



Roj: **STS 2893/2019 - ECLI:ES:TS:2019:2893**

Id Cendoj: **28079130022019100428**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **24/09/2019**

Nº de Recurso: **4861/2018**

Nº de Resolución: **1229/2019**

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

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CL 2522/2018,**
ATS 12933/2018,
STS 2893/2019

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.229/2019

Fecha de sentencia: 24/09/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4861/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 10/09/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Procedencia: T.S.J.CASTILLA-LEON SALA CON/AD S-2

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 4861/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1229/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado



D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 24 de septiembre de 2019.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 4861/2018, interpuesto el Ayuntamiento de Ávila, representado por la procuradora de los Tribunales D^a. Inmaculada Porras Pombo, la dirección letrada de D^a. Patricia González Fernández-Mellado, contra la sentencia de 25 de mayo de 2018, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León (Sede en Burgos), pronunciada en el recurso de apelación n.º 16/2018, interpuesto contra la sentencia N.º 165/2017, de 13 de diciembre de 2017, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º 1 de Ávila, en el recurso contencioso-administrativo n.º 29/2017, relativa al Impuesto sobre el Incremento del valor de Los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Han comparecido como partes recurridas D^a. Paulina, D^a. Rafaela, D^o. Juan Pablo, D^a. Sabina, D^a. Santiago y D^a. Tamara, representados por la procuradora de los Tribunales D^a. Elena Cobo de Guzmán Pison, bajo la dirección letrada de D^o. Miguel de los Santos Martín.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

En el recurso de apelación n.º 16/2018, seguido en Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León (Sede en Burgos), con fecha 25 de mayo de 2018 dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- Estimar el recurso de apelación registrado con el N.º 16/2018 interpuesto contra la sentencia N.º 165/17, de 13 de diciembre de 2017, dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo N.º 1 de Ávila, en el recurso contencioso administrativo seguido por el Procedimiento Ordinario N.º 29/2017, habiendo sido partes en esta instancia, como apelantes Doña Paulina y Doña Antonieta, Don Juan Pablo y Doña Sabina, Doña Santiago y Doña Tamara. -Y en virtud de dicha estimación se revoca la sentencia apelada, para en su lugar dictar otra acordando estimar el recurso interpuesto procediendo en consecuencia anular las resoluciones impugnadas y por ende las liquidaciones practicadas por no ser conformes a derecho y todo ello sin hacer expresa condena en las costas procesales causadas en ninguna de las dos instancias".

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación procesal del Ayuntamiento de Ávila, se presentó escrito con fecha 4 de julio de 2018, en la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León (Sede en Burgos), preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 11 de julio de 2018, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente, el Ayuntamiento de Ávila, representado por la procuradora de los Tribunales D^a. Inmaculada Porras Pombo, bajo la dirección letrada de D^a. Patricia González Fernández-Mellado, y como partes recurridas, D^a. Paulina, D^a. Rafaela, D^o. Juan Pablo, D^a. Sabina, D^a. Santiago y D^a. Tamara, representados por la procuradora de los Tribunales D^a. Elena Cobo de Guzmán Pison, bajo la dirección letrada de D^o. Miguel de los Santos Martín.

TERCERO.- Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 28 de noviembre de 2018, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:



Determinar si, para garantizar la seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución Española), la igualdad en la aplicación de la ley (artículo 14 de la Constitución Española) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria (artículos 31.3 y 133.1 y 2 de la Constitución Española), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1 , 107.2.a) y 110.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales , aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo (cuestión de inconstitucionalidad 4864- 2016), obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica, como deriva de la tesis que sostiene el Juez a quo".

CUARTO.- Interposición del recurso de casación y oposición.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la procuradora D^a. Inmaculada Porras Pombo, en nombre y representación del Ayuntamiento de Ávila, por medio de escrito presentado el 28 de enero de 2019, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

- 1.- Infracción del artículo 41.3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA).
- 2.- Infracción de la jurisprudencia de otros juzgados y tribunales que determina que, en los supuestos de acumulación de liquidaciones tributarias en que unas sean de cuantía superior a 30.000 euros y otras no, aunque la cuantía del recurso contencioso-administrativo venga determinada por la suma de la cuantía de todas las liquidaciones.
- 3.- Infracción de los artículos 107 y 110.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo (LHL).
- 4.- Infracción de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que ha interpretado los artículos 107 y 110.4 de la LHL, tanto de la sentencia 59/2017, de 11 de mayo de 2017 , referida específicamente a los mismos, como de las sentencias 26/2017, de 16 de febrero , 37/2017, de 1 de marzo y 72/2017, de 5 de junio , referidas a los preceptos de idéntico contenido de los Territorios Forales de Guipuzkoa y Álava y de la Comunidad Foral Navarra, respectivamente.
- 5.- Infracción de la jurisprudencia de otros juzgados y tribunales que han interpretado los artículos 107 y 110.4 de la LHL en sentido diferente.

La recurrente manifiesta que de las seis liquidaciones, sólo una cumple el requisito de la cuantía mínima exigible para ser recurrida en apelación, esto es, más de 30.000 € transmitiéndose esa posibilidad de apelación por el órgano judicial al resto de las liquidaciones de cuantía inferior a 30.000 € al amparo del principio de justicia material, pero sin justificar ni aplicar el art.41.3 de la LJCA que ignora. A través de una interpretación de inconstitucionalidad radical y absoluta de los artículos 107.1 y 107.2.a) de la LHL, la Sala estima el recurso de apelación, sin dar cabida a la acreditación de la existencia de incremento o decremento en el valor del terreno de naturaleza urbana, lo cual debe considerarse contrario al ordenamiento jurídico y a la jurisprudencia constitucional, y excede, en gran medida a lo declarado por el Tribunal Constitucional puesto que no son preceptos que deban considerarse expulsados sin más del ordenamiento jurídico, sino en los términos manifestados por el Alto Tribunal, esto es , "*solo en la medida en que se trate de supuestos de inexistencia de incremento de valor*", no en otros. Asimismo, contradice la doctrina fijada por el TS en la sentencia de 9 de julio de 2018 y siguientes concordantes.

La sentencia recurrida fija una interpretación "*maximalista*" de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia 59/2017 que infringe los que arts. 107.1, 107.2.a) de la LHL, al no dar cabida a la acreditación de la existencia de incremento o decremento en el valor del terreno de naturaleza urbana.

Finaliza su escrito suplicando a la Sala que "fije los criterios interpretativos sobre las cuestiones con interés casacional objetivo planteadas, y resuelva haber lugar el recurso de casación interpuesto y por ello anule la sentencia impugnada. Que declare la inadmisión y por tanto desestimación del recurso de apelación interpuesto frente a las siguientes liquidaciones: Liquidación de IVTNU n° NUM000 : 1.638,34euros; Liquidación de IVTNU n° NUM001 : 1.638,34euros; Liquidación de IVTNU n° NUM002 : 546,11 euros; Liquidación de IVTNU n° NUM003 : 546,11 euros; Liquidación de IVTNU n° NUM004 : 546,11 euros".

Por su parte, la procuradora D^a. Elena Cobo de Gúzman Pison, en nombre y representación de D^a. Paulina , D^a. Rafaela , D^o. Juan Pablo , D^a. Sabina , D^a. Santiago y D^a. Tamara , por medio de escrito presentado con fecha 25 de marzo de 2019, formuló oposición al recurso de casación manifestando que, la sentencia recurrida, al estimar el primer motivo del recurso de apelación, declaró no conforme a derecho las resoluciones



impugnadas y con ello las liquidaciones, quedando totalmente imprejuizado el segundo motivo de apelación que versaba sobre error en la apreciación de la prueba e infracción de la doctrina legal sobre la deducibilidad de los gastos de urbanización. La recurrida considera que el IIVTNU vulnera el principio constitucional de capacidad económica en la medida en que no se vincula necesariamente a la existencia de un incremento real del valor del bien, "sino a la mera titularidad del terreno durante un periodo de tiempo". Ya no se permite hacer lo que aquí se ha hecho, esto es, tributar por el simple hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado periodo temporal, pues ello ya no implica necesariamente el pago del impuesto, incluso cuando no se ha producido un incremento del valor del bien o el mismo es mínimo, circunstancias, que impiden al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir "de acuerdo con su capacidad económica" (art. 31.1 CE).

Y, termina su escrito, suplicando a la Sala " que no obstante apreciar el interés casacional y precisamente como consecuencia de ello devuelva las actuaciones al TSJ para que aplique la doctrina correcta unificada pero también entre a conocer del segundo motivo del recurso de apelación totalmente imprejuizado decretando la nulidad del decreto de Alcaldía de 19 de diciembre de 2016 desestimatorio del recurso de reposición interpuesto frente a las liquidaciones del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los terrenos girados por la transmisión de la parcela NUM005 de DIRECCION000 , NUM006 , y por tanto no conforme a derecho la actuación municipal anulando expresamente las mismas".

QUINTO.- Señalamiento para deliberación del recurso.

Por providencia de fecha 28 de marzo de 2019, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 10 de septiembre de 2019, fecha en la que tuvo lugar el acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y pronunciamientos antecedentes sobre cuestiones similares.

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Castilla y León, sede de Burgos, de fecha 25 de mayo de 2018 , estimatoria del recurso de apelación deducido contra la sentencia de 13 de diciembre de 2017, dictada en el procedimiento ordinario nº. 29/17 por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo Nº. 1 de Ávila .

En resumen el Juzgado desestimó la pretensión de la entidad demandante al apreciar que hubo incremento de valor en los bienes inmuebles transmitidos, sin ser computables los gastos de urbanización a los efectos del cálculo del valor de adquisición.

La sentencia objeto del presente recurso de casación no aborda los motivos alegados por la parte apelante y justifica su fallo en aplicación de la denominada "tesis maximalista".

Sobre la cuestión en debate este Tribunal se ha pronunciado en incontables ocasiones sobre el alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 ; hemos dicho que a tal efecto, que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL adolecen de una inconstitucionalidad y nulidad parcial o condicionada, que sólo concurre en la medida en que se someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor; mientras que el artículo 110.4 del TRLHL es objeto de una declaración de inconstitucional y nulidad total e incondicionada. Posibilidad consecuente de que se pueda probar, ante la Administración y en el proceso judicial, la inexistencia de plusvalía.

La doctrina emanada al respecto se inicia con la sentencia de esta Sala y Sección de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación nº. 6226/2017 (ES:TS:2018:2499), esta sentencia es la primera de una larga serie de pronunciamientos en idéntico sentido, sin más concesiones al caso concreto que adaptar lo dicho a la singularidad del supuesto enjuiciado. Por tanto, para evitar inútiles repeticiones, valga para resolver el presente recurso de casación remitirnos a la doctrina jurisprudencial que se anuncia con aquella sentencia.

El contenido interpretativo de las muchas sentencias dictadas sobre la cuestión que nos ocupa ha sido reiterado en todas ellas, con el siguiente tenor:

1º) Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, 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* . En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios que hemos expresado en



el fundamento de derecho Quinto, que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE .

2º) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, 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 "imp[ide] 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)". 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.

Lo cual debe conllevar que se case y anule la sentencia recurrida, en tanto contiene un criterio contrario al que hemos establecido, ya que considera erróneamente que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, sobre determinación de la base imponible del impuesto municipal que nos ocupa, han 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".

SEGUNDO. - *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

Como se indicó en los antecedentes, el Juzgado de la Contencioso-Administrativo desestimó el recurso por considerar que si hubo incremento del valor de los terrenos, y así lo tiene por acreditado. La Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, mediante sentencia de fecha 25 de mayo de 2018 , estimó íntegramente el recurso interpuesto sin entrar a valorar los razonamientos realizados por el Juzgado en su sentencia.

Pues bien, a la vista de todo lo expresado, la anulación conduce directamente al análisis de la sentencia recurrida, pues no sólo anula la liquidación con fundamento en la indicada "*tesis maximalista*" -e s decir, en la pretendida inexistencia de norma habilitadora del impuesto-, sino que ha prescindido del análisis del resto de los motivos de impugnación aducidos por el apelante en su recurso de apelación y por el apelado en su oposición, lo que -de haberse efectuado- eventualmente podría haber determinado un fallo diferente o, aun siendo idéntico en su decisión, haberse fundado en razones diferentes de las que se plasmaron en la sentencia.

Sin embargo, no cabe resolver ahora el recurso de apelación y, en su caso, el recurso de instancia, entrando a analizar los diversos motivos esgrimidos contra la validez de la liquidación, toda vez que quien los hizo valer en su momento fue el sujeto pasivo que es ahora parte recurrida.

Ante esta tesitura, lo procedente es retrotraer las actuaciones al momento anterior al pronunciamiento de la sentencia por parte de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, teniendo en consideración el contenido interpretativo de nuestra sentencia sobre el alcance de la inconstitucionalidad de los artículos 107.1 , 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales y, asimismo, los criterios fijados por nuestra sentencias 282 y 283/2019 de 5 de marzo, recaídas respectivamente en los recursos 141 y 4520 /2017 , para que dicha Sala sentenciadora en apelación resuelva tal recurso en congruencia con los términos y motivos aducidos ante ella. Teniendo en consideración que la parte recurrida insiste en cuestionar el incremento que tuvo por acreditado el Juzgado.

Debiéndose añadir dos salvedades. La primera respecto de la pretensión hecha valer por la recurrente en el sentido de que nos pronunciemos sobre si en los supuestos de acumulación de liquidaciones tributarias en que unas sean de cuantía superior a 30.000 euros y otras no, si resulta admisible el recurso de apelación respecto de las liquidaciones que superen dicha cantidad e inadmisibles respecto del resto; pues bien esta cuestión no fue considerada de interés casacional objetivo, sin que en el auto de admisión siquiera fuese objeto de atención, por lo que esta cuestión desborda los límites a los que se constriñe los términos del auto de admisión al identificar la cuestión con interés casacional objetivo sobre el que debe pronunciarse este Tribunal. La segunda respecto de los gastos de urbanización, en el sentido de que esta cuestión, que la parte recurrida trae a colación y que constituyó uno de los motivos del recurso de apelación no tratados por la sentencia impugnada, ha sido resuelta por este Tribunal en varias sentencias de producción reciente, valga por todas sentencia de 12 de marzo de 2019, rec. cas. 3107/2017 .

TERCERO. - *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

**FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

PRIMERO.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico primero de esta sentencia, por remisión al fundamento séptimo de nuestra sentencia de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación nº. 6226/2017 .

SEGUNDO.- Declarar haber lugar al recurso de casación nº. 4861/2018, deducido por el Ayuntamiento de Ávila contra la sentencia de fecha 25 de mayo de 2018, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Burgos en su recurso de apelación nº. 16/2018, sentencia que se casa y anula.

TERCERO.- Acordar, en los términos expresados en el fundamento jurídico cuarto, la retroacción de actuaciones, para que la Sala de lo Contencioso-Administrativo, teniendo en consideración el contenido interpretativo de esta sentencia sobre el alcance de la inconstitucionalidad de los artículos 107.1 , 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales , aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo y, asimismo, los criterios fijados por nuestras sentencias 282 y 283/2019 de 5 de marzo, recaídas, respectivamente, en los recursos 141 y 4520 /2017 , y lo dicho en la sentencia 313/2019 de 12 de marzo de 2019 , para que dicha Sala dicte nueva sentencia en el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia de 13 de diciembre de 2017 del Juzgado de lo contencioso-administrativo nº. 1 de Ávila .

CUARTO. - Hacer el pronunciamiento sobre costas expresado en el último fundamento de derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Jose Diaz Delgado

Angel Aguallo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez

Jesus Cudero Blas Rafael Toledano Cantero

Dimitry Berberoff Ayuda Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.