

Los Ayuntamientos y la nueva realidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana¹

Carmen Uriol Egido

RESUMEN

Este trabajo analiza la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU en relación con el principio de capacidad económica y la carga de la prueba (STC 59/2017). También es objeto de estudio la doctrina del Tribunal Supremo en los diferentes recursos de casación sobre esta materia y la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón. Se analiza igualmente el derecho de los contribuyentes a solicitar la devolución del Impuesto y las consecuencias de la obligación de los Ayuntamientos de devolver el impuesto pagado.

Palabras clave: Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Principio de capacidad económica. Declaración de inconstitucionalidad. Efectos temporales de las Sentencias del Tribunal Constitucional. Carga de la prueba.

ABSTRAC

This paper analyzes the jurisprudence of the Constitutional Court on the declaration of unconstitutionality of the IIVTNU (Tax municipal added value) in relation to the ability to pay principle and the burden of proof (Constitutional Court Ruling 59/2017). It is also under study the doctrine of the Supreme Court in the different appeals regarding this issue and the case law of the High Court of Aragón. Furthermore the taxpayers' right to request the

- 1 Este trabajo se realiza en el marco del Proyecto de Investigación I+D GV/2017/152 de la Generalitat Valenciana «Derechos y garantías del contribuyente frente a una pluralidad de Administraciones tributarias. Situación actual y propuestas de mejora».

refund of the tax and the consequences of the obligation of the Town Councils to return the tax paid are also analyzed.

Key words: Tax municipal added value. Ability to pay principle. Declaration of unconstitutionality. Constitutional Court Rulings and its temporal effects. Burden of proof.

SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN. II. LA NECESIDAD DE CONOCER EL ALCANCE DE LA STC 59/2017, DE 11 DE MAYO. III. LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y EL INTERÉS CASACIONAL EN LA MATERIA. IV. CUESTIONES PENDIENTES DE RESOLUCIÓN RESPECTO DE LAS CUALES SE HA ADMITIDO LA EXISTENCIA DE INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO PARA LA FORMACIÓN DE JURISPRUDENCIA. V. LA JURISPRUDENCIA DEL TSJ DE ARAGÓN DESPUÉS DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y LA EXIGENCIA DE MEDIOS PROBATORIOS REFORZADOS. VI. BREVE REFLEXIÓN SOBRE EL DERECHO DE LOS CONTRIBUYENTES A SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA PAGADO. VII. LOS AYUNTAMIENTOS Y SU OBLIGACIÓN DE PROCEDER A LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA CUANDO EL CONTRIBUYENTE HA INGRESADO EL IMPUESTO Y, POSTERIORMENTE, SE DEMUESTRE LA INEXISTENCIA DE INCREMENTO DE VALOR.

I. INTRODUCCIÓN

El debate y las implicaciones prácticas generadas por las Sentencias del Tribunal Constitucional sobre la declaración de inconstitucional del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU)², ponen sobre la mesa una serie de problemas jurídicos de distinta naturaleza que

- 2 Se trata de las STC 26/2017, de 16 de febrero, sobre la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Gipuzkoa; la STC 37/2017, de 1 de marzo, relativa a la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava; la STC 59/2017, de 11 de mayo, sobre el RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, y la STC 72/2017, de 5 de junio, sobre la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra. En todas ellas, el Tribunal Constitucional ha resuelto de idéntica manera. Por razones obvias, en este trabajo, se hará referencia a la STC 59/2017, de 11 de mayo, al ser Aragón un territorio de régimen común.

afectan, no sólo a los contribuyentes, sino también a los Entes Locales, destinatarios últimos de tales pronunciamientos. Una vez más, y a golpe de Sentencia –que no de reforma legislativa sosegada y consensuada–, los Ayuntamientos se encuentran con serias dificultades para hacer frente a las funciones que tienen encomendadas por los arts. 142 CE y 25 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

Sigue siendo realidad lo que afirmaba la Exposición de Motivos de la entonces vigente Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales: «La evolución histórica de la Hacienda Local española, desde que esta pierde definitivamente su carácter patrimonialista durante la primera mitad del siglo XIX y se conviene en una Hacienda eminentemente fiscal, es la crónica de una institución afectada por una insuficiencia financiera endémica».

Y, lejos de atisbarse solución alguna a este problema, se puede decir, sin temor a equivocarse, que, hasta la fecha, el Legislador no ha considerado urgente la necesidad de dar una respuesta inmediata, que es lo que la lógica de las cosas impone en el presente caso. Mientras tanto, la seguridad jurídica se tambalea, y los Ayuntamientos tienen ante sí un crudo panorama que afecta a su «autonomía institucional». En muchos casos, resultan obligados, por Sentencia, a devolver las cantidades satisfechas por los contribuyentes junto con los intereses de demora devengados y, en su caso, las correspondientes condenas en costas, sin saber cómo proceder ante supuestos de difícil resolución para evitar futuras devoluciones. Y, al mismo tiempo, deben permanecer atentos a los pronunciamientos del Tribunal Supremo, el cual, a golpe de Sentencia, va trazando la senda a seguir.

Ante la ausencia de respuesta del Legislador, la Administración Local tiene la difícil tarea de aplicar el Derecho, teniendo en cuenta: i) la doctrina fijada por el Tribunal Constitucional, ii) el modo en el que el Tribunal Supremo la interpreta y cómo se ve obligado a fijar doctrina en los asuntos con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia que tiene que conocer, y, en muchos otros casos, iii) las Sentencias de los Tribunales de Justicia ordinarios –Juzgados o Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas–, en un sinfín de discusiones jurídicas sobre la exigencia, o no, de este Impuesto y, en su caso, sobre las correspondientes solicitudes de devolución por el contribuyente.

La situación tiene calado constitucional, pues, en esta tesitura, además de que se incide directamente en el principio de seguridad jurídica, el principio de capacidad económica, fundamento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos –junto con el resto de principios materiales de justicia, establecidos en el art. 31.1 de la CE–, está igualmente en entredicho. Por un lado, en su vertiente relativa a los ingresos públicos y al correlativo derecho de los con-

tribuyentes a contribuir de acuerdo con una capacidad económica real o, a lo sumo, potencial –que no virtual, ficticia o inexistente–, como el Tribunal Constitucional ha mantenido de manera constante. Así, la STC 59/2017, de 11 de mayo, ha recordado que es: «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 aquel 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»³.

Por otro lado, no debe olvidarse que el principio de capacidad económica tiene una vertiente muy importante, pero, en ocasiones, olvidada, conectada con el gasto público⁴. La unidad del fenómeno financiero y la función de la Hacienda Pública en el contexto de un Estado Social exigen la realización de los fines constitucionalmente protegidos y sancionados en el Capítulo III, del Título I de la Constitución, bajo la rúbrica «De los principios rectores de la política social y económica»⁵. La actividad financiera de los entes públicos, y por tanto, de los entes locales es, en este sentido, una actividad de capital importancia, que incluye no sólo la ordenación, sino también la gestión de ingresos y gastos públicos –STC 13/1992 y 68/1996–⁶. No debe considerarse una actividad exclusivamente política⁷, sino que propugna la intervención positiva de los poderes

3 STC 59/2017, de 11 de mayo, FJ. 3.

4 MARTÍN QUERALT, J. / LOZANO SERRANO, C. / TEJERIZO LÓPEZ, J.M. / CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28ª ed., Madrid, Tecnos, 2018, p. 128.

5 Vid. LOZANO SERRANO, C.: «Intervencionismo y Derecho Financiero», *REDE*, 55 (1987), pp. 325 y ss.; RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública», *Sistema, Revista de Ciencias Sociales*, 53 (1983), pp. 75 y ss., y «Derecho Financiero, Gasto Público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución», en AA.VV.: *Estudios sobre el proyecto de Constitución*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1978, pp. 347 y ss.

6 STC 13/1992, de 6 de febrero, FJ. 2 y STC 68/1996, de 18 de abril, FJ.2.

7 SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero, Introducción, Volumen primero*, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, 1977, p. 120. Vid. también la referencia a la actividad financiera como una «actividad sustancialmente política», pero que no puede ser

públicos en orden a la consecución de unos valores establecidos en la propia Carta Magna, hasta el punto de conformar el Derecho Financiero como herramienta de suma utilidad para el logro de los valores y principios sancionados en la Constitución⁸. De ahí la importancia de la suficiencia financiera de los entes locales, y de la necesidad de evitar, en la medida de lo posible, situaciones como la que se ha producido con la declaración de inconstitucionalidad de determinados preceptos del Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana.

II. LA NECESIDAD DE CONOCER EL ALCANCE DE LA STC 59/2017, DE 11 DE MAYO

El Tribunal Constitucional, en su Sentencia 59/2017, de 11 de mayo, no declara, sin más, la inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sino que declara la inconstitucionalidad de dos preceptos del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLHL) –concretamente, de los arts. 107.1, 107.2.a) y 110.4 TRLHL–, y, además, lo hace «únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor»⁹.

analizada exclusivamente con criterios de rentabilidad económica, MARTÍN QUERALT, J. / LOZANO SERRNO, C. / TEJERIZO LÓPEZ, J.M. / CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 29ª ed., Madrid, Tecnos, 2018, p. 33.

8 PÉREZ DE AYALA, J.L.: «Los artículos tercero y cuarto de la Ley General Tributaria desde una perspectiva doctrinal actualizada», *Crónica Tributaria*, 50 (1984), pp. 65 y ss.

9 Por la importancia que tiene, se reproduce su contenido. Art. 107.1 y 2.a):

Artículo 107. Base imponible

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

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apdos. 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apdo. 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 estos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Conviene profundizar en el contenido de la Sentencia del Tribunal Constitucional con la finalidad de comprender su verdadero alcance.

La STC 59/2017, de 11 de mayo, trae causa de una cuestión de inconstitucionalidad promovida por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera contra la norma de valoración objetiva establecida en el art. 107 del TRLHL frente a una serie de liquidaciones por el concepto del Impuesto sobre el Incremento de Valor e Terrenos de Naturaleza Urbana.

Según el órgano judicial que elevó esta cuestión de inconstitucionalidad, la entidad recurrente adquirió unos terrenos en un momento de alza en el mercado inmobiliario (habiéndose ajustado al valor resultante de la ponencia de valores del municipio a la hora de determinar los precios), y, posteriormente, en una situación de bajada «sustancial y sostenida» de los precios, los transmitió en ejecución hipotecaria. La aplicación aséptica del precepto cuestionado –art. 107 TRLHL–, al no contemplar el supuesto de una minusvaloración en la venta de inmuebles, pues determina siempre un incremento de valor por el que tributar, parece contravenir la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio de capacidad económica, como requisito esencial de toda prestación tributaria.

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, estos 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.

Por su parte, el:

Artículo 110 Gestión tributaria del impuesto», establece:

4. Los ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de aquella dentro de los plazos previstos en el apdo. 2 de este artículo. Respecto de dichas autoliquidaciones, el ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas.

En ningún caso podrá exigirse el impuesto en régimen de autoliquidación cuando se trate del supuesto a que se refiere el párrafo tercero del artículo 107.2.a) de esta ley.

Ante esta tesitura, el Tribunal Constitucional, en la citada 59/2017, de 11 de mayo, afirmó que «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, añadió 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»¹⁰.

El Tribunal se está refiriendo a la estimación objetiva de la base imponible del IIVTNU, que descansa sobre el valor del terreno en el momento del devengo y la aplicación de una serie de coeficientes y porcentajes en función del periodo de generación de la supuesta plusvalía inmobiliaria. Se trata de una opción de política legislativa; eso sí, siempre que no se supere el límite de la renta «potencial» y se sometan a tributación rentas ficticias, inexistentes o reales, como parece ser el caso planteado.

En este supuesto concreto, a juicio del TC, no existe una correspondencia entre el objeto del impuesto, el «incremento de valor» y la realidad fáctica, ya que, a la mera titularidad del terreno durante un periodo de tiempo (entre 1 y 20 años), se anuda automáticamente la existencia de ese incremento en el valor del suelo, con independencia, no sólo del *quantum* real del mismo, sino de la propia existencia de ese incremento. Y, por eso, el Tribunal concluye que «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)»¹¹.

En definitiva, los preceptos constitucionales impugnados «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)».

Adicionalmente, el TC extiende la declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión, al art. 110.4 LHL «al impedir a los sujetos pasivos

10 STC 59/2017, de 11 de mayo, FJ. 3.

11 STC 59/2017, de 11 de mayo, FJ. 3.

que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica»¹². Debe recordarse que tal precepto restringe la comprobación de las autoliquidaciones del IIVTNU efectuadas por el contribuyente a una única cuestión: «la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas». En definitiva, el apdo. 4 del art. 110 TRLHL impedía cualquier acción probatoria del contribuyente dirigida a demostrar la inexistencia de un incremento de valor del terreno transmitido.

El Tribunal Constitucional, antes de pronunciar su Fallo, realiza una precisión respecto del alcance de su Sentencia. Aunque, más que una precisión, debe entenderse que se trata de un claro mandato al Legislador: «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».

Sorprende el inciso final de tal afirmación, ya que las situaciones de inexistencia de incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana son supuestos de no sujeción, al no producirse el hecho imponible, y tales supuestos, per se, no determinan el nacimiento de ninguna obligación tributaria, de modo que menos aún necesitan que se arbitre el modo de no someterlas a tributación. Lo correcto hubiese sido omitir, en esta supuesta aclaración, la referencia a la inexistencia de incrementos de valor, o bien precisar que el Legislador, en su tarea de delimitación del hecho imponible, podría, si así lo considera conveniente, completarlo con la concreción de supuestos de no sujeción, para su mejor comprensión. Debe tenerse en cuenta, además, que las normas de no sujeción, en tanto que aclaratorias, no son obligatorias; eso sí, en tanto que normas que delimitan el hecho imponible, deben considerarse elementos esenciales del tributo a efectos de quedar cubiertos por el principio de reserva de Ley (art. 8 de la LGT).

Por último, es importante subrayar, por las implicaciones que tiene y tendrá para los Ayuntamientos, que el Tribunal Constitucional declara inconstitucionales y nulos los art. 107.2 y 110.4 del TRLHL, debiendo ser «expulsados del ordenamiento jurídico, *ex origine*»¹³.

12 STC 59/2017, de 11 de mayo, FJ. 5.

13 STC 59/2017, de 11 de mayo, FJ. 5.

El Tribunal Constitucional no ha querido, en esta ocasión, delimitar los efectos temporales de su Sentencia. Esta cuestión, será objeto de un análisis individualizado en este trabajo. Baste señalar, en este momento, que tal afirmación despliega una clara consecuencia: los Ayuntamientos podrían tener la obligación de devolver el importe del tributo indebidamente cobrado a todas las situaciones no decididas con fuerza de cosa juzgada, junto con los intereses de demora desde la fecha del ingreso (como ha destacado Moreno Fernández¹⁴). No es necesario recalcar las implicaciones económicas de tal obligación en la actividad financiera de los Ayuntamientos.

III. LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y EL INTERÉS CASACIONAL EN LA MATERIA

El primer pronunciamiento del Tribunal Supremo que se dictó, apreciando la existencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, en esta materia, fue la Sentencia de 9 de julio de 2018¹⁵.

Hasta esa fecha, los diferentes Tribunales Superiores de Justicia y Juzgados de lo Contencioso-administrativo habían resuelto sobre solicitudes de devolución del IIVTNU de manera diferente.

Por un lado, se encontraba la que fue bautizada como «tesis maximalista o absoluta».

La Sentencia de 30 de junio de 2017 del Juzgado Contencioso-administrativo núm. 5 de Zaragoza, es un claro exponente de tal orientación. Para este Juzgado, la única solución respetuosa con la norma declarada inconstitucional, y con las Sentencias del TC sobre la materia, «es la anulación de todas las liquidaciones, bien las directamente recurridas, bien cuando se ha pedido la devolución de un pago indebido». Y, añadía, que, determinar en cada caso si hay o no incremento, «supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría,

14 MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: «Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del impuesto municipal sobre las plusvalías: las SSTC 16/2017 y 37/2017», *Revista Interactiva de Actualidad*, 11 (2017), p. 15.

15 STS de 9 de julio de 2018 (Rec. de casación 6226/2017).

no sólo contra el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 y 1, 33.1 y 2, ambos de la Constitución) (STC 16/2017). En definitiva, el resultado del tributo sería diferente en Almería, Zaragoza, Madrid, etc. Del mismo modo, los Ayuntamientos, miles, lo interpretarían a su albedrío y se daría lugar a una radical desigualdad en la aplicación de la ley, con violación del art. 14 CE, que dependería del Ayuntamiento y luego del Juzgado concreto en que se pudiese recurrir»¹⁶.

Adicionalmente, entiende este Juzgado que «eliminado el 107.1 y 107.2.a, ha desaparecido la definición de la base imponible del tributo, y con ello, no tenemos la limitación de los veinte años, no tenemos la indicación de que lo que debe tenerse en cuenta es el valor del terreno en el momento del devengo y que este se determina conforme a los apdos. 2 y 3; y tampoco se puede aplicar el porcentaje del apdo. 4, aplicable en virtud del 107.1, declarado inconstitucional, pues van unidos el 107.1 y el 107.4.

En definitiva, operaríamos en el vacío, violaríamos el principio de reserva de ley en materia tributaria, al fijar los elementos determinantes de la base imponible, los periodos y los porcentajes y crearíamos una total inseguridad jurídica, con una aplicación diferente en cada municipio o incluso en cada órgano judicial»¹⁷.

Otros muchos Juzgados y Tribunales Superiores de Justicia coincidieron en esta interpretación del alcance de la STC 59/2017, de 11 de mayo. Así, entre otros, el TSJ de Madrid, el TSJ de Castilla León, el TSJ de Cataluña o el TSJ de Navarra¹⁸. Todas estas Sentencias anulaban sistemáticamente las liquidaciones del IIVTNU con independencia de cualquier otra consideración adicional, ante la ausencia de norma de cobertura generada por la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017, de 11 de mayo, según su parecer.

Por otro lado, se encontraban aquellos Tribunales Superiores de Justicia o Juzgados de lo Contencioso-administrativo que optaban por una solución dife-

16 Sentencia del Juzgado Contencioso-administrativo núm. 5 de Zaragoza de 30 de junio de 2017 (Rec. núm. 259/2016), FD. tercero.

17 Sentencia del Juzgado Contencioso-administrativo núm. 5 de Zaragoza de 30 de junio de 2017 (Rec. núm. 259/2016), FD. tercero.

18 STSJ de Madrid de 19 de julio de 2017 (Rec. de Apelación 783/2016), STSJ de Castilla y León (Burgos) de 22 de septiembre de 2017 (Rec. núm. 21/2017), STSJ de Cataluña de 21 de diciembre de 2017 (Rec. núm. 100/2017) o STSJ de Navarra de 6 de febrero de 2018 (Rec. núm. 535/2016).

rente, que pasó a denominarse «tesis relativa» (Comunidad Valenciana, Extremadura, Galicia o Murcia).

Estos Tribunales y Juzgados admiten que los contribuyentes puedan acreditar, mediante diferentes medios de prueba, la existencia de un decremento de valor y, por tanto, la no realización del hecho imponible, no pudiendo exigirse el IIVTNU, cuando eso sucediera¹⁹. Entre ellos, se encuentra el TSJ de Aragón, en su Sentencia de 19 de julio de 2017, relativa a una prueba pericial que acreditaba la no existencia un incremento de valor²⁰.

Con un panorama así, el Auto del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2018²¹, admite la existencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en los siguientes términos: «Determinar si, para garantizar la seguridad jurídica (art. 9.3 de la Constitución), la igualdad en la aplicación de la ley (art. 14 de la Constitución) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 de la Constitución), la inconstitucionalidad de los arts. 107.1 , 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales [...] 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».

El Tribunal Supremo resuelve la cuestión en su Sentencia de 9 de julio de 2018²², siendo la primera de una serie de pronunciamientos sobre los que es necesario detenerse para conocer el alcance y aplicación práctica de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017, de 11 de mayo, realizada por el TS.

El Tribunal Supremo hace pivotar su Sentencia a partir de la afirmación del TC según la cual los arts. 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL son inconstitucionales «únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor».

19 Así, entre otras, las STSJ de la Comunidad Valenciana de 28 de junio de 2017 (Rec. de Apelación 174/2016), STSJ de Extremadura de 13 de julio de 2017 (Rec. de Apelación 128/2017), STSJ de Galicia de 14 de julio de 2017 (Rec. de Apelación 15002/2017) o STSJ de Murcia de 16 de octubre de 2017 (Rec. de Apelación 84/2017).

20 STSJ de Aragón de 19 de julio de 2017 (Rec. de Apelación 23/2017).

21 Se presentó recurso de casación por una entidad financiera a resultados de la STSJ de Aragón de 27 de septiembre 2017, que confirma la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 4 de Zaragoza, de 31 de mayo de 2016.

22 STS de 9 de julio de 2018 (Rec. de casación 6226/2017).

Tal afirmación permite llegar a las siguientes conclusiones:

Primera: a juicio del Tribunal Supremo, el TC ha declarado la inconstitucionalidad parcial de los art. 107.1 y 107.2 a) TRLHL, y la inconstitucionalidad total del art. 110.4 (relativa a la autoliquidación del impuesto)²³. Por tanto, las dos declaraciones de inconstitucionalidad no tienen el mismo alcance.

Para el TS, la *ratio decidendi* del TC ha sido el principio de capacidad económica, de modo que no tiene sentido que la nulidad de los preceptos se extienda a supuestos en lo que sí existe capacidad económica. Por eso, «Si se permite al contribuyente probar la inexistencia de plusvalía y al aplicador del Derecho valorar la prueba aportada por el contribuyente el fallo de la STC 59/2017 puede cumplirse en sus términos estrictos; en particular, resulta posible inaplicar el IIVTNU únicamente en la medida en que se someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor»²⁴.

Y aclara, a renglón seguido, que «por si pudiera existir alguna duda de que la que acabamos de exponer en apretada síntesis es la exégesis correcta –aunque, lo adelantamos ya, necesitada de ulteriores precisiones– del pronunciamiento que venimos comentando, el Pleno del Tribunal se encarga de precisar en el FJ 5, que destina a efectuar ‘una serie de precisiones últimas’ sobre el alcance del fallo al que conduce la Sentencia, lo siguiente: (1) que el IIVTNU ‘no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual’; (2) que ‘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’; y (3) que ‘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’».

La declaración de inconstitucional total del art. 110.4 del TRLHL abre, por tanto, la posibilidad de probar la inexistencia de plusvalía, de ahí que el TS se vea obligado a refutar lo que considera una «la interpretación excesivamente literal –y, lo que es más reprochable, asistemática– que algunos Tribunales Superiores de Justicia vienen efectuando de la letra c) del FJ 5 de la STC 59/2017, que les lleva a transformar el que es el entendimiento correcto del fallo de la Sentencia –la declaración de inconstitucionalidad parcial de los arts. 107.1 y 107.2.a) del TRLHL– en una comprensión erró-

23 STS de 9 de julio de 2018 (Rec. de casación 6226/2017), F.D. cuarto.

24 STS de 9 de julio de 2018 (Rec. de casación 6226/2017), F.D. cuarto.

nea del mismo: en particular, a defender la declaración de inconstitucionalidad radical y absoluta de los mencionados preceptos y, por derivación, a descartar *a radice* que, hasta tanto se produzca la reforma legal del IIVTNU, puedan girarse liquidaciones correspondientes al mismo»²⁵.

Segunda: Corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido; cuestión que se deduce, no sólo del art. 105.1 de la LGT, sino también del Fundamento Jurídico 5.b) de la STC 59/2017, cuando afirma «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».

Tercera: «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 [...], (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex art. 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU»²⁶.

Cuarta: Aportada por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor del suelo, deberá ser la Administración la que tenga que probar lo que estime pertinente sobre la existencia de incremento del valor del terreno para poder aplicar los artículos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de que existe plusvalía. Obviamente, 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 –donde, no conviene olvidarlo, impera el principio de igualdad entre las partes, también a la hora de probar lo que cada una de ellas alegue en defensa de su derecho–.

Como puede comprobarse, el Tribunal Supremo interpreta el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de los mencionados preceptos del TRLHL introduciendo una auténtica obligación formal en los obligados tributarios: la

25 STS de 9 de julio de 2018 (Rec. de casación 6226/2017), F.D. cuarto.

26 STS de 9 de julio de 2018 (Rec. de casación 6226/2017), F.D. quinto.

obligación inicial del contribuyente de probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Y así lo hace porque, como ha quedado expuesto, el TC lo deja dicho en su Sentencia.

No hace falta recordar que las obligaciones formales, en tanto que prestaciones personales, están cubiertas también por el principio de reserva de ley, recogido en el art. 31.3 de la CE. Resulta paradójico que el Tribunal afirme que, de la competencia exclusiva del Legislador para reformar el IIVTNU, «no puede inferirse que, hasta que el legislador no lleve a cabo semejante tarea, no puede probarse por el contribuyente –ni, en consecuencia, valorarse por el aplicador del Derecho– la inexistencia de plusvalía real susceptible de ser sometida a imposición, y ello por cuanto que esta prueba o, en su caso, la determinación del eventual incremento/decremento del valor del terreno que pudiera producirse, carecerían de la debida cobertura legal, en contra de las exigencias que dimanarían de los principios de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y de reserva de ley que en materia tributaria establecen los artículos 31.3 y 133.1 CE»²⁷.

Adicionalmente, dado que el sistema de autoliquidación previsto en el art. 110.4 TRLHL está declarado inconstitucional sin matización alguna, los Ayuntamientos, en tanto no se produzca reforma legislativa alguna, deben regular en la correspondiente Ordenanza Fiscal el sistema a través del cual los obligados tributarios pueden proceder a declarar y probar la no realización del hecho imponible para hacer realidad el principio de capacidad económica, y, así, poder exigir el Impuesto exclusivamente en los supuestos en los que exista incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. No podemos dejar de llamar la atención sobre la paradoja que implica que, cuando se produce un supuesto de no sujeción al Impuesto –por inexistencia de realización del hecho imponible–, se haya acabado estableciendo una correlativa obligación formal del contribuyente de declarar y probar, precisamente, esa no sujeción. Obviamente, es de suponer que esa posibilidad de probar la inexistencia de incremento del valor como 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, también debe mantenerse, como derecho del contribuyente, aunque este no haya procedido a realizar esa declaración tributaria de no sujeción, ante la entidad local, si esta, con posterioridad, iniciara un procedimiento tributario para exigir el Impuesto.

Falta también por determinar el modo en que la Administración local deberá desvirtuar la prueba aportada por el obligado tributario para poder exigir

.....

27 STS de 9 de julio de 2018 (Rec. de casación 6226/2017), F.D. cuarto.

el Impuesto. En principio, y por lo que respecta a los recursos pendientes de resolver, será en vía administrativa o en vía judicial donde deba hacerse valer dicha prueba. Cuando se trate de declaraciones de no realización del hecho imponible, todo dependerá del modo en que se articule técnicamente dicha obligación formal.

Con posterioridad a la STS de 9 de julio de 2018, se han sucedido una serie de pronunciamientos del TS en los que se aprecia la existencia del mismo interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. Descansando en la misma ratio *decidendi*, suponen una concreción de los elementos de prueba que puede emplear el obligado tributario para acreditar la existencia de una minusvalía.

La primera de estas Sentencias es de 17 de julio de 2018²⁸. En esta ocasión, el TS casa y anula tanto la STSJ de Madrid de 19 de julio de 2017²⁹, como la Sentencia de 14 de septiembre de 2016 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 34 de Madrid³⁰, aunque por diferentes motivos. Interesa detenernos, no obstante, en los argumentos empleados por el Tribunal Supremo respecto de la última de ellas.

Así, el Tribunal Supremo entiende que «el Juzgado se muestra rigorista con la exigencia de prueba sobre la inexistencia de riqueza gravable: a) en primer lugar, desdeña a priori todo valor de prueba, aun indiciaria, a los precios recogidos en las escrituras públicas de adquisición y transmisión, con cita del art. 1218 del Código Civil, pero llevada a una posición extrema su exégesis, de suerte que lo que no sea ‘...el hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de este’ parece carecer de todo valor; b) en segundo término, atribuye al interesado la carga de probar la pérdida patrimonial por medios distintos al de la exhibición de tales instrumentos; y c) viene a exigir, a la postre, una prueba pericial para acreditar que se ha experimentado la minusvalía que situaría la transmisión efectuada fuera del ámbito objetivo de la aplicación del tributo»³¹.

El TS admite, en principio, que puedan ser válidos los valores consignados en las escrituras públicas, afirmando: «los valores consignados en las escrituras

28 STS de 17 de julio de 2018 (Rec. de Casación 5664/2017).

29 STSJ de Madrid de 19 de julio de 2017 (Rec. de Apelación 783/2016). Recuérdese que esta Sala mantenía una tesis absoluta o maximalista, descartada por el TS desde su primer pronunciamiento sobre el interés casacional en la materia.

30 Sentencia de 14 de septiembre de 2016 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 34 de Madrid (procedimiento ordinario núm. 5/2016).

31 STS de 17 de julio de 2018 (Rec. de Casación 5664/2017), FD. quinto.

públicas, en tanto sean expresivos de que la transmisión se ha efectuado por un precio inferior al de adquisición, constituyen un sólido y ordinario principio de prueba que, sin poseer un valor absoluto –que no podemos establecer con carácter abstracto en sede casacional– sí que bastarían, por lo general, como fuente de acreditación del hecho justificador de la inaplicabilidad del impuesto que, no debemos olvidar, hace sólo objeto de gravamen las plusvalías o incrementos de valor.

En otras palabras, tales datos, a menos que fueran simulados, deberían ser suficientes, desde la perspectiva de la *onus probandi*, para desplazar a la parte contraria, al Ayuntamiento gestor y liquidador, la carga de acreditar en contrario, de modo bastante, que los precios inicial o final son mendaces o falsos o no se corresponden con la realidad de lo sucedido»³².

No puede olvidarse, sin embargo, la dificultad probatoria a la hora de demostrar la simulación de un valor consignado en una escritura pública.

Con posterioridad, la STS de 17 de diciembre de 2018, anula y casa la Sentencia, de 10 de octubre de 2017, del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 2 de Zaragoza³³, al considerar que es un claro exponente claro de la *tesis maximalista* y porque había descartado la prueba aportada por el contribuyente –consistente, no sólo los precios que se habían consignado en la escrituras de adquisición de transmisión de 2014, sino también los Valores de Referencia del Gobierno de Aragón que ponían de manifiesto la pérdida de valor de los inmuebles objeto de transacción³⁴–.

Y, un día más tarde, la STS de 18 de diciembre de 2018, vuelve a casar y anular otra Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 5 de Zaragoza, de 20 de octubre de 2018³⁵, por idénticos motivos, entendiendo satisfecha la carga de la prueba de una minusvalía con la aportación de una valoración certificada por una sociedad de tasación homologada por el Banco de España. Cantidad que, por lo demás, es exactamente coincidente con la tomada por Juzgado como valor de tasación a los efectos de subasta del bien³⁶.

32 STS de 17 de julio de 2018 (Rec. de Casación 5664/2017), F.D. quinto.

33 Sentencia de 10 de octubre de 2017 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 2 de Zaragoza (Rec. núm. 35/2017).

34 STS 17 de diciembre de 2018 (Rec. casación 6380/2017), F.D. décimo.

35 Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 5 de Zaragoza de 20 de octubre de 2018 (procedimiento abreviado núm. 7/2017).

36 STS 18 de diciembre de 2018 (Rec. de Casación 5484/2017), F.D. cuarto.

Mención aparte merece la STS de 8 de noviembre de 2018³⁷. De nuevo, el Tribunal Supremo casa y anula una Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 5 de Zaragoza³⁸. La particularidad del caso radica en que se trata de una transmisión lucrativa mortis causa de una vivienda, despejándose de este modo las dudas sobre el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017, que no había hecho aclaración al respecto y que podría entenderse referida exclusivamente a las transmisiones onerosas. En esta ocasión, la contribuyente había acreditado la inexistencia de un incremento de valor por la comparación entre valor de adquisición por la causante y el valor obtenido de la aplicación de los baremos de la Diputación General de Aragón a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Es necesario también hacer referencia a la STS de 20 de diciembre de 2018³⁹, en la que el Tribunal se pronuncia respecto de los criterios seguidos por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 1 de Cuenca, en su Sentencia de 21 de septiembre de 2010⁴⁰ y por la STSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012⁴¹. Ambos pronunciamientos habían confirmado las autoliquidaciones del IIVTNU en las que la plusvalía obtenida era el resultado de aplicar una fórmula matemática sugerida por el contribuyente porque de ese modo se tenía en cuenta el incremento de valor del bien en el futuro, y no el incremento de valor puesto de manifiesto durante el tiempo en que se ha poseído el bien. Sin embargo, el TS descarta esta forma de cálculo «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»⁴².

En último lugar, y en relación con la carga de la prueba, la Sentencia del TS de 13 de febrero de 2019 se pronuncia sobre la procedencia de atribuir a la Administración la carga de probar la existencia del hecho imponible, o si le corres-

37 STS 8 de noviembre de 2018 (Rec. de Casación 5214/2017).

38 Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 5 de Zaragoza (procedimiento abreviado núm. 220/2016).

39 STS de 20 de diciembre de 2018 (Rec. de Casación 4980/2017).

40 Sentencia de 21 de septiembre de 2010 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 1 de Cuenca (Sentencia 366/2010).

41 STSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012 (Rec. de Apelación 393/2010).

42 STS de 20 de diciembre de 2018 (Rec. de Casación 4980/2017), F.D. noveno.

ponde al sujeto pasivo demostrar la minusvalía⁴³. En esta ocasión, el contribuyente recurre la Sentencia del TSJ de Cataluña de 12 de mayo de 2017⁴⁴ que, a su vez, confirma, en apelación, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 1 de Gerona, de 22 de noviembre de 2016⁴⁵, que consideraba conforme a Derecho la liquidación del IIVTNU.

La sociedad afectada intentó demostrar la inexistencia de una plusvalía, aportando las escrituras de compra y venta del inmueble, aportando dos certificaciones de tasación, y alegando, a su favor, el hecho de que el valor catastral del inmueble no hubiese sido alterado durante el tiempo que transcurrió entre la adquisición y la venta –casi diez años–.

Tanto el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 1 de Gerona, como el TSJ de Cataluña, en las Sentencias que se acaban de mencionar, entienden que la prueba de parte no es suficiente para demostrar la inexistencia de una plusvalía.

Por lo que respecta a los dos informes de tasación, al que se pronuncia sobre el valor en el momento de la compraventa, se censura que, además de no coincidir en el tiempo con la fecha de adquisición, no precisa o diferencia el valor de la construcción respecto del valor del terreno; mientras que el informe relativo al valor en el momento de la transmisión, sí que está referido al valor del terreno, de modo que no se trata de términos comparativos homogéneos.

En cuanto al valor catastral inalterado del terreno, ambas Sentencias entienden que tal circunstancia no es indicativa del valor de mercado, sino que depende de la fecha en que se apruebe la Ponencia de Valores y de sus actualizaciones.

Finalmente, y como se indican en los antecedentes de la STS de 13 de febrero de 2019, «no resultó suficiente la acreditación de los precios estipulados en los documentos públicos de transmisión, porque [...] la relación de parentesco entre los socios representantes de las mercantiles que formalizaron la transmisión del inmueble, hacía dudar de la certeza del precio pactado como el que efectivamente se pudiera haber llegado a satisfacer»⁴⁶.

43 STS de 13 de febrero de 2019 (Rec. de Casación 4238/2017), que resuelve el recurso de casación admitido por el ATS de 11 de diciembre de 2017 (Rec. de Casación 4238/2017).

44 STSJ de Cataluña de 12 de mayo de 2017 (Rec. de Apelación 21/2017).

45 Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 1 de Gerona de 22 de noviembre de 2016 (procedimiento ordinario núm. 142/2016).

46 STS de 13 de febrero de 2019 (Rec. de Casación 4238/2017), antecedente de hecho quinto.

Se puede sintetizar la doctrina del Tribunal Supremo en esta Sentencia del siguiente modo:

- Existe una presunción legal de existencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, y corresponde, en todo caso, al obligado tributario –y no a la Administración local– *enervar tal presunción legal*. Se trata de una inversión de la carga de la prueba, a que se refiere expresamente el art. 385.2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (en adelante LEC), *al que en el ámbito tributario remite el art. 106.1 LGT* ⁴⁷.
- Esta misma conclusión se extrae, a juicio del TS, de la STC 59/2017, de 11 de mayo, cuando afirmó que «debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)» ⁴⁸. Por lo demás, es doctrina ya asentada en esta materia desde la STS de 9 de julio de 2018 ⁴⁹.
- El Tribunal Supremo señala, como apoyo a su tesis, que la atribución de la carga de la prueba al sujeto pasivo del impuesto es la solución por la que ha optado el Legislador en la Proposición de Ley por la que se modifica el texto refundido del RDLHL ⁵⁰.
- También permite fundamentar esta carga de la prueba en el obligado tributario apelando a la disponibilidad o mayor facilidad de la prueba –re-

47 STS de 13 de febrero de 2019 (Rec. de Casación 4238/2017), FD, cuarto.

48 STC 59/2017, de 11 de mayo, FJ. 5b).

49 STS de 9 de julio de 2018 (Rec. de Casación 6226/2017).

50 La proposición de Ley por la que se modifica el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, BOCG, Serie B, 9 de marzo de 2018, Núm. 225-1, p. 3, propone la siguiente redacción del art. 104.5.: «5. No se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos, respecto de las cuales el sujeto pasivo acredite la inexistencia de incremento de valor, por diferencia entre los valores reales de transmisión y adquisición del terreno.

A estos efectos, el sujeto pasivo deberá declarar la transmisión no sujeta, así como aportar las pruebas que acrediten la inexistencia de incremento de valor.

Para acreditar la inexistencia de incremento de valor, como valores reales de transmisión y adquisición del terreno se tomarán los efectivamente satisfechos respectivamente en la transmisión y adquisición del bien inmueble, que consten en los títulos que documenten la transmisión, o bien, en su caso, los comprobados por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión de los impuestos que gravan la transmisión del inmueble, en caso de que sean mayores a aquellos».

cogido en el art. 217.7 LEC—, que, aunque referido a la carga de la prueba en sede judicial, puede trasladarse *mutatis mutandis* al ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos. Es el obligado tributario, y no la Administración, quien, a través de los medios siquiera indiciarios, tiene mayor facilidad para acreditar que el precio de la transmisión del terreno no fue superior al de su adquisición y, por ende, que no se ha producido el incremento de valor a que se refiere el art. 104.1 TRLHL⁵¹.

- Esta carga de la prueba recae sobre el obligado tributario en todo caso, con independencia de la forma en que el Ayuntamiento haya decidido la gestión del IIVTNU (procedimiento de gestión iniciado mediante declaración o por el sistema de autoliquidación)⁵².

El Tribunal Supremo concluye desestimando el recurso de casación, ya que tanto TSJ de Cataluña en su Sentencia de 12 de mayo de 2017⁵³ como Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 1 de Gerona en su Sentencia de 22 de noviembre de 2016⁵⁴ valoraron suficientemente los medios de prueba aportados, medios que, a su juicio, no fueron suficientes para acreditar la existencia de un decremento de valor, recordando que en casación no es posible modificar la valoración de la prueba efectuada en el Tribunal de instancia.

IV. CUESTIONES PENDIENTES DE RESOLUCIÓN RESPECTO DE LAS CUALES SE HA ADMITIDO LA EXISTENCIA DE INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO PARA LA FORMACIÓN DE JURISPRUDENCIA

Son muchas, y muy distintas, las cuestiones a las que debe dar respuesta el Tribunal Supremo, al haber apreciado interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. Dada su importancia, pues de su resolución depende el modo de proceder en los diversos recursos administrativos y judiciales pendientes, es necesario permanecer atentos a la jurisprudencia del Tribunal Supremo que puede recaer sobre la materia.

.....

51 STS de 13 de febrero de 2019 (Rec. de Casación 4238/2017), FD, cuarto.

52 STS de 13 de febrero de 2019 (Rec. de Casación 4238/2017), FD, quinto.

53 STSJ de Cataluña de 12 de mayo de 2017 (Rec. de Apelación 21/2017).

54 Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 1 de Gerona de 22 de noviembre de 2016 (procedimiento ordinario núm. 142/2016).

En primer lugar, y se trata de una cuestión destacada por el propio Tribunal Supremo, en su Sentencia de 9 de julio de 2018, convendría saber el modo de proceder en los supuestos en los que la plusvalía generada fuese de un valor inferior al de la cuota que resultase de la aplicación de los arts. 107.1 y 107.2.a) del TRLHL. Sobre esta cuestión, el TS advirtió lo siguiente: «Pudieran darse casos en los que la plusvalía realmente obtenida por el obligado tributario fuera tan escasa que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLHL pudieran suscitar dudas desde la perspectiva del artículo 31.1 CE. La cuestión, sin embargo, no se nos ha planteado aún y tampoco ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017»⁵⁵.

En efecto, se plantea un problema, no tanto de capacidad económica, como de prohibición del alcance confiscatorio de un tributo, ya que en estos casos se agotaría la riqueza imponible, la que, como el Tribunal Constitucional ha señalado, es el sustento o base de toda imposición (STC 233/1999, de 16 de diciembre)⁵⁶.

Nada prevé al respecto la Proposición de Ley por la que se modifica el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias⁵⁷, que debería articular una solución normativa a tal posibilidad. No en vano, el art. 56.3 de la LGT prevé que: «La cuota íntegra deberá reducirse de oficio cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un incremento de la base corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento. La reducción deberá comprender al menos dicho exceso». Y esto es lo que podría ocurrir en los supuestos de plusvalías de un importe muy bajo⁵⁸.

.....

55 STS de 9 de julio de 2018 (Rec. de casación 6226/2017), F.D. quinto.

56 STS 233/1999, de 16 de diciembre, FJ. 23.

57 BOCG, Congreso de los Diputados, serie B, núm. 225-1, de 09/03/2018.

58 En este sentido, la enmienda de modificación número 3, propuesta por parte del Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana, afirma: «5. En caso de comprobarse la existencia del incremento de valor, pero este incremento sea inferior al incremento determinado por el método de cálculo de la base imponible, se tomará como base imponible definitiva el incremento efectivamente comprobado por la administración». La justificación es la siguiente: «La propuesta no contempla el supuesto en que habiéndose producido el incremento real de valor, el beneficio o plusvalía obtenida por el contribuyente sea inferior al que resulta de la base imponible del impuesto, calculada de conformidad al artículo 107 del TRLRHL. Incluso podrá darse el caso en que el incremento de valor resulte inferior a la cuota tributaria del impuesto, calculada conforme a las previsiones de la norma. Esta situación carece de todo sentido de justicia tributaria y además provocaría litigios adicionales a los organismos de gestión del impuesto», BOCG, Congreso de los Diputados, serie B, núm. 225-4, de 06/11/2018, pp. 2 y 3.

El ATS de 16 de noviembre de 2017 aprecia la existencia de interés casacional para la formación de jurisprudencia en la necesidad de fijar si, para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU, a los efectos del art. 104.1TRLHL, los gastos de urbanización deben considerarse como un mayor precio de adquisición o debe entenderse que incrementan el valor de los terrenos, incremento que se reflejaría en el precio de transmisión⁵⁹.

También respecto del cálculo de la base imponible, el ATS de 27 de noviembre de 2017 considera de interés casacional determinar si el importe de la base imponible de este impuesto 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 corresponda⁶⁰. No obstante, puede entenderse tácitamente resuelta esta cuestión con la STS de 20 de diciembre de 2018⁶¹, en la que el Tribunal entendió que el criterio de cálculo aceptado por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 1 de Cuenca, en su Sentencia de 21 de septiembre de 2010⁶², suponía una alteración del modo de determinación de la base imponible fijado por voluntad legal en el art. 107.4 TRLHL.

Finalmente, debe destacarse una cuestión pendiente de resolución, relativa a la carga de la prueba.

El ATS de 11 de diciembre de 2017 (Recurso de Casación 5113/2017) se cuestiona si está cerrado el paso a cualquier presunción de existencia de incremento de valor de los terrenos, de modo que corresponde a la Administración tributaria probar su existencia cuando el sujeto pasivo declare que no se ha producido⁶³. Esta cuestión, no obstante, puede entenderse resuelta con la Sentencia del TS Sentencia del TS de 13 de febrero de 2019 anteriormente comentada⁶⁴.

Sobre la prueba, no se puede dejar de resaltar la importante STS de 10 de septiembre de 2018, que viene a recoger, y completar la doctrina fijada en ante-

59 ATS de 16 de noviembre de 2017 (Rec. de Casación 3107/2017).

60 ATS de 27 de noviembre de 2017 (Rec. de Casación 4924/2017).

61 STS 20 diciembre de 2018 (Rec. de Casación 4980/2017).

62 Sentencia de 21 de septiembre de 2010 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 1 de Cuenca (Sentencia 366/2010).

63 ATS de 11 de diciembre de 2017 (Rec. de Casación 5113/2017).

64 STS de 13 de febrero de 2019 (Rec. de Casación 4238/2017), que resuelve el recurso de casación admitido por el ATS de 11 de diciembre de 2017 (Rec. de Casación 4238/2017).

riores pronunciamientos de la misma Sala y Sección; por ejemplo, de 20 de abril de 2017, de 24 de junio de 2015 y de 20 de junio de 2012 ⁶⁵.

El Tribunal Supremo, con mucho sentido común, admite la aportación de documentos y pruebas, también en vía de recurso, administrativo o judicial, aunque no hayan sido hechos valer por el contribuyente durante el procedimiento de aplicación del tributo. No obstante, fija una única excepción: cuando «la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente». De hecho, el Tribunal considera que dichos «límites expuestos (la buena fe y la proscripción del abuso del derecho) son consecuencia de la aplicación a todo tipo de procedimientos –y a las relaciones entre particulares y de estos con la Administración– del principio general que impone que los derechos se ejerciten «conforme a las exigencias de la buena fe», sin que la ley ampare «el abuso del derecho» (art. 7 del Código Civil).

Ahora bien, en la medida en que tales límites constituyen una excepción al principio general de la plenitud de la cognición a efectos de dispensar debidamente la tutela pretendida, el comportamiento abusivo o malicioso debe constataarse debidamente en los procedimientos correspondientes y aparecer con una intensidad tal que justifique la sanción consistente en dejar de analizar el fondo de la pretensión que se ejercita».

V. LA JURISPRUDENCIA DEL TSJ DE ARAGÓN, DESPUÉS DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO, Y LA EXIGENCIA DE MEDIOS PROBATORIOS REFORZADOS

El TSJ de Aragón, que, en ocasiones, como se ha visto, había acogido la denominada «tesis maximalista», ha comenzado a resolver supuestos relacionados con liquidaciones del IIVTNU de manera diferente, teniendo en cuenta, como es lógico, las Sentencias del TS que se han analizado, y entrando a valorar la prueba aportada por el contribuyente a la hora de demostrar la ausencia de plusvalía.

Así, la STSJ Aragón de 12 de julio de 2017 analiza las pruebas aportadas por el contribuyente para acreditar la existencia de minusvalía, que consistían, no sólo en el valor de las escrituras, sino también en una serie de informes periciales de valoración que ponían de manifiesto la disminución en el valor del

65 STS de 10 de septiembre de 2018 (Rec. de Casación 1246/2017), STS de 20 de abril de 2017 (Rec. de casación para la unificación de doctrina 615/2016), STS de 20 de junio de 2012 (Rec. de casación 3421/2010) y STS de 24 de junio de 2015 (Rec. de casación 1936/2013).

inmueble. Tales pruebas no habían sido tenidas en cuenta en primera instancia, que solamente había atendido a los valores consignados en las escrituras notariales de compra y venta.

El TSJ Aragón afirmó, respecto del valor probatorio de dichas escrituras, que «los simples datos del precio obrantes en las escrituras de compra y venta no es suficiente para poder concluir, ineludiblemente, que se ha producido una disminución del valor del inmueble. En dicho sentido debe recordarse que la escritura pública es un documento público, pero no puede desconocerse que el notario autorizante da fe de las declaraciones que efectúan los intervinientes, pero no de la veracidad de su contenido». Sin embargo, finalmente, estima el recurso porque se aportaron datos de «la evolución del mercado inmobiliario entre los años de compra y venta en los que se comprende un período de grave crisis inmobiliaria con una repercusión indudable, a la baja, en el precio de venta del inmueble, y valoraciones intermedias del inmueble, que confirman la evolución a la baja del valor del mismo»⁶⁶.

Recuérdese que el TS, en su Sentencia de 17 de julio de 2018 (Recurso de Casación 5664/2017)⁶⁷, había afirmado que los datos consignados en las escrituras, «a menos que fueran simulados», eran suficientes, desde la perspectiva de la *onus probandi*, para desplazar al Ayuntamiento la carga de acreditar en contrario. En este caso, son puestos en tela de juicio por el TSJ de Aragón al considerar que, *per se*, no sirven para acreditar la veracidad de su contenido, de tal suerte que necesita su valoración conjunta con el resto de pruebas aportadas para concluir que el valor declarado en las mismas es válido para acreditar la existencia de una minusvalía.

La STSJ de Aragón de 19 de julio de 2017⁶⁸ resuelve un recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento de Zaragoza contra la Sentencia de 19 de diciembre de 2016 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 4 de Zaragoza que anulaba la liquidación del IIVTNU⁶⁹. Para el Ayuntamiento, los criterios seguidos por el perito no son admisibles, al no utilizar datos comparativos homogéneos y referirse al valor comercial o de venta, que no diferencia el valor del suelo de la construcción, y apoya su tesis en los valores catastrales de los inmuebles afectados.

.....

66 STSJ Aragón de 12 de julio de 2017 (Rec. núm. 108/2016), FD. cuarto.

67 STS de 17 de julio de 2018 (Rec. de Casación 5664/2017).

68 STSJ Aragón de 19 de julio de 2017 (Rec. núm. 23/2017).

69 Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 4 de Zaragoza de 19 de diciembre de 2016 (Procedimiento Ordinario 218/16).

Sin embargo, el TSJ precisa que, «si bien el informe pericial, ante la imposibilidad de partir de inmuebles de idénticas características, utiliza testigos solo similares a los elementos valorados, posteriormente procede a la homogeneización de los datos de mercado obtenidos, teniendo en cuenta la diferencia de características con el inmueble valorado, obteniendo así un valor unitario homogeneizado medio para cada uno de los elementos –viviendas, locales y sótanos-almacén– en las referidas fechas, procediendo a calcular el valor de reemplazamiento neto a ambas fechas y a obtener el valor del suelo»⁷⁰, información que es ratificada y ampliada en el acto del juicio.

Por lo que respecta a los valores catastrales, el TSJ de Aragón afirma que: «dicho dato no se estima acredite en el caso concreto la existencia de un incremento de valor, pues no se justifica la correspondencia de dichos valores catastrales con el valor de mercado del suelo en las fechas de compra y venta –la procedencia de acudir al mismo es rechazada expresamente por el perito informante en el acto del juicio–»⁷¹.

Por su parte, la STSJ de Aragón de 31 de enero de 2018 admite, como valor de transmisión del inmueble, el precio de subasta en proceso concursal, ya que «la subasta como forma de liquidación en el proceso concursal es aprobada por el Juzgado de lo Mercantil al ser inviables otros criterios previos consignados por la Administración Concursal en su Plan de Liquidación (ventas directas y ofrecimiento de dación en pago), quien, como consecuencia, constata el bajo valor obtenido en la subasta»⁷².

Asimismo, en la Sentencia de 31 de enero de 2018⁷³, el TSJ de Aragón resuelve sobre un recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento de Zaragoza contra la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 2 de Zaragoza, de 23 de junio de 2017⁷⁴, que había estimado el recurso interpuesto por una mercantil en liquidación frente a una liquidación del IIVTNU. El Ayuntamiento negaba que el valor de la finca fuera el declarado en las escrituras, y lo comparaba con el valor catastral de los inmuebles. Adicionalmente, el ente público alegó que existía una vinculación en la operación (los socios vendían, a

70 STSJ Aragón de 19 de julio de 2017 (Rec. 23/2017), FD. cuarto.

71 STSJ Aragón de 19 de julio de 2017 (Rec. 23/2017), FD. sexto.

72 STSJ Aragón de 31 de enero de 2018 (Rec. 146/2017), FD. cuarto.

73 STSJ Aragón de 31 de enero de 2018 (Rec. 159/2017).

74 Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 2 de Zaragoza de 23 de junio de 2017 (Procedimiento Ordinario 320/16).

su sociedad, el inmueble) y, por tanto, cabía la posibilidad de que se hubiera hecho constar un precio ficticio por razones fiscales.

El TSJ no entra a discutir el precio de venta, porque va acompañado por un informe pericial razonado, y, respecto del valor catastral, afirma que «[...] no se estima procedente para resolver el tema controvertido acudir, sin más, al valor catastral, pues no se justifica la correspondencia de dichos valores catastrales con el valor de mercado del suelo en las fechas de compra y venta»⁷⁵.

Sin embargo, respecto del valor de compra, considera que «no se aporta ninguna valoración distinta del precio declarado en la Escritura [...]. Además, es relevante a la hora de tomar en consideración el referido precio que los vendedores [...] son socios de la compradora»⁷⁶. El Tribunal concluye, a la vista de las circunstancias, que no ha podido justificarse el valor en la fecha de la compra y, por tanto, no se puede acreditar la realidad del decremento de valor alegado.

En otra Sentencia de 31 de enero de 2018⁷⁷, el TSJ de Aragón resuelve un recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento de Zaragoza contra la Sentencia de 7 de septiembre de 2017 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 2 de Zaragoza⁷⁸ que anulaba una liquidación del IIVTNU de una mercantil con diligencias penales en curso. En esta ocasión, se cuestionaba también el valor de adquisición del inmueble que originó la supuesta plusvalía, y que era discutido por el Ayuntamiento debido a los problemas judiciales que arrastraba la sociedad.

El TSJ, sin embargo, consideró que «aunque son conocidas las implicaciones penales [...], no justifica la relación de las mismas con el tema aquí controvertido, que es la determinación del cual era el valor inicial del suelo»⁷⁹.

Se valoraron, a tal efecto, la prueba documental de un auditor y la prueba pericial sometida a contradicción en el juicio. El TSJ descartó la primera, pero admitió la segunda, manifestando que: «la mera contabilización de un concreto importe, no constituye un valor técnico específico del suelo, pero no puede desconocerse, que de las escrituras aportadas resulta un precio de compra de 5551 144,06 € y un precio de venta de 3 935 185,20 €, y que el resultado de la prueba pericial, sometida a contradicción en el juicio, y objeto de ampliación,

.....

75 STSJ Aragón de 31 de enero de 2018 (Rec. 159/2017), F.D. sexto.

76 STSJ Aragón de 31 de enero de 2018 (Rec. 159/2017), F.D. sexto.

77 STSJ de Aragón de 31 de enero de 2018 (Rec. 175/2017).

78 Sentencia de 7 de septiembre de 2017 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 2 de Zaragoza (procedimiento ordinario 349/16).

79 STSJ de Aragón de 31 de enero de 2018 (Rec. 175/2017), F.D. séptimo.

ratifica, con otros resultados, que el caso enjuiciado se ha producido un decremento de valor, habiendo manifestado el perito en sede judicial que, en momentos de recesión, el suelo es el que ha soportado el ajuste, habiendo sido alcista hasta el 2007, e iniciándose una pendiente desde dicha fecha, que en el 2016 y 2017 es más estable», añadiendo que «aunque pueden ser distintos los métodos para posibilitar una comparación de precio entre adquisición y transmisión –así lo reconoce el perito en sede judicial–, no se justifica, en el presente caso, la improcedencia del método indicado»⁸⁰.

La misma sociedad fue parte en un proceso que dio lugar a otra STSJ de Aragón de 31 de enero de 2018⁸¹. En ella, el Ayuntamiento recurrió una Sentencia de 6 de septiembre de 2017 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 2 de Zaragoza⁸² en la que cuestionaba el valor de transmisión del inmueble a la hora de acreditar la minusvalía.

En esta ocasión, la mercantil aportó un informe de auditoría, acreditando la minoración en la contabilidad de la empresa y en una prueba pericial de parte.

El TSJ de Aragón reitera las apreciaciones respecto de la contabilización de un importe, afirmando que ello «no constituye un valor técnico específico del suelo, y respecto a la contabilidad de gastos [...] resultan correctas las alegaciones realizadas por el Ayuntamiento en el sentido de que la información contable de la entidad incluye costes indebidos a los efectos que nos ocupan de determinación de un valor objetivo del suelo –como son los gastos financieros– y es una contabilidad integrada en su conjunto por importes que dependen de factores muy variables, como la calidad de la gestión –mejor o peor– del promotor que asume la urbanización de los terrenos y el proceso de venta y financiación de las parcelas»⁸³.

Sin embargo, y a diferencia de lo que ocurrió en el anterior asunto, el TSJ de Aragón no valoró la pericial de parte, afirmando que la peritación es discutible, al partir de criterios generales que «atienden a tipologías estándar o genéricas [...] pero sin tomar en consideración las singularidades del polígono industrial», y «no atiende a la especificidad del valor del suelo»⁸⁴.

80 STSJ de Aragón de 31 de enero de 2018 (Rec. 175/2017), F.D. séptimo.

81 STSJ de Aragón de 31 de enero de 2018 (Rec. 176/2017).

82 Sentencia de 6 de septiembre de 2017 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 2 de Zaragoza (procedimiento ordinario 38/2017).

83 STSJ de Aragón de 31 de enero de 2018 (Rec. 176/2017), F.D. primero.

84 STSJ de Aragón de 31 de enero de 2018 (Rec. 176/2017), F.D. primero.

Por la singularidad y complejidad del caso, resulta necesario hacer referencia a la STSJ de Aragón de 7 de febrero de 2018⁸⁵ que, de nuevo, resuelve un recurso de apelación instado por el Ayuntamiento de Zaragoza frente a la Sentencia de 21 de julio de 2017 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 2 de Zaragoza⁸⁶.

El valor de adquisición del terreno se hizo, según la mercantil, a través de descuentos en obras contratadas a la empresa, contemplándose aplazamientos en el pago. Por lo que respecta al valor de transmisión, se calculó de acuerdo con el resultado de un contrato marco de refinanciación al que se adhirió la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, SA (SAREB); contrato que fue homologado judicialmente. A tal efecto, se aportó un extracto del informe del Ministerio de Fomento sobre la evolución del precio medio del metro cuadrado en municipios de más de 50.000 habitantes desde 2004 a 2016 por Comunidades Autónomas, y dos tasaciones a efectos hipotecarios de la finca de los dos años anteriores a la transmisión del terreno.

El informe no fue considerado prueba decisiva por el Tribunal ya que «por lo genérico que resulta, aporta poco a la resolución del recurso, más allá de unos simples promedios o tendencias que no atienden suficientemente a la singularidad de la valoración que nos interesa⁸⁷».

Tampoco se aceptaron las tasaciones. A juicio del Tribunal, lo procedente hubiera sido una peritación judicial o de parte, afirmando que «tampoco propone no ya una peritación judicial para establecer con objetividad, dentro del procedimiento, el valor de la parcela en los momentos de adquisición y de venta, o una peritación de parte, sino únicamente dos tasaciones a efectos hipotecarios de la finca fechadas el 4 de junio de 2014 y el 10 de julio de 2015, no coincidentes por tanto con el momento de la transmisión analizada, que tuvo lugar el 23 de diciembre de 2015, no aportando tampoco tasación alguna acerca del valor del inmueble en el momento de la compra, pese a la singularidad del modo en que se concertó la misma»⁸⁸.

Por otra parte, en la Sentencia de 14 de febrero de 2018, el TSJ de Aragón resuelve la plusvalía que se puede generar en el marco de una fusión por absor-

.....

85 STSJ de Aragón de 7 de febrero de 2018 (Rec. 170/2017).

86 Sentencia de 21 de julio de 2017 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 2 de Zaragoza (procedimiento ordinario 20/2017).

87 STSJ de Aragón de 7 de febrero de 2018 (Rec. 170/2017), F.D. primero.

88 STSJ de Aragón de 7 de febrero de 2018 (Rec. 170/2017), F.D. primero.

ción y las fechas y valores de referencia que deben tenerse en cuenta a la hora de calcular el periodo de generación de la plusvalía. En este sentido, precisa el Tribunal que «en las operaciones de fusión por absorción no se produce el devengo del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, desprendiéndose del párrafo segundo, del apdo. 3 transcrito (la Disposición adicional segunda del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo), que, si no se devenga el impuesto, como aquí sucedió, en la posterior transmisión de los terrenos el número de años a lo largo de los cuales se ha producido el incremento de valor no se ha interrumpido por la operación de fusión por absorción, de lo que cabe concluir que no es, frente a lo que se pretende, la fecha de la fusión por absorción, sino la previa adquisición por la absorbida, la que deberá ser tomada en consideración a los efectos que aquí interesan, con lo que, como señala la Juez de instancia, se logra un tratamiento neutral para estas operaciones».

A su vez, la STSJ de Aragón de 7 de marzo de 2018⁸⁹ vuelve a estimar un recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento de Zaragoza contra una Sentencia de 23 de octubre de 2017 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 2 de Zaragoza⁹⁰, relativa a liquidación girada en concepto de IIVTNU. Se trataba, en esta ocasión, de la transmisión de un terreno con ejecución de obra por parte de una sociedad.

La mercantil había sumado, al valor de compra, el importe de la ejecución de una nave industrial, manifestando que, del importe total resultante, tan sólo un porcentaje del 49 % correspondía al precio de compra del suelo.

La transmisión se efectuó en un procedimiento de ejecución hipotecaria, habiéndose adjudicado por la mitad del importe de tasación a efectos de dicha subasta, y la sociedad aplicó el mismo porcentaje sobre el valor de adjudicación, acreditando, de este modo, la minusvalía.

Sin embargo, el TSJ de Aragón entiende que el valor de transmisión debe ser el de tasación, y no el de adjudicación, afirmando que «como acertadamente opone la parte contraria, la actora omite que en el decreto de 24 de septiembre de 2015 claramente se reseña como importe de tasación a efectos de subasta el de 4923 145,13 € y que la adjudicación por el 50 % de dicha suma tuvo lugar por el hecho circunstancial de no haber ningún postor en la subasta –art. 671

89 STSJ de Aragón de 7 de marzo de 2018 (Rec. 215/2017).

90 Sentencia de 23 de octubre de 2017 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 2 de Zaragoza (procedimiento ordinario 190/2017).

LEC—»⁹¹. Sin embargo, la misma Sala mantuvo, en su Sentencia de 27 de septiembre de 2017, que «cabe rechazar, ab initio, que para determinar el valor del inmueble al tiempo de la transmisión, haya de estar a una valoración ajena a la concreta operación efectuada»⁹², y, en este caso concreto, el valor de transmisión fue efectivamente la mitad del importe de la tasación.

La STSJ de Aragón de 27 de septiembre de 2018, resuelve una reclamación relativa a un contribuyente que aportó escritura de compra y de enajenación, reflejando pérdida patrimonial. El Ayuntamiento cuestionaba tales valores poniéndolos en relación con el valor catastral de los inmuebles.

En esta Sentencia, el TSJ afirma que: «Para desvirtuar la realidad del decremento de valor que se resulta del examen de las escrituras aportadas, el Ayuntamiento demandado, además de poner en cuestión los referidos valores, por constituir, según afirma, meras declaraciones de voluntad emitidas por las partes, se remite al informe aportado en el acto del juicio» y añade que «no estima que la referida prueba sea eficaz para desvirtuar el decremento afirmado por la parte recurrente, y que se pone de manifiesto en las escrituras de venta, y no solo por cuanto no se justifica la correspondencia de dichos valores catastrales con el valor de mercado del suelo en las fechas de compra y venta —dichos valores se apartan claramente de los precios declarados de compra y venta, siendo en no pocas ocasiones la discrepancia entre valor catastral y de mercado manifiesta—, sino porque parece sorprendente que pueda sostenerse que entre 2006 y 2017, con la crisis inmobiliaria padecida entre dichas anualidades, y sin que se aporte ninguna circunstancias justificativa de ello, el valor del suelo haya subido una cantidad algo superior al 168 %»⁹³. Recuértese que el TS, en su Sentencia de 17 de julio de 2018 (Recurso de Casación 5664/2017)⁹⁴, había afirmado que los datos consignados en las escrituras, «a menos que fueran simulados», eran suficientes, desde la perspectiva de la *onus probandi*, para desplazar al Ayuntamiento la carga de acreditar en contrario, y, en ese caso concreto, a juicio del TSJ de Aragón, ni el informe aportado, ni la referencia al valor catastral, fueron suficientes para negar el valor consignado en tales escrituras.

Como conclusión de cuanto llevamos expuesto, puede afirmarse que el TSJ de Aragón exige, con carácter general, medios probatorios reforzados, en el sentido de que los valores consignados en las escrituras no son considerados sufi-

91 STSJ de Aragón de 7 de marzo de 2018 (Rec. 215/2017), F.D. primero

92 STSJ de Aragón 27 de septiembre 2017 (Rec. de Apelación 174/2016), F.D. quinto.

93 STSJ Aragón de 27 de septiembre de 2018 (Rec. 143/2018).

94 STS de 17 de julio de 2018 (Rec. de Casación 5664/2017).

cientes por sí solos para acreditar la minusvalía, en su caso, y, por ello, a tal efecto, puede resultar conveniente la propuesta de una peritación judicial o de un informe pericial lo suficientemente detallado como para entender que atiende a las características especiales del valor del suelo.

VI. BREVE REFLEXIÓN SOBRE EL DERECHO DE LOS CONTRIBUYENTES A SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DEL IIVTNU PAGADO

La solicitud de devolución del IIVTNU pagado por los contribuyentes que pueden acreditar la existencia de una minusvalía es la lógica consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de los art. 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL efectuada por la STC 59/2017.

Si el tributo se exigió por el sistema de autoliquidación, se prevé un plazo de 4 años para instar la rectificación de la autoliquidación, de conformidad con lo establecido en el art. 120.3 de la LGT.

Sin embargo, tratándose de liquidaciones administrativas, el plazo para recurrirlas es exclusivamente de un mes, a contar desde el día siguiente de la notificación de la liquidación, ya sea mediante el recurso de reposición previsto en el art. 14 del TRLHL o bien mediante la reclamación económico-administrativa ante los propios órganos económico-administrativos locales en los denominados Municipios de gran población que hayan implantado esta vía.

Por tanto, las posibilidades de solicitar la devolución dependen de circunstancias ajenas a la voluntad del contribuyente, y se trata de una cuestión que está condicionada, exclusivamente, por el modo de gestionar el tributo que haya elegido cada Ayuntamiento. Ello supone que, tratándose de liquidaciones practicadas por los Ayuntamientos, el plazo preclusivo de que disponían los contribuyentes para recurrir dicha liquidación es probable que hubiera transcurrido en el momento de dictarse las Sentencias del Tribunal Constitucional. Sin embargo, tratándose de autoliquidaciones, el plazo para instar la rectificación, al ser de cuatro años, permite un mayor margen de acción para los contribuyentes afectados. Cabría plantearse en este supuesto si tal diferencia de trato –insistimos, no imputable al contribuyente sino al modo de gestión por el que ha optado el Ayuntamiento–, puede considerarse contraria al principio de igualdad.

Todo ello pasa por entender que la declaración de inconstitucionalidad sólo afectaría a liquidaciones que no fuesen firmes y consentidas o a autoliquidaciones que estuviesen dentro del plazo para instar la rectificación.

Sin embargo, el hecho de que el Tribunal Constitucional no haya delimitado los efectos temporales de su Sentencia, y haya declarado «expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 y 110.4 LHL», podría llevar a la conclusión de que la declaración de inconstitucionalidad afecta a todas las liquidaciones o autoliquidaciones efectuadas desde la entrada en vigor del TRLHL, es decir, desde el 10 de marzo de 2004 –o, incluso, desde la entrada en vigor de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales, pues el TRLHL es un Real Decreto Legislativo cuya función fue la de refundir las normas ya vigentes–. ¿Cuál sería el modo de actuar, en este caso? Moreno Fernández apunta, opinión que se comparte plenamente, que la vía adecuada sería el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, contemplado en el art. 217 de la LGT. Este precepto, en su apdo. g), permite la declaración de nulidad de los actos dictados en materia tributaria que no hayan sido recurridos cuando así se establezca expresamente en una disposición de rango legal. Y, dado que el art. 39 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, establece que «Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados», parece haber base suficiente para poder iniciar este procedimiento especial de revisión para las liquidaciones practicadas por los Ayuntamientos desde el 10 de marzo de 2004⁹⁵.

Mayores dificultades plantea la aplicación de este procedimiento tratándose de autoliquidaciones cuya revisión no hubiese sido instada en el plazo de 4 años, establecido en el art. 120.3 de la LGT, ya que el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho está previsto, exclusivamente, para «actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo».

Una posible vía para el contribuyente, en este caso, sería la del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, que podrá instarse en los cuatro años siguientes a las Sentencias del TC, al prever el art. 221.3 LGT que procederá la devolución cuando tal derecho se hubiera reconocido en virtud de una resolución judicial, como es el caso de la STC 59/2017.

95 MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: «El impuesto sobre la 'plusvalía municipal' después de las sentencias del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, ¿es posible la devolución de lo ingresado?», Jornada «Los derechos y garantías del contribuyente ante el Impuesto sobre la 'plusvalía municipal' y la comprobación de valores», Valencia, Universitat de València, 2018.

VII. LOS AYUNTAMIENTOS Y SU OBLIGACIÓN DE PROCEDER A LA DEVOLUCIÓN DEL IIVTNU CUANDO EL CONTRIBUYENTE HA INGRESADO EL IMPUESTO Y, POSTERIORMENTE, SE DEMUESTRE LA INEXISTENCIA DE INCREMENTO DE VALOR

Los Ayuntamientos tienen ante sí un panorama desolador. No pueden exigir el pago del tributo mediante el sistema de autoliquidación, ya que la declaración de inconstitucionalidad del art. 110.4 del TRLHL es absoluta, según ha interpretado el Tribunal Supremo.

En los casos en los que el contribuyente declare la inexistencia de incremento de valor, los Ayuntamientos tendrán la obligación de probar que tal declaración no se corresponde con la realidad, lo que supone la puesta en marcha de una serie de procedimientos de aplicación del tributo que, hasta la fecha, no estaban siendo practicados en los Ayuntamientos –con la consiguiente dotación económica de medios humanos y materiales para ello–. Sin embargo, dichos entes públicos se están viendo obligados a cumplir resoluciones administrativas o Sentencias que les obligan a devolver el impuesto satisfecho por el contribuyente con los correspondientes intereses de demora. Y todo ello tiene su origen en la declaración de inconstitucionalidad de los arts. 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL, que, no debe olvidarse, es una norma estatal que ellos se han limitado a aplicar en el ejercicio de la autonomía que tienen constitucionalmente garantizada, ex art. 140 CE, y del principio de suficiencia financiera previsto en el art. 142 del Texto constitucional –si bien es verdad que se trata de un Impuesto de exigencia potestativa (art. 59.2 TRLHL), y que, además, los Ayuntamientos tienen la facultad de fijar el tipo de gravamen, sin que pueda exceder del 30 %, e, incluso, determinadas bonificaciones en la cuota (art. 108 TRLHL)–. Tampoco se ha previsto, hasta la fecha, compensación alguna por parte del Estado a los Ayuntamientos por las cantidades que han tenido y que tendrán que devolver⁹⁶.

Mientras tanto, el Legislador no ha ofrecido solución alguna, a diferencia de cuanto ha ocurrido en los territorios forales, donde la respuesta normativa a las Sentencias del TC ha sido, como no podía ser de otra manera, inmediata. Y no debe olvidarse que la STC 59/2017 expresamente dispone que «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

96 Tampoco contenía previsión alguna el fallido Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2019.

no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador»⁹⁷.

Son varios los factores que deben tenerse en cuenta a la hora de pronunciarse sobre una posible responsabilidad patrimonial del Estado Legislador por el perjuicio económico que la declaración de inconstitucionalidad ha generado en las arcas municipales.

Se puede afirmar que este problema no es sobrevenido, sino que el Estado podía haber previsto la declaración de inconstitucionalidad de los citados preceptos, o podía haber acometido una reforma legislativa para evitar la prolongación del problema en el tiempo.

En efecto, como afirmó Moreno Fernández, se trata de la crónica de una muerte anunciada⁹⁸. En la propia tramitación parlamentaria de la derogada Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, predecesora del actual TRLHL, ya se había puesto de manifiesto este problema. En este sentido, se presentaron enmiendas al Proyecto alegando que «El incremento real no puede ser otro que el efectivamente producido depurado de cualquier componente monetario cuya naturaleza es puramente ficticia», y que «En un período en que no hubiese diferencias de valor real se gravaría exclusivamente la diferencia ilusoria o ficticia creada por la inflación de precios. Y el gravamen de una riqueza inexistente significa la total violación del principio de capacidad económica»⁹⁹.

Adicionalmente, fueron muchos los estudios doctrinales que también pusieron de relieve la dudosa adecuación del IIVTNU a las exigencias de un sistema tributario justo sancionado en el art. 31 de la Constitución; especialmente, en relación con el principio de capacidad económica¹⁰⁰.

97 STC 59/2017, de 11 de mayo, FJ 5.c).

98 MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: «El impuesto sobre la 'plusvalía municipal' después de las sentencias del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, ¿es posible la devolución de lo ingresado?», Jornada «Los derechos y garantías del contribuyente ante el Impuesto sobre la 'plusvalía municipal' y la comprobación de valores»..., *op. cit.*

99 Se trata de las enmiendas 837, 838 y 839 del Grupo Coalición Popular en el Congreso al proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales (BOCG, Congreso de los Diputados, III Legislatura, Serie A, 16 de septiembre de 1988, Núm. 85-5, pp. 294 y 295).

100 Sin ánimo de exhaustividad, pueden consultarse los trabajos de FALCÓN Y TELLA, R.: «La posible inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Revista Técnica Tributaria*, 21 (1993), pp. 16 y ss.; MARTÍNEZ LAGO, M.A.: «Impuestos locales» (cap. XIII), en AA.VV.: *Sistema fiscal español: Impuestos estatales, autonómicos y locales*, Madrid, Iustel, 2016, pp. 459 y ss.; ORÓN MORATAL, G.: «Impuesto

Estas consideraciones previas podrían hacer llegar a la conclusión de que se está ante un supuesto de responsabilidad de los previstos en el art. 32.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público que reconoce el derecho de los particulares «a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes, de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos salvo en los casos de fuerza mayor o de daños que el particular tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la Ley».

Quizás, como hemos reflejado, el hecho de que se trate de un impuesto de exacción voluntaria por parte de los Ayuntamientos, o que tenían margen para haber optado por tipos impositivos más bajos, podría conducir a plantarse que se está ante un supuesto de responsabilidad concurrente de Administraciones Públicas (art. 33 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público).

No se trata, en este momento, de analizar el complejo régimen de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas y, concretamente, de la responsabilidad patrimonial del Estado Legislador¹⁰¹, pero conviene siquiera dejar apuntada tal posibilidad por tener la misma encaje dentro de su principios reguladores y, sobre todo, por la inexcusable pasividad legislativa en una materia necesitada de una respuesta que no acaba de llegar.

sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana», en AA.VV.: *Los tributos locales*, Cizur Menor, Aranzadi, 2010, pp. 687 y ss.; o VARONA ALABERN, J.E.: «A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Quincena Fiscal*, 18 (2010), pp. 65 y ss.

- 101 Sobre el tema vid. MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: *La responsabilidad patrimonial del Estado-legislador en materia tributaria y vías para reclamarla*, Cizur Menor, Thomson / Aranzadi, 2009, y «Del deber constitucional de pagar un tributo a la responsabilidad patrimonial del Estado-legislador», *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, 3 (2009), pp. 52 y ss.; PÉREZ BERNABEU, B.: «La responsabilidad patrimonial del estado legislador en el ámbito tributario», *Quincena fiscal*, 3 (2016); y VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.: «Responsabilidad patrimonial del Estado legislador en el IVMDH: ¿cabe exigir responsabilidad al legislador foral?», *Nueva fiscalidad*, 4 (2017), pp. 217 y ss.