



ADMINISTRACION
DE JUSTICIA



ADMINISTRACIÓN
DE XUSTIZA

XDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 1 VIGO

SENTENCIA: 00139/2020

-

Modelo: N11600
LALÍN, 4-5ª PLANTA (EDIFICIO ANEXO)
Teléfono: 986 81 74 40 **Fax:** 986 81 74 42
Correo electrónico:

Equipo/usuario: PA

N.I.G: 36057 45 3 2020 0000144
Procedimiento: PA PROCEDIMIENTO ABREVIADO 0000072 /2020 /
Sobre: ADMON. LOCAL
De D/Dª:
Abogado: GUILLERMO VEJO GAMERO
Procurador D./Dª: JOSE ANTONIO FANDIÑO CARNERO
Contra D./Dª: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO DEL CONCELLO DE VIGO
Abogado: LETRADO AYUNTAMIENTO
Procurador D./Dª:

SENTENCIA N° 139/2020

En Vigo, a tres de julio de dos mil veinte.

Vistos por el Ilmo. Sr. D. LUIS-ÁNGEL FERNÁNDEZ BARRIO, MAGISTRADO-JUEZ del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de los de Vigo los presentes autos de Procedimiento Abreviado, seguidos con el número 72/2020, a instancia de D^a , representada por el Procurador Sr. Fandiño Carnero bajo la dirección técnica del Letrado Sr. Vejo Gamero, frente al CONCELLO DE VIGO, representado por el Sr. Letrado de sus servicios jurídicos, con el siguiente objeto:

Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo de Vigo, datadas el 5 de diciembre de 2019, que desestiman tres reclamaciones económico-administrativas formalizadas por la parte ahora demandante frente a la resolución desestimatoria por silencio administrativo de la solicitud de rectificación de otras tantas autoliquidaciones y devolución de ingresos indebidos, por el concepto Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por importe de 1.105,58 euros, 390,53 euros y 378,23 euros, respectivamente.



ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- De la oficina de reparto del Decanato de los Juzgados de Vigo, se turnó a este Juzgado escrito de demanda formulada por la representación de la referenciada demandante frente al Concello de Vigo, solicitando se dicte sentencia por la que se anulen las resoluciones recurridas y aquéllas de las que trae causa, acordando expresamente la devolución de la cantidad de 1.874,34 euros indebidamente ingresada, junto con los intereses de demora correspondientes.

Todo ello, con condena en costas a la Administración por temeridad en su actuación de denegación de las pretensiones de mi representada, que serán objeto de tasación en el momento procesal oportuno.

Subsidiariamente, y solo para el supuesto de que no fueran atendidas esas pretensiones, interesa la no imposición de las costas procesales a su cargo, o en su defecto, proceda a la limitación de las mismas en atención a los razonamientos expuestos en la demanda.

SEGUNDO.- Admitido a trámite, se acordó sustanciarlo por los cauces del procedimiento abreviado, reclamando el expediente administrativo y convocando a las partes al acto del juicio, que tuvo lugar el pasado día uno.

Tras la ratificación de la demanda, la representación del Concello en forma de oposición, solicitando su desestimación.

Se practicó prueba documental y pericial y las partes expusieron oralmente sus conclusiones definitivas.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- *Del objeto del pleito*

1.- D^a _____ falleció el 18 de mayo de 1998, dejando tres hijos, llamados

, _____ y _____.

El caudal redelicto estaba compuesto por tres inmuebles sitos en el mismo edificio, en c/ n^o _____ de esta ciudad:

-Planta baja, con referencia catastral _____.

-Planta primera, con referencia catastral _____.



-Planta segunda, con referencia catastral

2.- Tal y como resulta de la escritura pública de adjudicación y aceptación de herencia otorgada el 3 de septiembre de 2014, a cada uno de los tres hijos le correspondió una tercera parte indivisa de dichos bienes.

Aunque en ese documento figura que la valoración de cada inmueble era de 10.000 euros, en diligencia de subsanación del día 12 del mismo mes, el notario autorizante hace constar que aquella cifra era errónea, ya que la valoración verdadera ascendía a 60.101,21 euros, que se correspondía, por otro lado, con el acervo hereditario de cada uno de los herederos.

3.- En documento público de 20 de junio de 2016, los tres herederos transmitieron la propiedad de sus bienes a la empresa "IAGO SPORTS 2016, S.L.", por los siguientes importes:

- Planta baja: 73.535 euros.
- Planta primera: 38.845 euros.
- Planta segunda: 37.620 euros.

Lo que totalizaba la suma de 150.000 euros, que se traducía en 50.000 euros para cada heredero.

En la misma escritura se incorporó la venta que D. efectuaba a la citada mercantil por el precio de 300.000 euros de un bajo sito en c/ n° , con referencia catastral , que no formaba parte del caudal hereditario, sino que había adquirido mediante compraventa el 20 de julio de 2007.

4.- La parte ahora demandante presentó ante el Concello de Vigo las tres autoliquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, resultando unas cuota a ingresar de 1.105,58 euros, 390,53 euros y 378,23 euros respectivamente

5.- El 15 de febrero de 2018, instó la rectificación de las autoliquidaciones del impuesto y solicitó la devolución del importe ingresado indebidamente a la Hacienda Pública.

6.- Ante la ausencia de respuesta, presentó otras tantas reclamaciones económico-administrativas, que resultarían expresamente desestimadas por el Tribunal Económico-Administrativo Local en fecha 5 de diciembre de 2019.

7.- Los motivos de impugnación contenidos en la demanda son:





-La autoliquidación es improcedente, ya que ha sido emitida en base a preceptos legales que han sido declarados inconstitucionales.

- La autoliquidación es improcedente dado que, al no producirse plusvalía en la transmisión que grava el impuesto, no se pone de manifiesto el hecho imponible, en aplicación de la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018 y del Tribunal Constitucional de 31 de octubre de 2019.



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA

SEGUNDO.- *De la normativa aplicable*

Interesa plasmar el contenido de determinados 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:

-Art. 104: 1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

-art. 107: 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



apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

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

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

-Art. 110: 1. Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente.

2. Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto: b) Cuando se trate de actos por causa de muerte, el plazo será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo.

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 apartado 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.

TERCERO.- *De la interpretación doctrinal de aquella normativa*

Antes de que el Tribunal Constitucional dictase la Sentencia de 11.5.2017, y siguiendo una moderna doctrina (contenida, entre otras, en la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 20.7.2015, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de La Rioja de 23 de septiembre de 2015, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Cantabria de 27 de enero de 2015 y del TSJ de Cataluña de 18-7-2013, que a su vez se remite a la doctrina fijada en la Sentencia del mismo Tribunal de 22 de marzo de 2012), este órgano judicial vino afirmando que la hermenéutica de los preceptos reguladores, art 104, 107 y 110.4 TRLHL impone una distinción fáctica sustancial, a saber: los supuestos generadores de pérdidas o de ganancia cero, y la



de aquellos en los que se produce incremento, por mínimo que pueda resultar, en los siguientes términos: cuando la transmisión se efectúa por valor inferior al de adquisición, el titular sufre una pérdida económica y por tanto el supuesto no es subsumible en el ámbito del artículo 104 del TRLRHL, pues constituye el hecho imponible del IIVTNU el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos, que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión y en dicho caso no hay incremento de valor alguno.

La distinción conceptual hecho imponible-base imponible es clara: el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, en tanto que la base imponible es la magnitud establecida por Ley que expresa la medición del hecho imponible. Por lo que, partiendo de la referida distinción, la falta de materialización del hecho imponible (en definitiva, la falta de incremento de valor) impide la aplicación de las normas de determinación de la base imponible.

Por ese camino, esa reciente jurisprudencia había venido entendiendo -y también este Juzgado- que no toda transmisión patrimonial ha de dar lugar automáticamente a una liquidación del impuesto, sino solo aquellas que ponen de manifiesto un incremento real del valor, y, por ende, una capacidad contributiva por parte del sujeto pasivo, como se deriva de la definición de impuesto del artículo 2.2.c) de la Ley General Tributaria: impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

Igualmente, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 6 de mayo de 2015 y la STSJ de Madrid de 16 de diciembre de 2014 consideraron que no toda transmisión de terrenos de naturaleza urbana será susceptible de ser gravada aplicando las reglas objetivas de cuantificación de la base imponible del artículo 107 del TRLHL, ya que en caso de que no exista plusvalía, es decir, cuando el negocio de disposición del inmueble en cuestión no ponga de manifiesto un incremento de valor, en realidad no se estaría suscitando la problemática planteada por la demanda, toda vez que al no existir hecho imponible,



simplemente no debería haber imposición. Esta es la conclusión que cabría obtener mediante la simple aplicación del artículo 104.1 del mismo texto legal.

Hay que tener en cuenta que para determinar si existe o no el hecho imponible no solo procederá atender a la comparación de los precios de adquisición y transmisión - los cuales pueden depender no solo del valor de mercado sino de la autonomía de la voluntad de las partes- sino del conjunto de pruebas, en particular las de naturaleza pericial, que evidencien que en el período de referencia el terreno no ha experimentado ningún incremento de valor en términos económicos y reales, para lo cual podrá ser utilizado el valor catastral, pero también otro tipo de valoraciones de mercado.

CUARTO.- *De la STC de 11 de mayo de 2017*

Expuesto todo lo anterior, ha de tenerse en cuenta un hito fundamental, que afecta esencialmente al supuesto analizado, y que viene constituido por la reseñada Sentencia del Tribunal Constitucional resolviendo la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera en relación con el [art. 107 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales](#), por posible infracción del principio de capacidad económica ([art. 31.1 CE](#)).

En dicha Sentencia, el Tribunal extiende la declaración de inconstitucionalidad a los arts. 107.1 y 107.2 a), pero no a las letras b), c) y d) del citado art. 107.2, y señala que el IIVTNU no es contrario al texto constitucional en su configuración actual, sino solo en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, en las que no presentan aumento el valor del terreno al momento de la transmisión, pues el hecho de que el nacimiento de la obligación se haga depender de la transmisión de un terreno podría ser condición necesaria en la configuración del tributo, pero en modo alguno puede erigirse en una condición suficiente en un tributo cuyo objeto es el incremento del valor de un terreno, pues cuando no se ha producido ese incremento de valor del terreno transmitido, la capacidad económica pretendidamente gravada deja de ser potencial para



convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica del [art. 31 CE](#).

El Tribunal Constitucional recuerda, como no podía ser de otro modo, lo que había decidido pocas fechas antes con relación a Normas Forales vascas (SSTC 26/2017 y 37/2017) sustancialmente idénticas en su contenido a la Ley estatal, con el siguiente tenor:

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

Resulta, entonces, que aun cuando de conformidad con su regulación normativa, el objeto del impuesto analizado es el "incremento de valor" que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo temporal dado, que se cuantifica y somete a tributación a partir del instante de su transmisión, el gravamen, sin embargo, no se anuda necesariamente a la existencia de ese "incremento" sino a la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo computable que oscila entre



uno (mínimo) y veinte años (máximo). Por consiguiente, basta con ser titular de un terreno de naturaleza urbana para que se anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido a tributación que se cuantifica de forma automática, mediante la aplicación al valor que tenga ese terreno a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles al momento de la transmisión, de un porcentaje fijo por cada año de tenencia, con independencia no sólo del quantum real del mismo, sino de la propia existencia de ese incremento (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3). Sin embargo, parece claro que la circunstancia de que el nacimiento de la obligación tributaria se hiciese depender, entonces y también ahora, de la transmisión de un terreno, «podría ser una condición necesaria en la configuración del tributo, pero, en modo alguno, puede erigirse en una condición suficiente en un tributo cuyo objeto es el "incremento de valor" de un terreno. Al hecho de esa transmisión hay que añadir, por tanto, la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial. Sin embargo, cuando no se ha producido ese incremento en el valor del terreno transmitido, la capacidad económica pretendidamente gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE)» (STC 37/2017, FJ 3).

Enjuiciando aquella regulación foral consideramos que «los preceptos cuestionados fingen, sin admitir prueba en contrario, que por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal (entre uno y veinte años), se revela, en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición, impidiendo al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir, no de cualquier manera, sino exclusivamente "de acuerdo con su capacidad económica" (art. 31.1 CE)». De esta manera, al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, «lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por



una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado [art. 31.1 CE](#)» (STC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3). No hay que descuidar que «la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos en un efecto generalizado, al que necesariamente la regulación normativa del impuesto debe atender», pues las concretas disfunciones que genera vulneran «las exigencias derivadas del principio de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 4; y 37/2017, FJ 4).

Por las mismas razones debemos concluir aquí que el tratamiento que los preceptos cuestionados de la LHL otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el [art. 31.1 CE](#). En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3)."

4. No salva la conclusión alcanzada anteriormente ninguna de las dos medidas invocadas por el Abogado del Estado que los Ayuntamientos podrían adoptar de conformidad con la normativa reguladora del impuesto: de un lado, la reducción de valor catastral en hasta un 60 por 100 durante los cinco años siguientes a su revisión; de otro, la actualización, incluso a la baja, de los valores catastrales.

a) Es cierto que los Ayuntamientos pueden reducir el valor catastral de los bienes inmuebles que hubiesen sido objeto de modificación como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, con carácter potestativo, hasta en un 60 por 100, provocando con ello, como efecto inmediato, una reducción del importe del tributo cuestionado. En este sentido, el [art. 107.3 LHL](#) autoriza a los Ayuntamientos a introducir - con carácter potestativo- una reducción de hasta el 60 por



100 en el valor catastral del terreno cuando se haya modificado como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general (esa misma reducción era obligatoria hasta el año 2012; el [art. 4 del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo](#), la convirtió en potestativa).

De acuerdo a lo anterior, no sólo en aquellos supuestos en los que los Ayuntamientos no hayan previsto aquella reducción no quedaría sanada la situación que se considera inconstitucional, sino que también en aquellos otros en los que eventualmente hubieran podido prever la citada reducción, lo único que se estaría consiguiendo, caso de no estimarse un incremento, sería aminorar su importe, pero no evitarlo, lo que en modo alguno sanaría la vulneración del principio de capacidad económica del [art. 31.1 CE](#).

b) También es cierto que los *valores catastrales* (los que sirven para la determinación del incremento de valor sometido a tributación) pueden ser objeto de una actualización, incluso a la baja, por aplicación de los coeficientes previstos en las leyes de presupuestos generales, consiguiéndose con ello, eventualmente, la reducción del importe del tributo cuestionado. En efecto, siendo consciente el legislador estatal de que las circunstancias del mercado inmobiliario han cambiado como consecuencia de la crisis económica y, por tanto, de que los valores catastrales a partir de los cuales se determina el incremento del valor sometido a tributación se han visto afectados negativamente, introdujo -desde el ejercicio 2014- la posibilidad de aplicar unos coeficientes de actualización del valor catastral que no sólo sirven, en unos casos, para aumentarlo, sino también, en otros supuestos, para reducirlo. A diferencia de lo que venía sucediendo hasta el año 2013, cuando se aplicaba un único coeficiente de actualización del valor catastral de los bienes inmuebles, el [art. 16 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre](#), por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, dio nueva redacción al [art. 32 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo](#), para prever la posibilidad de actualizar los valores catastrales de los bienes inmuebles urbanos, a petición de los Ayuntamientos, siempre que se hubiesen puesto de manifiesto diferencias



sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes, y siempre que hubiesen transcurrido al menos cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento de valoración colectiva de carácter general.

Tradicionalmente se vino aplicando un único coeficiente de actualización del valor catastral de los bienes inmuebles. Sin embargo, tras la modificación operada por el art. 16 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, la ley de presupuestos generales del Estado ha venido introduciendo unos coeficientes de actualización de los valores catastrales para su adecuación con el mercado inmobiliario, que pueden ser al alza o a la baja. La reducción prevista en las diferentes leyes de presupuestos para aquellos inmuebles cuyas ponencias de valores fueron aprobadas a partir del año 2005 intenta adecuar el valor catastral al valor del mercado inmobiliario, a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles. De esta manera, en la medida que el valor catastral que tiene asignado el terreno al momento del devengo es el parámetro fundamental para determinar el incremento de valor que ha experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años (art. 107 LHL), no cabe duda de que la actualización de aquel valor, cuando lo sea a la baja, mediante la aplicación del coeficiente previsto en la correspondiente ley de presupuestos generales del Estado (en el caso de que el Ayuntamiento lo haya solicitado a la Dirección General del Catastro), provocará como consecuencia inmediata la reducción de la base imponible (incremento de valor) en el impuesto controvertido. Sin embargo, la reducción del incremento imputable al obligado tributario, en el supuesto de no estimarse un incremento, nuevamente solo serviría para minorar su importe, pero no para evitarlo, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE.

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

a) El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de



valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).

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

c) Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, *ex origine*, los arts. 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).

Más tarde, el mismo Tribunal Constitucional dictó la Sentencia de 5.6.2017 (STC 72/2017) en la que, dando respuesta a la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra en relación con los apartados segundo y tercero del artículo 175 de la Ley Foral 2/1995 de haciendas locales de Navarra, por posible infracción del principio de capacidad económica, reprodujo idénticos argumentos.



QUINTO. - De la doctrina jurisprudencial actual

Hoy en día, esa nueva definición legislativa no se ha producido, por lo que queda, en cierto modo, en el limbo de la casuística la resolución de asuntos como el que aquí nos ocupa. Circunstancia que se ha agravado aún más tras la Sentencia del Tribunal Constitucional de 31.10.2019, que ha declarado que el art. 107.4 TRLHL es inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente.

En esa resolución, el Tribunal de Garantías añade un recordatorio: "sólo al legislador le es dado, entonces, regular esa contribución y la forma de adecuarla a la capacidad económica de cada cual, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de dos años desde la publicación de la [STC 59/2017, de 11 de mayo](#) (en el BOE núm. 142, de 15 de junio), sin que haya acomodado el impuesto a las exigencias constitucionales. Es importante subrayar que el principio de seguridad jurídica ([art. 9.3 CE](#)) exige no solo la claridad y certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable, sino también la legítima confianza y la previsibilidad en sus efectos, entendida como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano de cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho ([STC 135/2018, de 13 de diciembre, FJ 5](#))."

Inseguridad jurídica que llegó hasta tal punto que puede encontrarse cómo la Sentencia del TSJ Madrid de 17 de julio de 2017 optó por anular una liquidación de este impuesto con base en la meritada STC de mayo. Así, se razona: "...entendemos en definitiva que la liquidación debe ser anulada, en cuanto girada en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico *ex origine*, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos..) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado, pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza esto es "dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en



los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento", determinación que el Constitucional insiste queda reservada al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho, que con ello habría de quebrantar principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria, que en definitiva han determinado la declaración de inconstitucionalidad."

Un buen número de órganos judiciales se afilió a esa tesis, que finalmente ha sido arrumbada por el Tribunal Supremo en múltiples recursos de casación resueltos en los últimos meses, por considerar que esa doctrina mal llamada maximalista es contraria al ordenamiento jurídico, ordenando retrotraer las actuaciones para que los juzgados de instancia vuelvan a analizar cada situación jurídica conforme a los postulados que el Alto Tribunal define correctos.

Este Juzgador consideró desde el principio que esa drástica consecuencia jurídica no era tampoco la que el Tribunal Constitucional perseguía, porque si fuere así habría decidido declarar nulo, sin mayores condicionantes ni aditamentos, los preceptos en cuestión; en particular el que se refiere a la autoliquidación, el 110.4. Claramente, lo declara inconstitucional "en la medida que somete a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor"; de modo que, *contrario sensu*, en la medida en que el impuesto grava el aumento del valor de los bienes a consecuencia de la acción urbanística de las Administraciones en su sentido más amplio, no resultará contrariado el principio de capacidad económica si existe un constatado aumento de valor.

Por ello, siguiendo los razonamientos de la Sentencia del TSJ Castilla-León de 9 de junio de 2017, siendo el hecho imponible el incremento de valor que experimenten los terrenos y se ponga de manifiesto tras una transmisión del bien, se tenía que establecer como presupuesto de la liquidación la producción del hecho imponible, y, de no producirse, no cabría aplicar las normas de la determinación de la base imponible que prevé el art. 107 del mismo texto legal.

De un modo completo y acabado, la Sentencia del TSJ de Valencia de 16.11.2017 contenía la siguiente doctrina,



que se asumió por este Juzgado: el pronunciamiento de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 realizado por el Tribunal Constitucional no es de carácter absoluto ni supone la inconstitucionalidad del sistema normativo del IIVTNU, sino viene condicionado a aquellos supuestos en los que exista decremento o minusvalía en el valor los terrenos transmitidos, tal como indica la parte dispositiva de dichas sentencias del TC, cuando deciden que "son inconstitucionales y nullos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor".

El hecho imponible del IIVTNU liga el nacimiento de la obligación de tributar a la transmisión de un terreno, que constituye una condición necesaria en la configuración del tributo, pero en modo alguno puede erigirse en una condición suficiente en un tributo cuyo objeto es el incremento del valor de un terreno, pues cuando no se ha producido ese incremento la capacidad económica pretendidamente gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica del artículo 31.1 Constitución Española.

Cuando la transmisión se efectúa por valor inferior al de adquisición, el titular sufre una pérdida económica y por tanto el supuesto no es subsumible en el ámbito del artículo 104 del TRLRHL, pues en dicho caso no hay incremento de valor alguno. La falta de materialización del hecho imponible (en definitiva, la falta de incremento de valor) impide la aplicación de las normas de determinación de la base imponible.

Por el contrario, si la transmisión se efectúa por valor superior al de adquisición, el titular obtiene una ganancia económica y, por tanto, el supuesto es subsumible en el ámbito del artículo 104 del TRLRHL, dado que constituye el hecho imponible del IIVTNU el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión, por lo que existiendo incremento, aún de escaso valor, se produce el hecho imponible y en consecuencia resulta de aplicación la regla objetiva de valoración del art. 107 TRLHL, que determina que el incremento de valor gravado por este tributo no sea el real, sino el derivado de las reglas establecidas para el cálculo de la base imponible, que siempre arrojan una plusvalía positiva; plusvalía que aumenta conforme lo hacen los años de posesión del



inmueble por su titular, con independencia del mínimo incremento del valor que en la realidad haya podido obtener el transmitente.

Asimismo, la acreditación de la existencia del hecho imponible y la sujeción de la transmisión al tributo en cuestión debe regirse por las reglas de la carga de la prueba establecidas en los arts. 217 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil en el ámbito del proceso y del art. 105 de la Ley General Tributaria en vía administrativa, debiendo para ello partir de la construcción jurisprudencial general de que es la Administración quien tiene la carga de la prueba de la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlo, mientras que al sujeto pasivo le corresponde acreditar los hechos que le beneficien (deducciones, no sujeciones, exenciones, bonificaciones y demás beneficios fiscales).

El criterio probatorio razonable es que el sujeto pasivo del IIVTNU aporte un principio de prueba sobre la inexistencia de incremento del valor del terreno transmitido, siendo insuficiente la simple negación del hecho imponible y, una vez aportado algún elemento probatorio indicativo de tal circunstancia de hecho, es cuando a la Administración local, los Ayuntamientos, si pretenden cuestionar el decremento alegado, se les trasladaría la carga de probar la existencia de un efectivo incremento de valor del terreno.

Por fin, en múltiples Sentencias dictadas en el último trimestre de 2018, el Tribunal Supremo ha interpretado el alcance de esa Sentencia del Constitucional, estableciendo las siguientes claves:

1.- Corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido.

2.- Para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo (a) ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas (cuyo valor probatorio sería equivalente al que se atribuye a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en las STS de 23 de mayo y 5 y 13 de junio de 2018); (b) optar por una prueba pericial que confirme



tales indicios; o, en fin, (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU.

3.- Aportada por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía. Contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente, el obligado tributario dispondrá de los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial. En la vía contencioso-administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 LJCA y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 LJCA, de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Doctrina que ha de complementarse con la contenida en la STS de 9.7.2018, a cuyo tenor el artículo 110.4 del TRLHL es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene, o, dicho de otro modo, porque impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017 y 37/2017). Pero esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL.

En la más reciente STS de 26.4.2019 se casa y anula la sentencia recurrida, en tanto contiene un criterio contrario al que el Alto Tribunal venía estableciendo desde julio de 2018, ya que consideró erróneamente



que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, sobre determinación de la base imponible del impuesto municipal que nos ocupa, habían sido expulsados de modo absoluto e incondicional del ordenamiento jurídico, "criterio que hemos rechazado formalmente, al afirmar que "(tales artículos) ...a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial".

Pronunciamientos que se iteran en las STS de 27 de enero, 6 de marzo y 19 de mayo de 2020.

SEXTO.- *De la resolución del caso concreto*

Ciertamente, no le estaba vedada a la parte actora la posibilidad de articular medios de prueba que denotasen la ausencia de incremento de esa capacidad económica, en cuyo caso puede alcanzar éxito, pues ello supone la inexistencia de hecho imponible, porque han de excluirse del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor.

Verdaderamente, la STS de 27.1.2020, mencionando la anterior sentencia de 20 de noviembre de 2019, ha dejado señalado que las escrituras de adquisición y transmisión del terreno constituyen un sólido principio de prueba de la inexistencia de incremento de valor del terreno.

El Tribunal Supremo les atribuye la misma presunción de certeza que a las autoliquidaciones presentadas por un contribuyente. Se presumen ciertas para los contribuyentes (artículo 108.4 de la LGT). Y la Administración puede darlas por buenas, o comprobarlas (artículo 101.1 LGT).

Por otra parte, frente a la exigencia, en todo caso, de una prueba pericial completa, como única forma de acreditar que el valor del terreno no se ha incrementado, el Alto Tribunal indica que los costes que dicha prueba conlleva han disuadido a muchos contribuyentes de su derecho a recurrir, por lo que ha reaccionado y en sentencia de 5-3-2019 ha estimado un recurso de casación contra una resolución del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que había desestimado el recurso del contribuyente "con fundamento en que, para que el obligado tributario acredite la inexistencia de plusvalía no es suficiente, como ha sucedido en este caso, aportar como indicio las escrituras de compra y venta, sino que es preciso una tasación pericial contradictoria".



Es cierto, sin embargo, que los valores resultantes de las escrituras no son válidos en todos los casos, dado que los valores contenidos en las escrituras constituyen un principio de prueba de la inexistencia de incremento de valor a menos que fueran simulados. Introduce por tanto el Supremo, la posibilidad de que los valores consignados en las escrituras de adquisición y transmisión de un terreno no siempre sean un instrumento válido para acreditar la inexistencia de incremento de valor del terreno.

Hemos de tener en cuenta, igualmente, el contenido de la sentencia del Tribunal Constitucional n.º 107/2019, la cual, al resolver un recurso de amparo, estudia la alegación de un contribuyente que consideró vulnerado el artículo 24.1 de la Constitución, por no haberse valorado las pruebas conforme a las reglas de la sana crítica. Y ello porque aportó las escrituras de compra y venta del terreno, de las que se deducía una clara pérdida en la transmisión, y éstas no fueron tenidas en cuenta por el Juzgado a la hora de dictar sentencia.

El Tribunal Constitucional estima el recurso, declarando vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva del contribuyente, por no haberse valorado las pruebas (escrituras de adquisición y transmisión del terreno) conforme a las reglas de la sana crítica y declara la nulidad de la sentencia dictada, al tiempo que ordena la retroacción de actuaciones hasta el momento inmediatamente anterior al de dictarse la sentencia. Y ello para que el Juzgado de lo Contencioso dicte otra resolución en la que reconozca el contenido del derecho fundamental vulnerado. Es decir, para que valore, y tenga en cuenta, las escrituras de adquisición y transmisión del terreno, antes de dictar sentencia.

En nuestro caso, contamos con las escrituras de adjudicación de herencia de posterior venta, de las que se deduce un incremento de valor, una depreciación; un inexistente aumento de la capacidad económica del contribuyente.

Con relación al primer instrumento público, ha de aclararse que la rectificación de la valoración del precio de cada uno de los herederos en el caudal dejado por su causante fue tempestiva y atemperada a la lógica. Por un lado, porque la enmienda tuvo lugar tan solo una semana después de haberse otorgado la adjudicación, y ante el mismo notario; por otro, porque la equivocación resulta



clara si tenemos en cuenta que 60.101,21 euros es la exacta traducción económica de diez millones de pesetas, que era la moneda de curso legal en la época del fallecimiento de la Sra. , y suma en la que los herederos cifraban el precio de cada uno de los tres inmuebles independientes que adquirirían.

Aunque la doctrina jurisprudencial que se ha analizado en esta Sentencia está referida a transmisiones onerosas, y en este caso nos hallamos ante una adquisición inicial lucrativa, *mortis causa*, como se explicita en la Sentencia del Tribunal Supremo de 19-12-2018, no se observa dificultad en demostrar si el terreno correspondiente a un inmueble transmitido a título lucrativo ha experimentado o no una minusvaloración, pues, de acuerdo con el principio de facilidad probatoria, el sujeto pasivo también aquí asume la carga de probar el valor que dicho terreno tenía, en este caso, en el momento de entrar en la esfera patrimonial de su causante.

Como complemento a ello, la STS de 12.12.2019 ordena la retroacción de las actuaciones para que el órgano judicial de instancia "valore si el sujeto pasivo del IIVTNU ha logrado acreditar (por la diferencia entre el valor de adquisición reflejado en la correspondiente escritura pública de aceptación de la herencia y el de transmisión, o por cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT) la inexistencia de una plusvalía real."

Y en las STS de 24 de abril, 21 de mayo y 26 de septiembre de 2019 se itera que el hecho de que la adquisición de los inmuebles tuviese lugar *mortis causa* no constituye un supuesto especial, pues ni la doctrina del Tribunal Constitucional tiene en cuenta tal circunstancia, ni explícita ni implícitamente, ni, frente a lo que se plantea, el Alto Tribunal ha vislumbrado en ningún pronunciamiento excepcionalidad o problema alguno cuando hay que acreditar la existencia de minusvalía en los casos de adquisiciones de inmuebles a título lucrativo.

Dejando atrás este inciso, topamos con la escritura de compraventa de 2016, en la que se detalla el valor de transmisión de cada uno de los tres elementos diferencias (bajo, piso primero y segundo), totalizando 150.000 euros, que se corresponden con 50.000 euros para cada heredero vendedor.



Es evidente que, de la comparación de las escrituras, se desprende una minusvalía de 10.101,21 euros con relación a cada heredero.



Frente a ese medio de prueba aportado por la parte actora, completamente admisible en Derecho (y respaldado por el informe pericial acompañado a la demanda, cuya única virtualidad que desplegará en esta Sentencia es la de corroborar que no existió aumento patrimonial), la Administración municipal no ha desplegado ninguna contraprueba. De hecho, la documentación aportada en el acto del juicio lo que revela es el mal estado que presentaba el inmueble en la época de la venta (amenazando ruina), lo que incide en su pérdida de valor con los años.

Por lo tanto, no nació el hecho imponible, lo que conduce a la estimación de la demanda.

SEXTO.- *De las costas procesales*

De conformidad con el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en la redacción vigente, ha de regir el criterio objetivo del vencimiento, por lo que se imponen a la parte demandada. No obstante, atendiendo a la cuantía del pleito, los honorarios de Letrado se moderan hasta la cifra máxima de trescientos euros (más impuestos).

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

FALLO

Que debo estimar y estimo el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de D^a frente al CONCELLO DE VIGO en el PROCESO ABREVIADO número 72/2020, deducido contra los actos administrativos citados en el encabezamiento, que declaro no conformes a derecho, por lo que los anulo, y, en consecuencia, también las autoliquidaciones practicadas, objeto de este pleito, ordenando se devuelva a la demandante la cantidad ingresada indebidamente (1.874,34 euros), más los intereses legales que correspondan.



Las costas procesales -hasta el límite máximo de trescientos euros, más impuestos- se imponen a la parte demandada.



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA

Notifíquese esta Sentencia a las partes haciéndoles saber que contra la misma (dada la cuantía del pleito) no cabe interponer Recurso ordinario alguno.

Así, por esta Sentencia, definitivamente Juzgando en única instancia, lo pronuncio, mando y firmo.

E/.





ADMINISTRACION
DE JUSTICIA



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA

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

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

