



Roj: **SJCA 923/2018** - ECLI: **ES:JCA:2018:923**

Id Cendoj: **50297450022018100004**

Órgano: **Juzgado de lo Contencioso Administrativo**

Sede: **Zaragoza**

Sección: **2**

Fecha: **03/10/2018**

Nº de Recurso: **375/2017**

Nº de Resolución: **188/2018**

Procedimiento: **Contencioso**

Ponente: **JAVIER ALBAR GARCIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

JUZGADO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 2 DE ZARAGOZA

Pza. Expo, 6 - 2ª Plta. Escalera F-G, Zaragoza Zaragoza

976 20 87 41, 976 20 84 92

Proc.: **PROCEDIMIENTO ABREVIADO**

Nº: **0000375/2017**

NIG: 5029745320170002978

Sección: B-D

Email:contencioso2zaragoza@justicia.aragon.es Modelo: PA008

Resolución: Sentencia 000188/2018

Demandado: AYUNTAMIENTO DE ZARAGOZA; Procurador: SONIA SALAS SANCHEZ

S E N T E N C I A Nº 000188/2018

En Zaragoza, a 03 de octubre del 2018 .

El Ilmo. Sr. D. JAVIER ALBAR GARCIA, Magistrado-Juez de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Zaragoza y su Partido, ha visto los presentes autos de PROCEDIMIENTO ABREVIADO nº 375/2017, seguidos ante este Juzgado a instancia de D. Aureliano , como parte recurrente, representada por el Letrado D. Daniel Romero Sanz, contra el EXCMO. AYUNTAMIENTO DE ZARAGOZA, representado por la Procuradora Doña. Sonia Salas Sánchez, bajo la dirección letrada de Doña. María Pilar Gómez Martín, sobre: "Desestimación por silencio administrativo de reclamación presentada el 3/4/17 contra el Ayuntamiento de Zaragoza por ingresos indebidos en concepto de Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por importe de 10.308,91 euros, derivados de la venta de inmueble sito en C/ DIRECCION000 NUM000 de esta capital."; y,

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Que mediante escrito que tuvo entrada en el Registro del Juzgado Decano, el día 30 de Noviembre de 2017, se interpuso por el Abogado D. Daniel Romero Sanz en representación de D. Aureliano , recurso contencioso-administrativo contra la siguiente actuación:

"Desestimación por silencio administrativo de reclamación presentada el 3/4/17 contra el Ayuntamiento de Zaragoza por ingresos indebidos en concepto de Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por importe de 10.308,91 euros, derivados de la venta de inmueble sito en C/ DIRECCION000 NUM000 de esta capital."

SEGUNDO.- En fecha 11 de Diciembre de 2017 se dictó Decreto admitiendo el recurso, acordándose su incoación, tramitándose como Procedimiento Abreviado, señalándose para la celebración de juicio el día 1 de Octubre de 2018 a las 10,45- horas de su mañana; reclamándose el expediente administrativo. Recibido el



Expediente Administrativo por Diligencia de Ordenación de fecha 28 de Diciembre de 2017, se dio traslado a la parte recurrente para su instrucción, celebrándose el juicio con el resultado que obra en la grabación.

TERCERO.- Que en la tramitación del procedimiento se han observado las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO- Se recurre la resolución desestimatoria presunta de la solicitud de devolución de una liquidación de 10.308,91 euros por la venta de un local en la calle Navas de Tolosa, 32, practicadas en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (plusvalía).

Se alega la minusvalía existente entre el valor inicial del suelo cuando se adquirió, pues se compró por 3.500.000 pesetas (equivalentes a 21.035,42 euros) el 31-12-1984 y se vendió el 14-1-2015 por 20.000 euros.

SEGUNDO- El criterio seguido hasta recientemente por éste Juzgado, así como por los demás Juzgados de Zaragoza, y confirmado por el TSJ de Aragón el 15 de febrero de 2017 (ROJ: STSJ AR 301/2017 - ECLI:ES:TSJAR:2017:301), rec. 20/2014, era que cuando se constatase una pérdida de valor entre la adquisición y la transmisión, no se daba el hecho imponible, y por ello debía ser anulada la liquidación. En cuanto al modo de determinación de dicha pérdida, normalmente venía dado por la comparación de las escrituras, exigiéndose por algunos juzgados alguna prueba adicional, como por ejemplo una pericial. No se consideraba el efecto de la inflación y si, en cualquier caso, la diferencia era positiva, aunque fuese por poco dinero, se aplicaba el IIVTNU, que podía resultar incluso superior a dicha diferencia, lo cual no dejaba de ser un efecto confiscatorio de la norma.

Por el TC se dictaron unas primeras sentencias, SSTC 26/2017, de 16 de febrero, y 37/2017, de 1 de marzo, relativas a los arts. 1, 4 y 7.4, respectivamente, de las Normas Forales 16/1989, de 5 de julio, y 46/1989, de 19 de julio, reguladoras del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en los Territorios Históricos de Guipuzcoa y Álava, lo que llevó a estos Juzgados a suspender sus procedimientos hasta que se dictase sentencia respecto de la ley nacional, la LRHL RDLeg. 2/2004 de 5 de marzo, habiéndose dictado el 11 de mayo de 2017 la 59/2017, por cuestión planteada por un Juzgado de Jerez de la Frontera.

En el fallo se dice " *Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declarar que los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor* ".

Reanudados los procedimientos, se hace preciso aplicar dicha doctrina jurisprudencial y, sobre todo, determinar cómo ha de proceder el aplicador, en este caso los órganos judiciales, y cómo debe entenderse el fallo, que presenta oscuridades. El conjunto de la sentencia se remite a las anteriores, siendo la primera más detallada, y no resuelve claramente la duda que aquella planteaba, si se puede seguir liquidando por las administraciones y si los Juzgados pueden seguir actuando como lo venían haciendo los que, como en Zaragoza, entendían que había que verificar si había habido o no incremento y si, por ello, había hecho imponible.

TERCERO- La primera de las sentencias, la 26/2017 de 16 de febrero - sobre la que nos centraremos porque es más completa que la dictada respecto de la LRHL - a entender de este juzgador, sienta varias premisas.

En primer lugar, considera que el tributo no puede gravar una capacidad económica inexistente o ficticia, debiendo ser cuando menos potencial.

En segundo lugar, que el principio de la capacidad económica del Art. 31.1 CE debe predicarse de cada uno de los impuestos, no del sistema tributario en su conjunto, siendo por ello un límite al poder legislativo en materia tributaria, y si no hay una riqueza potencial o real, no se puede gravar.

En tercer lugar, considera que ese efecto acorde con la capacidad económica debe serlo respecto de cada ciudadano, puesto que la CE habla de "su" capacidad económica y no de "la" capacidad económica, de lo que se sigue que debe atenderse al resultado concreto, pues debe gravar un hecho imponible en el que haya "alguna fuente de capacidad económica".

En cuarto lugar, una vez determinada la existencia de capacidad económica, ya no se exige una modulación en función de la concreta capacidad económica revelada en cada tributo, considerando que en ese caso sí que debe atenderse al sistema tributario "en su conjunto", **siempre que no agote la riqueza imponible**, en cuyo caso es confiscatorio. Esto también excluiría de una valoración positivamente constitucional aquellos supuestos en que, habiendo un ligero incremento, la aplicación del sistema supone que la cuota supere dicho incremento. En este sentido, la STC 26/2017 dice " *Con relación a la prohibición constitucional de confiscatoriedad del*



art. 31.1 CE hemos señalado que «obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución [el derecho a la propiedad privada]» [STC 233/1999, de 16 de diciembre , FJ 23; también SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9 ; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 B), y 242/1999, de 21 de diciembre , FJ 23; y AATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 6 ; 120/2008, de 6 de mayo, FJ 1 ; y 342/2008, de 28 de octubre , FJ 1]. **En consecuencia, aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al «sistema tributario», no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca «en ningún caso», lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos** (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE)".

En quinto lugar, y entrando en el meollo, considera aceptable que se grave el incremento de valor puesto de manifiesto en la transmisión, pero no un sistema que parte de un incremento de valor ficticio, que se produce por el mero hecho de aplicar unas fórmulas, en la medida que grava incluso los supuestos en que ha habido un decremento, siendo además un efecto que no se produce de forma excepcionalísima, sino que se puede producir de forma generalizada en situaciones de crisis económica, hablando de "supuestos generales perfectamente definibles como categoría conceptual".

Así, dice " Pues bien, no cabe duda de 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). Así las cosas, 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, no solo aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, sino incluso aquellos otros en los que se haya podido producir un decremento en el valor del terreno objeto de transmisión, lejos de someter a gravamen 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 . Hemos de insistir en que, aunque el legislador ordinario goza de una amplia libertad de configuración normativa, su ejercicio debe efectuarse dentro del marco que la propia Constitución delimita, y, concretamente y como hemos señalado con anterioridad, con respeto al principio de capacidad económica al que llama el art. 31.1 CE , como fundamento de todo impuesto".

En sexto lugar, no desautoriza la fórmula en todo caso, sino en la medida en que pueda dar un resultado de gravamen cuando no ha habido incremento, lo que precisará de una regulación específica para establecer cómo se fijará todo esto. Eso sí, lo que parece decir es que no debe entenderse es que esa fórmula pervive siempre que haya incremento, pues la fórmula se anula, sino que lo que viene a decir es cómo debe ser el resultado para que pueda considerarse constitucionalmente válida. Ésta es la cuestión, como se verá, más controvertida, si bien este Juzgador se inclina por la interpretación dicha, que realmente se anula, por lo que se irá desgranando posteriormente.

En séptimo lugar, y es una de las cuestiones más relevantes para la Jurisdicción, rechaza la posibilidad, fundamento 6, de aplicar una interpretación forzada, como hemos venido haciendo muchos Juzgados y Tribunales -considerando que si no hay incremento no puede aplicarse el tributo- pues considera que " **la normativa reguladora no admite comoposibilidad ni la eventual existencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento**" -generándose para la norma el incremento por la mera titularidad y su transmisión- pues entiende que ello - hacer esa intrpretación por los Juzgados- sería reconstruir la norma, algo que corresponde al legislador, no al aplicador. Es decir, aun dando la razón a los órganos judiciales respecto del fondo, les desautoriza respecto del procedimiento. Más precisamente, la sentencia de 26/17 de 16-2-2017 dice " **6. Finalmente, debemos rechazar el argumento sostenido tanto las Juntas generales y la Diputación Foral de Gipuzkoa como la Abogada del Estado y la Fiscal General del Estado, de que sería posible efectuar un planteamiento alternativo a la conclusión de la inconstitucionalidad de la norma. Consideran que dado que el presupuesto que provoca el nacimiento de la obligación tributaria es la existencia de un incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento de la transmisión, cuando no exista tal incremento de valor, no nacería la obligación tributaria del impuesto, por inexistencia de hecho imponible. De esta manera, a su juicio, los preceptos cuestionados admitirían unainterpretación constitucional conforme a la cual, en aquellos supuestos en los que los que no se hubiese manifestado una plusvalía por ser inferior el valor de transmisión del terreno al de adquisición, no se habría devengado el tributo al no haberse**



realizado el presupuesto de hecho previsto en la ley para provocar el nacimiento de la obligación tributaria, siendo posible, a tal fin, promover el procedimiento de tasación pericial contradictoria en orden a la acreditación de la inexistencia de ese incremento de valor. Es cierto que «es necesario apurar todas las posibilidades de interpretar los preceptos de conformidad con la Constitución y declarar tan sólo la derogación de aquellos cuya incompatibilidad con ella resulte indudable por ser imposible llevar a cabo dicha interpretación» [SSTC 14/2015, de 5 de febrero, FJ 5 ; 17/2016, de 4 de febrero, FJ 4 , y 118/2016, de 23 de junio , FJ 3 d)], de modo que

«siendo posibles dos interpretaciones de un precepto, una ajustada a la Constitución y la otra no conforme con ella, debe admitirse la primera con arreglo a un criterio hermenéutico reiteradas veces aplicado por este Tribunal» [SSTC 185/2014, de 6 de noviembre, FJ 7 , y 118/2016 , FJ 3 d)]. Pero igual de cierto es que la salvaguarda del principio de conservación de la norma encuentra su límite en las interpretaciones respetuosas tanto de la literalidad como del contenido de la norma cuestionada, de manera que la interpretación de conformidad con los mandatos constitucionales sea efectivamente deducible, de modo natural y no forzado, de la disposición impugnada [por todas, SSTC 185/2014, FJ 7 , y 118/2016 , FJ 3 d)], sin que corresponda a este Tribunal la reconstrucción de la norma en contra de su sentido evidente con la finalidad de encontrar un sentido constitucional, asumiendo una función de legislador positivo que en ningún caso le corresponde [SSTC 14/2015, de 5 de febrero, FJ 5 ; y 118/2016 , FJ 3 d)]. Conforme a lo dicho, no es posible asumir la interpretación salvadora de la norma cuestionada que se propone porque, al haberse establecido un método objetivo de cuantificación del incremento de valor, la normativa reguladora no admite como posibilidad ni la eventual inexistencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento (el incremento se genera, en todo caso, por la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana durante un período temporal dado, determinándose mediante la aplicación automática al valor catastral del suelo en el momento de la transmisión de los coeficientes previstos en el art. 4.3 de la Norma Foral 16/1989). Es más, tampoco permite, siquiera, la determinación de un incremento distinto del derivado de «la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto» (art. 7.4 de la Norma Foral 16/1989)(...)

Admitir lo contrario 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, 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 133.1 y 2, ambos de la Constitución)".

La consecuencia práctica de esto último era que los órganos judiciales debían o plantear la cuestión de inconstitucionalidad o, como se ha hecho en Zaragoza, suspender los autos en espera de que se resuelvan las ya planteadas respecto del RDL 2/2004, por ejemplo la nº 409/2016 promovida por el Juzgado nº 22 de Madrid, BOE de 8-3-2016.

Como ahora se verá, será también determinante a la hora de dictar sentencia.

CUARTO- Por el TC, el 11-5-2017 se ha dictado la sentencia respecto del RD Leg. 2/2004 de 5 de marzo. En su fallo se acuerda " *Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declarar que los arts. 107.1 , 107.2 a) y 110.4 , todos ellos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales , aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor*". Dichos preceptos decían:

107.1 " 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 "

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

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

No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquel. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los



nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

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

110. 4: "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.

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

Aun cuando no se ha declarado inconstitucionales los apartados 2.b, 2.c y 2.d, ni el 3 y 4 del Art. 107, realmente devienen inaplicables, pues son aplicables en función del Art. 107.1 y no dejan de formar un bloque con el mismo. Dichos preceptos dicen:

" 2. b) En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo

a) anterior que represente, respecto de aquel, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

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

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

3. Los ayuntamientos podrán establecer una reducción cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. En ese caso, se tomará como valor del terreno, o de la parte de éste que corresponda según las reglas contenidas en el apartado anterior, el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales dicha reducción durante el período de tiempo y porcentajes máximos siguientes:

a) La reducción, en su caso, se aplicará, como máximo, respecto de cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales.

b) La reducción tendrá como porcentaje máximo el 60 por ciento. Los ayuntamientos podrán fijar un tipo de reducción distinto para cada año de aplicación de la reducción.

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

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

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la reducción se establecerá en la ordenanza fiscal .

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

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

b) Período de hasta 10 años: 3,5.



c) *Período de hasta 15 años: 3,2.*

d) *Período de hasta 20 años: 3.*

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

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

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

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

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

Una vez dictada sentencia por el TC, se ha producido un vacío normativo, tanto por la declaración de inconstitucionalidad de parte de los preceptos como por la inaplicabilidad, total o parcial, de los supervivientes, planteándose a entender de este Juzgado, esencialmente, respecto de las liquidaciones ya realizadas, dos posibles interpretaciones.

La primera es que tal situación permita a los jueces, para las liquidaciones ya hechas, sin el obstáculo actualmente existente en los preceptos cuestionados, aplicar el principio de que sin hecho imponible no hay tributo, en el cual, en espera de que se dicten normas en las que se establezca cómo determinar si ha habido o no incremento, los juzgados y tribunales deberán operar en función de reglas generales de la prueba (comparar escrituras de adquisición y transmisión, aportación de periciales, etc).

La segunda interpretación sería maximalista, y es que, habiéndose anulado la fórmula, simplemente no puede liquidarse y los juzgados no pueden establecer sus propios parámetros para determinar si ha habido o no incremento, ya que si lo hiciesen estarían "presumiendo" que la fórmula es relativamente válida y debe aplicarse si hay un incremento, contradiciendo con ello lo dicho en la STC, pues reconstruirían la norma a su buen sentido, cada uno con el propio, con la consiguiente quiebra del principio de reserva de ley y del de seguridad jurídica. Dicha interpretación supone en realidad considerar que las precisiones o indicaciones del TC están dirigidas al legislador. Tal interpretación lleva a anular todas las liquidaciones.

Se hacía preciso determinar cuál es la solución procedente.

QUINTO- A entender de este juzgador, la única solución respetuosa con lo que queda de la norma y con las sentencias del TC, y en concreto con la que nos afecta, de 11-5-2017, era la anulación de todas las liquidaciones, bien las directamente recurridas, bien cuando se ha pedido la devolución de un pago indebido.

En primer lugar, porque no estamos realmente ante un fallo interpretativo, pues en ese caso habría dicho la sentencia claramente que el precepto es constitucional si se interpreta de tal o cual modo, no lo habría anulado. Así, habría empleado una fórmula del tipo " *siempre que se interpreten en los términos establecidos en el correspondiente fundamento jurídico que se indica, los siguientes preceptos*", como hizo en la STC 31/2010, si bien en este caso haciendo referencia a que el resultado de la aplicación fuese el indicado en tal o cual fundamento. Hay que tener en cuenta que las sentencias "interpretativas" del TC lo que dicen es cómo, apriorísticamente, debe interpretarse una norma para que sea constitucional, pero no establecen una aplicación condicionada en función de que el resultado "salga o no salga constitucional". Por el contrario, ha declarado inconstitucionales los preceptos, aunque, como se detallará, parece haberlo hecho con una condición de resultado, cosa insólita, o al menos muy inhabitual, en una norma, y que es lo que produce las dudas.

En segundo lugar, porque en el punto c del fundamento 5, en el cual se hacen unas precisiones previas al fallo, se dice "c) *Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2, 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 sólo 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, FJ7, y 37/2017, FJ 5)".*



Por tanto, nos está diciendo claramente que los preceptos han sido "expulsados del ordenamiento jurídico", y eso quiere decir que no existen, y además ex origine, con lo cual no pueden seguirse dictando sentencias, determinando al buen criterio de cada órgano judicial, si ha habido o no incremento, pues es algo que ha rechazado en las tres sentencias, por un lado considerando que no cabía hacer tal interpretación "salvadora" y por otro lado diciendo expresamente que corresponde al legislador. No tendría sentido que tras la sentencia, y con una clara declaración de inconstitucionalidad, pudiesen los tribunales hacer ahora lo que se les dijo que no se podía hacer entonces. Cierto es que ha dicho, tras tan rotunda afirmación " *Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2, 110.4 LHL*" (por cierto que omite, se supone que por error, el 107.1) que es " *en los términos señalados*", pero como se ha empezado a argumentar, todo ello aboca a una situación incompatible con el resto de las afirmaciones vertidas a lo largo de estas sentencias, por ser contrario a la seguridad jurídica, a la reserva de ley y al sentido de la norma, como ahora se especificará.

En tercer lugar porque, de seguir determinando los Juzgados si había habido o no incremento, tal y como se había venido haciendo por muchos y tal y como propusieron los abogados de las administraciones en las primeras sentencias, " *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, 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 133.1 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.

En cuarto lugar, porque, 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 éste se determina conforme a los apartados 2 y 3; y tampoco se puede aplicar el porcentaje del apartado 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. Y piénsese que si hay algunas transmisiones en las que la cuestión puede ser relativamente sencilla - en las ventas, comparar las escrituras, aunque no todos los juzgados que venían aplicando el criterio seguido en Zaragoza exigían lo mismo, pues algunos pedían además una pericial- en otras, como en los casos de herencias, o en donaciones, la cosa se complica. Además de ello, habría que ver si se aplican o no los efectos de la inflación, o si hay que considerar, a la hora de determinar plusvalías en terrenos en los que luego se ha construido, especialmente en suelos urbanizables que se han urbanizado, el valor de lo invertido en la urbanización y construcción. Así mismo, tendríamos que determinar, en los casos en que haya un incremento de valor muy escaso según nuestro buen criterio, por ejemplo una finca comprada por cien mil euros y vendida por 101.000 euros, cómo determinar que no sea confiscatorio, y si, por ejemplo, la cuota resultante es de 1.500 euros, eso supone reducirla a 999, para que no supere la riqueza gravada, o si eso también debería considerarse confiscatorio y habría que fijarlo en 700, o 499.

En quinto lugar, la expresión " **son inconstitucionales y nullos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor** " no está dirigida a los aplicadores, ayuntamientos y órganos judiciales, sino al legislador, pues, una vez expulsados del ordenamiento jurídico los preceptos, y habiendo declarado constitucional el tributo de la plusvalía en sí, lo que indica es cómo se debe regular para que se ajuste a la constitucionalidad, esto es, cuidando de que sólo se someta a tributación el incremento de valor, a lo que habría que añadir, por decirse en otro lugar de las sentencias, que el resultante no puede ser confiscatorio respecto de la riqueza gravada, esto es, del incremento de valor obtenido.

En sexto lugar, y aunque sea recapitular parte de lo ya dicho, estaríamos ante unos preceptos cuya pervivencia intermitente sería el paradigma de la inseguridad jurídica de la que el propio TC dice abominar, pues serían constitucionales o inconstitucionales en función del resultado, es decir, estaríamos hablando de una norma intermitente y de una constitucionalidad condicionada, resultado al que se llegaría por mil caminos, todos ellos diferentes, que darían lugar a pluralidad de posibles resultados.

Desde otro punto de vista, se dice por el TC que la ley no prevé mecanismos para determinar si ha habido decremento o no ha habido incremento de valor, pero, al mantener condicionada la validez, nos obligaría a salirnos de la ley, inventarnos los elementos que determinen si ha habido o no incremento, es decir,



sustituyendo la ley, y determinando unilateralmente los elementos que la CE reserva, art. 33.1 y 133.1, a la ley, y, en caso de que por esos medios extralegales lleguemos a la conclusión de que hay un aumento de valor, volver a la ley y aplicarla con todo su rigor, excepto, eso sí, si el resultado de aplicar el procedimiento de liquidación establecido da un resultado confiscatorio respecto del incremento de valor. Y aquí surge un nuevo problema, y es que tal efecto confiscatorio no se producirá nunca si aplicamos los preceptos "inconstitucionales", pues siempre el aumento, presunto será mayor, pero se puede producir si en ese incremento de valor consideramos los valores resultantes de los métodos alternativos que habremos establecido a nuestra buena voluntad. En este caso, por ejemplo si el valor en venta en escritura es superior en 1.000 euros al de compra, como decíamos antes, tendríamos a nuestra vez que determinar cuándo el resultado es "confiscatorio" (¿si supera el 100%, el 80%, el 50%?) de la riqueza manifestada en la transmisión, al que hace referencia la STC como otro de los límites. Luego, habría que ver los casos en que hay situaciones más complejas. Así, si hay una sucesión tras otra sucesión, qué parámetros seguir, ¿el valor a efectos del Impuesto de Sucesiones, ¿ los valores catastrales en el momento de adquirir y de transmitir? Todo ello, además, y como ya se ha apuntado, complicándose extraordinariamente en todos estos casos de sucesiones, donaciones, transformaciones urbanísticas, así como con la compleja cuestión de tener en cuenta o no la inflación, que puede hacer que una venta con saldo positivo sea en realidad con saldo negativo. E incluso habría que considerar, o al menos sería posible que lo hiciese el Juez, por entenderlo un criterio razonable, el coste de adquisición. Es decir, si una persona compró una vivienda por 200.000 euros, pagó en gastos o intereses otros 50.000, y la vendió por 230.000,

¿habría habido una pérdida de valor? A ello se añade otra cuestión, no es lo mismo el incremento de valor del bien que el incremento patrimonial real para el transmitente, de modo tal que el bien ha podido aumentar de valor pero en cambio ser malbaratado por necesidades de urgencia del vendedor, y ahí con seguridad se producirán múltiples interpretaciones de los aplicadores. Por tanto, en el momento en que nos salimos de criterios "objetivos" y atendemos no tanto a la pérdida de valor objetivo como a la pérdida de valor para el sujeto, como hace el TC al hablar de "situaciones inexpresivas de la capacidad económica", nos sumergimos en un sin fin de problemas prácticos y de necesidad de matices que desembocarán en una inevitable variedad de soluciones para casos potencialmente idénticos, produciéndose un efecto demoledor para la seguridad jurídica.

En definitiva, y aun cuando se admitiese esa interpretación de que la STC establece unos preceptos "constitucionales" según y cómo resulten, los problemas prácticos de la liquidación hacen imposible determinar si ha habido o no incremento de valor.

Pero es que, además, y debe insistirse, si siguiésemos aplicando la norma para verificar si se producía o no el incremento- es decir, lo que se había hecho hasta ahora por este Juzgado-entendía este juzgador que incurriríamos en el vicio denunciado por el TC de reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar, violación del principio de reserva de ley e inseguridad jurídica. Es más, si atendemos a una validez condicionada al resultado, ni siquiera podemos decir que ahora la norma está "expulsada", pues estaría expulsada intermitentemente y a ratos, y estaríamos exactamente en la misma situación que rechazó el TC, aplicando nuestros propios criterios, más o menos voluntaristas, para determinar si, a nuestro juicio, hay o no incremento de valor, sobre una norma a la que deberíamos tomar como "provisionalmente válida", antes de aplicarla. Sería la pescadilla que se muerde la cola, pues en primer lugar tendríamos en cuenta la norma, con una "presunción iuris tantum" de validez; en segundo lugar, si diese un resultado contrario a la realidad (es decir, si la realidad implica que no hay incremento) según nuestros más o menos razonables criterios (por ejemplo comparación de escrituras) , anularíamos la liquidación porque en ese momento y para ese resultado la norma habría mostrado su faz inconstitucional; y en tercer lugar, con ello daríamos el resultado de haber fijado nosotros los elementos determinantes del tributo, de generar una situación de inseguridad jurídica, pues dependería de cada juzgado, y de dar a la norma un sentido distinto del que se le quiso dar, es decir, habríamos producido todos y cada uno de los vicios que el TC no aceptó en sus primeras sentencias.

Por todo ello, la conclusión que extraíamos es que el TC, que optó por no anular los demás párrafos del 107, pese a su ligazón con el 107.1 y 107.2.a, lo que ha pretendido es dirigir al legislador, indicándole cómo puede hacer que un sistema como el establecido puede ajustarse a la constitución, y concluíamos que debían anularse todas las liquidaciones. **Como luego se verá, esto se ha cambiado en virtud de la jurisprudencia del TS.**

En el mismo sentido, puede citarse la sentencia de 30-6-2017, de un Juzgado de La Coruña (**ROJ: SJCA 487/2017 - ECLI:ES:JCA:2017:487**),rec. 73/2017 , en la cual se dice, en sentido similar al de las sentencias de este Juzgado: " *Pero no se comparte por este juzgador esa afirmación en el sentido de que estemos ante una sentencia interpretativa y sin embargo se deduzca de seguido conforme explicita la sentencia que acabemos de transcribir del Juzgado de este orden y número 1 de Cartagena unos efectos de nulidad si bien sin solución de continuidad se limitan los mismo atendiendo a una suerte de inversión de la carga de la prueba en sede*



procesal cuando la declaración de nulidad atiende a los criterios de determinación de la base imponible, la cuestión para este juzgador se mueve en un plano bien diferente, hemos de señalar que como ya hemos dicho supra la redacción del fallo de la ya tantas veces citada STC de 11 de mayo de 2017 puede parecer equívoca pues la declaración de nulidad de los preceptos referidos se acompaña de lo que parece un acotamiento de los efectos de nulidad, no ignora este juzgador que el Tribunal Constitucional no parece prima facie haber pretendido limitar la consideración de la tributación por una capacidad económica inexistente a un mero motivo de nulidad aun nuclear y primero pues en una estructura coherente de la resolución los motivos no se trasladan a la parte dispositiva esa es radical y primera diferencia entre las sentencias de mera inconstitucionalidad y la diferente tipología de sentencias referida por extenso supra y por ello se han relacionado, pero también es cierto que de haber pretendido acotar dichos efectos a un escenario de sentencia interpretativa modulando los efectos para algunos supuestos o para el futuro la forma verbal elegida no podría ser la elegida " someten" sino en el primero de los casos sometan y en el segundo de los casos un necesario condicional incluido el primero de los casos pero nunca la forma verbal elegida, tampoco parece que nos encontremos ante sentencia de inconstitucionalidad diferida ni tampoco ante una sentencia de nulidad diferida, el fallo es claro en ese sentido, menos aun de una sentencia manipulativa, pues ni en la parte dispositiva ni en los fundamentos se contempla una adición o supresión de o en el texto de la disposición, ni insistimos ante una sentencia interpretativa pues el fallo no proporciona una interpretación de la disposición, una norma, que sea conforme con los principios y reglas constitucionales que operan como estándar de control, ese es el sentido y función de las así llamadas sentencias interpretativas como ya se ha razonado supra, el fallo en ningún momento afirma cual es la interpretación de la disposición, la norma, que salvaría dicha constitucionalidad y que nos vendría impuesta a los operadores jurídicos ya como única interpretación posible de la disposición, ni siquiera podemos entender que opere una inconstitucionalidad inversa, esto es cual interpretación de la norma sería tachada de inconstitucional, pues de ser así en cualquiera de los dos supuestos como ya explicitábamos supra no procede en el fallo de declaración de inconstitucionalidad ni de nulidad derivada de la misma sino por el contrario una declaración de constitucionalidad con la advertencia de que la misma ha de entenderse conforme la interpretación de la disposición, la norma, cuya constitucionalidad asume el Tribunal Constitucional, no siendo así entiende este juzgador que la declaración de inconstitucionalidad de la disposición pero también la nulidad de la norma es incondicionada, y no se limita tampoco a unos concretos escenarios en los que el cálculo de la base imponible determine la inexistencia de **plusvalía**, siendo de notar que la continuidad entre método de cálculo de la base imponible, presunciones legales para esa determinación y derivada aparición del hecho imponible hacen imposible la separación aquí artificial de una y otro, justamente sobre esa continuidad descansa la declaración de inconstitucionalidad, por ello privados de esa previsión legal las liquidaciones aparecen en todo caso como contrarias a derecho.

Para alcanzar tal conclusión hemos de notar que el orden de motivación del bloque de doctrina constitucional que nos ocupa descansa sobre el derecho de defensa y acreditación del hecho imponible en puridad automatismo que excluye los anteriores y que avoca una tributación ajena al principio de capacidad económica y riqueza o al menos al riesgo de dicha tributación pero conviene ahora señalar que los preceptos declarados inconstitucionales son el artículo 107.1 y 2 a) y 110.4 de la LHL y sucede que expulsados del ordenamiento dichos preceptos no aparecen reglas para el cálculo de la base imponible y desde luego varias soluciones se han ofrecido incluso para el cálculo de la base imponible y la liquidación correspondiente en escenarios anteriores a la declaración de inconstitucionalidad que hemos referido y ahora nos ocupa igualmente, desde la división en la doctrina respecto del alcance de las determinaciones del artículo 107 de la LHL, así Sentencia del Juzgado de este orden y número 1 de Cuenca de 21 de septiembre de 2010, luego confirmada en apelación por Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha y seguida de varios pronunciamientos de dicho Tribunal en ese mismo sentido, sanciona la que ha venido a denominarse "formula Cuenca" pero entiende este juzgador que dicho remedio le está vedado a los órganos de esta jurisdicción pues vendrían no ya a dar forma a una disposición de rango reglamentario, escenario decimos vedado desde luego conforme el artículo 71.2 de nuestra Ley Jurisdiccional, sino a una ley formal, respecto de la que no sólo se carece de competencia para su enjuiciamiento negativo sino que incluso el propio órgano del control de la constitucionalidad igualmente encuentra limitadas sus facultades de conformación de la norma, como ya hemos referido, ausente pues una disciplina normativa del cálculo de la base imponible la nulidad de las liquidaciones es obligada".

Más recientemente, la STSJ de Madrid de 19-7-2017 ha adoptado el mismo criterio que este Juzgado, con razonamientos muy similares, y en el mismo sentido, la 8459/2017 de 30-10-2017 del TSJ de Cataluña. Ciertamente es que hay una contraria de 16-11-2017, nº 6379/2017 del TSJ de Valencia, pero al margen de que ello refleja la enorme confusión creada por la STC, es significativo que sea una sentencia que resuelve discrepancias habidas en ese mismo tribunal, en concreto, la de 24-10-2017 había adoptado la tesis maximalista.

Así mismo, el TSJ, Cy L, Burgos, se ha pronunciado varias veces en el mismo sentido, 21/2017, de fecha 22 de septiembre de 2017, o 27-11-2017, o el TSJ de Navarra, 6-2-2018.



En Aragón, la reciente sentencia del TSJA de 31-1-2018, en apelación contra la de 23-6-2017 de este Juzgado, adoptó la tesis más conservadora, es decir, que anula sólo si hay pérdida de valor.

Actualmente, hay varios asuntos del Ayuntamiento de Zaragoza, sentenciados por este Juzgado, pendientes de recurso de casación, como el **11/12/2017 N° de Recurso: 4843/2017**.

SEXTO- Recientemente, se ha conocido la sentencia del TS de 9-7- 2018, recurso de casación 6226/2017 - frente a una del TSJ de Aragón- seguida por otras como la 17-7-2018, en la cual, el TS, aun cuando no había sido objeto la sentencia recurrida de un profundo planteamiento del asunto, al haberse centrado la misma en la valoración de si había o no incremento de valor, ha examinado las dos tesis en liza, la que hemos llamado maximalista y la minimalista, aunque rechaza tales términos por peyorativos , en interpretación de la oscura jurisprudencia constitucional.

La misma se inclina por la tesis de que sólo es anulable la liquidación en la cual se acredite que no ha habido incremento patrimonial. Para ello, considera que 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. **Es decir, entiende que lo que realmente se declara inconstitucional es la imposibilidad de acreditar la disminución patrimonial por parte del ciudadano, y que, si no lo intenta o no lo logra, se aplican los dos primeros preceptos.** Argumenta para ello que no es la primera vez que el TC declara una inconstitucionalidad parcial, y cita para ello 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- « *declarar 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.

No parece que sea una comparación muy adecuada, ya que además de que aquí se han declarado inconstitucionales varios preceptos, no cabe la sencilla solución de no gravar los trimestres en que se haya cesado en la actividad, prorrateándolos como preveía la ley respecto de los trimestres anteriores a darse de alta.

En este caso la cuestión es mucho más compleja, pues implica:

- 1) Una validez intermitente de los preceptos, condicionada al resultado. El supuesto mencionado no generaba esa situación, sino que simplemente obligaba a dicho prorrateo. Ahora, en cambio, según el resultado de las pruebas aportadas, se aplica o no.
- 2) Por tanto, una validez condicionada al resultado de aplicar la norma, una norma según y como.
- 3) Dejar en manos de los tribunales no sólo la determinación de las pruebas que pueden valorarse, lo cual no tiene ningún problema y además se ha preocupado de detallar posteriormente, sino la determinación de los parámetros determinantes del impuesto, como, por ejemplo determinar si se debe tener en cuenta la inflación producida a la hora de comparar valores. En ello, hay una contradicción, a nuestro entender, con la rotunda afirmación de que seguir determinando los Juzgados si había habido o no incremento, tal y como se había venido haciendo por muchos y tal y como propusieron los abogados de las administraciones en las primeras sentencias, " *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, 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 133.1 y 2, ambos de la Constitución)* (STC 16/2017



)". En definitiva, el resultado del tributo será diferente en Almería, Zaragoza, Madrid, etc, y no olvidemos que si esa prohibición del TC la elimina el TS para los tribunales, también lo hace para los Ayuntamientos. 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.

4) Deja sin resolver el problema de que, si el incremento es positivo, aunque sea por un euro, dará lugar a la aplicación de los preceptos declarados parcialmente inconstitucionales, lo que en muchos casos supondrá un elemento indudablemente confiscatorio, si la cuota del impuesto supera al incremento, y en otros discutiblemente confiscatorio, quedando al arbitrio de cada tribunal si se entiende no confiscatorio cuando la cuota sea el 55%, el 70% o el 99% del incremento.

5) Ha convertido en nulidad plena la que era una nulidad complementaria o por extensión de la principal, la referida a algunos párrafos del Art. 107, siendo sorprendente que el TC, ante esa situación, y ante lo inusual de una nulidad parcial que depende del resultado, no hubiese hecho una más clara y didáctica afirmación distinguiendo entre una y otra. Cualquier jurista que no conozca el Derecho tributario español y que no conozca la sentencia del TC y del TS y que simplemente lea lo que ahora dice la ley, una vez eliminado de radice el 110.4 TRLRHL, entenderá que el sistema sigue siendo el mismo, un sistema objetivo que grava en función de una base imponible con base en un valor catastral que se extrae por aplicación de una fórmula matemática, y no podrá deducir que se permite la prueba en contra.

En cualquier caso, la STS se preocupa, como hemos dicho, en atribuir la carga de la prueba inicial a quien invoca la inexistencia de incremento, es decir el particular, y a determinar posibles pruebas que se deben tener en cuenta:

" 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 atribuimos a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en los fundamentos de derecho 3.4 de nuestras sentencias de 23 de mayo de 2018 (RRCA núms. 1880/2017 y 4202/2017), de 5 de junio de 2018 (RRCA núms. 1881/2017 y 2867/2017) y de 13 de junio de 2018 (RCA núm. 2232/2017]; (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU. Precisamente -nos interesa subrayarlo-, fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 para asumir -sin oponer reparo alguno- que, en los supuestos de hecho examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía".

SÉPTIMO- En el caso presente, la minusvalía ha quedado constatada.

Así, se considera clara la minusvalía existente entre el valor inicial del suelo entre el valor inicial del suelo cuando se adquirió, pues se compró por 3.500.000 pesetas (equivalentes a 21.035,42 euros) el 31-12-1984 y se vendió el 14-1-2015 por 20.000 euros.

Se aporta una pericial que calcula el valor actual, en 2017, y lo deprecia al momento de la venta, 2015 (es de reseñar que es enero de 201) considerando que en 2017 valía 33.607,47 euros, a razón de 302,77 euros/m², siendo de 111 metros. En 2015 valdría un 13,7% menos, dada la situación económica, por lo que serían 29.003,24 euros. Para obtenerlo, se basa en precios en venta de locales similares.

Frente a ello el Ayuntamiento alega que la propia pericial de la parte ya da un precio superior al de venta.

Así mismo, aporta un informe del Servicio de Inspección Tributaria, que hizo dos valoraciones. La primera, basada en precios testigo concluye que valdría en 2015 28.424,18 euros el suelo y 14.547,82 la construcción, totalizando 42.972 euros. En 1997 dice que el total sería 21.035,42, de lo que 13.935,31 corresponden al suelo y 7.100,11 a la construcción. Para distinguir entre uno y otro, acude al valor de repercusión del suelo en el total que existe en el catastro.

La otra valoración que hace es de valor catastral, siendo el valor total en 2015 de 86.584,11 euros, de los que el suelo sería 57.271,77 euros (66,15%) y 29.312,34 (33,85%) la construcción. En 1997 serían 21.846,63 euros, de ellos que 14.472,71 (66,25%) serían del suelo y 7.373,92 de la construcción (33,75%).

Por último, aporta una serie de locales con ofertas de venta, en los que se aprecian diferencias muy grandes entre ellos, desde 1.583 euros m² en calle Delicias a los 300€/m² en "Parcelación Barcelona"

Pues bien, del conjunto de tales pruebas hay que llegar a la conclusión de que no ha habido revalorización.



En primer lugar, hay que tener en cuenta que el momento de referencia, al ser el máximo computable de 20 años, sería enero de 1995, aunque, por lo que ahora se dirá, eso será irrelevante a nuestros efectos.

Respecto de que la pericial iría en contra de lo pretendido por la recurrente, es cierto que da un valor superior, 29.003,24 euros, pero también lo es que el perito ya indica, y lo explica en la vista, que los precios de ellos locales son muy variables, no siendo suficiente referencia los metros cuadrados, ya que es muy relevante el que estén en una calle comercial o no (a veces incluso hay precios muy distintos de acera a acera de la misma calle, si ésta es ancha); la configuración del local; la adaptación al fin que pretende el comprador, y podríamos pensar en muchas otras variables, como que tengan sitio cercano para aparcar o zonas de carga y descarga. Por otro lado, como se ha dicho en ocasiones, el precio de los locales, en un contexto de crisis, aún sufre más que el de los pisos. La gente no puede dejar de vivir en una casa, siempre necesita vivienda, pero las empresas sí desaparecen en situaciones así, y deja de haber demanda de locales, en una ciudad en la cual hay muchos. Hay algo que quizá no ha merecido la consideración de los urbanistas, y es que prácticamente todos los bajos de la ciudad son locales, no habiendo en general plantas bajas o entresuelos a nivel de la calle o poco superior, algo muy diferente a otros lugares o países, y eso, que quizá ha tenido sentido en otras épocas, tal vez ahora debería reconsiderarse, pues hay zonas en las que muy pocos locales se ocupan.

En cuanto al listado de locales en venta, pone de relieve eso, que es muy variable el valor, del local global y del suelo, confirmando lo anterior.

En cuanto al porcentaje del valor que le atribuye el Ayuntamiento, es aceptable, y más en un local de una casa de 44 años y también se puede considerar que la construcción, que necesita reformas, contribuye mucho a la depreciación, pero ello no cambia la situación.

Y es que hay algo que no se ha considerado, el IPC y sus variaciones, enormes desde 1984.

Así, si se aplica el IPC del INE, desde 1984, el local valdría en la actualidad 62.243,81 euros, lo cual supera claramente el precio tasado en global por el ayuntamiento, y triplica de sobras el precio de venta.

Si partimos de enero de 1995, veinte años antes de la transmisión ahora gravada, las cuentas serían más o menos iguales. Así, de diciembre de 1984 a enero de 1995 serían 37.485,12 euros. Y si partimos de ahí, hasta enero de 2015, el resultado sería 62.243,81 euros, superior a la tasación municipal, y superior al valor catastral actual de 57.271,77 euros. Aun considerando el 66,15% del valor como catastral, éste sería 41.174,28 euros, superior al precio total de venta del local.

Por tanto, es evidente que hoy, por más que el suelo pierda menos valor, por más que la construcción se haya depreciado o haya quedado anticuada, ha habido una pérdida patrimonial clara. Ello obliga a estimar el recurso y nos releva de tener que plantear una cuestión de inconstitucionalidad por el posible efecto confiscatorio de la plusvalía, que en este caso equivale al 50% del precio de venta total.

OCTAVO- No procede hacer expresa condena de las costas del recurso, dada la compleja situación jurídica creada, conforme al Art. 139 LJCA.

Vistos los preceptos citados y demás de general aplicación

FALLO

Que estimando en su totalidad el recurso interpuesto por Aureliano contra la resolución desestimatoria presunta de la solicitud de devolución de una liquidación de 10.308,91 euros por la venta de un local en la calle Navas de Tolosa, 32, practicadas en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (plusvalía), debo anular y anulo la liquidación, con derecho a la devolución de dicha cantidad, con los intereses legales desde que se solicitó su devolución

No procede hacer expresa condena de las costas del recurso.

MODO DE IMPUGNACIÓN

No cabe recurso.

En su caso contra la presente sentencia cabe interponer *recurso de casación*, que deberá ser preparado, si procede, dentro del plazo de treinta días en este mismo Juzgado.

Para la interposición del recurso de casación será necesario constituir un depósito de 50 euros en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano judicial, abierta en la entidad bancaria Santander, sucursal 3569, Cuenta nº 4941-0000-94-0375-17, debiendo indicar en el campo concepto, la indicación recurso seguida del Código "22 Contencioso-Apelación". Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria deberá incluir tras la cuenta referida, separados por un espacio con la indicación "recurso" seguida del código "22 contencioso-



apelación". Si efectuare diversos pagos en la misma cuenta deberá especificar un ingreso por cada concepto, incluso si obedecen a otros recursos de la misma o distinta clase, indicando en el campo de observaciones la fecha de la resolución recurrida utilizando el formato dd/mm/aaaa. Quedan exentos de su abono en todo caso, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las Entidades Locales y los Organismos Autónomos dependientes, debiéndose acreditar, en su caso, la concesión de la justicia gratuita.

Así por esta mi Sentencia, de la que se unirá certificación a los autos, lo pronuncio, mando y firmo.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ