



ADMINISTRACIÓN
DE
JUSTICIA

JUZGADO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº7 DE MALAGA

C/ FISCAL LUIS PORTERO GARCIA S/N

Tif.: 951938460/951938310/951938525. Fax: 951939177- cuenta 4333

NIG: 2906745020160001200

Procedimiento: Procedimiento abreviado 155/2016. Negociado: C

Procedimiento principal:[ASTPOR[ASNPOR]

De: D/ña. [REDACTED]

Procurador/a Sr./a.: MARIA JOSE RIOS PADRON

Letrado/a Sr./a.: [REDACTED]

Contra D/ña.: AYUNTAMIENTO DE MALAGA

Procurador/a Sr./a.:

Letrado/a Sr./a.:

SENTENCIA Nº 453/2019

En MALAGA, a diecisiete de diciembre de dos mil diecinueve

El magistrado titular de este Juzgado, Ilmo. Sr. D. José Luis Franco Llorente, ha visto el recurso contencioso-administrativo número 155/2016, interpuesto por [REDACTED] EN SU PROPIO NOMBRE Y EN REPRESENTACIÓN DE LOS HEREDEROS DE [REDACTED] representado por la procuradora D.ª María José Ríos Parón, que asume su propia defensa, contra el AYUNTAMIENTO DE MÁLAGA, representado y defendido por el letrado de sus servicios jurídicos, siendo la cuantía del recurso 16.910,26 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por escrito de demanda que tuvo entrada en el Juzgado Decano de Málaga el día 11 de abril de 2016, de julio de 2017, [REDACTED] actuando en su propio nombre y en representación de los herederos de [REDACTED] [REDACTED] interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga de fecha 29 de enero de 2016, que desestimó la reclamación económico-administrativa n.º 59/2015, interpuesta contra la liquidación del Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana derivada del acta de conformidad 2014/3308 (liquid. 2.135.888), y la resolución dictada en el expediente sancionador 2014/4339 (liquid. 2.135.889).



SEGUNDO.- Subsanaados los defectos del escrito inicial, se acordó reclamar el expediente administrativo y señalar día para la vista, que se celebró el 15 de marzo de 2017 con la asistencia de todas las partes y el resultado que consta en autos.

TERCERO.- La providencia de 5 de diciembre de 2018 acordó suspender el plazo para dictar sentencia por un plazo máximo de seis meses, hasta el establecimiento de doctrina jurisprudencial sobre si la interpretación conjunta del artículo 104 y 107 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" (autos de admisión de 20 de julio (RCA 2093/2017), 21 de julio (RCA 2022/2017), 15 de septiembre (RCA 2815/2017), 31 de octubre (RCA 3315/2017), 23 de noviembre (4327/2017), 27 de noviembre (RCA 4924/2017) y 11 de diciembre de 2017 (RCA 4372/2017), y de 19 de enero (RCA 4890/2017) y 4 de abril de 2018 (RCA 151/2018), entre otros).

CUARTO.- La providencia de 24 de octubre de 2019 acordó alzar la suspensión y dar traslado por cinco días a las partes, para alegaciones, quedando a continuación los autos para dictar sentencia.

QUINTO.- En la tramitación de este recurso se han observado las prescripciones legales esenciales a excepción del plazo para dictar sentencia, por la acumulación de asuntos pendientes de resolución.

SEXTO.- En la tramitación de este recurso se han observado las prescripciones legales esenciales a excepción del plazo para dictar sentencia, por la acumulación de asuntos pendientes de resolución.

A los que son de aplicación los siguientes

FUNDAMENTOS DE DERECHO



PRIMERO.- Dirige el demandante su recurso contra las resoluciones del Ayuntamiento de Málaga que confirmaron la liquidación del IMIVTNU y sancionaron a los recurrentes por no haber presentado la correspondiente declaración, actos ambos que traen causa de la transmisión "mortis causa" de un inmueble del causante [REDACTED] fallecido el 5 de julio de 2011.

Se alega como motivos del recurso que no habiendo sido aceptada la herencia, no se ha producido la transmisión "mortis causa" de los bienes que la integran ni, por ello, se ha devengado el impuesto, ni existía la obligación de presentar la declaración tributaria por el IMIVTNU; la inconstitucionalidad de los artículos 107 y 110.4 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales; y que la fórmula de cálculo empleada por el Ayuntamiento para calcular la base imponible (incremento de valor) es incorrecta y vulnera el principio de capacidad económica.

SEGUNDO.- SUJETO PASIVO. HERENCIA YACENTE.

A) NORMATIVA APLICABLE.

El 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, establece en su artículo 104.1 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.

Sobre el sujeto pasivo del impuesto, dice el artículo 106.1 a) de la misma ley que

"1. Es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente:

a) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate....

Disponiendo a su vez el artículo 35 de la Ley General Tributaria que

"1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias...

4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.."



B) SUPUESTO ENJUICIADO.

[REDACTED] falleció el 5 de julio de 2011, dejando viuda y cuatro hijos supervivientes, y como caudal hereditario la titularidad del 50 % del inmueble sito en el [REDACTED]

No consta que la herencia haya sido aceptada, ni tampoco renunciada por ninguno de los herederos.

Plantea el actor que no habiendo sido aceptada la herencia, no se ha producido la transmisión de los bienes del causante ni, en consecuencia, el hecho imponible del impuesto.

Un supuesto análogo al que nos ocupa fue objeto del recurso resuelto por la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJ de las Islas Baleares, sec. 1ª, mediante sentencia de 27 de enero de 2016 (rec. 20/2014)

En ese procedimiento los miembros de una comunidad hereditaria impugnaron la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Palma que confirmó dos liquidaciones del IVTNU y dos sanciones (éstas, por no haber presentado en plazo la liquidación del impuesto).

La Sala, con cita de varias sentencias del Tribunal Supremo (invocadas también por el Ayuntamiento de Málaga en su contestación) argumenta en los siguientes términos:

"fj 2º. SEGUNDO.- MOMENTO EN QUE SE PRODUCE EL DEVENGO DEL IMPUESTO.

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 (art. 104.1.º del TRLHL).

Conforme al art. 109,1º de la misma Ley, el impuesto se devenga: "a) Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión".

No obstante, como resulta que los efectos de la aceptación de la herencia se retrotraen al momento del fallecimiento del causante (art. 989 CC), la Jurisprudencia ha reiterado que el devengo del impuesto que nos ocupa se produce en el momento del fallecimiento, no en el de la aceptación de la herencia por los herederos. La mejor prueba de ello es que la "herencia yacente", es decir cuando todavía no se ha producido la aceptación, es sujeto pasivo del impuesto (pues el art. 106.1 TRLHA se refiere a las entidades del art. 35,4º LGT), lo que demuestra que tras el fallecimiento y antes de la aceptación, ya hay sujeto pasivo (la herencia yacente), lo que sólo es posible si ya se ha producido el devengo.



En este sentido la STS de 17-12-97, precisa:

"... de los arts. 657, 661 y 989 del mencionado Código, al establecer, respectivamente, que "los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte" -se refiere el Código, como es obvio, no al conjunto de los derechos a la sucesión, sino a los que integran el aspecto objetivo de ésta, es decir, a la herencia-; que "los herederos suceden al difunto, por el solo hecho de su muerte, en todos sus derechos y obligaciones" y que "los efectos de la aceptación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda", se desprende que de los tres básicos sistemas que las legislaciones acogen para organizar la transmisión hereditaria -el que la supedita a la muerte del causante, el opuesto que la vincula a la aceptación y el mixto, que considera necesaria la aceptación pero retrotrae sus efectos al momento en que la muerte se produjo - el sistema español responde al último de los expresados modelos. Pero esta realidad, inclusive la aceptada por la jurisprudencia civil en la Sentencia de la Sala Primera de este Tribunal de 19 octubre 1963 -que se alineó con la tesis de la adquisición de la herencia mediante la aceptación-, en el supuesto de que existan varios herederos, no supone otra cosa que la adquisición de la herencia conjunta o colectivamente por todos ellos, sin que esta situación de indivisión, y, por ende, de concreción de sus derechos, pueda darse por concluida hasta que se realiza partición. Es esta última, con arreglo a lo establecido en el art. 1068 del mismo Código, la que, legalmente hecha, "confiere a cada heredero la propiedad exclusiva de los bienes que le hayan sido adjudicados". Tanto si se reconoce a la partición naturaleza atributiva del derecho, como si se la considera declarativa o simplemente especificativa o determinativa, es evidente que no puede ser tenida como transmisión independiente de la que perfeccionó la adquisición de la herencia. Se trataría sólo, en consecuencia, de un último eslabón del proceso sucesorio que pondría término a la situación de indivisión o de comunidad en que la herencia se encontraba desde la meritada apertura de la sucesión, pero no de ningún supuesto de alteración patrimonial susceptible de erigirse en hecho imponible del Impuesto aquí cuestionado".

La STS de 30 de septiembre de 1996 señaló que "el devengo se produce a partir de la fecha de la transmisión del terreno sujeto, que cuando tiene lugar por muerte coincide con la fecha del fallecimiento del causante"; doctrina ya recogida en la S.T.S. de 7-10-95 al señalar que "la fecha del devengo de las transmisiones dominicales inmobiliarias por herencia o sucesión abintestato tiene lugar el día del fallecimiento del causante transmitente, no cuando se formaliza la protocolización de las operaciones particionales del caudal hereditario".

Así pues, queda claro que el devengo se produjo en el momento del fallecimiento, por lo que la herencia yacente representada por los aquí demandantes debía proceder a presentar la liquidación, iniciándose la demora en el pago por el que se adeudan intereses al no presentarse la liquidación en plazo de los 6 meses a que se refiere el art. 110 TRLHL..."

Y también resulta de provecho la cita de la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ Castilla y León (Burgos) de fecha 15 de marzo de 1999 (rec. 1740/1997), cuyo objeto era la resolución confirmatoria de una liquidación del IVTNU por la transmisión "mortis causa" de una vivienda.

Decía la Sala:

"...Aduce el recurrente en apoyo de sus pretensiones anulatorias que no se ha producido el hecho imponible, ya que no se ha procedido a la aceptación y adjudicación de la herencia, debiendo diferenciarse el Impuesto que ahora nos ocupa del Impuesto sobre Sucesiones, ya que en éste la fecha del devengo se refiere al día del fallecimiento, y en el caso del IMIVTNU, tal fecha es la de la transmisión del bien concreto, y por tanto, hasta que no se produzca la aceptación de la herencia y la adjudicación de ese bien, no se producirá la transmisión de la propiedad, y, con ella, el devengo del Impuesto, invocándose asimismo la infracción de lo dispuesto en el art. 33 de la LGT, así como la improcedencia de la regla de solidaridad entre todos los herederos.



ADMINISTRACIÓN
DE
JUSTICIA

Tales pretensiones son rebatidas de contrario, interesándose la desestimación del recurso, por entender que la resolución impugnada es conforme a derecho.

SEGUNDO.- Para resolver la cuestión litigiosa es preciso traer a colación la doctrina contenida en la S.T.S. de 17-12-97, dictada en recurso de casación en interés de Ley, que si bien se refiere a un supuesto distinto al que ahora nos ocupa - concretamente a la partición hereditaria y adjudicación de bienes a uno de los coherederos en partición extrajudicial, con compensación en metálico -, no obstante examina el hecho imponible del Impuesto de referencia, la adquisición de la herencia y la naturaleza de la partición.

Como señala tal sentencia, el art. 105.1 de la Ley 39/1988, de 28 diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, es un tributo directo que grava sobre el incremento de valor que experimenten terrenos de naturaleza urbana y se ponga de manifiesto, en cuanto ahora interesa, a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título. Por consiguiente, se está ante un gravamen sobre las plusvalías puestas de manifiesto al producirse una alteración patrimonial.

Pues bien; para determinar si en el supuesto aquí planteado se puede estimar producida esa alteración patrimonial, hay que partir de la regulación establecida en el Código Civil en punto a la adquisición de la herencia y de la naturaleza de la partición.

Así, sigue señalando que de los arts. 657, 661 y 989 del mencionado Código, al establecer, respectivamente, que "los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte" -se refiere el Código, como es obvio, no al conjunto de los derechos a la sucesión, sino a los que integran el aspecto objetivo de ésta, es decir, a la herencia-; que "los herederos suceden al difunto, por el solo hecho de su muerte, en todos sus derechos y obligaciones" y que "los efectos de la aceptación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda", se desprende que de los tres básicos sistemas que las legislaciones acogen para organizar la transmisión hereditaria -el que la supedita a la muerte del causante, el opuesto que la vincula a la aceptación y el mixto, que considera necesaria la aceptación pero retrotrae sus efectos al momento en que la muerte se produjo - el sistema español responde al último de los expresados modelos. Pero esta realidad, inclusive la aceptada por la jurisprudencia civil en la Sentencia de la Sala Primera de este Tribunal de 19 octubre 1963 -que se alineó con la tesis de la adquisición de la herencia mediante la aceptación-, en el supuesto de que existan varios herederos, no supone otra cosa que la adquisición de la herencia conjunta o colectivamente por todos ellos, sin que esta situación de indivisión, y, por ende, de concreción de sus derechos, pueda darse por concluida hasta que se realiza partición. Es esta última, con arreglo a lo establecido en el art. 1068 del mismo Código, la que, legalmente hecha, "confiere a cada heredero la propiedad exclusiva de los bienes que le hayan sido adjudicados". Tanto si se reconoce a la partición naturaleza atributiva del derecho, como si se la considera declarativa o simplemente especificativa o determinativa, es evidente que no puede ser tenida como transmisión independiente de la que perfeccionó la adquisición de la herencia. Se trataría sólo, en consecuencia, de un último eslabón del proceso sucesorio que pondría término a la situación de indivisión o de comunidad en que la herencia se encontraba desde la meritada apertura de la sucesión, pero no de ningún supuesto de alteración patrimonial susceptible de erigirse en hecho imponible del Impuesto aquí cuestionado.

Sentado lo anterior, dice el Tribunal Supremo es evidente que si el hecho imponible, en el Impuesto Municipal aquí examinado y conforme se ha destacado con anterioridad, es el incremento de valor que hubieran experimentado determinados terrenos de naturaleza urbana y que se hubiera manifestado como consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos, y si la operación consistente en la adjudicación de unos bienes a uno de los coherederos a calidad de abonar a los demás el exceso en dinero es una de las operaciones que se inscriben en el mecanismo de especificación o concreción de derechos que la propia partición significa -como sucede con la similar que prevé el art. 1062 del meritado Código cuando una de las cosas o bienes pertenecientes a la herencia sea indivisible o desmerezca mucho por su división-, pero no una operación representativa de una propia y nueva transmisión distinta de la que tuvo lugar con motivo de la adquisición de la herencia, será forzoso concluir que, en el caso de autos, faltaba uno de los presupuestos necesarios



ADMINISTRACIÓN
DE
JUSTICIA

para que, con motivo de esa adjudicación, pudiera tenerse por producida una transmisión legitimadora de las liquidaciones que el Ayuntamiento recurrente pretendió. En otras palabras: el pretendido exceso de adjudicación, ni era tal, tan pronto se considere que tenía la contrapartida de la compensación dineraria, ni podía significar transmisión alguna mediante la cual se manifestara ningún incremento de valor. Considerar lo que no es más que transformación de un derecho impreciso en otro individualizado o referido a bienes concretos como propia y verdadera transmisión generadora de una obligación tributaria, significarla, en definitiva, extender, mediante una integración analógica y más allá de sus términos estrictos, el ámbito del hecho imponible, en contra de lo establecido, hoy, en el art. 23.3 de la Ley General tributaria. Y todo ello cualesquiera sea la doctrina contraria que pudiera desprenderse de las Sentencias de esta Sala de 10 octubre 1988 y 18 junio 1994, que, en cuanto pudiera aparecer como opuesta a las conclusiones precedentes, habría que considerar modificada.

Ahondando en la cuestión, y como recoge la S.T.S. de 30-11-96, la doctrina Jurisprudencial de esa Sala ha dejado reiteradamente sentado que, en las transmisiones por causa de muerte, el devengo del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos se produce en la fecha misma del fallecimiento del causante, cualquiera que sea la fecha de la aceptación y adjudicación de la herencia.

En definitiva, y en palabras del Tribunal Supremo (sentencia de 30-9-96) "...el devengo se produce a partir de la fecha de la transmisión del terreno sujeto, que cuando tiene lugar por muerte coincide con la fecha del fallecimiento del causante"; doctrina ya recogida en la S.T.S. de 7-10-95 al señalar que "la fecha del devengo de las transmisiones dominicales inmobiliarias por herencia o sucesión abintestato tiene lugar el día del fallecimiento del causante transmitente, no cuando se formaliza la protocolización de las operaciones particionales del caudal hereditario".

Existe, por tanto, una doctrina Jurisprudencial constante en los términos expuestos que diverge de las tesis mantenidas por la parte recurrente en el presente recurso jurisdiccional, siendo preciso recordar que ya el Tribunal Supremo en sentencia de 5-12-94 declaró que se devenga el impuesto y nace la obligación de contribuir, en las transmisiones por causa de muerte, en la fecha de fallecimiento del causante, en coherencia con los arts. 657, 661 y 989 del Código Civil, toda vez que, los actos de aceptación, inventario y avalúo y partición no constituyen actos transmisivos, sino meramente declarativos. Doctrina reiterada en las S.T.S. de 27 de febrero y 16 de mayo de 1995 al señalar que los arts. 657 y 661 del Código Civil, determinan, que los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte y que los herederos suceden al difunto en todos sus derechos y obligaciones, y que el momento del devengo en las transmisiones hereditarias es el del fallecimiento del causante y de ninguna manera el de la fecha de la partición o adjudicación de los bienes hereditarios, ya que la partición no representa otra cosa que la cesación de la comunidad incidental que se opera en toda sucesión en que hay pluralidad de herederos, teniendo la misma como única finalidad, el transformar en una cuota individualizada, la abstracta e indivisa, adquirida y transmitida al fallecimiento del causante.

En definitiva, como quiera que el devengo del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos se produce en la fecha misma del fallecimiento del causante ..., cualquiera que sea la fecha de la aceptación y adjudicación de la herencia, es claro que las alegaciones vertidas por el actor en su demanda han de decaer, pues como se ha visto, es intrascendente que no se haya procedido a la aceptación y adjudicación de la herencia de la causante.

TERCERO.- Si la transmisión se produjo con el fallecimiento de la causante, es claro que serán sujetos pasivos del impuesto las personas llamadas a la herencia, bien por voluntad del testador, o de lo contrario, por imperativo legal, sin que se haya vulnerado el art. 33 de la LGT, pues tal precepto establece que tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las Leyes Tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás Entidades que carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición.



Pues bien, como quiera que conforme a lo establecido en el art. 107 de la LHL son sujetos pasivos del impuesto en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos de dominio a título lucrativo, el adquirente del terreno o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, y dado que en el presente caso, según se nos dice no está aceptada la herencia, ni ésta ha sido adjudicada, cabe concluir que nos encontramos ante una herencia yacente, entendiéndose como tal la que aún no está adida, cualquiera que sea la causa de la dilación o suspensión, no tratándose por tanto, de una herencia indivisa, esto es, aceptada, y no repartida o adjudicada, en cuyo caso estaríamos ante una Comunidad de bienes especial.

Siendo ello así, cabe concluir que la parte actora, como copartícipe o cotitular de una de las entidades a que se refiere el art. 33 de la LGT es sujeto pasivo del impuesto que nos ocupa, y careciendo la herencia yacente de personalidad jurídica, cabe concluir que la Administración Tributaria puede dirigirse a todos los herederos o a uno solo de los herederos que integran la misma, ya que en estos supuestos estamos ante una responsabilidad solidaria, procediendo en consecuencia desestimar igualmente tal motivo de impugnación..."

TERCERO.- HECHO IMPONIBLE (INCREMENTO DE VALOR).

A) NORMATIVA APLICABLE.

El 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, establece en su artículo 104.1 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.

El artículo 107 del mismo Real Decreto Legislativo, dice sobre la base imponible que

"1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquel. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo.



b) En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) anterior que represente, respecto de aquel, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

c) En la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) que represente, respecto de aquel, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificados una vez construidas aquéllas.

d) En los supuestos de expropiaciones forzosas, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor definido en el párrafo a) del apartado 2 anterior fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio.

3. Cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, se tomará, como valor del terreno, o de la parte de éste que corresponda según las reglas contenidas en el apartado anterior, el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales la reducción que en cada caso fijen los respectivos ayuntamientos. Dicha reducción se aplicará respecto de cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales.

La reducción tendrá como límite mínimo el 40 por ciento y como límite máximo el 60 por ciento, aplicándose, en todo caso, en su límite máximo en los municipios cuyos ayuntamientos no fijen reducción alguna. Los ayuntamientos podrán fijar un tipo de reducción distinto para cada uno de los cinco años de aplicación de la reducción.

La reducción prevista en este apartado no será de aplicación a los supuestos en los que los valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva a que aquél se refiere sean inferiores a los hasta entonces vigentes.

El valor catastral reducido en ningún caso podrá ser inferior al valor catastral del terreno antes del procedimiento de valoración colectiva.

4. Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes:

a) Período de uno hasta cinco años: 3,7.

b) Período de hasta 10 años: 3,5.

c) Período de hasta 15 años: 3,2.

d) Período de hasta 20 años: 3.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

1ª El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.

2ª El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.

3ª Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1ª y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2ª, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.

Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado".

B) PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN.



La doctrina y la jurisprudencia han interpretado tradicionalmente que la fórmula de cálculo establecida legalmente implica la existencia, en todos los supuestos de hecho sujetos al mismo (salvo cuando no medie siquiera un año entre la transmisión gravada y la anterior realización del hecho imponible), de un incremento de valor y por tanto el nacimiento de la obligación tributaria; esto es, que el incremento de valor se produce directamente por imperativo legal, y la medida del mismo (base imponible) se realiza a través de un sistema de determinación objetiva, aplicando una fórmula de cálculo sin tomar en cuenta la situación del mercado o el valor que las partes del negocio jurídico hayan establecido.

La crítica fundamental que recibió el impuesto tiene que ver con las dudas respecto de su constitucionalidad por la posible vulneración del principio de capacidad económica, al gravar una manifestación de la misma que bien podría ser ficticia, aspecto que en cierto modo fue salvado por la STC 221/1992, de 11 diciembre, aunque referido al antecedente del actual IIVTNU, regulado en el Texto Refundido de las Disposiciones Legales Vigentes del Régimen Local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 abril.

En su FJ 4º se llegaba a afirmar que:

"...Para resolver adecuadamente la cuestión propuesta es necesario precisar el significado y alcance del principio de capacidad económica plasmado en el art. 31.1 del Texto Constitucional. Este Tribunal ha declarado en ocasiones precedentes que capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra (SSTC 27/1981, f. j. 4º, y 150/1990); la recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria (STC 76/1990, f. j. 3º).

Ello no significa, sin embargo, que la capacidad contributiva pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de la justicia de los tributos. Como ya indicó este Tribunal en la citada STC 27/1981, la Constitución alude expresamente al principio de capacidad económica, pero lo hace sin agotar en ella el principio de justicia en materia tributaria. Es por tanto constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza; y basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo (STC 37/1987, f. j. 13º).

El principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria. Aunque la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia..."

En el contexto de crisis económica y pinchazo de la "burbuja inmobiliaria", cabe que el valor económico de un terreno sea inferior en el momento de su transmisión al que tenía en el momento de adquisición, lo que reavivó por vía *jurisprudencial* la tesis de la presunción



"*iuris tantum*" de la existencia del incremento de valor, criterio que acogieron entre otras muchas las STSJ Cataluña, Secc. 1ª, de 18 de julio de 2013 (rec. 515/11) y de 22 de marzo y 9 de mayo de 2012, las del TSJ de Madrid, sec. 9ª, de 5 de octubre de 2016 (rec. 1280/2015), y 8 de octubre de 2015 (rec. n.º 841/14), y la del TSJ de la Comunidad Valenciana, sec. 4ª, de 16 de septiembre de 2016 (rec. 6/2016).

Mientras que otras sentencias han cuestionado la fórmula de cálculo de la base imponible; así, la sentencia n.º 366/2010, de 21 de septiembre, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 1 de Cuenca, dio carta de naturaleza a una nueva fórmula de cómputo planteada por el recurrente, razonando en los siguientes términos:

"CUARTO.- Por lo que se refiere al otro motivo de impugnación, la fórmula de cálculo, en este aspecto sí que hay que dar la razón a la parte actor, por cuanto la misma, en base a los informes matemáticos que acompaña con sus escritos de recursos de reposición presentados en vía administrativa, sí que ofrece argumentos lógicos y coherentes para entender que la fórmula aplicada por el mismo, y que ha determinado el resultado de la autoliquidación practicada por el recurrente, tal como el mismo refiere en su escrito de demanda, esto es, plusvalía = valor final x núm. de años x coeficiente de incremento / 1+ (número de años x coeficiente de incremento), se ofrece como correcta, en base a las explicaciones contenidas en el escrito de demanda, a los efectos de gravar de manera correcta la plusvalía generada durante el período de tenencia del bien, tal como se aplica gráficamente en dicho escrito de demanda, partiendo de un valor de suelo de 100 euros, y las diferencias de aplicar una u otra fórmula, 54 de aplicar la fórmula del Ayuntamiento, 35,06 de aplicar la fórmula de la parte actora, pues de aplicar la fórmula del Ayuntamiento, lo que se estaría calculando sería el incremento de valor del suelo en años sucesivos y no en años pasados, al aplicar el incremento sobre el valor final, el de devengo, y desde esta perspectiva, por tanto, aplicando dicha fórmula, a su resultado habrá que estar declarando nula la liquidación complementaria practicada y, por tanto, la resolución impugnada."

Interpretación que respaldó el TSJ de Castilla La Mancha en su sentencia 85/2012, de 17 de abril.

C) SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL N.º 59/2017, DE 11 DE MAYO (cuestión de inconstitucionalidad n.º. 4864/2016).

La polémica debe entenderse resuelta, al menos en parte, tras el dictado de la sentencia del Tribunal Constitucional n.º 59/2017, de 11 de mayo (cuestión de inconstitucionalidad n.º 4864/2016), que resolvió la cuestión planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera en relación con 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, por posible infracción del principio de capacidad económica (artículo 31.1 CE).

En dicha sentencia el Tribunal Constitucional extiende la declaración de inconstitucionalidad a los artículos 107.1 y 107.2 a), pero no a las letras b), c) y d) del



citado artículo 107.2, y señala que el IIVTNU no es contrario al texto constitucional en su configuración actual, sino solo en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, en las que no presentan aumento el valor del terreno al momento de la transmisión, pues el hecho de que el nacimiento de la obligación se haga depender de la transmisión de un terreno podría ser 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 del valor de un terreno, pues cuando no se ha producido ese incremento de 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 del art. 31 CE.

El Tribunal se hace eco de sentencias anteriores dictadas en el contexto de Normas Forales vascas (SSTC 26/2017 y 37/2017), y señala textualmente:

"...En efecto, declaramos en una y otra Sentencia que, siendo constitucionalmente admisible que «el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza», bastando con que «dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo», ello debe hacerse sin que en ningún caso pueda «establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia» (SSTC 26/2017, FJ 3 ; y 37/2017 , FJ 3). Por esta razón precisamos a renglón seguido que, aun cuando «es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto», sin embargo, «una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal» (STC 26/2017 , FJ 3).

Resulta, entonces, que aun cuando de conformidad con su regulación normativa, el objeto del impuesto analizado es el "incremento de valor" que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo temporal dado, que se cuantifica y somete a tributación a partir del instante de su transmisión, el gravamen, sin embargo, no se anuda necesariamente a la existencia de ese "incremento" sino a la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo computable que oscila entre uno (mínimo) y veinte años (máximo). Por consiguiente, basta con ser titular de un terreno de naturaleza urbana para que se anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido a tributación que se cuantifica de forma automática, mediante la aplicación al valor que tenga ese terreno a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles al momento de la transmisión, de un porcentaje fijo por cada año de tenencia, con independencia no sólo del quantum real del mismo, sino de la propia existencia de ese incremento (SSTC 26/2017, FJ 3 ; y 37/2017 , FJ 3). Sin embargo, parece claro que la circunstancia de que el nacimiento de la obligación tributaria se hiciese depender, entonces y también ahora, de la transmisión de un terreno, «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).



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 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)....

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

a) El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 7 ; y 37/2017 , FJ 5).

b) Como apunta el Fiscal General del Estado, aunque el órgano judicial se ha limitado a poner en duda la constitucionalidad del art. 107 LHL, debemos extender nuestra declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión (art. 39.1 LOTC con los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, al art. 110.4 LHL, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre este último citado precepto y las reglas de valoración previstas en aquellos, cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene» (SSTC 26/2017, FJ 6 ; y 37/2017 , FJ 4 e)). Por consiguiente, debe declararse inconstitucional y nulo el art. 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7 ; y 37/2017 , FJ 5).

c) Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 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)..."



D) SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO, SALA 3ª, SECCIÓN 2ª, N.º 1163/2018, DE 9 DE JULIO (Recurso de Casación n.º 6226/2017).

Los pronunciamientos judiciales posteriores a la sentencia 59/2017, de 11 de mayo, del Tribunal Constitucional, no han sido uniformes, pues si algunos órganos resolvieron que todas las liquidaciones del IIVTNU debían ser anuladas al haber sido giradas en aplicación de preceptos expulsados del Ordenamiento jurídico "ex origine", otros entienden que recae sobre el impugnante la carga de acreditar la disminución del valor del inmueble, mientras que una tercera opinión considera que es la Administración recaudadora quien debe acreditar, como en los demás supuestos de configuración de tributos, la existencia de una situación de riqueza susceptible de ser gravada.

La cuestión ha sido analizada extensamente en la sentencia de la Sala 3ª del Tribunal supremo, sección 2ª, n.º 1163/2018, de 9 de julio, dictada en el recurso de casación 6226/2017, cuyo objeto era

«Determinar si, para garantizar la seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución), la igualdad en la aplicación de la ley (artículo 14 de la Constitución) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria (artículos 31.3 y 133.1y2 de la Constitución), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica».

En su sentencia el Tribunal Supremo desgana el fallo y el fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017 (fundamento jurídico segundo), expone la interpretación del fallo de la STC efectuada por algunos Tribunales Superiores de Justicia (fundamento jurídico tercero), aborda (fundamento jurídico cuarto) el alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en aquella sentencia, argumenta (fundamento jurídico quinto) las razones por las que concluye que corresponde al sujeto pasivo del impuesto probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, admitiendo como principio de prueba del decremento de valor del terreno la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas, una prueba pericial o cualquier otro medio probatorio, para terminar fijando (fundamento séptimo) los criterios que deben seguirse para la interpretación de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del TRLHL, a la luz de la STC 59/2017, en los siguientes términos:



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

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

E) SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO, SALA 3ª, SECCIÓN 2ª, Nº. 419/2019, DE 27 DE MARZO (Recurso de Casación nº. 4924/2017).

La fórmula legal de cálculo ha sido analizada, a su vez, en la STS Sala 3ª de 27 marzo de 2019, que resolvió el recurso de casación n.º. 4924/2017, cuyo objeto era

“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 correspondiente”.

Dice el Tribunal en su sentencia:

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



la establecida legalmente, por lo que el recurso ha de ser estimado, y anulada la sentencia por otra que desestime el recurso contencioso-administrativo...."

Para terminar declarando que,

"...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".

F) SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (PLENO) N.º 126/2019, DE 31 DE OCTUBRE (cuestión de inconstitucionalidad n.º 1020/2019).

El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 32 de Madrid acordó plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto de los arts. 107 y 108 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, al entender que esos preceptos podrían ser contrarios a los principios de capacidad económica y de progresividad, así como a la prohibición de confiscatoriedad (art. 31.1 CE), por el sometimiento a tributación de capacidades económicas irreales, incluso llegando a agotar la riqueza imponible, lo que podría tener un carácter confiscatorio (en el recurso del Juzgado, el incremento real obtenido por la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión del inmueble fue de 3.473,90 €, mientras que el incremento de valor derivado de aplicar la regla de cálculo prevista en la normativa del impuesto fue de 17.800,12 €, con una cuota tributaria a pagar de 3.560,02 €, superior a aquel incremento).

La cuestión fue resuelta por el Pleno del Tribunal Constitucional en su sentencia n.º 126/2019, de 31 de octubre, argumentando:

" FJ. 4. ... es un hecho incontrovertible que, en el concreto asunto que ha dado lugar al planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad, al aplicarse el tipo de gravamen establecido en el art. 108.1 TRLHL a la base imponible calculada conforme a lo prevenido en el art. 107.4 TRLHL, la cuota tributaria derivada superó el 100 por 100 de la riqueza efectivamente generada; con ello se está exigiendo al sujeto pasivo que cumpla con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante la imposición de una carga «excesiva» o «exagerada» [en la terminología del Tribunal Europeo de Derechos Humanos....

Pues bien, es importante no olvidar, como ya hemos tenido la oportunidad de señalar, que «una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, diferencia esta que es importante subrayar porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que – como hemos venido señalando– dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» (SSTC 26/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3, y 72/2017, FJ 3). Y también es necesario no descuidar que todo tributo que someta a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, o que agote la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de



los gastos públicos, estaría incurriendo, además, «en un resultado obviamente confiscatorio» (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2, y ATC 69/2018, de 20 de junio, FJ 3).

Por consiguiente, en aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el art. 107.4 TRLHL (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE).

5. La declaración de inconstitucionalidad. La situación que ha dado lugar al planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad no puede considerarse en modo alguno como excepcional y, por tanto, el efecto negativo que provoca no es posible asumirlo como algo inevitable en el marco de la generalidad de la norma. Antes al contrario, se produce en relación con supuestos generales perfectamente definibles como categoría conceptual, razón por la cual, la legítima finalidad perseguida por la norma no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera, contrarias, como hemos visto, al principio de capacidad económica y a la prohibición de confiscatoriedad (art. 31.1 CE). En consecuencia, debe estimarse la presente cuestión de inconstitucionalidad promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 32 de Madrid, y, en consecuencia, declarar que el art. 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, es inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, uno y otra consagrados en el art. 31.1 CE, en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente.

a) El alcance de la declaración: la anterior declaración de inconstitucionalidad no puede serlo, sin embargo, en todo caso, lo que privaría a las entidades locales del gravamen de capacidades económicas reales. En coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017, el art. 107.4 TRLHL debe serlo únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente. Eso sí, la inconstitucionalidad así apreciada no puede extenderse, sin embargo, como pretende el órgano judicial, al art. 108.1 TRLHL (tipo de gravamen), pues el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria.

Ha de añadirse una precisión sobre el alcance concreto del fallo. Por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme...”

CUARTO.- SUPUESTO ENJUICIADO. DECISIÓN DEL LITIGIO.

A) LA LIQUIDACIÓN

El hecho imponible gravado fue la transmisión “mortis causa” del 50% de un inmueble urbano del que era propietario el causante.

La base imponible y la cuota fueron calculadas por el Ayuntamiento conforme a lo dispuesto en la Ley reguladora de Haciendas Locales y en la ordenanza municipal.

Ciertamente, el obligado tributario podría acreditar la inexistencia de incremento de valor, pero nada ha probado al respecto, debiendo significar que se aporta un informe sobre el descenso del valor del suelo entre junio de 2007 y agosto de 2014, obviando que el periodo



a considerar es muy superior (el recurrente no dice cuándo adquirió su padre la vivienda, pero entiendo que debió ser más de veinte años antes de su fallecimiento, ya que considera aplicable el periodo máximo previsto en el artículo 107.1 de la LRHL).

Tampoco se ha probado que la cuota exigida sea superior al incremento de valor realmente producido, lo que unido a que la jurisprudencia ha descartado la aplicación de fórmulas matemáticas distintas a la recogida por el legislador, conduce a desestimar el recurso en lo que se refiere a la liquidación.

B) LA SANCIÓN.

La sentencia dictada por el TSJ de las Islas Baleares, sec. 1ª, el 27 de enero de 2016 (rec. 20/2014), transcrita parcialmente más arriba, también desestimó la impugnación de la sanción impuesta por no presentar la declaración, con argumentos que hago propios.

Decía el tribunal:

"...fj 3º.

Los recurrentes invocan que al no haberse producido el devengo ni el hecho imponible, no había obligación de liquidar, por lo que no puede imponerse sanción y que, en su caso, la falta de liquidación se fundamentaría en una interpretación razonable de la norma, no concurriendo culpabilidad.

Sobre lo primero ya hemos explicado que sí se había producido el devengo al fallecimiento del causante, con correlativa obligación de liquidar a cargo de la herencia yacente.

Incumplida la obligación de presentar la liquidación en plazo de 6 meses (extremo que no se discute), se incurre en el tipo sancionador aplicado.

No se aprecia que concorra interpretación razonable de la norma que conduzca a lo pretendido por la parte recurrente, esto es, que las herencias yacentes -es decir, antes de la aceptación- no están obligadas al pago del impuesto, pues el art. 106,1º del TRLH cita expresamente como uno de los sujetos pasivos las herencias yacentes del art. 35.4º de la LGT.

No entendemos qué criterio interpretativo razonable puede conducir a lo que los recurrentes pretenden sostener: que la comunidad hereditaria del Sr. ... no era sujeto pasivo y por tanto no estaba obligada a presentar liquidación del impuesto.

Debe confirmarse así, la sanción impuesta..".

Procede, en consecuencia, la íntegra desestimación del recurso.

QUINTO.- COSTAS PROCESALES.

Aunque las pretensiones del actor han sido desestimadas, no se advierten méritos para condenarla al pago de las costas procesales atendida la complejidad de la controversia jurídica, que solo puede entenderse resuelta a raíz de varias sentencias del Tribunal



ADMINISTRACIÓN
DE
JUSTICIA

Constitucional y del Tribunal Supremo dictadas en fecha posterior al dictado de las resoluciones contra las que se dirige este recurso (artículo 139 LJCA).

VISTOS los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación

FALLO

DESESTIMO el recurso interpuesto, sin imposición de costas.

Notifíquese esta sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella **NO cabe Recurso ordinario.**

Y remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo, al lugar de origen de éste.

Así por esta mi sentencia, de la que se llevará certificación a las actuaciones, lo pronuncio, mando y firmo.

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

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

