la fecha del devengo, es su valor final del que se puede deducir su valor inicial y por tanto el incremento de valor experimentado. Con estos datos se pone de manifiesto que el incremento del valor de los terrenos es inferior al tenido en cuenta en las liquidaciones giradas por la Administración demandada, y que aquí se impugnan, sin que por el **AYUNTAMIENTO DE TOLEDO** se haya presentado prueba alguna que desvirtúe lo anterior.

Por todo ello, el recurso ha de ser estimado, anulando parcialmente las resoluciones administrativas impugnadas, declarando que existe una diferencia en las liquidaciones giradas a la recurrente, habiéndose producido un ingreso indebido por un importe de 7.227,36 euros, que deberá ser devuelto a la recurrente con los correspondientes intereses legales.>>



Lo cierto es que esta Magistrada, antes y después de la Sentencia Tribunal Constitucional 59/2017, ha venido interpretando que los artículos 107 y 110 no pueden conducir inexorablemente a un incremento de valor al margen de la realidad de las cosas, admitiendo por tanto la prueba orientada a demostrar que tal incremento no ha existido o que en su caso ha sido inferior al considerado por la Administración, resolviendo en consecuencia, de acuerdo con lo que de la prueba practicada en cada caso, arrojaba.

En el caso examinado, atendida la existencia de la sentencia transcrita relativa a la misma recurrente que por supuesto esta invoca, se ha sometido a las partes la tesis de la posible expulsión del ordenamiento jurídico de los artículos 107 y 110.4 TRLHL, tesis que sustentan diversos Tribunales Superiores de Justicia que concluyen en la necesaria inaplicación de tales preceptos al considerarlos definitivamente expulsados del ordenamiento jurídico y sobre cuya adecuación a derecho deberá pronunciarse el Tribunal Supremo próximamente, dado que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, por Autos de 19, 20 y 21 de julio de 2017 (recs. 1903/2017, 2093/2017 y 2022/2017) ha admitido a trámite varios recursos de casación cuyo objeto será precisamente clarificar la interpretación de los preceptos supervivientes de la LHL sobre el IIVTNU tras la referida sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, siendo ilustrativo al efecto el reciente ATS de 11 de diciembre de 2017 (R. CASACIÓN Número 4983/2017) cuya parte dispositiva literalmente acuerda:

(...)

En estas circunstancias, tratando de ser coherente al mismo tiempo con lo que resulta de sentencias precedentes de esta juzgadora y con lo que resulta de la sentencia de 30 de noviembre de 2017 antes transcrita (Procedimiento abreviado no 92/2017), referida a la propia actora y, advirtiéndole que no se comparte su conclusión de que "no resulta aplicable el criterio del valor catastral para determinar el posible incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana transmitidos"- conclusión que entiendo solo es coherente con la tesis de expulsión total del ordenamiento de tales preceptos, lo que, a su vez, solo resulta coherente con la imposibilidad de liquidar el Impuesto - si se comparte en cambio su conclusión en cuanto a que la prueba pericial propuesta y practicada por la actora pone de manifiesto la existencia de un incremento inferior al considerado por el Ayuntamiento y, siendo que dicha prueba no ha sido eficazmente combatida por el Ayuntamiento demandado- que pudiendo haber propuesto y aportado prueba en contra no lo ha hecho-, solo puede concluirse que, a resultados de la prueba practicada, debe entenderse acreditada la diferencia que respecto a las liquidaciones impugnadas, reclama la actora, lo que obliga a estimar el recurso interpuesto y en consonancia con lo que concluye la sentencia invocada, a anular parcialmente las resoluciones administrativas impugnadas, declarando que existe una diferencia de 4.363,05 euros, respecto a las liquidaciones giradas a la recurrente, habiéndose producido por tanto un ingreso indebido por la referida cantidad, que deberá ser reintegrada a la recurrente con los correspondientes intereses legales".

TERCERO. Tramitación del recurso de casación.

1. Preparación del recurso. La procuradora doña Marta Graña Poyán, en representación del **Ayuntamiento de Toledo**, mediante escrito fechado el 12 de febrero de 2018, preparó recurso de casación contra la referida sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Toledo.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas el artículo 5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (BOE de 2 de julio) ["LOPJ"], al aplicar erróneamente la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional sobre el IIVTNU; el artículo 107 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo) ["TRLHL"]; y el artículo 49 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] en relación con la doctrina que establece el Tribunal Constitucional sobre la constitucionalidad del IIVTNU. Razonó que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Toledo tuvo por preparado el recurso mediante auto de 15 de febrero de 2018, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2. Admisión del recurso. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 12 de septiembre de 2019, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

" *Determinar si la interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1, 2 y 4, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, permite concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puede no ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual [que] corresponda*".



El citado auto identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, los artículos 104.1 y 107, apartados 1, 2 y 4, del TRLHL.

3. Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación).

El procurador don Alberto Collado Martín, en representación del **Ayuntamiento de Toledo**, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 21 de octubre de 2019, que observa los requisitos legales.

En dicho escrito, la representación procesal del citado ayuntamiento: (i) subraya que la obligada al "pago ha admitido en todo momento la realización del hecho imponible del IIVTNU, esto es, la existencia de incremento en el valor en los terrenos transmitidos" (pág. 1), cuestionando únicamente que el **Ayuntamiento de Toledo** "haya cuantificado la obligación tributaria siguiendo el método objetivo de determinación de la base imponible del tributo establecido en el artículo 107 del TRLRHL", y propugnando "la aplicación de otro distinto propuesto por su perito, atípico y alegal, a la manera del comúnmente conocido como "método Cuenca", extremos que recoge la Sentencia recurrida en su fundamento segundo" (pág. 2); (ii) recalca que la sentencia impugnada, en su fundamento de derecho tercero, también "declara abiertamente la existencia de incremento de valor en el terreno transmitido pero considera que la aplicación del método objetivo establecido por el artículo 107 del TRLRHL debe ceder en favor del propuesto por el perito del obligado al pago que conduce a una cuota inferior, de 4.363,05 Euros en menos, con respecto a la calculada por el Ayuntamiento" (pág. 2), condenando a este a restituir la diferencia; (iii) aclara que aunque la pretensión casacional del **Ayuntamiento de Toledo** coincide substancialmente con la acogida en las sentencias de esta Sala y Sección del Tribunal Supremo, citadas en el auto de admisión, de 10 de junio de 2019 (RCA 2022/2017 y RCA 2093/2017), es necesario precisar que existen diferencias en la posición procesal de las partes y en el procedimiento seguido para cuantificar la deuda (lo cual carecería de trascendencia alguna), así como la circunstancia de que la resolución judicial impugnada reconoce en su fundamento de derecho tercero como hecho probado de la existencia de incremento de valor en los terrenos transmitidos, lo que, a su juicio, debería conducir a esta Sala a "estimar el presente recurso, anular la Sentencia y confirmar las liquidaciones municipales sin necesidad de retrotraer las actuaciones al Juzgado a quo" (pág. 5); (iv) afirma que al "entender que la base imponible del tributo puede determinarse al margen de los artículos 107.1 y 107.2a) del TRLRHL a través del llamado "método Cuenca" la Sentencia de instancia está admitiendo un criterio que resulta contrario al establecido en las Sentencias del Tribunal Supremo de 10/6/2019 (RCA 2022/2017 y 2093/2017) citadas en el Auto de admisión y por ello debe ser casada y anulada" (pág. 6); y, en fin, (v) se remite íntegramente a lo dicho en dichas sentencias para dar respuesta a la cuestión casacional planteada en el auto de admisión del presente recurso.

4. Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación).

La procuradora doña Cristina Villamor López, en nombre y representación de doña Piedad, fue emplazada como parte recurrida en este recurso de casación y presentó escrito de oposición de fecha 2 de diciembre de 2019, argumentando, en síntesis, lo que sigue a los efectos de solicitar la desestimación del recurso de casación. En primer lugar, que no resultarían aplicables al presente caso las sentencias de esta Sala y Sección citadas en el auto de admisión, dado que en ellas se "pone de manifiesto la ausencia de un informe pericial que ponga en evidencia la inadecuación del método de cálculo legalmente establecido con el principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE" (pág. 4), mientras que aquí junto con el escrito de demanda se aportó un informe pericial de un economista, que "[d]urante su ratificación en el juicio mantuvo que no se debe calcular el incremento de valor partiendo de su valor final, esto es, multiplicando el coeficiente establecido normativamente por cuanto el término "aplicar", implica la utilización del método establecido en el artículo 107 con el objeto de calcular el incremento de valor que no puede por menos que partir de un valor inicial" (págs. 5-6).

En segundo lugar, argumenta ampliamente acerca del método de cálculo de la base imponible del IIVTNU y la tributación de acuerdo con el principio de capacidad económica, señalando, entre otras cosas: (i) que entiende que el modo de calcular la base imponible propuesto en su demanda "tras el informe pericial solo podría estar fuera de la legalidad si se concluye que el termino aplicar se refiere en exclusiva al termino multiplicar, algo que el perito negó taxativamente en el acto del juicio", y que "el legislador tampoco parecía entenderlo así" (pág. 8); (ii) que "todo debería circunscribirse a establecer, si según el principio de capacidad económica amparado por el artículo 31.1 de la CE, el valor que hay que tomar para multiplicarle el porcentaje de incremento para calcular la base imponible, es decir, para calcular el incremento de valor producido en el periodo de permanencia del inmueble en posesión del transmitente, es el valor inicial que habrá que calcular (según las reglas del impuesto) y que permitirá gravar la riqueza generada en ese periodo de permanencia, o si por el contrario el porcentaje de incremento de valor ha de multiplicarse al último valor conocido, esto es, al catastral en la fecha de la transmisión, por no ser necesario conocer ningún valor inicial o en todo caso porque se considere que el valor inicial es el catastral en la fecha de devengo, lo que parece que gravará una riqueza superior a la generada y que aún no se ha producido" (pág. 8); (iii) que durante todo el proceso se ha preguntado retóricamente "por qué



gravar una capacidad económica inexistente, pudiéndose gravar la existente aunque sea calculada de modo objetivo por aplicación de unos coeficientes (porcentaje de incremento de valor) que establece el artículo 107 (y por tanto aplicando lo previsto en este), si ello no está prohibido en la propia norma por cuanto no dice de forma explícita que se deba multiplicar" (pág. 8); (iv) que el "valor inicial ha estado presente desde el nacimiento del tributo, porque en el incremento de valor siempre son visibles el valor inicial y el valor final o un valor anterior y otro posterior, si se prefiere, y lo podemos apreciar si hacemos una recapitulación de las normas que han regulado el tributo desde 1945" (pág. 9; desarrollo en págs. 9-14); (v) que en las liquidaciones anuales recurridas el "porcentaje de incremento fue del 52.20 % para los inmuebles de mayor antigüedad (20 años) y 30,03 % para el de antigüedad de 11 años" (pág. 14); (vi) que como quiera "que la actual legislación integra la Ley 39/1988 que es aquella en la que según se dice en la Sentencia 419/2019, se hace innecesario conocer el valor inicial debido a que el método para calcular el incremento por diferencia entre valor inicial y final es sustituido por el método de cálculo aplicado por los Excmos. Ayuntamientos incluido el de Toledo, que requiere de multiplicar al valor catastral en la fecha de devengo por un porcentaje; y como quiera que [le] parece carente de toda lógica que la Ley opte por una operación que grava por encima de la capacidad económica del sujeto pasivo en vez de calcular el verdadero importe del incremento de valor calculado según las normas establecidas con una simple operación matemática obteniendo el valor inicial para lo que se cuenta con todos los elementos para poder hacerlo (valor final y porcentaje de incremento), sería interesante para salir de la encrucijada, conocer cuál pudo ser la intención del Poder Legislativo en la redacción de la norma" (págs. 14-15); (vii) que "el legislador al plantear las enmiendas estaba refiriéndose a un valor inicial calculado como propusimos en la demanda, esto es, aplicando al valor catastral en el momento del devengo el porcentaje de incremento establecido en el artículo 109 del Proyecto de Ley, pudiendo así, o bien por diferencias o una vez conocido el valor inicial por aplicación del porcentaje de incremento, conocer el incremento de valor producido (en tiempo pasado) desde la adquisición con un periodo máximo de 20 años" (pág. 16); (viii) que el "valor inicial se puede calcular desde el valor final pues la Ley, en su actual artículo 107 nos da el porcentaje en el que se ha incrementado el valor por años, hasta un máximo de 20, de modo que una vez se haya calculado ese valor inicial se pueda a los efectos de gravar un incremento real y no monetario (por efecto de la inflación) aumentar el valor inicial corrigiendo el efecto del IPC, de modo y manera que el incremento de valor (base imponible) calculado por diferencia del valor catastral en el momento del devengo del impuesto con el inicial calculado e incrementado en el ipc, etc, fuese el incremento real (menor incremento por ser el valor inicial mayor tras haberse anulado el efecto de la inflación)" (pág. 17); (ix) que la diferencia entre la Ley 2/2004 "y su predecesora es el hecho de que en la anterior el valor se conocía "previa estimación general que el Ayuntamiento, que debía aprobar periódicamente", y en la regulación actual se establecen las reglas para se realice el cálculo por el ayuntamiento o por el contribuyente caso de autoliquidación y se tribute en mayor o menor medida dependiendo de los años de permanencia y de un porcentaje que establecen los Ayuntamientos dentro de la horquilla que permite la Ley dependiendo de esos años" (pág. 19); y, en fin, (x) que "no parece que el cálculo de la liquidación realizada por el perito, esté fuera de la legalidad, por cuanto parece ser la pretendida por el Legislador, y en cualquier caso no de imposible convivencia con la que utilizan los ayuntamientos ya que aplicando dicho calculo no se desobedece lo obligado por la norma ya por tanto por ser aplicable a la liquidación que trae causa de este recurso" (pág. 19).

5. Votación, fallo y deliberación del recurso.

De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de la Sala de 11 de diciembre de 2019 quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Y por providencia de 10 de febrero de 2020 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés, señalándose para votación y fallo de este recurso el día 5 de mayo de 2020, fecha en la que, efectivamente, tuvo lugar su deliberación, votación y fallo por los medios tecnológicos disponibles por esta Sección como consecuencia de las disfunciones generadas por el COVID19, que arrojó el resultado que ahora se expresa.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso. Necesaria remisión a nuestras sentencias núms. 793/2019, de 10 de junio, dictada en el recurso de casación núm. 2022/2017 , y 794/2019, de 10 de junio, dictada en el recurso de casación núm. 2093/2017 .

1. El objeto del presente recurso de casación es determinar si es conforme a Derecho la sentencia pronunciada el 12 de enero de 2018 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Toledo, estimatoria del recurso núm. 249/2017 (procedimiento abreviado) interpuesto por doña Piedad contra la resolución de 2



de mayo de 2017 del TEAMT, que desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta por doña Piedad contra las liquidaciones del IIVTNU practicadas por el **Ayuntamiento de Toledo**, núms. NUM000 y NUM001, por importes, respectivamente, de 11.793,08 y 1.378 euros.

2. La cuestión casacional planteada por el auto de admisión de este recurso es idéntica a la examinada por esta Sección en las sentencias núms. 793/2019 y 794/2019, ambas de 10 de junio de 2019, dictadas, respectivamente, en los recursos de casación núms. 2022/2017 y 2093/2017. Elementales exigencias de los principios de seguridad jurídica y unidad de doctrina obligan -pese al encomiable esfuerzo argumental de la representación de doña Piedad en su escrito de oposición al recurso de casación- a reproducir ahora nuestro criterio anterior, recogido en los fundamentos de las citadas sentencias, que abordan una problemática idéntica a la que aquí se suscita. Así, decíamos en la sentencia núm. 793/2019:

" PRIMERO.- *La controversia jurídica.*

(...)

La discusión jurídica evoca la conocida "formula Cuenca" -como ponen de manifiesto la sentencia del juzgado y de la Sala de Zaragoza- como punto de partida para cuestionar el cálculo, conforme al artículo 107 del TRLHL, sobre la base de las sentencias del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Cuenca y, posterior, del TSJ de Castilla- La Mancha.

En consecuencia, la controversia se centra en determinar si el importe de la base imponible "puede no ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda", si bien debe subrayarse que el auto de admisión reclama que dicha indagación se realice a partir "de la interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1 y 4, TRLHL", razón ésta que exige, de entrada, remitirnos a nuestra sentencia no 1163/2018, de 9 de julio (recurso de casación no 6226/2017).

SEGUNDO.- Remisión a los razonamientos expresados en la sentencia de esta Sala no 1163/2018, de 9 de julio, que resuelve el recurso de casación no 6226/2017.

Dada la interpretación de los preceptos a los que alude el auto de admisión procede recordar la interpretación que tal sentencia efectuó de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, tras lo que será preciso suministrar una respuesta singularizada a la situación particular que el asunto presenta.

Y los pronunciamientos relevantes de la STS de 9 de julio de 2018 (recurso de casación núm. 6226/2017), por lo que ahora interesa, son estos:

-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 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.

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

-Corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Y este extremo, no solo se infiere con carácter general del artículo 105.1 LGT, conforme al cual "quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", sino que también, y en el ámbito concreto que nos ocupa, ha sido puesto de relieve por el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 5 b) de la STC 59/2017, y admitido, incluso, por la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 (RCA 2672/2017).

-Para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo (a) ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas [cuyo valor probatorio sería equivalente al que atribuimos a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en



los fundamentos de derecho 3.4 de nuestras sentencias de 23 de mayo de 2018 (RRCA núms. 1880/2017 y 4202/2017), de 5 de junio de 2018 (RRCA núms. 1881/2017 y 2867/2017) y de 13 de junio de 2018 (RCA núm. 2232/2017); (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU.

-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.

TERCERO.- Sobre la fórmula para el cálculo de la base imponible.

Partiendo de lo que se acaba de expresar, y, especialmente, de la circunstancia de que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL -de acuerdo con la interpretación arriba expresada y con relación a los supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor-, resultan plenamente aplicables, el debate queda centrado en la procedencia de sustituir el método de cálculo utilizado por el ayuntamiento, por la fórmula que propone la recurrente.

A estos efectos, los argumentos contenidos en la sentencia del juzgado y en la de la sala de apelación están en sintonía con nuestros pronunciamientos recientes, que dan respuesta a la misma cuestión de interés casacional que justificó, precisamente, la admisión del presente recurso, por ejemplo, la sentencia 419/2019, de 27 de marzo (rca 4924/2017); la 291/2019, de 6 de marzo (rca 2815/2017) o sin coincidir con el tenor literal del auto de admisión, la sentencia 1845/2018, de 20 diciembre (rca. 4980/2017) o la sentencia 1649/2018, de 21 de noviembre (rca 4983/2017).

De forma explícita, la sentencia 419/2019 fija como doctrina la siguiente: "la interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1 , 2 y 4, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo , permite concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ha de ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual corresponda."

Por otro lado, la sentencia 291/2019 considera que lo pretendido por la parte actora "es una alteración del procedimiento de cálculo que desconoce directamente el mandato legal del artículo 107.4 TRLHL; sin aportar una prueba idónea para desvirtuar la adecuación del método de cálculo de la base imponible que establece el art. 107.1 y 4 TRLHL al principio de capacidad económica."

La sentencia 1848/2018 frente al alegato de la indebida cuantificación de la base imponible contenida en las autoliquidaciones -que pretendía fundamentar en los criterios de la denominada "formula Cuenca"- afirma que dicha pretensión "no merece una respuesta favorable a lo que sobre ella se preconiza en la demanda, Así debe ser porque lo pretendido, en realidad, es una alteración del procedimiento de cálculo que desconoce directamente el mandato legal del artículo 107.4 TRLHL, y porque tampoco la parte actora ha aportado una prueba pericial técnica o de otro tipo que evidencie la inadecuación del método cálculo legalmente establecido con el principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE ."

Por último, la sentencia 1649/2018 se refiere a que la parte recurrente se limitaba "a cuestionar desde un punto de vista puramente especulativo la inviabilidad, a su juicio, de acreditar una situación de inexistencia de plusvalía bajo la aplicación del sistema previsto en el art. 107 TRLHL, pero sin aportar el menor indicio de que tal circunstancia pudiera acontecer, ni intentar prueba alguna al respecto".

CUARTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA , procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión y declarar, remitiéndonos a la jurisprudencia relacionada en los fundamentos de derecho anteriores, lo siguiente: en el presente caso, la interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1 , 2 y 4, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo , permite concluir que el



importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ha de ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual correspondiente".

SEGUNDO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

Como ha quedado reflejado en los antecedentes, en el presente recurso no se discute la realización del hecho imponible. La sentencia impugnada admite -y ninguna de las partes discute- que ha habido un incremento del valor de los terrenos transmitidos. El debate queda reducido exclusivamente al método de cálculo para la determinación de la base imponible, por considerar la parte recurrida en este proceso que es inferior a la que defiende el **Ayuntamiento de Toledo**, y, por tanto, resulta una cuota a ingresar inferior. Y ello con fundamento en el sistema recogido en la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Cuenca, dictada en el recurso núm. 37/2010, de 21 de septiembre de 2010, confirmada por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, dictada en el recurso núm. 393/2010, de 17 de abril de 2012.

Sin embargo, resulta evidente que la pretensión de la representación de doña Piedad de sustituir el cálculo establecido legalmente por la fórmula de descuento que plantea resulta contraria a nuestra jurisprudencia y, por consiguiente, procede casar la sentencia de instancia y desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por dicha parte, en la medida en que esa fórmula de descuento -que se apoya en el dictamen pericial que aportó- introduce unas operaciones o factores que resultan ajenos a la fórmula legal sin que, además, la prueba practicada evidencie la inadecuación del método cálculo legalmente establecido con el principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE.

TERCERO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta de la parte recurrente, no procede declaración expresa de condena en las costas del presente recurso de casación.

Y, a tenor del artículo 139.1 LJCA y por lo que se refiere a las costas de la instancia, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico primero de esa sentencia por remisión al fundamento jurídico cuarto de la sentencia de esta Sección núm. 793/2019, de 10 de junio, dictada en el recurso de casación núm. 2022/2017.

* **Segundo.** Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Alberto Collado Martín, en nombre y representación del **AYUNTAMIENTO DE TOLEDO**, contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Toledo, de fecha 12 de enero de 2018, dictada en el procedimiento abreviado núm. 249/2017, relativo al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Desestimar el recurso interpuesto por la representación procesal de doña Piedad contra la resolución de 2 de mayo de 2017 del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Toledo, que desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta por doña Piedad contra las liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana, practicadas por el **Ayuntamiento de Toledo**, núms. NUM000 y NUM001, por importes, respectivamente, de 11.793,08 y 1.378 euros, resolución y liquidaciones que se declaran conformes a Derecho.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación y, por lo que se refiere a las costas de la instancia, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde



PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Ángel Aguillo Avilés, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ