



Roj: **STS 4182/2020 - ECLI:ES:TS:2020:4182**

Id Cendoj: **28079130022020100618**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **09/12/2020**

Nº de Recurso: **6386/2017**

Nº de Resolución: **1689/2020**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **JESUS CUDERO BLAS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 10645/2017,**
ATS 9076/2018,
STS 4182/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.689/2020

Fecha de sentencia: 09/12/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6386/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 03/11/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Procedencia: T.S.J.MADRID CONTENCIOSO

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: Emgg

Nota:

R. CASACION núm.: 6386/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1689/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 9 de diciembre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **6386/2017**, interpuesto por la LETRADA DEL AYUNTAMIENTO DE MADRID contra la sentencia núm. 625/2017, de 21 de septiembre, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Novena) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso de apelación núm. 107/2017, sobre solicitud de rectificación de autoliquidación practicada en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Ha comparecido, como parte recurrida, la mercantil COVEAL, SA, representada por la procuradora de los tribunales doña Berta Rodríguez Curiel Espinosa y bajo la dirección letrada de don Julián Cabello Fúnez.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 21 de septiembre de 2017 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Novena) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, cuya parte dispositiva es la siguiente:

"FALLAMOS.

PRIMERO. ESTIMAR el recurso de apelación interpuesto por la procuradora de los tribunales doña Berta Rodríguez Curiel Espinosa, en representación de COVEAL, SA, contra la sentencia 414/2016, de 28 de noviembre, dictada en el procedimiento ordinario núm. 236/2016 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo 27 de Madrid, la cual revocamos.

SEGUNDO. ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por dicha recurrente contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid de fecha 17 de marzo de 2016, que desestimaba la reclamación núm. 200/2015/04051 contra la resolución del Director de la Agencia Tributaria de Madrid de 10 de marzo de 2015, resoluciones que revocamos y, en consecuencia, acordamos la rectificación de la autoliquidación a que dichas resoluciones se refieren con la consiguiente devolución del ingreso indebido efectuado en virtud de aquella.

TERCERO. No imponemos las costas de ninguna de las dos instancias".

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La letrada del Ayuntamiento de Madrid preparó recurso de casación contra la mencionada sentencia en el que, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, se opuso a las consecuencias extraídas por el órgano judicial de la legislación vigente y de la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017, argumentando que, de haberse efectuado una correcta interpretación de esas normas y de esta sentencia, la Sala habría entendido que -en el caso analizado- existía el hecho imponible del tributo por lo que, a tenor de la propia sentencia del Tribunal Constitucional, resultaba constitucional y ajustado a Derecho determinar su base imponible como efectuó el contribuyente en su autoliquidación.

2. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso mediante auto, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante esta Sala Tercera, lo que efectuó el recurrente en casación y la parte recurrida.

3. La sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 12 de septiembre de 2018, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:



"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, 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 la Sala *a quo*".

TERCERO. Interposición del recurso de casación y oposición.

1. La letrada del ayuntamiento de Madrid, parte demandada en la instancia, interpuso recurso de casación mediante escrito en el que indica que el Juzgado infringe los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, los artículos 31, 47, 132.2 y 142 CE, el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y el artículo 105 de la Ley General Tributaria.

Y en el suplico de dicho escrito de interposición se solicita:

"Que teniendo por presentado este escrito, con los documentos y copias que se acompañan, se sirva admitirlo, y, en su virtud, tenga por interpuesto RECURSO DE CASACIÓN contra la sentencia núm. 625/2017 dictada el 21 de septiembre de 2017 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, continuando su tramitación y dictando en su día sentencia por la que, casando y anulando la recurrida, se estime plenamente el presente recurso en los términos interesados".

2. La parte demandante en la instancia, la mercantil COVEAL, SA, se opuso al recurso de casación mediante escrito en cuyo suplico se interesa:

"Que tenga por presentado este escrito y tenga por formalizado en tiempo y forma escrito de OPOSICIÓN AL RECURSO DE CASACIÓN, y, tras los trámites legales, dicte sentencia que desestime el citado el recurso y, en consecuencia, ratifique la sentencia dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21 de septiembre de 2017 en todos sus extremos, y acuerde la imposición de costas a la recurrente".

CUARTO. Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

La Sala, no considerando necesaria la celebración de vista, señaló para la deliberación, votación y fallo de este recurso, el día 14 de mayo de 2019, designándose ponente del asunto al magistrado don Jesús Cudero Blas.

Mediante providencia de 27 de mayo de 2019 se suspendió el señalamiento acordado habida cuenta que en el recurso de casación núm. 981/2018 se había planteado cuestión de inconstitucionalidad cuyo resultado podría tener una clara incidencia en el presente proceso.

Inadmitida a trámite dicha cuestión mediante auto del Tribunal Constitucional de 30 de junio de 2020, y oídas las partes sobre su trascendencia en el presente litigio, se señaló la audiencia del 3 de noviembre de 2020 para deliberar y votar el asunto.

En la fecha indicada comenzó el debate, que se prolongó en sucesivas sesiones hasta concluir con el resultado que ahora se expresa.

VISTO siendo ponente el magistrado D. JESÚS CUDERO BLAS, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Hechos del litigio, respuesta de las sentencias (de instancia y de apelación), argumentos de las partes y relevancia constitucional del asunto.

1. La solución a las cuestiones que el presente recurso plantea exige, en primer lugar, constatar los hechos relevantes que se desprenden del expediente administrativo, de las actuaciones procesales y de las alegaciones de las partes:

1.1. La mercantil COVEAL, SA compró, mediante escritura pública, una finca en la ciudad de Madrid con fecha 29 de diciembre de 1998 por importe de 52.000.000 pesetas (312.526,29 euros).

1.2. La vendió, también en documento público, el 5 de diciembre de 2014 por la suma de 330.000 euros.

1.3. Ante la existencia de un incremento de valor de 17.473,71 euros y una cuota del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (a tenor de los artículos 107 y 110 de la Ley de



Haciendas Locales y la Ordenanza Fiscal de Madrid) que asciende a 76.847,76 euros, COVEAL autoliquida el citado impuesto conforme a tales parámetros legales y reglamentarios e impugna después la autoliquidación solicitando la devolución de ingresos indebidos.

2. Rechazada la impugnación por el ayuntamiento y por el Tribunal Municipal, el Juzgado núm. 27 de Madrid desestima el recurso jurisdiccional deducido contra dicho rechazo porque -afirma- el contribuyente no ha pedido el recibimiento a prueba del recurso a efectos de acreditar la inexistencia de incremento "real y efectivo".

Y es que la demandante en la instancia había aducido -como hecho notorio- que había que tenerse en cuenta para determinar el "verdadero" valor de adquisición de la finca el IPC, circunstancia que determina con claridad la inexistencia de incremento y, por tanto, del hecho imponible del impuesto.

3. Interpuesto recurso de apelación contra la expresada sentencia, la Sala de Madrid prescinde por completo tanto de la cuestión de la prueba, como de la incidencia del IPC en la determinación de los valores de adquisición o transmisión a efectos de comprobar la existencia o no del hecho imponible del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Aplica en su sentencia, en efecto, la llamada vulgarmente "tesis maximalista" que supone, dicho de manera muy simple, que tras la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo, los artículos 107.1.a) y 107.2.a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales han de considerarse expulsados por completo del ordenamiento jurídico, lo que comporta la imposibilidad absoluta de liquidar el impuesto, con independencia de si existe o no incremento del valor del terreno puesto de manifiesto con ocasión de la transmisión.

4. Como consecuencia de la admisión a trámite del recurso de casación deducido por el ayuntamiento de Madrid (en el que -como en tantos recursos sobre los que ya nos hemos pronunciado- se impugnaba la "tesis maximalista"), nos preguntaba el auto de admisión si la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, debía ser interpretada -como la Sala *a quo* había considerado- en el sentido de obligar 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 inexpressiva de capacidad económica.

5. Antes de resolver el litigio, la Sala consideró necesario esperar el pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre el eventual carácter confiscatorio que la regulación legal podría ostentar en un supuesto como el que ahora que nos ocupa en el que, como señalamos más arriba, la cuota del impuesto casi quintuplica el incremento que constituye el hecho imponible.

Lo hicimos, además, teniendo en cuenta que en el recurso de casación núm. 981/2018 habíamos planteado una cuestión de inconstitucionalidad en relación con un supuesto de hecho muy similar: la plusvalía constatada en ese recurso ascendía a algo menos de 4.000 euros, pero (i) el incremento de valor derivado de la aplicación de las normas de la Ley de Haciendas Locales superaba los 23.000 euros y (ii) la cuota tributaria se fijó en 6.902 euros.

6. El Tribunal Constitucional inadmitió nuestra cuestión de inconstitucionalidad mediante auto de 30 de junio de 2020 en el que se justifica tal decisión en la circunstancia de haberse dictado sentencia en la que, resolviendo otra cuestión formulada por otro un judicial unipersonal, se había dado ya respuesta a todos los extremos suscitados.

Se refiere el Tribunal Constitucional a su sentencia núm. 126/2019, de 31 de octubre, que declaró que el artículo 107.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales era inconstitucional en aquellos supuestos en los que la cuota tributaria resultante sea superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente en la parte que excede del beneficio realmente obtenido.

Esa es -en realidad- la conclusión obtenida por la sentencia según se sigue de su fundamento jurídico quinto, apartado a), más allá de que tal declaración pueda (o no) no coincidir exactamente con el razonamiento que se contiene en el fundamento cuarto.

Recordemos lo que dice la sentencia núm. 126/2019, de 31 de octubre en su fundamento de derecho cuarto (el subrayado se añade aquí):

" (...) Pues bien, es importante no olvidar, como ya hemos tenido la oportunidad de señalar, que «una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, diferencia esta que es importante subrayar porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que -como hemos venido señalando- dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial



sino inexistente o ficticia» (SSTC 26/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3, y 72/2017, FJ 3). Y también es necesario no descuidar que todo tributo que someta a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, o que agote la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, estaría incurriendo, además, «en un resultado obviamente confiscatorio» (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2, y ATC 69/2018, de 20 de junio, FJ 3).

Por consiguiente, *en aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el art. 107.4 TRLHL (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente* en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE).

Y recordemos también lo que señala el fundamento jurídico, en el que se contiene la decisión en sentido estricto (también se añade en esta sentencia el subrayado):

" (...) En consecuencia, debe estimarse la presente cuestión de inconstitucionalidad promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 32 de Madrid, y, en consecuencia, *declarar que el art. 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales*, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo , *es inconstitucional* por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, uno y otra consagrados en el art. 31.1 CE, *en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente*".

SEGUNDO: Dos precisiones previas: debe rechazarse la tesis de la Sala de instancia (maximalista) y no cabe actualizar el valor de adquisición de los terrenos conforme al Índice de Precios al Consumo.

1. Esta Sala ha resuelto numerosos recursos de casación en los que, partiendo de la doctrina sentada en nuestras primeras sentencias de 9 de julio de 2018 (recurso de casación núm. 6226/2017) y 17 de julio de 2018 (recurso de casación núm. 5664/2017), hemos declarado que de la interpretación del alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 [parcial en lo que se refiere a los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales y total en relación con el artículo 110.4 del mismo texto refundido] resultan, en esencia, tres consecuencias:

a) Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL 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 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 .

b) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo *en todo caso* (inconstitucionalidad total) porque no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica, de manera que -anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico tal prohibición- puede el obligado tributario demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor y, por ende, que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria principal correspondiente al Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

c) Demostrada la inexistencia de ese incremento, no procederá la liquidación del impuesto (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución); en caso contrario, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, pues tales preceptos han de reputarse -a tenor de la doctrina constitucional que emana de la sentencia del Tribunal Constitucional señalada- que han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor.

2. Respecto de la carga de la prueba sobre la inexistencia de plusvalía, hemos afirmado en las sentencias citadas -y en numerosos pronunciamientos posteriores- lo siguiente:

(i) Que "corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido".

(ii) Que "para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana podrá el sujeto pasivo 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, o bien optar por una prueba pericial que confirme tales indicios o, en fin, emplear cualquier otro medio probatorio que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación" y

(iii) Que "aportada por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía, en el bien entendido de que contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente, el obligado tributario dispondrá de los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial.

3. Y, todavía con mayor precisión en relación con la actividad probatoria exigible al sujeto pasivo para acreditar la minusvalía, hemos matizado en la sentencia de 17 de julio de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 5664/2017, lo siguiente:

"Aun a título de ejemplo, hemos señalado que los valores consignados en las escrituras públicas, en tanto sean expresivos de que la transmisión se ha efectuado por un precio inferior al de adquisición, constituyen un sólido y ordinario principio de prueba que, sin poseer un valor absoluto -que no podemos establecer con carácter abstracto en sede casacional- sí que bastarían, por lo general, como fuente de acreditación del hecho justificador de la inaplicabilidad del impuesto que, no debemos olvidar, hace sólo objeto de gravamen las plusvalías o incrementos de valor.

En otras palabras, tales datos, a menos que fueran simulados, deberían ser suficientes, desde la perspectiva de la *onus probandi*, para desplazar a la parte contraria, al Ayuntamiento gestor y liquidador, la carga de acreditar en contrario, de modo bastante, que los precios inicial o final son mendaces o falsos o no se corresponden con la realidad de lo sucedido".

4. Esta es, en síntesis, la jurisprudencia de nuestra Sala sobre el tributo que nos ocupa tras la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico quinto de la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, pues hemos entendido que tales preceptos adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial, por cuanto 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 de prueba admitidos en derecho 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 de la Constitución Española.

5. En el supuesto de autos, según se desprende de la sentencia del Juzgado núm. 27 y constatan las propias alegaciones de la parte recurrida, no hay duda alguna de que ha existido incremento de valor de los terrenos puesto de manifiesto con ocasión de la transmisión, pues COVEAL, SA adquirió la finca controvertida por 312.526,29 euros y la transmitió por la suma de 330.000 euros.

A juicio de dicha parte (que solo ha aportado como prueba las escrituras de adquisición y transmisión), sin embargo, no se habría producido el hecho imponible del tributo por cuanto el valor de adquisición debe actualizarse conforme al IPC, siendo así que -producida tal actualización- constituiría un hecho notorio -no necesitado de prueba- que en la enajenación no se experimentó el incremento que constituye el hecho imponible del impuesto que nos ocupa.

La tesis postulada por la representación procesal de COVEAL, SA ha sido rechazada por nuestra reciente sentencia núm. 1470/2020, de 10 de noviembre, dictada en el recurso de casación núm. 1308/2019, en la que hemos afirmado lo siguiente (expuesto aquí resumidamente):

"2. Varias razones obligan a la Sala a rechazar esa posibilidad de actualización (...). Son estas:

2.1. En la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 se da carta de naturaleza al sistema de determinación de la base imponible establecido en el artículo 107 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, precepto que determina esa magnitud en atención exclusivamente "al valor del terreno en el momento del devengo", y que solo se cuestiona en aquella sentencia "en la medida en que sometan a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica".

Esta misma Sala y Sección ha señalado con reiteración que no hay fórmula alternativa a la prevista en la ley, concretamente en el artículo 107.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales (v., por todas, sentencia núm. 419/2019, de 27 de marzo, dictada en el recurso de casación núm. 4924/2017), que tiene en



cuenta -como se ha dicho- el valor (catastral) del terreno en el momento del devengo. Cabrían -ciertamente- otras opciones legítimas, válidas o constitucionalmente defendibles, pero la establecida por el legislador es la que se desprende del precepto más arriba citado y no ha sido objeto -insistimos- de tacha alguna de inconstitucionalidad por su configuración, sino exclusivamente por sus consecuencias en ciertos supuestos.

2.2. Aceptar, por tanto, que el precio de adquisición del terreno va incrementándose (o reduciéndose) año a año en atención al coste de la vida (o a cualesquiera otros índices) tropezaría, en primer lugar, con el sistema de determinación de la base imponible del impuesto, que solo ha tenido en cuenta, como se ha visto, el valor del terreno en el momento del devengo.

Pero chocaría, además, con la propia naturaleza del tributo, que grava la capacidad económica *puesta de manifiesto* entre dos momentos temporales, el de adquisición y el de enajenación, computados por años y con un máximo de veinte.

El índice de precios al consumo -como sucede con los gastos de urbanización- no integra, ni puede integrar el precio o valor de adquisición, porque se produce -o, mejor, se va produciendo- *en un momento posterior al de la adquisición*, y por ello no forma parte del precio o coste de adquisición fijado temporalmente al inicio del periodo de generación de la riqueza potencial gravada.

Como dijimos en la sentencia núm. 313/2019, de 12 de marzo, dictada en el recurso de casación núm. 3107/2017 -referida a los *gastos de urbanización*- el IIVTNU es un impuesto directo, de naturaleza real, que grava, no el beneficio económico de una determinada actividad empresarial o económica, ni el incremento de patrimonio puesto de manifiesto con motivo de la transmisión de un elemento patrimonial integrado por suelo de naturaleza urbana, sino *la renta potencial puesta de manifiesto en el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana* durante el periodo de permanencia del bien en el patrimonio del transmitente, con un máximo de veinte años (...).

2.3. En definitiva, de acuerdo con la determinación del hecho imponible que establece con claridad el artículo 104 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales (*el incremento de valor que experimenten los terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de su transmisión*), es evidente que el tributo que nos ocupa no grava el *beneficio económico* obtenido por el sujeto pasivo al realizar la transmisión (como sucede con otros impuestos directos, como el de la renta de las personas físicas o el de sociedades), sino el aumento de valor de aquellos terrenos puesto de manifiesto con ocasión de su transmisión o de la constitución de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio.

Por eso, la constatación de si ha existido o no el hecho imponible (esto es, *el incremento de valor del terreno*) solo exigirá -a tenor de las reglas sobre distribución de la carga de la prueba que ya hemos señalado con reiteración en anteriores pronunciamientos- verificar cuál fue el valor de adquisición y cuál ha sido el de transmisión, cosa completamente distinta -como señala con acierto el recurrente- de la *ganancia* o de la *pérdida* patrimonial obtenidas como consecuencia de la enajenación.

2.4. A lo anterior únicamente cabría añadir que el procedimiento de actualización defendido en la sentencia recurrida -previsto para el impuesto sobre la renta de las personas físicas hasta el año 2015- no está contemplado en absoluto en el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, de suerte que su admisión no solo constituiría un aventurado establecimiento *extra legem* de un sistema no previsto, sino que exigiría la inclusión creativa de un método idóneo, de los muchos posibles, para establecer esa (no prevista) actualización".

TERCERO. Alcance confiscatorio de una cuota tributaria que agota por completo la riqueza gravable.

1. Presupuesto lo anterior, la resolución del litigio nos exige tener en cuenta (i) que se ha producido el incremento de valor que llena el hecho imponible del impuesto, (ii) que tal incremento se cuantifica -a tenor de las escrituras de adquisición y transmisión- en la suma de 17.473,71 euros y (iii) que la cuota girada al contribuyente ha ascendido a 76.847,76 euros.

2. Una aplicación literal, simple y -desde luego- poco reflexiva de la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 126/2019, de 31 de octubre podría conducirnos a una solución fácil del presente recurso de casación.

Consistiría tal solución en trasladar al *factum* de este proceso la declaración contenida en el fundamento jurídico quinto de aquella sentencia en los siguientes términos: como resulta inconstitucional el 107.4 de la Ley de Haciendas Locales *cuando la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente*, bastaría con *ajustar* nuestra cuota a esa declaración para eludir la vulneración del principio de capacidad económica y el de interdicción de la confiscatoriedad.

De esta forma, la cuota *constitucional* (respetuosa con la capacidad económica, no confiscatoria y ajustada a la doctrina que emana de la repetida sentencia núm. 126/2019) ascendería a 17.473,71 euros, lo que obligaría



a devolver al contribuyente la cuota que abonó *en exceso* (59.374,05 euros), pues esa parte de más -al superar el incremento obtenido- sí resulta inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, uno y otra consagrados en el art. 31.1 CE.

3. Una respuesta como esa sería, quizás, adecuada a la letra de la doctrina constitucional que se desprende de la sentencia citada; pero resultaría completamente insatisfactoria desde la perspectiva *material* del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad, cuya regulación constitucional conviene recordar (artículo 31.1 de la Constitución): "todos los ciudadanos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad y que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

Probablemente no sea este el lugar para hacer doctrina sobre estos principios, sobre todo cuando tanto se ha escrito sobre los mismos en relación con el tributo que nos ocupa. Pero sí creemos imprescindible recordar que la *capacidad económica* debe ser respetada por todo tributo, en el bien entendido que ésta pues ser real o potencial -como sucede en el impuesto que analizamos- aunque nunca *inexistente*, como sucedería en los casos en los que la transmisión de la propiedad de los terrenos en cuestión no pusiera de manifiesto incremento de valor alguno.

Incluso en estos supuestos (esto es, cuando la enajenación del bien permitiera identificar una plusvalía) la no confiscatoriedad supondría un límite infranqueable del esfuerzo tributario exigible a los contribuyentes, de suerte que la distribución de la carga tributaria que se deriva de la definición del hecho imponible, de los supuestos de no sujeción, de las exenciones, de las deducciones o de los tipos impositivos no podría implicar en ningún caso que los obligados tributaros acabaran viendo seriamente comprometido su patrimonio, o una gran parte del mismo o -en definitiva- su derecho de propiedad para poder hacer frente al pago de esa carga tributaria.

4. Dice el Diccionario de la RAE que el adjetivo "confiscatorio", en su segunda acepción y *dicho especialmente de un impuesto*, se refiere a aquello "que detrae una proporción *excesiva* de la renta gravada".

En nuestro auto planteando la cuestión de inconstitucionalidad en el recurso de casación núm. 981/2018 (y en la propia sentencia del Tribunal Constitucional núm. 126/2019, de 31 de octubre) hicimos referencia *in extenso* a la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (expresada, entre otras, en sentencias de 3 de julio de 2003, *asunto Buffalo Srl c. Italia*; de 9 de marzo de 2006, *asunto Eko-Elda AVEE c. Grecia*; de 14 de mayo de 2013, *asunto N.K.M. c. Hungría*, y de 2 de julio de 2013, *asunto R.Sz. c. Hungría*) sobre la existencia de la confiscatoriedad prohibida por el Convenio cuando se exige al sujeto pasivo que cumpla con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante la imposición de una carga *excesiva* o *exagerada*.

Y el Tribunal Constitucional no solo se ha hecho eco en numerosas ocasiones de esa doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, sino que ha señalado con reiteración que la prohibición de confiscatoriedad debe interpretarse como la imposibilidad de que el sistema tributario consuma la riqueza de los contribuyentes, pues "lo que se prohíbe no es la confiscación, sin justamente que la imposición tenga «alcance confiscatorio», lo que sucedería si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades.

5. Dicho lo anterior, consideramos fuera de toda duda que la concreta aplicación de un tributo que suponga que el contribuyente tenga que destinar a su pago la totalidad o la mayor parte de la riqueza real o potencial que tal tributo pone de manifiesto tendrá carácter confiscatorio en la medida en que supone - claramente- una carga *excesiva*, *exagerada* y, desde luego, *no proporcional* a aquella capacidad económica que, en definitiva, justifica la existencia misma de la figura tributaria correspondiente.

Y esto -la plena coincidencia entre la riqueza gravada y el coste fiscal para el contribuyente- es lo que ocurre en el que caso que analizamos *después* de aplicar en su estricta literalidad la doctrina constitucional contenida en la sentencia núm. 126/2019, de 31 de octubre, de tan continua cita, y en la que -como dijimos- se declara inconstitucional por confiscatoria la parte del gravamen que excede "del beneficio realmente obtenido". Lo que sucede, en efecto, es que la cuota tributaria que debe abonar nuestro sujeto pasivo (17.473,71 euros) coincide plenamente con el incremento (17.473,71 euros) que constituye el hecho imponible del impuesto y que determina, por tanto, la medida de capacidad económica tenida en cuenta por el legislador para exigirlo.

No parece necesario efectuar especiales disquisiciones dialécticas para convenir que una situación como la descrita resulta *también* a los principios de capacidad económica y a la prohibición de confiscatoriedad que prevé el artículo 31.1 de la Constitución. Y un resultado de esa naturaleza ha de reputarse, asimismo, escasamente respetuoso con las exigencias de la justicia tributaria a la que se refiere el propio precepto constitucional.



6. Llegados a este punto, resta por determinar cuáles sean las consecuencias de esta declaración, esto es, qué alcance ha de otorgarse a una liquidación tributaria que, aplicando un precepto legal que no puede calificarse de inconstitucional en la medida en que grava un incremento de valor constatado, establece una cuota que hemos reputado confiscatoria al absorber la totalidad de la riqueza gravable, esto es, al obligar al contribuyente a destinar al pago del tributo toda la plusvalía puesta de manifiesto en la transmisión de la finca cuando tal plusvalía es el (único) indicador de capacidad económica previsto por el legislador para configurar el impuesto.

Desde luego, no es este Tribunal el órgano llamado a determinar, y mucho menos a fijar de manera general, qué porcentaje de incremento de valor podría coincidir con la cuota tributaria para que no existiera la exageración, el exceso o la desproporción que aquí concurre. Tampoco, obviamente, nos corresponde analizar el sistema *en su conjunto*, o ponerlo en relación con el *concreto contribuyente* para obtener un canon aceptable que excluyera, en este supuesto específico, el alcance confiscatorio.

En la propia sentencia del Tribunal Constitucional núm. 126/2019, de 31 de octubre, se contiene una llamada al legislador que entendemos extraordinariamente conveniente y que, además, resulta muy oportuna en el caso que analizamos.

En esta última sentencia -recordando lo que ya había señalado en sus pronunciamientos de 2017 relativos al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana- afirma el Tribunal Constitucional que es tarea del legislador, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, "realizar la adaptación del régimen legal del impuesto a las exigencias constitucionales puestas de manifiesto" en la doctrina emanada de aquellas declaraciones.

Pero añade algo más, de extraordinaria relevancia:

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

7. A falta de la "acomodación del impuesto a las exigencias constitucionales", nuestro pronunciamiento solo puede limitarse a fijar doctrina sobre el supuesto analizado y, con arreglo a dicha doctrina, resolver el recurso de casación y las pretensiones ejercitadas por las partes. Y vamos a hacerlo en los siguientes términos:

Resulta contraria a Derecho -por implicar un claro alcance confiscatorio- una liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, aplicando los artículos correspondientes de la Ley de Haciendas Locales, establezca una cuota impositiva que coincida con el incremento de valor puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión del terreno, esto es, que absorba la totalidad de la riqueza gravable.

CUARTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

1. Consecuencia obligada de lo hasta aquí expuesto debe ser, en primer lugar, la declaración de haber lugar al recurso de casación interpuesto por el ayuntamiento de Madrid, pues la sentencia impugnada -al acoger la tesis maximalista, prescindiendo de la existencia o no de incremento de valor constatado en las actuaciones- ha infringido nuestra doctrina derivada de las sentencias de 9 de julio de 17 de julio de 2018, por lo que debe ser casada.

2. El recurso contencioso-administrativo interpuesto por COVEAL, SA frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid de 17 de marzo de 2016 debe ser estimado, procediendo la rectificación de la autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos que había sido denegada por el Director de la Agencia Tributaria de Madrid por resolución de 10 de marzo de 2015.

QUINTO. 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.

Y, en relación con las causadas en apelación y en primera instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

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 tercero de esta sentencia.

Segundo. Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la LETRADA DEL AYUNTAMIENTO DE MADRID contra la sentencia núm. 625/2017, de 21 de septiembre, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Novena) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso de apelación núm. 107/2017, sobre solicitud de rectificación de autoliquidación practicada en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de COVEAL, SA contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid de fecha 17 de marzo de 2016, que desestimó la reclamación núm. 200/2015/04051 deducida contra la resolución del Director de la Agencia Tributaria de Madrid de 10 de marzo de 2015, resoluciones que revocamos y, en consecuencia, acordamos la rectificación de la autoliquidación a que dichas resoluciones se refieren con la consiguiente devolución del ingreso indebido efectuado en virtud de aquélla, más los intereses legales correspondientes.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni sobre las causadas en la primera instancia y en apelación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguillo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara Dña. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS CUDERO BLAS, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Letrado de la Administración de Justicia. Certifico.