

## Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 08 de Madrid

C/ Gran Vía, 19 , Planta 1 - 28013

45020020

NIG: 28.079.00.3-2020/0020362

### Procedimiento Abreviado 364/2020 C

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

PROCURADOR D./Dña. ISABEL ALICIA MOTA TORRES

**Demandado/s:** AYUNTAMIENTO DE SAN LORENZO DE EL ESCORIAL  
LETRADO DE CORPORACIÓN MUNICIPAL

**D./Dña. PAULA GARCÍA GARCÍA, Letrado/a de la Admón. de Justicia del  
Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 8 de Madrid**

**DOY FE:** Que en el **Procedimiento Abreviado 364/2020** se ha dictado resolución del siguiente tenor literal:

### SENTENCIA Nº 31/2021

En Madrid, a 3 de febrero de dos mil veintiuno.

VISTOS por la Ilma. Sra. Magistrada, doña Berta M<sup>a</sup> Gosálbez Ruíz, Titular del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 8 de Madrid, los presentes autos del recurso contencioso-administrativo, tramitado conforme al Procedimiento Abreviado, con el nº 364/2020, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales doña Isabel Mota Torres, en nombre y representación de don [REDACTED], actuando bajo la dirección del letrado del ICAM don Emilio Martínez de Lecea García, contra desestimación- primero presunta y después expresa, por Resolución de fecha 9 de noviembre de 2020, a la que se ha ampliado el recurso- por el Ayuntamiento de San Lorenzo del Escorial del recurso de reposición interpuesto contra la desestimación presunta, de su solicitud de “Rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos” en relación con el Impuesto sobre Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana relativo a la transmisión de una vivienda y una plaza de garaje sitos en dicho término municipal, siendo la cuantía coincidente con el importe de las liquidaciones cuestionadas- respectivamente de 5.718,83 € y 305,48 €, y, habiendo comparecido el Ayuntamiento de San Lorenzo del Escorial demandado, debidamente representado y asistido por el Letrado don Andrés Olmos Valverde, dicta la presente resolución de acuerdo con los siguientes



## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Mediante escrito presentado el 29 de octubre de 2020, la representación de don [REDACTED], interpuso recurso contencioso-administrativo contra las resoluciones identificadas en el encabezamiento, formulando demanda en cuyo suplico interesa *“que, previa la tramitación que proceda, estime la misma, declarando anuladas las citadas autoliquidaciones, POR SER CONTRARIAS A DERECHO y condenando al Ayuntamiento demandado a devolver al recurrente las cantidades indebidamente ingresadas, por importes de 5.718,83 € y 305,48 €, mas el interés legal de demora desde la fecha en que se produjeron los ingresos, -los días 23 de septiembre de 2019 la primera cantidad y 27 del mismo mes y año la segunda, con expresa condena en costas.”*

**SEGUNDO.-** Turnadas las actuaciones a este Juzgado, al que correspondieron por reparto ordinario, y admitida a trámite la demanda, habiendo interesado expresamente la parte actora, por otrosí de su escrito de demanda, que el recurso se falle sin necesidad de celebración de vista, se confirió traslado de la misma a la Administración demandada para su contestación y, previo requerimiento y remisión del expediente administrativo, una vez contestada la demanda por el Ayuntamiento demandado, se declaró concluso el pleito, sin más trámites, para dictar sentencia.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Se alega, en síntesis, en la demanda que, con fecha 30 de mayo de 2019, ante el Notario de Torrelorones (Madrid), don Benito Martín Ortega, bajo el número 2.359 de su protocolo, don [REDACTED] transmitió, los siguientes inmuebles:

A.- Vivienda bajo letra A, situada en calle Manolo Viola, nº 12, de San Lorenzo de El Escorial, inscrita en el Registro de la Propiedad nº 2 de dicho municipio, como finca nº 14.464, con referencia catastral 4051201VK0935S0058HQ. Valorada a efectos de la venta en 156.600 €.

B.- Plaza de garaje nº 11, situada en la planta de sótano del mismo edificio, finca registral nº 14.454, referencia catastral 4051201VK0935S0048OJ. Valorada a efectos de la venta en 8.400 €.

Explica que el vendedor de los dos Inmuebles citados tiene la condición de “no residente en España”, como así consta acreditado en la escritura de compraventa antes referida y, que por esa razón, en el acto de la firma, le fue retenida por la Gestoría del comprador la cantidad estimada para satisfacer el Impuesto sobre Incremento de Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana, aportando el justificante de la Provisión de Fondos a la Gestoría del comprador “Diagonal Company Services&Solutions, S.L.” en el que consta dicha retención por importe de 5.819,73 € en el concepto “Plusvalía (Autoliquidación)”.



Razona que por ello fue el comprador, el que actuando como sustituto del contribuyente, formuló a través de la citada Gestoría las oportunas autoliquidaciones por el mencionado Impuesto y, con cargo a la retención efectuada al vendedor, ingresó en el Ayuntamiento, el 23 y el 27 de septiembre de 2019, a través del Banco de Santander, las cuotas resultantes, por importes respectivos de 5.718,83 €, la vivienda, y 305,48 €, la plaza de garaje.

El recurrente, por ser el vendedor de los inmuebles citados, es el contribuyente del Impuesto y, en definitiva, quien ha soportado el pago de las cuotas correspondientes, razón por la que se halla legitimado para plantear la presente reclamación por tener un manifiesto interés legítimo en su resolución con arreglo a Derecho y en la obtención del reembolso de lo indebidamente pagado.

Añade que pese a su evidente legitimación, el comprador le ha autorizado expresamente para instar la presente reclamación y para que la cantidad que, en su caso, resulte a devolver sea ingresada en la cuenta que el mismo indique.

Alega que los dos inmuebles que fueron vendidos por el recurrente el 30 de mayo de 2019- por un precio total de 165.000 euros, de los que 156.600 € correspondían a la vivienda y 8.400 € a la plaza de garaje- lo había adquirido previamente, el 29 de octubre de 2002, mediante escritura pública por un total de 159.319,90 €, correspondiendo 148.501,68 € a la vivienda y 10.818,22 a la plaza de garaje.

Razona que sin embargo esa compra le generó los siguientes gastos necesarios:

- Impuesto sobre Valor Añadido (IVA)..... 11.152,39 € (estipulación 6<sup>a</sup> escritura)
- Notaria.....795,28 € (documento adjunto nº 9)
- Impuesto AJD vivienda..... 742,51 € (documento adjunto nº 10)
- Impuesto AJD garaje..... 108,18 € (documento adjunto nº 11)
- Registro Propiedad..... 384,66 € (documento adjunto nº 12)
- TOTAL GASTOS ADQUISICIÓN.....13.183,02 €.

Y añade que, si dichos gastos se reparten entre la vivienda y el garaje en la proporción que cada uno tiene sobre el valor total de adquisición, resultaría:

#### VIVIENDA

- Impuesto sobre Valor Añadido (IVA) vivienda..... 10.395,12 €
- Resto de Gastos Euro 2.030,63 vivienda un 93,2%.....1.892,55 €
- TOTAL GASTOS ADQUISICIÓN VIVIENDA.....12.287,67 €.

#### GARAJE



- Impuesto sobre Valor Añadido (IVA) vivienda..... 757,28 €
- Resto de Gastos Euro 2.030,63 garaje un 6,8%.....138,07 €
- TOTAL GASTOS ADQUISICIÓN GARAJE.....895,35 €.

Concluye que por tanto, el coste de adquisición de la VIVIENDA fue de 148.501,68 € + 12.287,67 € = 160.789,35€, superior al de venta o enajenación que ascendió según escrituras adjunta a un total de 156.600 € y, todo ello, sin considerar el coste del propio Impuesto de incremento de Valor de los Terrenos de naturaleza Urbana que se ha pagado por 5.718,83 €.

Asimismo, el coste de adquisición del GARAJE fue de 10.818,22 + 895,35 € = 11.713,57 €, superior al de venta o enajenación que ascendió a un total de 8.400 €, sin considerar el coste del propio Impuesto de incremento de Valor de los Terrenos de naturaleza Urbana que se ha pagado por 305,48 €.

Sostiene que por tanto, queda acreditado que se produjo una pérdida de valor de los inmuebles, entre las fechas de compra y de transmisión, lo que evidencia su derecho a la devolución de lo ingresado indebidamente como consecuencia de las autoliquidaciones concernidas.

De contrario, el Ayuntamiento de San Lorenzo de El Escorial demandado opone, con carácter previo, la pérdida parcial sobrevenida del objeto del presente litigio, al haberse dictado Resolución expresa de fecha 9 de noviembre de 2020 parcialmente estimatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación emitida en relación con la plaza de garaje, por lo que el objeto del recurso queda reducido a la desestimación de dicha solicitud en relación la autoliquidación 19000056173 girada en concepto del incremento del valor del terreno de la vivienda sita en la Calle Manolo Viola 12 con referencia catastral 4051201VK0935S0058HQ, por importe de 5.710,83 euros, respecto a la cual interesa la desestimación del recurso al ser evidente que en este caso ha existido plusvalía gravable, alegando que existe reiterada jurisprudencia que declara que los gastos que el recurrente añade al valor que se otorga a la vivienda en la escritura, no forman parte del precio de adquisición de los terrenos de naturaleza urbana, que es el objeto del IIVTNU porque, lo que se trata de determinar es el valor del suelo, tal como razona la resolución recurrida cuya íntegra confirmación interesa.

**SEGUNDO.-** Así las cosas, no hay duda que debe apreciarse la pérdida parcial sobrevenida del objeto del presente recurso opuesta por el Ayuntamiento demandado, al haberse dictado Resolución expresa de fecha 9 de noviembre de 2020 que estima la solicitud de rectificación de la autoliquidación con número de referencia 1900056172 en concepto de IIVTNU en relación con la plaza de garaje sita en la Calle Manolo Viola, 12 b2 2-2 11- con referencia catastral 4051201VK0935S0048OJ-, por lo que el objeto del recurso queda, efectivamente, reducido a la desestimación de dicha solicitud en relación la autoliquidación 19000056173 girada en relación con la vivienda sita en la Calle Manolo Viola 12 con referencia catastral 4051201VK0935S0058HQ, por importe de 5.710,83 euros.

Y al respecto, lo cierto es que asiste la razón al Ayuntamiento demandado en cuanto sostiene la existencia de plusvalía gravable.



Conviene recordar que, tratando de superar la disparidad de criterios judiciales en punto a la interpretación de la Sentencia 59/2017, de 11 de mayo de 2017, del Pleno del Tribunal Constitucional que ambas partes invocan-, el Tribunal Supremo ha dictado la Sentencia nº 1163/2018, de 9 de julio de 2018- recurso de casación nº 6226/2017 - que, intentando suministrar la solución uniforme demandada, aspira a proporcionar un criterio interpretativo de la STC 59/2017, de 11 de mayo de 2017, se hace preciso estar a la misma.

Dicha sentencia, de importancia decisiva para la solución de esta causa, razona en su fundamento de derecho tercero que:

<< (...) ni en la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad *total* o *absoluta* de todos los preceptos mencionados en el fallo que, en consecuencia, no han quedado –o, al menos, no todos ellos ni en la totalidad de los supuestos en los que resultan aplicables- completamente expulsados del ordenamiento jurídico; (2) ni puede afirmarse que, a día de hoy, la prueba de la existencia o no de plusvalía susceptible de ser sometida a imposición y el modo de llevar a cabo la cuantificación del eventual incremento de valor del terreno carecen de la debida cobertura legal en contra de las exigencias que dimanar de los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley tributaria (artículos 31.3 y 133.1 CE); (3) ni es cierto que dicha valoración de la prueba y la determinación del importe del eventual incremento de valor del terreno no pueden corresponder al aplicador del Derecho; (4) ni, en fin, resulta acertado concluir que, hasta tanto se produzca la intervención legislativa que ha reclamado el máximo intérprete de la Constitución en la STC 59/2017, no cabe practicar liquidación alguna del IIVTNU (o, procede, en todo caso, la anulación de las liquidaciones y el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones correspondientes al IIVTNU, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación reveladora de capacidad económica).

La única afirmación, pues, que compartimos de la doctrina de los Tribunales Superiores de Justicia que venimos comentando es que corresponde, ciertamente, al legislador llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del IIVTNU para dar cumplimiento a las exigencias que derivan del artículo 31.1 CE y, señaladamente, del principio de capacidad económica. Lo demás, ni lo dijo el Pleno del Tribunal Constitucional en la STC 59/2017, ni en buena lógica puede inferirse de una interpretación unitaria y sistemática de los fundamentos jurídicos y de la declaración de inconstitucionalidad contenida en el fallo de su pronunciamiento. (...)

Y en su fundamento de derecho cuarto declara:

(...). Sin embargo, de un análisis sosegado del texto de la STC 59/2017 en el que se tomen en consideración, no solo la literalidad de su fallo o incluso de algún fundamento jurídico aislado [señaladamente, del FJ 5 c), que vienen citando los Tribunales Superiores de Justicia que defienden la imposibilidad de liquidar en la actualidad el IIVTNU], sino también, y fundamentalmente, la verdadera *ratio decidendi* o, lo que es igual, las razones de fondo que llevaron al Pleno del Tribunal a efectuar la declaración de inconstitucionalidad que interpretamos, pueden inferirse dos conclusiones: de una parte, que en la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad *parcial* de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL; y, de otra parte, que el alcance de la declaración de inconstitucionalidad que se efectúa en relación con el artículo 110.4 del TRLHL es *total* (o, más exactamente, que se expulsa completa y definitivamente del ordenamiento jurídico la imposibilidad que hasta ese momento tenían los sujetos pasivos de acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL y, en consecuencia, de demostrar la improcedencia de liquidar y venir obligado al pago del IIVTNU en ciertos casos).

1.- La declaración de inconstitucionalidad *parcial* de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL.

Como es sabido –y a este respecto existe unanimidad en las exégesis que se han venido efectuando de la STC 59/2017-, los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL se declaran contrarios al texto constitucional (no entramos todavía en el alcance de esta declaración) porque, (1) estableciendo los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLHL un regla objetiva para el cálculo de la base imponible del impuesto en los casos de transmisión onerosa de terrenos cuya aplicación conlleva, en todo caso, la existencia de una plusvalía objeto de tributación, y (2) impidiendo el artículo 110.4 del TRLHL que el sujeto pasivo del impuesto pueda probar la inexistencia de incremento de valor real del terreno transmitido, en ocasiones (que en los últimos tiempos han resultado cada vez más frecuentes como consecuencia de la crisis económica), se someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica o, lo que es igual, manifestaciones de capacidad económica inexistentes,



virtuales o ficticias, en flagrante contradicción con el contenido que al principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 CE le ha venido atribuyendo el máximo intérprete de nuestra Constitución en reiterada jurisprudencia.

Así se encarga de puntualizarlo expresamente el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 3, *in fine*, de la STC 59/2017: «el tratamiento que los preceptos cuestionados de la Ley reguladora de haciendas locales –explican otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE. En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3)».

Pues bien, siendo como es la vulneración del principio de capacidad económica la *ratio decidendi* de la inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017, carece de sentido –y, por ende, consideramos que el Pleno del Tribunal Constitucional no pudo pretender este efecto- que la nulidad de los preceptos cuya contradicción con la Constitución se denuncia se extienda también a supuestos en los que existe un incremento de valor del terreno y, en consecuencia, un manifestación de riqueza real o potencial cuyo gravamen resulta plenamente compatible con artículo 31.1 CE. Y es que –y a mayor abundamiento-, en estos casos, no solo se grava la que *a priori* o en abstracto es una manifestación de riqueza real o potencial compatible con los dictados del artículo 31.1 CE, sino también la que *en su configuración legal concreta* resulta plenamente compatible con las exigencias que derivan del principio de capacidad económica. Así se encargó de puntualizarlo el máximo intérprete de la Constitución en el FJ 3 de STC 26/2017, de 16 de febrero, y de reiterarlo en la posterior STC 59/2017: «“es plenamente válida –explicó- 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”» (FJ 3) por el contribuyente.

Y, en fin, 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 «[l]o 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 «[d]eben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, “únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica” (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5)» [letra a) del FJ 5 de la STC 59/2017].

2.- La exégesis que consideramos certera del FJ 5: la declaración de inconstitucionalidad *total* del artículo 110.4 del TRLHL contenida en la STC 59/2017 y la posibilidad que se abre para probar la inexistencia de plusvalía.

Esto sentado, tenemos que refutar a continuación 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 artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL- en una comprensión errónea 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.

Ciertamente, en el FJ 5.c) de la STC 59/2017 el Pleno del Tribunal afirma que, declarados contrarios al texto constitucional los preceptos denunciados del TRLHL, «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». Ahora bien, de esta atribución al poder legislativo de la competencia exclusiva 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 (artículo 9.3 CE) y de reserva de ley que en materia tributaria establecen los artículos 31.3 y 133.1 CE. Y no podemos compartir estas conclusiones, al menos, por tres razones:



2.1.- En primer lugar, porque quienes efectúan semejante interpretación obvian la puntualización que efectúa el Tribunal Constitucional a renglón seguido del propio FJ 5 c) de la STC 59/2017, que acabamos de transcribir parcialmente (y cuya primera parte es la que insistentemente se cita). Corresponde efectivamente al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de la Sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que –añade el Tribunal y la aclaración no debe pasarse por alto- *«permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5)»* [FJ 5 c)]. La intervención legislativa se reclama, pues, expresamente, (a) para que en lo sucesivo dejen de gravarse situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana contrarias al principio de capacidad económica y, (b) obviamente, para cubrir la laguna legal que deja la declaración de inconstitucionalidad contenida en la Sentencia, no porque no exista –a continuación nos pronunciaremos expresamente sobre este extremo-base legal en el ordenamiento tributario que discipline la prueba por el contribuyente y la valoración por el aplicador del Derecho de la inexistencia de un incremento de valor del terreno o de una regla positiva de cálculo para cuantificarla (por mucho que su acierto haya sido cuestionado, pero que, insistimos, el máximo intérprete de la Constitución ha declarado compatible con el artículo 31.1 CE). De hecho, tal como se desprende del *apartado 1 de la Exposición de Motivos* de la Proposición de ley núm. 122/000196, presentada por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso, 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 núm. 225-1, de 9 de marzo de 2018), así como de la redacción del *apartado 5 que añade al artículo 104 TRLHL* el Artículo único. Primero. Uno. de la citada Proposición, esta lectura es la que parece haber hecho también el poder legislativo de la tarea que expresamente se le encomienda en el FJ 5 c) de la STC 59/2017 y del alcance del fallo que en ella se contiene.

2.2.- En segundo lugar, porque la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia a la que nos venimos refiriendo desconoce –o, al menos, lo pasa por alto- el corolario que se desprende de la declaración de inconstitucionalidad total del artículo 110.4 TRLHL. A este respecto, señala, inequívocamente, el FJ 5 b) de la STC 59/2017 que, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre el artículo 110.4 TRLHL y las reglas de valoración previstas en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, *«cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual “no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene” [SSTC 26/2017, FJ 6, y 37/2017, FJ 4 e)]», «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)».*

Pues bien, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que hasta la fecha de dictarse la Sentencia tenían los sujetos pasivos del impuesto de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana, prohibición de la que indirectamente derivaba la quiebra del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE, queda expedita la vía para llevar a cabo esta prueba. Cuestión distinta es a quien corresponda la carga de la misma, qué medios probatorios sean idóneos para llevarla a efecto o, en fin, si estos aspectos cuentan en la actualidad con la debida cobertura legal, extremo este último –lo adelantamos ya- al que responderemos afirmativamente en el Fundamento de Derecho siguiente.

2.3.- Y, en tercer lugar –pero no por ello menos importante-, no compartimos la doctrina sentada, por primera vez, en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017 y reiterada, posteriormente, por el mismo órgano jurisdiccional y por otros Tribunales Superiores de Justicia, porque priva absolutamente de sentido al fallo de la STC 59/2017, que venimos comentando. En efecto, atribuyendo en exclusiva y en todo caso al legislador la forma de determinar la existencia o no de un incremento de valor del terreno susceptible de ser sometido a tributación y negando al aplicador del Derecho la posibilidad de valorar la prueba aportada por el contribuyente (de existencia de una minusvalía o decremento de valor del terreno enajenado), se desnaturaliza completamente el fallo de la Sentencia, pues únicamente si se permite al contribuyente probar la inexistencia de plusvalía y al aplicador del Derecho valorar la prueba aportada por el contribuyente el fallo de la STC 59/2017 puede cumplirse en sus términos estrictos; en particular, resulta posible inaplicar el IIVTNU únicamente en la medida en que se someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

A este respecto, acertadamente, se afirma en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 31 de enero de 2018, recaída en rollo de apelación núm. 159/2017, lo siguiente:

*«Por lo demás, a juicio de la Sala, el alcance de la reiterada sentencia no es otro que el que resulta del claro tenor que expresa el fallo como resultado del fundamento jurídico último que el Tribunal dedica a precisar tal extremo, lo que evidencia que no ha tenido voluntad de realizar un pronunciamiento de inconstitucionalidad de carácter absoluto, radical o incondicionado. En este mismo sentido se razona en las sentencias de los*



*Juzgados n. 1 y 4 antes citadas indicando que "de admitirse la anulación de cualesquiera liquidación recurrida que se hubiera emitido en aplicación de los preceptos declarados inconstitucionales en los términos de las sentencias reseñadas, se estaría igualando las consecuencias de estas sentencias con los efectos de una sentencia con declaración de inconstitucionalidad genérica y sin matizaciones. Es decir no se entiende para qué se habrían hecho las salvedades en el Fallo y fundamentos de las sentencias".» (FJ 3º).*

Finalmente, y por lo que respecta, asimismo, al alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, no es la primera vez que el máximo intérprete de nuestra Constitución declara la inconstitucionalidad *parcial* de una norma por vulneración de los principios materiales de justicia consagrados en el artículo 31.1 CE. Lo que sí es absolutamente novedoso es la enorme confusión que ha suscitado la exégesis del pronunciamiento constitucional y, lo que es peor, la desatinada interpretación que algunos Tribunales han venido realizando de sus palabras.

En efecto, en la STC 193/2004, de 4 de noviembre, el Tribunal Constitucional se pronunció sobre la conformidad con la Constitución del artículo 90.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en su redacción anterior a la modificación operada por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, por su posible vulneración del artículo 14, en relación con el artículo 31.1 del texto constitucional. En aquella ocasión el Pleno del Tribunal estimó, en relación con la regulación del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), que el hecho de que ley previera el prorrateo de la cuota del IAE en los casos en los que la ruptura del período impositivo general se hubiera producido como consecuencia del inicio (alta) de la actividad una vez iniciado el año natural, pero no contemplara idéntica posibilidad en los casos de cese (baja) una vez comenzado dicho período, suponía gravar idénticas manifestaciones de capacidad económica potencial de forma desigual, careciendo dicha desigualdad de una justificación objetiva y razonable y, por ende, de forma contraria a las exigencias que dimanaban de los artículos 14.1 y 31.1 CE. Efectuado el juicio de constitucionalidad en estos términos, el Tribunal decidió –transcribimos literalmente el contenido del fallo– «[d]eclarar inconstitucional y nulo el art. 90.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, en su redacción original, sólo en la medida en que excluye del prorrateo por trimestres de las cuotas del impuesto de actividades económicas los supuestos de baja por cese en el ejercicio de actividades económicas». Efectuó, por tanto, una declaración de inconstitucionalidad parcial muy similar a la que se contiene en la STC 59/2017, que analizamos. Sin embargo, en aquella ocasión, no se puso en cuestión que la regulación legal del impuesto fuera constitucional y, por ende, siguiera siendo válida y resultando plenamente aplicable en todos sus extremos, excepto en lo relativo a la falta de previsión legal del prorrateo por trimestres de las cuotas del IAE en los supuestos de baja por cese en el ejercicio de actividades económicas una vez iniciado el período impositivo correspondiente. >>

Por tanto, no cabe sino concluir como lo hace el Alto Tribunal que, en la STC 59/2017, se declara la inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL; y, de otra parte, que el alcance de la declaración de inconstitucionalidad que se efectúa en relación con el artículo 110.4 del TRLHL es total, lo que significa expulsar completa y definitivamente del ordenamiento jurídico la imposibilidad que hasta ese momento tenían los sujetos pasivos de acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL y, en consecuencia, de demostrar la improcedencia de liquidar y venir obligado al pago del IIVTNU en ciertos casos.

A efectos de poder acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL y, en consecuencia, de poder demostrar la improcedencia de liquidar y venir obligado al pago del IIVTNU en ciertos casos, la referida Sentencia declara que la prueba de la inexistencia de una plusvalía real o de la existencia de una minusvalía real, incumbe al sujeto pasivo del IIVTNU conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, pudiendo ofrecer cualquier principio de prueba– ya sea la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas, o bien una prueba pericial que confirme tales indicios, o cualquier otro medio probatorio *ex* artículo 106.1 LGT– que al menos indiciariamente permita apreciar el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente





improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU- por lo que se impone valorar la prueba que en el caso concreto aportan las partes.

**TERCERO.-** En el caso examinado la parte recurrente trata de acreditar que la transmisión de que trae causa la autoliquidación cuya devolución interesa, en lugar de poner de manifiesto un incremento del valor del terreno de naturaleza urbana, ha puesto de manifiesto un decremento de tal valor alegando que la adquisición de la vivienda en 2002 tuvo un coste de adquisición de 148.501,68 € + 12.287,67 € de gastos, que suman un total de 160.789,35€, superior al de venta o enajenación que ascendió, según las escrituras que adjunta, a un total de 156.600 € y, todo ello- dice- sin considerar el coste del propio Impuesto de incremento de Valor de los Terrenos de naturaleza Urbana que se ha pagado por 5.718,83 €.

Frente a ello, ha opuesto con acierto el Ayuntamiento demandado que, de las propias escrituras que aporta la parte actora como prueba, se desprende que, la adquisición de la vivienda, tuvo lugar en 2002 por 148.501,68 euros, sin que pueda admitirse su pretensión de adicionar a tal efecto a dicha cantidad 12.287,67 € de gastos, notaria, registro, IVA etc , porque, tales gastos no pueden considerarse como mayor valor de la adquisición del suelo, ni conforme a la normativa que regula el IIVTNU, ni conforme a la doctrina y jurisprudencia, sin que nada tengan que ver tampoco, tales gastos, con los gastos de urbanización que la jurisprudencia permite considerar porque, a diferencia de los que enumera la actora, los de urbanización obedecen a inversiones del titular y repercuten directamente en el valor del suelo .

Todo ello impide concluir que en el caso examinado haya resultado probada la inexistencia de incremento de valor del suelo, como precisaba la prosperabilidad de la tesis actora, lo que obliga a desestimar la pretensión deducida.

**CUARTO.-** Dadas las serias dudas de derecho que ha venido suscitando y todavía suscita la cuestión objeto de los presentes autos- al existir pronunciamientos judiciales dispares en aplicación de la STS que interpreta la STC concernida-, de conformidad con el artículo 139 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contenciosa-Administrativa, no se considera procedente efectuar una expresa imposición de costas procesales.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

### FALLO

Previa declaración de la pérdida parcial sobrevenida del objeto del presente recurso , al haberse dictado Resolución expresa de fecha 9 de noviembre de 2020 que estima la solicitud de rectificación de la autoliquidación con número de referencia 1900056172 en concepto de IIVTNU, en relación con la plaza de garaje sita en la Calle Manolo Viola, 12 b2 2-2 11- con referencia catastral 4051201VK0935S0048OJ-, desestimo el recurso interpuesto en relación con la autoliquidación 19000056173 relativa a la transmisión de la vivienda sita en la Calle Manolo Viola 12 con referencia catastral 4051201VK0935S0058HQ, por importe de 5.710,83 euros, resolución y liquidación que se confirman por considerarlas adecuadas a derecho. Sin costas.



Notifíquese la presente resolución a las partes, haciéndoles saber que la misma no es susceptible de recurso de apelación atendida su cuantía, sin perjuicio de la posibilidad de interponer contra la misma recurso de casación.

Así lo acuerda, manda y firma el el/la Ilmo/a Sr/a. D./Dña. BERTA MARIA GOSALBEZ RUIZ Magistrado/a-Juez/a del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 8 de los de Madrid.

Y para que conste y para su remisión a la administración demandada, expido el presente testimonio que firmo.

En Madrid, a 16 de abril de 2021.

**EL/LA LETRADO/A DE LA ADMÓN. DE JUSTICIA**



Este documento es una copia auténtica del documento Testimonio de resoluciones firmado electrónicamente por PAULA GARCÍA GARCÍA