



Roj: **STSJ CL 2972/2018 - ECLI:ES:TSJCL:2018:2972**

Id Cendoj: **09059330022018100117**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Burgos**

Sección: **2**

Fecha: **23/07/2018**

Nº de Recurso: **29/2018**

Nº de Resolución: **121/2018**

Procedimiento: **Recurso de apelación**

Ponente: **MARIA CONCEPCION GARCIA VICARIO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

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

**BURGOS**

SENTENCIA: 00121/2018

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE**

**CASTILLA Y LEÓN.- BURGOS**

**SECCION 2ª**

**Presidente/allma. Sra. Dª. Concepción García Vicario**

**SENTENCIA DE APELACIÓN**

**Número:** 121/2018

**Rollo de APELACIÓN N° :** 29 / 2018

**Fecha :** 23/07/2018

PO 151/2017 del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 1 de Ávila

**Ponente** Dª. Concepción García Vicario

**Letrado de la Administración de Justicia:** Sr. Ferrero Pastrana

**Ilmos. Sres.:**

**Dª. Concepción García Vicario**

**D. José Matías Alonso Millán**

**Dª. Paloma Santiago y Antuña**

En la Ciudad de Burgos a veintitrés de julio de dos mil dieciocho.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en Burgos, siendo Ponente la Sra. García Vicario, ha visto en grado de apelación, el **Rollo de Apelación N° 29/2018** interpuesto contra la sentencia N° 35/18, de 20 de febrero de 2018 - aclarada mediante Auto de 2 de marzo de 2018 - dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo N° 1 de Ávila , en el recurso contencioso administrativo seguido por el Procedimiento Ordinario N° 151/17, habiendo sido partes en esta instancia, como apelante, la mercantil PROMOAVILA S.A. representada por la Procuradora Doña Mª Teresa Jiménez Herrero y asistida de la Letrada Doña Sonsoles Jiménez Herrero, y como parte apelada el Ayuntamiento de Ávila, representado por la Procuradora Doña Inmaculada Porras Pombo y defendido por el Letrado Don José Alberto Castro Garbajosa, quien a su vez se ha adherido al recurso de apelación en lo que le es perjudicial la sentencia.



## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.**- El Juzgado de lo Contencioso Administrativo Nº 1 de Ávila, en el proceso indicado, dictó sentencia con fecha 20 de febrero de 2018 cuya parte dispositiva acuerda:

"SE ACUERDA ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora Sra. Jiménez Herrero, en representación de la mercantil, PROMOAVILA S.A., dirigida por la Letrada Sra. Jiménez Herrero, en el que se impugna el Decreto de la Alcaldía del Ayuntamiento de Ávila, de fecha 30 de Mayo de 2017, por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto por la parte recurrente contra la liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU) nº 20163605019VT52L000004 por importe de 50.103,38 euros, al que se refiere este procedimiento y el encabezamiento de esta Sentencia, estimando en parte las pretensiones de la parte recurrente y, en consecuencia, debe declararse que:

- 1.- La resolución administrativa impugnada, no es conforme, ni ajustada a derecho, procediendo su anulación.
- 2.- No ha lugar en este procedimiento y en esta sentencia a acordar el reintegro de la cantidad de 36.882,23 euros, abonada mediante autoliquidación del IVTNU, por cuanto se razona en el fundamento de derecho cuarto de esta Sentencia.
- 3.- Todo ello, sin hacer expreso pronunciamiento impositivo sobre costas procesales."

Dicha sentencia fue aclarada mediante 2018 Auto de 2 de marzo de 2018 , disponiendo que:

"SE ACUERDA: Aclarar la Sentencia, de fecha 20 de Febrero de 2018 en el sentido de que en su encabezamiento y fallo debe constar como cuantía del recurso la de 86.985,61 euros y no la de 50.103,38 euros, por cuanto queda expuesto, debiendo ser mantenido en lo demás el tenor literal de dicha Sentencia, todo ello sin hacer especial imposición de costas procesales."

**SEGUNDO.**- Contra dicha resolución por la recurrente en la instancia se interpuso en tiempo y forma recurso de apelación.

Tras la admisión del recurso se confirió traslado al Ayuntamiento demandado para que formalizase su impugnación o adhesión a la apelación interpuesta, lo que se efectuó mediante escrito de 16 de abril de 2018 oponiéndose a la apelación planteada, y adhiriéndose a la misma en cuanto la juzgadora estimó el recurso y anuló liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de lo que se efectuó traslado a la apelante quien presentó escrito impugnando la adhesión al recurso de apelación deducida por el Ayuntamiento de Ávila, por entender que la liquidación practicada no es conforme a derecho.

**TERCERO.**- Recibidas las actuaciones en esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, una vez transcurrido el término de emplazamiento y plazo para personaciones, se señaló para Votación y Fallo del presente Rollo de Apelación el día **19 de julio de 2018** , lo que se efectuó.

**CUARTO.**- En la tramitación del recurso en ambas instancias se han observado las prescripciones legales, siendo Ponente la Ilma. Sra. D<sup>a</sup>. Concepción García Vicario, Presidenta de la Sala y Sección, quien expresa el parecer del Tribunal.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-Sentencia recurrida y pronunciamientos de la juzgadora.**

Se impugna en el presente recurso de apelación la sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo Nº 1 de Ávila que estimó parcialmente el recurso interpuesto por la mercantil PROMOAVILA S.A. contra el Decreto de la Alcaldía del Ayuntamiento de Ávila, de fecha 30 de Mayo de 2017, por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU) Nº 20163605019VT52L000004, practicada en el seno del procedimiento de verificación de datos seguido como consecuencia de la transmisión de la parcela Nº 4 del Proyecto de Actuación y Reparcelación del Sector Brasero ARUP 1/5, habiendo acordado la juzgadora estimar parcialmente las pretensiones de la parte recurrente, declarando que la resolución administrativa impugnada no es conforme, ni ajustada a derecho, procediendo su anulación, sin que haya lugar en este procedimiento a acordar el reintegro de la cantidad de 36.882,23 € abonada en su día mediante autoliquidación del IVTNU.

La sentencia apelada tras concretar la resolución recurrida y las posiciones de las partes, así como los pronunciamientos vertidos por ese Juzgado en similares términos a los mantenidos por el Ayuntamiento demandado, se hace eco seguidamente de la posición mantenida por este Tribunal al respecto, lo que le lleva a replantearse la cuestión y seguir el criterio mantenido por esta Sala a raíz de la sentencia Nº 157/17, de 22



de septiembre de 2017, conforme al cual la liquidación de **IIVTNU** se ha practicado sin que exista base legal para ello, dado que la base imponible se calculó conforme a las normas recogidas en los artículos 107 y 110.4 del TRLHL, que han sido expulsados y anulados ex origine por la STC 59/2017 y cuyo resultado no puede ser examinado a la vista del resultado de prueba practicada en autos, dado que se carece de parámetros legales no solo para determinar si existe o no hecho imponible, sino ni siquiera para su cuantificación y determinación de la base, desconociéndose si debe acudir a la comparación de valores escriturados, o la comparación de valores catastrales, si proceden factores de actualización de valores de compra, si en el caso que nos ocupa que es verdaderamente paradigmático de inexistencia de valores de referencia, dado que la transmisión comprende terrenos y una instalación industrial, sin que conste que parte del precio debe atribuirse a uno u otro y sin que proceda presumir la existencia del incremento patrimonial por el mero hecho del transcurso del tiempo desde su adquisición o por que los valores de los inmuebles no aparezcan actualizados a los efectos del Impuesto de Sociedades, ya que lo determinante es que se carece de criterios legales para determinar la base imponible, lo que se encuentra en íntima conexión con la existencia del hecho imponible, ni se puede acudir a criterios interpretativos dispares que no solo vulneran el principio de legalidad en materia tributaria, sino que además introducen una nada deseable inseguridad jurídica, además de que ello supondría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza esto es dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que el Tribunal Constitucional insiste, como no podía ser de otro modo, debe quedar reservado al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada y no al aplicador del derecho...".

Con base en tales pronunciamientos vertidos por esta Sala, estima el recurso interpuesto por PROMOAVILA S.A. en lo que se refiere a la nulidad de la resolución impugnada, anulando y dejando sin efecto la liquidación practicada en concepto de **IIVTNU**.

La sentencia únicamente estima el recurso con relación a tal extremo, no accediendo a la solicitud de devolución de la cantidad abonada por importe de 36.882,23 € mediante autoliquidación, por cuanto dicha solicitud fue realizada por la actora al hilo del recurso de reposición formulado contra la liquidación aquí impugnada y resultante del procedimiento de verificación de datos antedicho, razonando la juzgadora que no procede acceder a tal devolución al no haber instado en forma la oportuna rectificación y devolución de ingresos indebidos en la forma prevista en la LGT.

#### **SEGUNDO.-Recurso de apelación de la recurrente y adhesión del Ayuntamiento demandando en la instancia. Posiciones de las partes.**

La mercantil PROMOAVILA S.A. interpone recurso de apelación en lo que le es perjudicial la sentencia, esto es, exclusivamente en lo que se refiere a la denegación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos, alegando que se solicitó el reintegro de la cantidad abonada como consecuencia de la autoliquidación del **IIVTNU** por importe de 36.882,23 €, no con ocasión de un recurso de reposición - como se recoge en la sentencia apelada - sino mediante una solicitud expresa realizada en vía administrativa, concretamente en el escrito formulado el 4-10-2016 dentro del plazo conferido en la Propuesta de Resolución en el procedimiento de regularización de su situación tributaria abierto por el Ayuntamiento de Ávila, tal y como se desprende del expediente administrativo, argumentando que no se puede mantener la fundamentación jurídica de la sentencia de instancia, pues esa parte, en vía administrativa y de forma expresa, realizó dicha solicitud de rectificación de la liquidación y de devolución de ingresos indebidos; solicitud que resulta conforme a derecho, pues la autoliquidación perjudica sus intereses legítimos, máxime si se tiene en cuenta que la liquidación tributaria del **IIVTNU** ha sido anulada, interesando por ello se revoque parcialmente la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Ávila, en el pronunciamiento relativo al reintegro de la cantidad abonada en concepto de autoliquidación, y en consecuencia se acuerde haber lugar a la devolución de la cantidad de 36.882,23 €, más los intereses correspondientes.

El Ayuntamiento de Ávila se opone a dicho recurso de apelación, alegando en lo sustancial que si la mercantil pretende la devolución de la autoliquidación del **IIVTNU** presentada e ingresada el día 18 de enero de 2013, deberá seguir el cauce procedimental establecido al efecto, que no es otro que instar la rectificación de la autoliquidación, con base en los arts. 120.3 y 221 de la LGT y no solventar dicha devolución al hilo de otro procedimiento distinto, como el de verificación de datos que aquí nos ocupa, pues lo contrario supondría una transgresión de la doctrina de los actos propios, según la cual, el sujeto no puede actuar en contra de la voluntad previamente manifestada por parte del mismo.

Asimismo, el citado Ayuntamiento se adhiere al recurso de apelación interpuesto en lo que le es perjudicial la sentencia, alegando que la STC 59/2017 de 11 de mayo, declara la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la LHL únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al



momento de la transmisión, siendo válidos y aplicables dichos artículos en los supuestos que sí presentan dicho incremento de valor, invocando diversas resoluciones judiciales que así lo han entendido, entendiéndose por ello preciso examinar si en el caso enjuiciado ha existido o no incremento de valor del terreno, esto es, si se ha producido o no el hecho imponible del **IIVTNU**, para determinar si hay o no sujeción al impuesto.

Y llegados a este punto, sostiene que ha existido un incremento de valor del terreno en términos reales o económicos desde el momento de su adquisición hasta el momento de su transmisión, no resultando procedente sumar al valor de adquisición, los gastos del ITPyAJD satisfecho por la adquisición de las tres fincas aportadas al Sector, ni tampoco los gastos de urbanización correspondientes a la parcela N° 4, pues para determinar si se ha producido incremento del valor del terreno, la jurisprudencia de forma unánime atiende a la comparación entre el valor de adquisición y el valor de la transmisión, sin tomar en consideración los gastos que haya satisfecho el transmitente del terreno.

Alega la Corporación Municipal que el art. 107 de la LHL no establece mecanismos de deducción como los gastos de urbanización para la determinación de la base imponible, remitiéndose a los pronunciamientos vertidos en la STSJ de Madrid de 1-2-2016 (Ap. 547/2015) y a la Consulta Vinculante V5318-16, de 15 de diciembre.

Añade que la STC 59/2017 declara que el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual, y que en aquellos supuestos en que exista incremento de valor - como es el caso que nos ocupa - el art. 107 de la LHL resulta plenamente aplicable; artículo que para la determinación de la base imponible no establece mecanismos de deducción como los gastos de urbanización, recordando que el Tribunal Constitucional no considera ni declara inconstitucional el sistema de cuantificación objetiva de la LHL establecido por el art. 107, ya que lo que declara inconstitucional es el sometimiento a tributación de las situaciones de inexistencia de incremento de valor, puesto que se estaría gravando una renta virtual o ficticia, por lo que acreditada la existencia de incremento de valor del terreno, resulta constitucional y plenamente válida la opción por un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, como lo es el establecido por el art. 107 de la LHL, que no recoge deducción alguna.

Y concluye que de existir incremento de valor y producirse el hecho imponible del **IIVTNU**, la base imponible es la que prevé el art. 107 de la LHL, no la concreta ganancia o plusvalía obtenida por el sujeto pasivo como parece plantear la actora en la demanda. Y ello es así, porque la única razón de la inconstitucionalidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la LHL radica en que en los supuestos de no incremento o incluso de decremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, el **IIVTNU** está gravando una renta ficticia, no en que dichos artículos graven una renta potencial. En consecuencia, acreditada la existencia de incremento de valor del terreno, resulta constitucional y plenamente válida la opción por un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, cual es el establecido por el art. 107 de la LHL, por lo que procede revocar la sentencia apelada en cuanto estimó el recurso interpuesto y anuló la liquidación practicada.

Tales pretensiones son rebatidas asimismo puntual y detalladamente por la representación procesal de PROMOAVILA S.A. interesando la desestimación de la adhesión formulada de contrario, alegando la corrección de la aplicación por parte de la juzgadora de la interpretación efectuada por este Tribunal del Fallo de la STC 59/2017, estimando por ello conforme a derecho la anulación de las resoluciones impugnadas, y por ende de la liquidación practicada.

En cualquier caso, mantiene la inexistencia de incremento alguno en el valor de los terrenos que pudiese justificar la liquidación recurrida, correspondiendo la carga de tal extremo al Ayuntamiento, lo que no se ha efectuado.

Y en este punto, sostiene que las fincas fueron adquiridas en los años 1998, 1999 y 2000 por la mercantil dentro del ejercicio de su actividad empresarial de Promoción Inmobiliaria y con el fin de aportarlas al Proyecto de Actuación que desarrollaría el Sector de Suelo Urbanizable programado de 1ª etapa ARUP 1/5 "BRASERO" del Plan General de Ordenación Urbana de Ávila. Tales parcelas se adquirieron por el precio total de 590.690,47€ (incluidos los gastos de urbanización) y se transmitió (la finca de resultado) en el mes de diciembre del año 2.012, por un precio de 376.000,00 €, produciéndose una minusvalía de 214.690,00 € (590.690,47 € - 376.000,00 €), y no una plusvalía como afirma el Ayuntamiento, debiendo incluirse necesariamente los gastos de urbanización como mayor coste de adquisición, ya que el Sector en el que se encuentran los terrenos objeto de transmisión, al igual que el resto de sectores de 1ª etapa, era obligatorio desarrollarlo en los primeros cuatro años de existencia del P.G.O.U. y por tanto en el periodo 1998 al 2002, viniendo obligada a costear la carga urbanizadora correspondiente para que el suelo fuese considerado urbano y por tanto solar edificable, por lo que tales gastos constituyen un mayor precio en la adquisición del suelo en su día aportado.





Asimismo trae a colación el tratamiento del "valor de adquisición" en la legislación fiscal, invocando sentencias recaídas en materia de IRPF e Impuesto de Sociedades, concluyendo que el Ayuntamiento de Ávila somete a tributación una renta irreal, pues establece un tributo tomando en consideración actos y hechos que no son exponentes de una riqueza real o potencial.

En último término, alega vulneración del principio de no confiscatoriedad y del art. 108.1 de la LHL, argumentando que aún en el supuesto hipotético de que se considerase que los gastos de urbanización no forman parte del precio de adquisición del terreno y que se ha producido la plusvalía indicada por el Ayuntamiento de Ávila, de 34.049,58 € (376.000,00€ - 341.950,42) resulta evidente que esa plusvalía de 34.049,58€, no puede dar lugar a una liquidación tributaria por importe de 86.985,61 €, pues se estaría gravando con una carga tributaria casi tres veces mayor que el beneficio obtenido (34.049,58€), en concreto con un 255,46% (255,46% de 34.049,58 € = 86.985,61 €), lo que en definitiva vulnera de forma fragante el principio de capacidad económica, al someter a tributación una manifestación de riqueza no ya potencial, sino inexistente; situación que sin duda alguna es contraria también al resto de principios que informan el derecho tributario español, y vulnera el artículo 108.1 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales que señala que "El tipo de gravamen del impuesto será el fijado por cada Ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del 30 por ciento".

Por ello, sostiene que aún en el supuesto de que se considere que ha existido incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, y que éste ha sido de 34.049,58 €, el tipo impositivo máximo a aplicar sería del 28% (fijado en la Ordenanza de Ávila), resultando así una cuota tributaria de 9.533,88 €, cantidad muy inferior a la de 86.985,61 € practicada por el Ayuntamiento de Ávila, pues en otro caso se infringiría claramente el principio de no confiscatoriedad.

**TERCERO.- Del recurso de apelación de PROMOAVILA S.A. con relación a la denegación de reintegro de la cantidad de 36.882,23 € abonada mediante autoliquidación del IIVTNU.**

Hemos de significar, que la resolución administrativa originaria y de la que trae causa el presente recurso jurisdiccional no es la desestimación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación efectuada en concepto de IIVTNU y devolución de ingresos indebidos, sino el Decreto de la Alcaldía del Ayuntamiento de Ávila desestimatorio del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación provisional practicada por dicho Ayuntamiento en concepto de IIVTNU, como culminación del procedimiento de verificación de datos seguido por la transmisión de la parcela Nº 4 del Proyecto de Actuación y Reparcelación del Sector Brasero ARUP 1/5 a Estructuras y Forjados Ávila S.L. mediante escritura pública de compraventa otorgada con fecha 31 de diciembre de 2012.

Ahora bien, siendo esto así, nada obsta que con ocasión de la tramitación de tal procedimiento de verificación, la recurrente pudiese solicitar la nulidad de la liquidación provisional, así como la devolución de la cantidad abonada mediante autoliquidación del IIVTNU, como aquí aconteció.

A tales efectos, hemos de referirnos a los siguientes antecedentes, que entendemos relevantes para resolver la cuestión suscitada:

1.- Con ocasión de la transmisión de la parcela referida, la mercantil PROMOAVILA S.A. presentó con fecha 18-1-2013 oportuna autoliquidación con un importe a ingresar de 36.882,23 €.

A dicha autoliquidación adjuntó un resumen justificativo de la falta de incremento (depreciación) del valor de los terrenos, al no haberse producido incremento desde el año 2004 al año 2012 como se desprende de los informes que allí se refieren, habiéndose practicado por tal circunstancia la autoliquidación tomando como parámetro de valoración la denominada "Formula de Cuenca" aplicada por el JCA de dicha localidad y confirmada por STSJ de Castilla La Mancha Nº 85/2012, de 17 de abril, por entender que la misma servía para paliar de alguna manera la confiscatoriedad que se producía al gravar capacidades económicas inexistentes.

2.- Con fecha 16 de septiembre de 2016 y con el objeto de regularizar su situación tributaria en el IIVTNU, se iniciaron actuaciones de verificación de datos por el Servicio de Gestión Tributaria Municipal, de conformidad con los art. 131 a 133 de la LGT y art. 155 y 156 del RD 1065/2007, por entender que la autoliquidación presentada no se ajustaba a la normativa reguladora del impuesto, en concreto el art. 107 del TRLRHL, practicando propuesta de liquidación de la que resultó una cuota tributaria total de 86.985,61 €, que descontada la cuota ya ingresada de 36.882,23 €, arrojó una cuota a ingresar de 50.103,38 €.

3.- Otorgado oportuno trámite de alegaciones por término de 10 días, con fecha 4 de octubre de 2016 se cumplimentó el trámite conferido, presentando escrito de alegaciones justificando en primer lugar la autoliquidación practicada por las razones antedichas, e invocando en segundo término la rectificación de la autoliquidación, dejando constancia de la ausencia de plusvalía en la enajenación de la parcela, al haberse transmitido a un precio inferior del que se adquirió en su día más los gastos de urbanización, ya que la finca



objeto de transmisión se adquirió en los años 1.998, 1999, y 2.000 por el precio total de 590.690,47 € (incluidos los gastos de urbanización) y se transmitió en el mes de diciembre del año 2.012, por un precio de 376.000,00 €, produciéndose una minusvalía de 214.690,00 €, y no una plusvalía como pretende el Ayuntamiento, solicitando se anule la liquidación objeto de esas alegaciones y se devuelva a esa parte la cantidad de 36.882,23 € ingresados indebidamente.

4.- Tales alegaciones fueron desestimadas por la Corporación Municipal en fecha 13 de diciembre de 2016, concluyendo en dicha fecha el procedimiento de verificación de datos, practicando liquidación provisional del tributo conforme a la propuesta notificada.

5.- Disconforme con tal resolución, interpuso recurso de reposición el 13-1-2017 alegando y reiterando en lo sustancial la inexistencia de incremento del valor de los terrenos como consecuencia de esa operación, interesando se anule la liquidación practicada y se proceda a la devolución de la cantidad abonada de 36.882,23 € más los intereses correspondientes.

6.- Dicho recurso fue desestimado por Decreto de la Alcaldía de 30-5-2017 confirmando la liquidación practicada, estimando improcedente la solicitud de devolución de la cantidad abonada mediante autoliquidación que fue realizada al hilo de ese recurso.

A la vista de la precedente relación fáctica, asiste la razón a la recurrente cuando alega que la solicitud de rectificación de la autoliquidación y consiguiente devolución de lo ingresado se realizó el 4-10-2016 cumplimentando el trámite conferido para formular alegaciones, tras la propuesta de liquidación practicada en el procedimiento de verificación de datos incoado, y no al hilo del posterior recurso de reposición presentado el 13-1-2017 - como refiere la sentencia -, sin que tal circunstancia en cualquier caso pueda acarrear las consecuencias que la juzgadora anuda, denegando e reintegro de lo ingresado por tal concepto, pese a haberse anulado la liquidación practicada.

Y decimos esto, porque conforme a lo establecido en los arts. 120.3 y 221 de la LGT, el obligado tributario puede instar la rectificación y devolución de ingresos indebidos de la autoliquidación cuando considere que se ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, por el procedimiento que se regule reglamentariamente, y durante el plazo de cuatro años desde que realizó el ingreso ( arts. 66 y 67 LGT ).

Pues bien, por lo que se refiere al procedimiento de rectificación, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, dispone en su art. 126.1 que Las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones se dirigirán al órgano competente de acuerdo con la normativa de organización específica, advirtiendo en el apartado 2 que La solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente, añadiendo a renglón seguido que El obligado tributario **no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación** cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, **sin perjuicio de su derecho a realizar las alegaciones** y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando que **deberán ser tenidos en cuenta** por el órgano que lo tramite.

Así las cosas, como quiera que en el presente caso se formuló la solicitud de rectificación de la autoliquidación con fecha 4 de octubre de 2016, sin que hubiese transcurrido el plazo prescriptivo establecido al efecto, y teniendo en cuenta que lo incoado por el Servicio de Gestión Tributaria Municipal fue un procedimiento de verificación de datos, de acuerdo con los art. 131 a 133 de la LGT en relación con lo dispuesto en los art. 155 y 156 del Real Decreto 1065/2007, y no un "procedimiento de comprobación o investigación" resulta admisible entender que la solicitud fue correctamente formulada; razón, por lo que debió entrarse a examinar la procedencia o no de la misma.

Es más, aun cuando considerásemos que resulta aplicable al presente caso la prevención contenida en el art. 126.2 del Real Decreto 1065/2017, en el sentido que cuando el precepto se refiere a la tramitación de un "procedimiento de comprobación o investigación" lo hace en sentido genérico, encuadrando por tanto diversos procedimientos de gestión tributaria, tales como el de verificación de datos, el de comprobación de valores y el de comprobación abreviada, así como el procedimiento de inspección, aún en ese caso, no podemos obviar que aunque la apelante no pudiese solicitar la rectificación de su autoliquidación, sin embargo la norma le reconoce expresamente su derecho a realizar las alegaciones que tuviese por conveniente en el procedimiento de verificación de datos, como aquí aconteció mediante escrito de 4-10-2016; alegaciones que debieron ser tenidas en consideración, primero por el órgano municipal, que se limitó a estimar improcedente la solicitud de devolución de lo abonado mediante autoliquidación al hilo de aquél recurso de reposición, sin mayores



consideraciones al respecto, y posteriormente por la juzgadora de instancia, que estimó improcedente la solicitud de devolución, simplemente por haberse instado con ocasión del procedimiento de verificación de datos y no de forma autónoma, cuando a juicio de este Tribunal, tal circunstancia en sí misma considerada, no constituía obstáculo alguno para tener por formulada en legal forma aquella petición, por lo que procedente será estimar el recurso de apelación interpuesto, con relación a este extremo concreto, y todo ello sin perjuicio de la procedencia de acceder o no al reintegro solicitado, lo que enlaza directamente con las diversas cuestiones jurídicas suscitadas con ocasión de la adhesión a la apelación efectuada por el Ayuntamiento de Ávila y que seguidamente serán objeto de examen.

#### **CUARTO.- De la adhesión a la apelación por parte del Ayuntamiento de Ávila. Interpretación del Fallo de la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 .**

Se adhiere la Corporación Municipal al recurso de apelación interpuesto en lo que le es perjudicial la sentencia, alegando que la STC 59/2017 de 11 de mayo , declara la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la LHL únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión, siendo válidos y aplicables dichos artículos en los supuestos que sí presentan dicho incremento de valor, invocando diversas resoluciones judiciales que así lo han entendido, en contra del criterio mantenido por este Tribunal y seguido por la juzgadora de instancia.

Como recuerda la reciente **Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018 (RCA 6226/2017 )** en la determinación del alcance de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 , en un primer momento, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid -en sentencia de 19 de julio de 2017 (rec. apelación 783/2016)- y, posteriormente, otros Tribunales Superiores de Justicia, entre otros, esta Sala de Burgos, en sentencia de 22 de septiembre de 2017 (rec. 21/2017 ); de Galicia, sentencia de 14 de julio de 2017 (rec. 15002/2017 ); de Cataluña, sentencia de 21 de diciembre de 2017 (rec. 100/2017 ); y de Navarra, sentencia de 6 de febrero de 2018 (rec. 535/2016 ), vinieron anulando sistemáticamente las liquidaciones dictadas en relación con el **IIVTNU** -con independencia de que las mismas se hubieran practicado sobre la base de situaciones expresivas o inexpresivas de capacidad económica-, en cuanto que giradas «en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico ex origine, cuyo resultado - al decir de estos Tribunales - no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos...) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado, pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza, esto es, "dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento", determinación que el Constitucional insiste queda reservada al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho, que con ello habría de quebrantar principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria, que en definitiva han determinado la declaración de inconstitucionalidad» [ sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017 (rec. de apelación 783/2016), FD 3º].

Sin embargo, tales razonamientos no han sido acogidos por el Alto Tribunal, que desestima el recurso de casación interpuesto contra una Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón en tanto que la resolución judicial recurrida ha interpretado de manera correcta el ordenamiento jurídico al considerar que la STC 59/2017, de 11 de mayo , permite no acceder a la rectificación de las autoliquidaciones del **IIVTNU** y, por tanto, a la devolución de los ingresos efectuados por dicho concepto, en aquellos casos en los que no se acredita por el obligado tributario la inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, supuestos en los que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL resultan constitucionales y, por consiguiente, los ingresos, debidos.

La STS de 9 de julio de 2018 delimita y fija el alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 , fijando la siguiente **interpretación de los preceptos legales** concernidos en este litigio:

**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 inexpresiva 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.

De la interpretación del alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 efectuada por el Tribunal Supremo (parcial en lo que se refiere a los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL y total en relación con el artículo 110.4 del TRLHL) resultan, en esencia, **tres corolarios**:

(1) primero, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana ex artículo 110.4 del TRLHL, **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 **IIVTNU**;

(2) segundo, **demostrada la inexistencia de plusvalía, 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);

(3) tercero, **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** (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor).

Añadiendo el Tribunal Supremo, con relación a este último supuesto que esta Sala es consciente de que pudieran darse casos en los que la plusvalía realmente obtenida por el obligado tributario fuera tan escasa que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL pudiera suscitar dudas desde la perspectiva del artículo 31.1 CE. La cuestión, sin embargo, no se nos ha planteado aún y tampoco ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017.

Asimismo, se pronuncia sobre diversas cuestiones relevantes: (a) a quién corresponde la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía, (b) qué medios probatorios resultan idóneos para llevarla a efecto y (c) si este último extremo cuenta en la actualidad, y hasta tanto se produzca la intervención legislativa que reclama la STC 59/2017 en su FJ 5 c), con la debida cobertura legal, tal y como reclaman los principios de seguridad jurídica ( artículo 9.3 CE ) y reserva de ley tributaria ( artículos 31.3 y 133.1 CE ).

Y en relación a la primera cuestión, afirma que **corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido**, pues este extremo se infiere con carácter general del art. 105.1 de la LGT y ha sido puesto de relieve en el FJ 5 b) de la STS 59/2017, y admitido por la Sección Primera del T.S. en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 ( RCA 2672/2017 ) de lo que se infiere que es el sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía.

Y con relación a tales cuestiones, seguidamente afirma que:

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.

3.- Aportada -según hemos dicho, por cualquier medio- por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, **deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones** para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía. Contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento





tributario correspondiente, el obligado tributario dispondrá de los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial. En la vía contencioso-administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 LJCA y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 LJCA, de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Y por ello concluye que la resolución judicial recurrida en casación ha interpretado, de manera correcta el ordenamiento jurídico al considerar que la STC 59/2017 permite no acceder a la rectificación de las autoliquidaciones del **IIVTNU** y, por tanto, a la devolución de los ingresos efectuados por dicho concepto, en aquellos casos en los que no se acredita por el obligado tributario la inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, supuestos en los que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL resultan plenamente constitucionales, sin que exista -en los casos en los que se liquida el **IIVTNU**- vulneración de la reserva de ley tributaria recogida en los artículos 31.3 y 133.1 CE, ni quiebra alguna del principio de seguridad jurídica ( art. 9.3 CE ).

Aplicando la precedente doctrina al presente caso, procedente será estimar el motivo impugnatorio esgrimido por el Ayuntamiento con ocasión de su adhesión al recurso de apelación interpuesto de contrario, siendo por ello preciso examinar si en el caso enjuiciado ha existido o no incremento de valor del terreno, esto es, si se ha producido o no el hecho imponible del **IIVTNU**, para determinar si hay o no sujeción al impuesto.

#### **QUINTO.- Examen de la prueba aportada sobre inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre carga de la prueba.**

Como hemos visto, expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana ex artículo 110.4 del TRLHL, puede ahora 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 **IIVTNU**, correspondiendo a dicho obligado probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido, pudiendo ofrecer cualquier tipo 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, que es la prueba por la que se ha optado en el presente caso, debiendo significarse que como ha señalado el Tribunal Supremo, una vez 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 presente caso, ha quedado acreditado que las fincas origen que dieron lugar a la parcela resultado objeto de liquidación tributaria - parcela Nº 4 del Proyecto de Actuación ARUP 1/5 Sector Brasero, finca registral Nº 44.400 - se adquirieron en los años 1.998, 1.999 y 2.000 por el precio de 590.690,47 €, incluidos gastos de urbanización, conforme consta en las escrituras de compraventa.

En efecto, Promoavila S.A. adquirió y aportó al Proyecto de Actuación y Reparcelación del Sector ARUP 1/5 las parcelas Nº 26058 de 30.524,00 m<sup>2</sup>, Nº 38047 de 9.310,96 m<sup>2</sup>, y la Nº 39550 de 2.056,00 m<sup>2</sup>, esto es, aportó tres fincas con una superficie total de 41.890,96 €, que dieron lugar a las parcelas resultado, con un total de 21.079 m<sup>2</sup> de edificabilidad en cuatro solares, entre los que se encuentra la parcela Nº 4 - cuya transmisión aquí nos ocupa- con una edificabilidad de 7.628 m<sup>2</sup>, que representa el 36,1877% del total adjudicado a Promoavila S.A, en ese Proyecto.

Calculando el 36,1877% que representa la parcela Nº 4 (finca nº 44.400) respecto a los 21.079 m<sup>2</sup> edificables que le correspondieron tras la aprobación definitiva por el Ayuntamiento del Proyecto con fecha 25 de octubre de 2.001, resulta un precio de adquisición por parte de Promoavila de 341.950,42 € (tesis del Ayuntamiento) o de 361.488,49 € si se añaden los gastos notariales, registrales y de ITPyAJD como sostiene la recurrente, quien además incrementa ese precio de adquisición en el importe de 229.201,98 € en concepto de gastos de urbanización como consecuencia de las determinaciones que el Proyecto de Actuación y el Registro de la Propiedad de Ávila reflejan como carga urbanizadora correspondiente a esa parcela Nº 4, y que Promoavila S.A. abonó y canceló en su día, lo que arroja un precio total de adquisición realmente abonado de 590.690,47 €, siguiendo la tesis de la actora.

Siendo el valor de transmisión de la parcela Nº 4 ya urbanizada del Proyecto de Actuación y Reparcelación del Sector Brasero ARUP 1/5, según se desprende de la escritura de compraventa de fecha 31 de diciembre de 2012, de 376.000 €, nos encontramos con dos posiciones contrapuestas:



- La mantenida por el Ayuntamiento de Ávila, conforme a la cual ha existido un incremento de valor en términos reales o económicos puesto de manifiesto en el momento de la transmisión de la parcela de 34.049,58 € (376.000 - 341.950,42 €) lo que determina la existencia de hecho imponible del **IIVTNU**.

- La sostenida por la mercantil actora, que alega que habiéndose adquirido por 590.690,47 € (incluidos los gastos de urbanización y demás descritos) y transmitiéndose la finca de resultado por 376.000 €, se ha producido una "minusvalía" de 214.690 € y no una plusvalía como entiende la Administración, por lo que no procede practicar liquidación alguna.

Hemos de significar que no existe controversia entre las partes con relación a las distintas partidas descritas, ni en el importe correspondiente a cada de ellas, circunscribiéndose la cuestión litigiosa a determinar si procede o no incrementar el coste de adquisición en el importe de los impuestos y gastos de urbanización descritos, pues la respuesta que se de a tal cuestión resulta relevante a efectos de determinar si el terreno que nos ocupa ha experimentado un aumento de valor, y por tanto si se ha producido o no el nacimiento de la obligación tributaria principal correspondiente al **IIVTNU**, al haber asumido la recurrente la carga de acreditar la inexistencia de incremento de valor del terreno, con base en la diferencia entre el valor total de adquisición y el de transmisión reflejado en las escrituras públicas y en el resto de la prueba documental aportada al efecto, en los términos ya descritos, procediendo por ello analizar si en esta labor de comparación entre el valor de adquisición y de transmisión han de tomarse en consideración los gastos satisfechos por el transmitente del terreno, y más en concreto, que tratamiento ha de otorgarse a los denominados "gastos de urbanización" y demás gastos.

#### **SEXTO.- Sobre los gastos de urbanización como mayor precio de adquisición y demás gastos.**

Se trata de una cuestión no pacífica, habiéndose dictado por el Tribunal Supremo Auto de Admisión de 16 de noviembre de 2017 (RCA 3107/2017) contra la sentencia dictada el 22 de marzo de 2017 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso de apelación 44/2016, acordando - en lo que aquí interesa- que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia es: fijar si, para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el **IIVTNU**, a los efectos del artículo 104.1 TRLHL, los gastos de urbanización deben considerarse como un mayor precio de adquisición o debe entenderse que incrementan el valor de los terrenos, incremento que se reflejaría en el precio de transmisión.

Ciertamente, algunas resoluciones judiciales han considerado que no cabe deducir de la base imponible obtenida en aplicación de los parámetros establecidos en el TRLRHL, los gastos invertidos por el sujeto pasivo en la promoción y urbanización del terreno de que se trate y que son necesarios para convertirlo en urbano, habiéndose pronunciado en tal sentido la STSJ de Madrid de 1 de febrero de 2016 (AP 547/2015) entendiéndose que la regulación del **IIVTNU** no establece mecanismos de deducción de mejoras realizadas por el propietario ni de gastos de urbanización, habiéndose pronunciado en el mismo sentido la sentencia del mismo Tribunal de 12 de noviembre de 2015 (AP 1313/2014) también invocada por el Ayuntamiento de Ávila.

Sin embargo, otros Tribunales, como la sentencia del TSJ de Valencia de 26 de marzo de 2015 -estimatoria del Recurso de Apelación interpuesto contra la sentencia Nº 248/2014 del JCA de Nº 3 de Valencia- ha considerado que la base imponible debe reducirse en el importe de esos gastos de urbanización, puesto que el valor actual de la finca tiene su origen, precisamente, en el pago de esas cuotas de urbanización por sus propietarios, de manera independiente al aumento del valor de los terrenos por causa del transcurso del tiempo. Dicha sentencia fue objeto de recurso de casación en interés de Ley Nº 2530/2015, no siendo admitido el mismo mediante STS de 20 de junio de 2016, por tratarse de un RCIL idéntico al seguido con el Nº 76/2006, interpuesto por el Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona que asimismo fue desestimando por sentencia de 3 de octubre de 2008.

Más recientemente, el mismo TSJ de Valencia en sentencia de 22 de marzo de 2017 rec. 44/2016) ha declarado que para determinar si en las transmisiones se ha producido la minoración del valor de las fincas origen del impuesto, para determinar el valor de adquisición de las mismas no cabe adicionar los gastos de urbanización pues tales gastos de urbanización no serían gastos que incrementarían el precio de adquisición de los terrenos, sino que incrementarían el valor de estos, incremento que se reflejaría en el precio de transmisión. Esta última resolución judicial es la que ha motivado el Auto de Admisión de 16 de noviembre de 2017 antedicho.

Como vemos, estamos ante un cuestión no exenta de polémica, que sin perjuicio de lo que resuelva el Alto Tribunal, entendemos no ha de resolverse desde la perspectiva de si los gastos de urbanización han de descontarse de la base imponible obtenida en aplicación de los parámetros establecidos en el TRLRHL, como analiza la STSJ de Madrid de 1-2-2016 y la Consulta Vinculante V5318-16 invocadas por el Ayuntamiento de Ávila, sino desde la perspectiva de si para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el **IIVTNU**, a los efectos del artículo 104.1 TRLHL, los gastos de urbanización deben



considerarse como un mayor precio de adquisición o debe entenderse que incrementan el valor de los terrenos, incremento que se reflejaría en el precio de transmisión, y ello porque como señala la reciente STS de 9 de julio de 2018 ahora el obligado tributario sí puede demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor, correspondiendo al mismo probar la inexistencia de tal incremento, pudiendo hacerlo por cualquier medio de prueba, que al menos indiciariamente así lo indique, como puede ser la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión, y será en este punto concreto, y a los solos efectos de demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor, cuando habrá que determinar si los gastos de urbanización deben considerarse o no como un mayor precio de adquisición, y decimos que tal cuestión ha de analizarse desde esta perspectiva, pues como ha señalado la STS citada - en su FJ Quinto - una vez demostrada la existencia de plusvalía, 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 (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor).

Así las cosas, para determinar si esos gastos de urbanización - por el importe no controvertido de 229.201,47 € - han de considerarse como mayor precio de adquisición, hemos de partir de que la recurrente adquirió y aportó al Proyecto de Actuación y Reparcelación del Sector ARUP 1/5 las 3 fincas anteriormente descritas con una superficie total de 41.890,96 €, que dieron lugar a las parcelas resultado, con un total de 21.079 m<sup>2</sup> de edificabilidad en cuatro solares, entre los que se encuentra la parcela N<sup>o</sup> 4 cuya transmisión aquí nos ocupa.

Aquellas fincas estaban clasificadas por el P.G.O.U. de Ávila como Suelo Urbanizable programado de primera etapa ARUP 1/5 "BRASERO" y por tanto sujetas a ejecutar los distintos instrumentos urbanísticos de planeamiento de desarrollo (Plan Parcial, aprobado definitivamente el 30 de marzo de 2001, Proyecto de Actuación y Proyecto de Urbanización) para que una vez ejecutada la urbanización, pasasen a ser suelo urbanizado y por tanto parcelas (solares) edificables, conforme a lo establecido en la entonces vigente Ley 6/1998, de 13 de abril sobre régimen del suelo y valoraciones, que establecía en su artículo 18.3 y 6 que la transformación del suelo clasificado como urbanizable comportaría para los propietarios del mismo diversos deberes, entre otros, costear y, en su caso, ejecutar las infraestructuras de conexión con los sistemas generales exteriores a la actuación y, más en concreto costear o ejecutar la urbanización del sector o ámbito correspondiente.

Como alega la actora, en el Plan General de Ordenación Urbana de Ávila -aprobado definitivamente en fecha 19 de octubre de 1998 - el Suelo Urbanizable se programó para ser desarrollado en tres etapas cuatrienales, estando los terrenos objeto de litigio en el Sector de suelo urbanizable programado de primera etapa denominado ARUP 1/5 Sector Brasero. Y dicho Sector era obligatorio desarrollarlo en los primeros cuatro años de existencia del P.G.O.U. y por tanto en el periodo 1998 al 2002, por lo que habiéndose adquirido las fincas que dieron lugar a la parcela de resultado objeto de la liquidación tributaria aquí impugnada en los años 1998, 1999 y 2000, resulta acreditada la necesidad de ejecutar y costear la urbanización en el período indicado, para que el suelo fuese considerado urbano y por tanto solar edificable, y así se desprende del propio Proyecto de Actuación del Sector Brasero, en lo que se refiere al compromiso de la propiedad con el Ayuntamiento de costear la totalidad de los gastos de urbanización necesarios para que la parcelas resultantes de la nueva Ordenación alcancen la condición de solar, haciéndose constar que en virtud de lo establecido en el artículo 178 del Reglamento de Gestión, figurará en nota al margen de la hoja de Registro de cada una de las parcelas adjudicadas, la carga real que se detalla, correspondiente a la cuantía del saldo provisional de los costes de urbanización y a los efectos prevenidos en el artículo 100.c) de la Ley del Suelo del 76.

El Proyecto de Actuación reseñado fue promovido por el conjunto de propietarios de los terrenos afectados por el sistema de concierto, complementado con el proyecto de obras de infraestructuras o de urbanización correspondiente, debiendo significarse que en la aprobación definitiva del Proyecto de Urbanización del Plan Parcial "Brasero" ARUP 1/5, publicado en el BOP de Ávila de 12 de noviembre de 2001, se consigna que el cumplimiento de las obligaciones establecidas se hará con cargo a los propietarios de los terrenos afectados por la actuación urbanística (Art. 58 R.G.U.), quienes deberán sufragar los costes de la urbanización previsto en el planeamiento.

Consecuentemente, coincidimos con la mercantil actora en considerar que ha quedado acreditada la necesidad y obligatoriedad de ejecutar y costear la urbanización por los propietarios desde el momento en que esos terrenos estaban incluidos en un sector de suelo urbanizable programado en el P.G.O.U. y por tanto y desde esta perspectiva esos gastos de urbanización deben considerarse como un mayor precio de adquisición del suelo aportado, y todo ello a los efectos de acreditar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor en los términos precedentemente expuestos.

En otro orden de cosas, y por lo que se refiere al tratamiento del "valor de adquisición" en la legislación fiscal, y más en concreto en lo que hace al Impuesto de Sociedades, la STS de 13 de marzo de 2017 (rec. 185/2016) destaca que la promoción inmobiliaria consiste en el desarrollo urbanístico del suelo para poner



en el mercado inmobiliario parcelas que antes no estaban en el mismo por sus condiciones tanto físicas como jurídicas. En este sentido, resulta evidente que con la específica actividad de promoción distinta tanto de la de compraventa de inmuebles como de la de construcción, se transforman parcelas, transformación que es tanto física mediante su urbanización, para lo que, de forma independiente o mediante su integración en Juntas de Compensación, **los propietarios incurren en una serie de gastos -- deducibles-- con ocasión de las obras que en dichas parcelas han de ejecutarse para que adquieran el carácter de urbanizadas** : como transformación jurídica, la calificación y consecuentemente, el uso y utilidad del suelo afectado se modifica, resultando de tal modificación un producto, las parcelas urbanizadas, susceptibles de que en las mismas se construyan edificaciones para distintos usos, completamente distinto al producto inicial, para lo que se han ordenado medios, no sólo mediante la aportación del propio suelo, sino mediante la aportación de los fondos necesarios para que tal transformación se opere, pues la ejecución de las obras necesarias y la actuación ante las Administraciones competentes requiere de los fondos que lo permitan, es decir, que se ordenen medios financieros a tal fin.

Y por lo que se refiere al IRPF, la normativa reguladora prevé que el valor de adquisición está formado - en lo que aquí interesa -por la suma del importe real de la adquisición que se hubiera efectuado, más el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En esta línea, la Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos V0732-17, de 22 de marzo, al tratar la cuestión suscitada sobre tributación del **IIVTNU** y el IRPF, hace referencia igualmente al coste de las inversiones y mejoras, así como a los gastos de Notario y Registro y tributos inherentes a la adquisición, especificando que entre estos, se encuentran el ITPyAJD, como aquí aduce la recurrente.

Así las cosas, habiendo acreditado Promoavila S.A. que las fincas origen que dieron lugar a la parcela resultado objeto de liquidación tributaria, se adquirieron por 590.690,47 € (incluidos los gastos de urbanización, notariales, registrales y del ITPy AJD) habiéndose transmitido la finca de resultado por 376.000 €, resulta evidente que se ha producido una "**minusvalía**" de 214.690 € como preconiza la mercantil, por lo que habiendo demostrado dicha parte que el terreno no ha experimentado un aumento de valor, resulta evidente que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria principal correspondiente al **IIVTNU**, por lo que demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto, lo que necesariamente conlleva no solo la nulidad de la resolución impugnada, y por ende de la liquidación provisional practicada con ocasión del procedimiento de verificación de datos, sino también el reconocimiento del derecho de la actora a que le sea reintegrada la cantidad de 36.882,23 €, abonada el 18 de enero de 2013 mediante autoliquidación, con los intereses correspondientes, de conformidad con lo razonado en el FJ Tercero de la presente resolución, lo que conlleva la estimación del recurso de apelación interpuesto por Promoavila S.A. y la desestimación de la adhesión formulada por el Ayuntamiento de Ávila, confirmándose la sentencia apelada en cuanto estimó el recurso interpuesto y anuló la resolución impugnada y la liquidación practicada en concepto de **IIVTNU**, si bien tal confirmación se produce en virtud de lo razonado en los FJ Cuarto a Sexto de la presente resolución.

En último término, y a efectos puramente dialécticos, simplemente apuntar que en el supuesto que hubiésemos considerado que los gastos de urbanización y los demás antedichos no forman parte del precio de adquisición del terreno, y que por ende, se habría producido la plusvalía mantenida por el Ayuntamiento de Ávila de 34.049,58 € (376.000,00 € - 341.950,42 €) ésta plusvalía sería tan escasa, que como señala la STS de 9 de julio de 2018 (FJ Quinto) la aplicación de los art. 107.1 y 107.2.a) del TRLHL suscitaría dudas desde la perspectiva del art. 31,1, de la Constitución, pues como aquí alega la actora, una plusvalía de 34.049,58 €, no puede dar lugar a una liquidación tributaria por importe de 86.985,61 €; cuestión ésta que como señala el Alto Tribunal no se ha planteado aún y tampoco ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017, y sin que para paliar tal situación sea admisible acudir al sistema de tributación que propugna la actora, esto es, que se aplique el tipo máximo del 28% a la plusvalía resultante de 34.049,58 €, quedando una cuota tributaria de 9.533,88 €, y decimos que no resulta admisible tal tributación, ya que como ha señalado el Tribunal Supremo en la sentencia de 9 de julio de 2018, demostrada la existencia de plusvalía 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, que según se razona, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor, lo que como hemos dicho no resulta factible en el presente caso, por cuanto la recurrente ha acreditado que el terreno no ha experimentado aumento de valor alguno.

#### **ÚLTIMO.- Costas.**

En cuanto a las costas ocasionadas en esta segunda instancia pese al pronunciamiento estimatorio del recurso de apelación de Promoavila S.A. y la desestimación de la adhesión formulada por el Ayuntamiento de Ávila, si bien por las razones jurídicas esgrimidas en la presente resolución, estimamos que procede no hacer expresa





condena de las mismas, al amparo de lo preceptuado en el art. 139.2 de la Ley Jurisdiccional dado el amplio debate jurídico existente en la materia examinada.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, dicta el siguiente:

## FALLO

En atención a lo expuesto, la Sala **acuerda**:

1º.- **Estimar el recurso de apelación interpuesto por la mercantil PROMOAVILA S.A.** representada por la Procuradora Doña M<sup>a</sup> Teresa Jiménez Herrero y asistida de la Letrada Doña Sonsoles Jiménez Herrero, contra la sentencia N<sup>o</sup> 35/18, de 20 de febrero de 2018 - aclarada mediante Auto de 2 de marzo de 2018 - dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo N<sup>o</sup> 1 de Ávila , en el recurso contencioso administrativo seguido por el Procedimiento Ordinario N<sup>o</sup> 151/17, **en cuanto declaró no haber lugar en este procedimiento y en esa sentencia a acordar el reintegro de la cantidad reclamada** , y en virtud de tal estimación, **revocamos la sentencia apelada** con relación a tal extremo, **reconociendo el derecho de la actora a que le sea reintegrada la cantidad de 36.882,23 €, abonada el 13 de enero de 2013 mediante autoliquidación en concepto IIVTNU, con los intereses correspondientes**, de conformidad con lo razonado en los FJ Tercero y Sexto de la presente resolución.

2º.- **Desestimar la adhesión a la apelación formulada por el Ayuntamiento de Ávila**, representado por la Procuradora Doña Inmaculada Porras Pombo y defendido por el Letrado Don José Alberto Castro Garbajosa, contra la meritada sentencia, **en cuanto estimó el recurso interpuesto por Promoavila S.A. y anuló la resolución impugnada y la liquidación practicada en concepto de IIVTNU, si bien tal confirmación se produce en virtud de lo razonado en los FJ Cuarto a Sexto de la presente resolución.**

3º.- **No procede hacer especial imposición de costas** respecto de las ocasionadas en esta instancia.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sección de Casación de la Sala de lo Contencioso-Administrativo con sede en el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de conformidad con lo previsto en el art. 86.1 y 3 de la LJCA y siempre y cuando el recurso, como señala el art. 88.2 y 3 de dicha Ley , presente interés casacional objetivo para la formación de Jurisprudencia; mencionado recurso de casación se preparará ante esta Sala en el plazo de los treinta días siguientes a la notificación de esta sentencia y en la forma señalada en el art. 89.2 de la LJCA .

Una vez firme esta sentencia, devuélvase el expediente administrativo al Órgano de procedencia con certificación de esta resolución para su conocimiento y ejecución.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.