



Roj: **ATS 8040/2017 - ECLI:ES:TS:2017:8040A**

Id Cendoj: **28079130012017201506**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **20/07/2017**

Nº de Recurso: **2093/2017**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MANUEL VICENTE GARZON HERRERO**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **STSJ AR 297/2017,**  
**ATS 8040/2017,**  
**STS 2006/2019**

## **AUTO**

En la Villa de Madrid, a 20 de julio de 2017

## **HECHOS**

**PRIMERO.- 1.** La procuradora doña Ana Elisa Lasheras Mendo, en representación de Construcciones Tabuena, S.A.U., mediante escrito registrado el 22 de marzo de 2017 preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 8 de febrero de 2017 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en el recurso de apelación 180/2016, relativo al impuesto sobre incremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana [«IIVTNU»].

**2.** Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, le achaca la infracción:

**2.1.** De los artículos 104.1 y 107.1 y 4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo) [«TRLHL»], al ratificar la conformidad con los citados preceptos de la fórmula incremental de capitalización simple aplicada por el Ayuntamiento de Zaragoza para determinar el incremento de valor del terreno de naturaleza urbana, fórmula que de forma artificiosa toma como momento inicial del período sometido a gravamen el del devengo, cuando en ese momento debería terminar, y proyecta su cómputo hacia el futuro, en vez de hacerlo hacia el pasado. Sólo después de que esa fórmula sea declarada contraria a Derecho, ante la ausencia de una alternativa válida aportada por el Ayuntamiento de Zaragoza, propone para resolver el caso y llenar el vacío que se originaría una fórmula de cálculo distinta que se ajusta, en su opinión, a lo exigido en dichos preceptos.

**2.2.** De la jurisprudencia relativa a la determinación del «período impositivo de este impuesto» [período de generación del incremento de valor en realidad], con cita en particular de las sentencias del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 1997 (casación en interés de la ley 2362/1996; ES: TS:1997:7230, FD Tercero), 21 de mayo de 1997 (apelación 6343/1992; ES:TS:1997:3567, FD Tercero), 31 de marzo de 1997 (apelación 4879/1992; ES:TS:1997:2284, FD Tercero) y 22 de septiembre de 1995 (apelación 5377/1991; ES:TS:1995:4644, FD Segundo), jurisprudencia seguida, dice, por numerosas sentencias de las salas de lo contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia. Considera evidente esta infracción jurisprudencia, porque la sentencia recurrida permite el modelo incremental para la determinación de la base imponible, con la consecuencia de gravar incrementos generados en un período ficticio que comienza, en lugar de acabar, en el momento de devengo de este impuesto municipal.



3. Razona que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la sentencia que pretende recurrir, argumentando que la Sala *a quo* se equivoca cuando afirma que «[e]l legislador, pudiendo escoger entre diversas fórmulas para determinar el incremento de valor del terreno, ha optado por la establecida en el art. 107 del TRLRHL, de manera que la determinación de la base imponible solo cabe realizarla en los términos propuestos por la norma, que no contemplan otra solución diferente, el impuesto grava el aumento de valor del suelo urbano en cada transmisión en función del plazo en que el mismo se genere, mediante la aplicación de un porcentaje fijo de revalorización sobre el último valor catastral del suelo, y el resultado se multiplica a su vez por el número de años transcurridos desde la última transmisión del inmueble, con un máximo de 20 años. Así se determina la base imponible del impuesto y en ella el factor tiempo solo tiene relevancia para fijar los porcentajes, pues ningún elemento de progresión ni hacia el pasado ni hacia el futuro contempla» [FD Cuarto de la sentencia impugnada]. Sostiene, en suma, que no es posible aseverar que el Legislador no contempla progresión ni hacia el pasado ni hacia el futuro y ratificar después la aplicación de una fórmula, no expresada matemáticamente en el texto legal, que al aplicar el modelo de capitalización simple conlleva, inexorablemente, una proyección del incremento de valor hacia el futuro.

4. Explica que las normas denunciadas como infringidas notoriamente forman parte del Derecho estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en el recurso de casación preparado, al darse las circunstancias de interés casacional de las letras a) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) [«LJCA»], así como las presunciones de las letras a) y b) del artículo 88.3 LJCA, porque la sentencia recurrida:

5.1. Fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal, como lo son los artículos 104.1 y 107.1 y 4 TRLHL, en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [ artículo 88.2.a) LJCA]. Trae a colación, en particular, las sentencias de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia de Castilla La Mancha, de 17 de abril de 2012 [desestimatoria del recurso de apelación 393/2010, con la que se confirma la sentencia dictada el 21 de septiembre de 2010 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Cuenca (recurso 366/2010; ES:JCA:2010:83)], y de la Comunidad Valenciana, de 6 de mayo de 2015 (recurso de apelación 89/2014; ES:TSJCV:2015:3550), así como las del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 15 de Madrid, de 13 de octubre de 2016 (recurso 261/2015; ES:JCA:2016:2295) y 11 de noviembre de 2016 (recurso 11/2015; ES:JCA:2016:2294).

5.2. Sienta una doctrina que afecta a un gran número de situaciones, por trascender al caso objeto del proceso [ artículo 88.2.c) LJCA], dado que la fórmula de capitalización simple cuya conformidad a Derecho se ratifica es de aplicación generalizada en los municipios.

5.3. Aplica normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA], porque no hay pronunciamientos del Tribunal Supremo que precisen cuál es la interpretación correcta del término «aplicar» que se contiene tanto en el artículo 104.1 como en el artículo 107.4 TRLHL.

5.4. Se aparta deliberadamente de la jurisprudencia existente por considerarla errónea [ artículo 88.3.b) LJCA], aunque la Sala de instancia no lo diga, porque conoció la doctrina jurisprudencial que ahora ha sido denunciada como infringida en el escrito de preparación y no la siguió.

6. Justifica la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo en la existencia de tres necesidades que atender: (i) corregir la actuación municipal generalizada en beneficio de los obligados tributarios, (ii) aclarar que la interpretación del término «aplicar» utilizado por los artículos 104.1 y 107.4 TRLHL como equivalente a «multiplicar» contraviene el ordenamiento jurídico y, finalmente, (iii) ratificar la jurisprudencia existente sobre el período en que se produce el incremento de valor de los terrenos sometido a gravamen.

**SEGUNDO.-** La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 6 de abril de 2017, ordenando emplazar a las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. La parte recurrente, Construcciones Tabuena, S.A.U., ha comparecido el 25 de abril de 2017, y la parte recurrida, el Ayuntamiento de Zaragoza, lo había hecho ya el 18 de abril, dentro ambas del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, Magistrado de la Sección

## RAZONAMIENTOS JURIDICOS

**PRIMERO.-** 1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación ( artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y la entidad recurrente,



Construcciones Tabuena, S.A.U., se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal y la jurisprudencia que se reputan infringidas, alegadas en el proceso, tomadas en consideración por la Sala de instancia o que ésta hubiera debido observar aun sin ser alegadas. También se justifica que su infracción ha sido relevante y determinante del fallo de sentencia impugnada [ artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, porque la sentencia recurrida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de los artículos 104.1 y 107.1 y 4, TRLHL contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [ artículo 88.2.a) LJCA], sentando una doctrina que afecta a un gran número de situaciones, al ratificar conformidad a Derecho de la fórmula de capitalización simple utilizada de forma generalizada en los municipios para calcular la base imponible del IIVTNU [ artículo 88.2.c) LJCA], con la que resuelve una cuestión jurídica sobre la que no existe jurisprudencia, puesto que el Tribunal Supremo no ha precisado aún cuál es la interpretación correcta a tal efecto del término «aplicar» que se contiene tanto en el artículo 104.1 como en el artículo 107.4 TRLHL [ artículo 88.3.a) LJCA], y lo hace apartándose deliberadamente de la jurisprudencia existente respecto del período de generación del incremento de valor sometido a gravamen en este impuesto municipal [ artículo 88.3.b) LJCA]. También razona adecuadamente la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo [ artículo 89.2, letra f) LJCA].

**SEGUNDO.- 1.** La mercantil recurrente contrajo su recurso de apelación a la única solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por el IIVTNU que alcanzaba la *summa gravaminis* legalmente exigida, de las doscientas sesenta y una que había presentado. Como puede leerse en el escrito de interposición del recurso de apelación, se trata de la finca ubicada en Paseo Lagos de Alba nº 90, parcela 4, respecto de la cual pretendía que se le reconociera el derecho a la devolución de 315.785,86 euros, «resultado de deducir de la cantidad efectivamente pagada en su momento al Ayuntamiento de Zaragoza (842.095,62 euros) la cantidad que [...] estima que se debió pagar (526.309,76 euros)» (sic).

2. La diferencia entre una y otra cuantía se produce por la fórmula matemática de cálculo de la base imponible del IIVTNU que defiende en una correcta interpretación, a su juicio, del término «aplicar» utilizado por el artículo 107.4 TRLHLA («[s]obre el valor del terreno en el momento del devengo [...] se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento [...] 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. [...]»), y que contrapone con la defendida y aplicada por la administración tributaria municipal, como resultado hermenéutico de lo establecido en el mismo precepto.

(i) Fórmula propuesta:

(ii) Fórmula aplicada:

Bl: Base imponible

Vt: Valor del terreno en la fecha de devengo.

P: Período de generación del incremento en años completos.

T: Porcentaje anual.

3. La Sala de apelación desestima el recurso de apelación, sosteniendo en resumen, lo que sigue (FD Cuarto):

«[N]os hallamos ante un problema de interpretación de una norma para el que, en rigor, no son necesarios «conocimientos científicos, artísticos, técnicos o prácticos para valorar hechos o circunstancias relevantes del asunto o adquirir certeza sobre ellos» - art. 335.1 LEC-. [...] para entender qué significa "se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento" no es preciso el auxilio de un economista [...] sino que basta con unos conocimientos básicos, debiendo considerarse, como antes se ha razonado, que es la multiplicación por



la cifra del porcentaje aprobado por el Ayuntamiento para el período que comprenda el número de años de incremento, y el resultado de dicha multiplicación dividirlo por 100. [...]

La cuestión controvertida es eminentemente jurídica porque los razonamientos de la parte apelante se centran en el hecho imponible del impuesto y a partir del mismo se hace una propuesta de determinación de la base imponible que debe entenderse formulada de *lege ferenda*, como propuesta que para la parte sería deseable, pero que se aparta del tenor legal del cálculo de la base imponible - *lex data* -.

No obstante, dada la insistencia que hace la parte apelante sobre la prueba pericial por ella propuesta se debe indicar que el Ayuntamiento de Zaragoza solicitó un dictamen de economista que aun propuesto en este procedimiento como prueba documental, contesta y refuta adecuadamente planteamientos similares al de la parte apelante, que se basan en cálculos de descuento, por carecer del necesario apoyo legal, como acertadamente se concluye en la sentencia apelada.

Por lo demás, al perito de parte se le solicita un dictamen de contenido limitado que omita, significativamente, una interpretación del concreto método de cálculo de la base imponible establecido legalmente. Y como señala la parte demandada en su escrito de contestación, en las respuestas del perito se matiza el dictamen, leal y conscientemente, precisando que sus conclusiones se plantean "desde la lógica económica" -página 3- e indicando que "conforme a la realidad económica y a la lógica financiera el cálculo adecuado y procedente es el que realiza la mercantil".

En definitiva, la sentencia apelada resulta plenamente ajustada a derecho porque la regulación vigente no prevé que la base imponible sea el incremento que resulte entre el valor inicial y final de los terrenos a través de la aplicación de fórmulas de matemática financiera concretas, sino el incremento que se obtenga de lo establecido en el art. 107.4 del TRLRHL en los términos que han sido ya detallados, siendo la fórmula utilizada por el Ayuntamiento en aplicación de la Ordenanza Fiscal nº 9 plenamente conforme a lo establecido en la ley».

**4.** La entidad recurrente sostiene en el escrito de preparación que la sentencia impugnada, al ratificar la conformidad a derecho de la fórmula incremental de capitalización simple aplicada por el Ayuntamiento de Zaragoza para determinar el incremento de valor del terreno de naturaleza urbana, infringe los artículos 104.1 y 107.1 y 4 TRLHL, porque de forma artificiosa se toma como momento inicial del período sometido a gravamen el del devengo, cuando en ese momento debería terminar, y se proyecta su cómputo hacia el futuro, en vez de hacerlo hacia el pasado, y además vulnera la jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa a cuál es el período de generación del incremento de valor gravado por el IIVTNU.

**5.** En la reciente sentencia de 21 de junio de 2017 (casación en interés de ley 1210/2015), la Sección Segunda de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo no ha acogido la doctrina legal que con su recurso proponía el Ayuntamiento de Cuenca; a saber: «la correcta interpretación del artículo 107 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en cuanto a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana implica, que al valor del bien a la fecha de devengo del impuesto de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 107 se le aplique un porcentaje que será el resultado de multiplicar el porcentaje anual fijado por cada Ayuntamiento dentro de los límites marcados por el artículo 107.4 de la T.R.L.R.H.L. por el número de años durante los que se haya generado el incremento, conforme a la siguiente fórmula: Plusvalía (valor del suelo) x [(número de años) x (% de incremento)]». Para llegar a esta decisión esgrime dos razones en el fundamento de derecho tercero: la primera, que la doctrina legal propuesta «no puede consistir en la mera reproducción de preceptos legales ni tampoco en la exigencia de cumplimiento de lo que resulta de las propias normas aplicables», y la segunda, expresamente destacada sobre la anterior, «que el Tribunal Constitucional ha dictado, recientemente, sendas sentencias en cuestiones de inconstitucionalidad que impiden estimar la doctrina legal que se nos solicita. En concreto la STC 26/2017, de 16 de febrero (cuestión de inconstitucionalidad 1012/2015), la STC 37/2017, de 1 de marzo (cuestión de inconstitucionalidad 6444/2015), la STC 48/2017/2017, de 27 de abril (cuestión de inconstitucionalidad 232/2016) y la STC de 11 de mayo de 2017 (cuestión de inconstitucionalidad 4864/2016). [...] Son estas sentencias las que fijan desde la perspectiva del principio de capacidad económica la doctrina constitucional sobre el tributo local aquí controvertido, muy distinta de la que se nos propone en el actual recurso de casación en interés de la ley y conforme a la cual ha de ser interpretado y aplicado el precepto al que es referida la doctrina postulada en dicho recurso».

**6.** Es claro, por tanto, que la Sección Segunda no ha examinado la cuestión jurídica que suscita el presente recurso de casación desde la perspectiva de la legalidad ordinaria, lo ha hecho desde la perspectiva de la legalidad constitucional y ha fallado además la desestimación de la doctrina legal propuesta, por lo que no puede afirmarse que exista jurisprudencia sobre la misma [ artículo 88.3.a) LJCA], si a ello se añade que la sentencia recurrida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de los artículos



104.1 y 107, apartados 1 y 4, TRLHL en los que se fundamenta el fallo contradictoria con la sentada por otros órganos jurisdiccionales [ artículo 88.2.a) LJCA], en las sentencias del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 15 de Madrid, de 13 de octubre de 2016 (recurso 261/2015; ES:JCA:2016:2295) y 11 de noviembre de 2016 (recurso 11/2015; ES:JCA:2016:2294), sin ir más lejos, la conclusión resulta diáfana: el recurso de casación preparado presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia y resulta conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca la cuestión jurídica que plantea. De esta manera, el Tribunal Supremo sirve al principio de seguridad jurídica y, por su intermediación, al de igualdad en la aplicación de la ley ( artículos 9.3 y 14 de la Constitución Española).

7. La presencia de interés casacional objetivo en el recurso de casación preparado por las razones expuestas hace innecesario examinar si concurren las demás circunstancias y presunciones de interés casacional objetivo invocadas por la entidad recurrente para dar lugar a su admisión a trámite.

**TERCERO.-** La cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si la interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1 y 4, TRLHL permite concluir que el importe de la base imponible del IIVTNU puede no ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda.

**CUARTO.- 1.** En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto serán, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión precisada en el anterior fundamento jurídico de esta resolución.

**2.** Las normas que en principio serán objeto de interpretación son los artículos 104.1 y 107, apartados 1 y 4, TRLHL.

**QUINTO.-** Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

**SEXTO.-** Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

#### **La Sección de Admisión acuerda:**

**1º)** Admitir el recurso de casación RCA/2093/2017 preparado por Construcciones Tabuena, S.A.U., contra la sentencia dictada el 8 de febrero de 2017 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en el recurso de apelación 180/2016.

**2º)** La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia es la siguiente:

Determinar si la interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1 y 4, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, permite concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puede no ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual correspondiente.

**3º)** Identificar como normas jurídicas que en principio serán objeto de interpretación los artículos 104.1 y 107, apartados 1 y 4, del citado texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

**4º)** Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

**5º)** Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

**6º)** Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez Manuel Vicente Garzon Herrero Segundo Menendez Perez Octavio Juan Herrero Pina Eduardo Calvo Rojas Joaquin Huelin Martinez de Velasco Diego Cordoba Castroverde Jose Juan Suay Rincon Jesus Cudero Blas