



Roj: **STS 2016/2019 - ECLI:ES:TS:2019:2016**

Id Cendoj: **28079130022019100237**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **10/06/2019**

Nº de Recurso: **2022/2017**

Nº de Resolución: **793/2019**

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

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AR 292/2017,**
ATS 8017/2017,
STS 2016/2019

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 793/2019

Fecha de sentencia: 10/06/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2022/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 04/06/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.ARAGON CON/AD SEC.2

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2022/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 793/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado



D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 10 de junio de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2022/2017, interpuesto por la procuradora doña Ana Elisa Lasheras Mendo, bajo la dirección letrada de don Sergio Sánchez Pelegrina, en nombre y representación de CONSTRUCCIONES TABUENCA, S.A.U., contra la sentencia de 8 de febrero de 2017, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en el recurso de apelación 247/2016, relativo al impuesto sobre incremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana ["IIVTNU"]. Ha sido parte recurrida el AYUNTAMIENTO DE ZARAGOZA, representado por la procuradora doña Sonia Salas Sánchez.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia de 8 de febrero de 2017, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, que desestimó el recurso de apelación 247/2016 interpuesto por Construcciones Tabuenca, S.A.U., contra la sentencia nº 141/2016, de 12 de septiembre (P.O nº 95/2016), del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Zaragoza, que desestimó el recurso interpuesto por esa parte contra la desestimación presunta del recurso de reposición contra resolución de 15 de enero de 2016 de la Agencia Municipal Tributaria del Ayuntamiento de Zaragoza, que había denegado la rectificación de la autoliquidación del impuesto sobre incremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana ["IIVTNU"] de 30 autoliquidaciones por transmisiones realizadas en 2012 y 2013.

SEGUNDO.- La sentencia de primera instancia.

El Juez de instancia desestimó el recurso de Construcciones Tabuenca, S.A.U., de acuerdo a la siguiente argumentación:

"CUARTO.- En cuanto al primer argumento de la demanda, es exhaustivo en su planteamiento, haciendo referencia a criterios interpretativos y sistemáticos. Hay que decir que, como se ha indicado muchas veces, se entiende mucho más razonable, económicamente hablando, el aplicar algún tipo de fórmula que, aunque no se traduzca en el gravamen del incremento real, tienda al mismo, y por ello se considera que tendría más sentido el plantear una fórmula en tal sentido, que partiese de dos valores, pero ello no sólo no lo exige la norma, sino que además, como ahora se verá, lo descarta.

El meollo argumental estriba en que cuando se dice "a aplicar" en la ley y "se aplicará" en la Ordenanza, no es sinónimo de multiplicar, y que por ello no puede aplicarse un modo de cálculo que siempre produce tal efecto, sino que, atendido que el principio es gravar el incremento del valor, se debe atender a una fórmula que tenga en cuenta un valor inicial y un valor en el momento del devengo.

Tal argumentación debe ser rechazada por el simple motivo de que no se ajusta a la ley. En primer lugar, aplicar es un término más amplio y genérico que multiplicar, por lo que puede incluir tal operación, y lo que viene es a indicar que se debe poner en práctica, emplear o poner en marcha algo, a fin de producir un efecto, el cual dependerá de la naturaleza de aquello que se aplique, y en este caso, lo que se aplica es un porcentaje, el cual, como indica la consulta de la DGT a que hace referencia el Ayuntamiento, de 18-12- 2012 implica una multiplicación por el número que indica el porcentaje y una división por 100. Así, si vamos al 107.4, que dice "4. Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes" y al 9.2 de la Ordenanza, que la parte considera que se ajusta a la ley, que dice "2. Para determinar el importe del incremento se aplicará sobre el valor del terreno en el momento del devengo el porcentaje total que resulta de multiplicar el porcentaje anual que se indica por el número de años del período durante los cuales hubiera generado dicho incremento", la única fórmula posible es la aplicada. La propuesta



por la parte introduce varios elementos que no tienen cabida en la norma. El primero es que del valor actual se hace una resta, lo cual, debe insistirse, en principio parece que sería la operación más lógica, si todo fuese más sencillo, para determinar el incremento del valor, y que sería restar al valor actual el valor del momento de la adquisición. El segundo elemento que no encaja es que no se pretende introducir el valor del tiempo de la adquisición, sino que se "inventa" dicho valor, optando por una fórmula, que se calcula dividiendo el valor actual por la suma de 1 más la multiplicación del periodo P y del Tc, porcentaje anual previsto en la ley y modulable por las ordenanzas. Es decir, par- rechazar que se haga la operación que sale de la interpretación literal y derivada del sentido de las palabras de ambas normas, y que supone multiplicar el Valor catastral actual del terreno por el número de años por el porcentaje anual establecido en la norma, se pretende aplicar una fórmula mucho más compleja que sí que no tiene encaje alguno en la norma, pues no resulta en absoluto de su lectura, habiendo reconocido en conclusiones que la fórmula "deduce del valor catastral en el momento del devengo un 3% anual", lo que indica claramente que se ha optado por "inventar" una fórmula más favorable, que podrá ser más justa, pero que se corresponde tan poco con la norma como lo hacía la que se tuvo en consideración en pleitos anteriores, perito señor Carlos Daniel , y que se recoge en la pericial aportada como doc. 3 por el Ayuntamiento, de Ángeles .

Es más, la pericial del señor Juan Miguel no es jurídica, sino económica, y dice que, al ser una fórmula de descuento, y no de capitalización, se ajusta más a la realidad económica y a la lógica financiera, pero no es eso lo que se discute, sino si la fórmula aplicada se ajusta a la ley, que se ajusta, y si la propuesta se ajusta también, lo que se rechaza.

Por otro lado, la fórmula presentada, aunque parta de un elemento más razonable, como lo es tener en cuenta el valor catastral inicial, tiene el primer problema de que el mismo es ficticio y lo calcula "discrecionalmente", partiendo del actual y aplicándole una fórmula escogida arbitrariamente. Por otro lado, sigue acudiendo a elementos objetivos como el coeficiente que se fije en la Ordenanza, cuando, puestos a buscar un criterio más justo, quizá habría que ir a la diferencia entre el valor de transmisión y valor de adquisición con la corrección que se determinase en función del IPC de cada año. En el fondo, lo que late en la fórmula legal es que con ello se evita los desfases que se producen una vez realizada una valoración catastral, pues hasta ahora, las revisiones iban siempre muy por detrás de los incrementos del precio de las viviendas, cosa que tampoco podemos descartar que vuelva a ocurrir, y de hecho el coeficiente legal, entre el 3 y el 3,7% tiene mucha relación con los IPC que se daban en los años en que se promulgó el RD Leg. 2/2004: 4% en 2000; 2,70% en 2001; 4% en 2002; 2,60% en 2003; 3,20% en 2004.

Asimismo, cabe reseñar diversos preceptos en los que se habla de "aplicar" para referirse a elementos que son porcentajes como el art. 71, el 73, 74.2, 88, 102, etc. del TRLHL.

[...]

QUINTO.- Se insiste en que, como recoge la pericial de la parte, al partir del valor del terreno en el momento del devengo, el mismo ya conlleva los incrementos producidos, con lo cual, al multiplicarse por los años que se ha tenido y por el porcentaje anual, lo que se está determinando equivaldría en realidad a una plusvalía de futuro. Eso era el razonamiento de muchas de las sentencias dictadas, por ejemplo, por citar la última, la del PA 324/2015, pero eso, al margen de ser cierto, tendría virtualidad si la norma hubiese optado por la búsqueda de la plusvalía real, pero al partir de que, si hay plusvalía, la cuantía de la misma es ficticia o presunta, pues la misma se produce en todo caso, es claro que tal dato resulta irrelevante.

Estos Juzgados, ante la situación objetivamente injusta que a menudo, se produce, han considerado que si se acredita pérdida absoluta de valor, es decir que se transmite por menos de lo que se adquirió, no hay plusvalía, por lo cual no es aplicable la fórmula (que de aplicarse daría siempre una plusvalía), pero entienden que no pueden ir más allá, ni aplicando valoraciones alternativas, ni aplicando fórmulas que no sean traducción matemática de lo que establece la ley, como sería el caso.

Es decir, acreditado el incremento, la cuantía del mismo no responde ya al valor real, sino a la resultante de la aplicación de un método objetivo previsto en la ley, y respecto del cual no cabe admitir valoraciones alternativas, pues eso supondría sustituir el criterio legal por el del tribunal. No estamos ante una presunción legal "iuris tantum" sustituible por el incremento real cuando resulte, y no hay base alguna para considerarlo así, pues el tenor del art. 107 es claro. "1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.



2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas". Es más, llegados a eso, habría que plantearse si esa sustitución cabría cuando hubiese un incremento real o siempre que resultase un resultado desproporcionado. Y en ese caso, ¿cómo concretar el concepto de "desproporción"?

Por todo ello, procede desestimar tal motivo del recurso."

TERCERO.- La sentencia de apelación.

La Sala de apelación ratifica la conformidad a Derecho de la fórmula aplicada por el Ayuntamiento de Zaragoza, como antes había hecho el Juez de primera instancia en la sentencia apelada, de acuerdo a la siguiente argumentación:

"[...] nos hallamos ante un problema de interpretación de una norma para el que, en rigor, no son necesarios "conocimientos científicos, artísticos, técnicos o prácticos para valorar hechos o circunstancias relevantes del asunto o adquirir certeza sobre ellos" - art. 335.1 LEC - [...] para entender qué significa "se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento" no es preciso el auxilio de un economista [...] sino que basta con unos conocimientos básicos de matemáticas, debiendo considerarse, como antes se ha razonado, que es la multiplicación por la cifra del porcentaje aprobado por el Ayuntamiento para el período que comprenda el número de años de incremento, y el resultado de dicha multiplicación dividirlo por 100.

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

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

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

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

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. La procuradora doña Ana Elisa Lasheras Mendo, en nombre y representación de Construcciones Tabuena, S.A.U., mediante escrito de 21 de marzo de 2017 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de fecha 8 de febrero de 2017 .

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 31 de marzo de 2017 , ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 21 de julio de 2017 , en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

" [...] 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia es la siguiente:

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



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

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). La procuradora doña Ana Elisa Lasheras Mendo, en nombre y representación de Construcciones Tabuena, S.A.U., interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 18 de octubre de 2017, que observa los requisitos legales.

Alega que la sentencia infringe los artículos 104.1 y 107 apartados 1 y 4 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLHL).

Considera que la fórmula empleada por el Ayuntamiento de Zaragoza para calcular el impuesto es errónea e ilegal, argumentando que del artículo 107.4 TRLHL se deduce la necesidad de realizar una doble operación: en primer lugar, multiplicar el porcentaje que determine el Ayuntamiento dentro de los límites fijados por dicho precepto por el número de años en que se hubiera generado el incremento y, en segundo lugar, el porcentaje obtenido se aplicará sobre el valor del terreno.

Para la entidad recurrente en casación, la sentencia que impugna ratifica, con infracción de los preceptos mencionados, un sistema de cálculo de la base imponible del IIVTNU basado en la aplicación de una fórmula de capitalización simple que expresa un modelo incremental, es decir, que proyecta los incrementos de valor del bien hacia el futuro. Con arreglo a esa fórmula, el valor catastral del momento del devengo se torna en valor correspondiente al momento inicial de un periodo impositivo que no es ni el que la norma diseña ni el que la jurisprudencia ha reconocido como propio de este impuesto: al multiplicar ese valor catastral por un número de años igual al del periodo en el que se ha generado el incremento y, después, por el porcentaje correspondiente de incremento anual, la plusvalía se proyecta sobre un periodo de años futuro que comienza, precisamente, en el momento en que debería terminar: el del devengo.

Aplicar el modelo de capitalización simple resulta ajeno a la lógica del tributo porque se grava, de forma completamente injustificada, un doble incremento del valor del terreno: en primer lugar, el valor catastral del bien en el momento del devengo (valor de referencia para la determinación de la base imponible) ya incorpora el incremento de valor que haya podido experimentar durante todo el periodo de tenencia o disfrute del bien con el límite de 20 años; y en segundo lugar, al multiplicar ese valor por el porcentaje de incremento anual elegido por el Ayuntamiento y por el número de años del periodo impositivo (capitalización simple) se proyecta sobre el futuro un segundo incremento de valor del terreno que también somete a gravamen al aplicarle el tipo impositivo.

El error en que, a su juicio, incurrió el Ayuntamiento de Zaragoza consiste en identificar en esta segunda operación el término "aplicar" con "multiplicar". La consecuencia es que se esté gravando el incremento que experimentará el valor del terreno transmitido en el futuro, pero no el que ha experimentado hasta su transmisión y que es el que efectivamente se pone de manifiesto en el momento de producirse el hecho imponible.

Propone aplicar una fórmula que, en su opinión, sería conforme con el precepto legal, y más adecuada a la naturaleza del hecho imponible contenida en el artículo 104.1 TRLHL, consistente en aplicar la mecánica del descuento simple.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de las partes recurridas en casación). La procuradora doña Sonia Salas Sánchez, en representación del Ayuntamiento de Zaragoza, fue emplazada como parte recurrida en este recurso de casación y presentó escrito de oposición de fecha 1 de marzo de 2018, argumentando, en síntesis, a los efectos de solicitar la desestimación del recurso de casación interpuesto de contrario, que la interpretación del término "incremento de valor" de los artículos 104 y 107 de la LHL efectuada por el juzgador, resulta en todo caso congruente con la delimitación normativa del hecho imponible, y una vez, comprobado que se ha producido dicho incremento, con la determinación objetiva de la base imponible fijada en la norma.

La interpretación efectuada por el Ayuntamiento de Zaragoza y ratificada por el juzgado de instancia y por el Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en el sentido de que la fórmula a aplicar es el resultado de multiplicar el valor catastral del suelo en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda, es la única interpretación posible. Y que el error cometido por la parte recurrente consiste en intentar determinar la base imponible con parámetros no fijados por la norma partiendo del presupuesto fáctico de que debe calcularse un valor inicial en referencia a un valor final y efectuar una proyección del incremento del valor, a través de la aplicación de fórmulas de matemática financiera.

Alega también que la fórmula propuesta por la parte demandante, apartándose del tenor literal y de la interpretación finalista de la norma, parte del presupuesto de que debe obtenerse el valor inicial del terreno, para posteriormente deducir del valor catastral del terreno en el momento del devengo el valor inicial obtenido.



Pues bien, dichas operaciones matemáticas, no están previstas en la norma, se apartan de los parámetros fijados y de cómo deben operar los mismos, para introducir otros elementos.

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 16 de marzo de 2018, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 7 de marzo de 2019 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda y por providencia de fecha 21 de mayo de 2019 se señaló para votación y fallo de este recurso el día 4 de junio de 2019, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La controversia jurídica.

El debate de este recurso se centra en determinar la corrección de los cálculos, efectuados por el Ayuntamiento de Zaragoza para la aplicación del IIVTNU, con relación a las solicitudes de rectificación de la entidad recurrente, que propone aplicar la mecánica del descuento, sin negar la existencia de incremento de valor de los terrenos.

Específicamente, expone que la fórmula de descuento que ha pretendido aplicar desde el primer momento determina que las autoliquidaciones por IIVTNU de las 29 fincas cuya rectificación solicitó, evidencian un valor superior al que realmente corresponde, por lo que a través de la estimación del recurso de casación pretende, en realidad, que se recalcule el importe total de la deuda tributaria conforme a dicha fórmula de descuento.

La discusión jurídica evoca la conocida "formula Cuenca" -como ponen de manifiesto la sentencia del juzgado y de la Sala de Zaragoza- como punto de partida para cuestionar el cálculo, conforme al artículo 107 del TRLHL, sobre la base de las sentencias del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Cuenca y, posterior, del TSJ de Castilla- La Mancha.

En consecuencia, la controversia se centra en determinar si el importe de la base imponible "puede no ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda", si bien debe subrayarse que el auto de admisión reclama que dicha indagación se realice a partir "de la interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1 y 4, TRLHL", razón ésta que exige, de entrada, remitirnos a nuestra sentencia nº 1163/2018, de 9 de julio (recurso de casación nº 6226/2017).

SEGUNDO.- Remisión a los razonamientos expresados en la sentencia de esta Sala nº 1163/2018, de 9 de julio, que resuelve el recurso de casación nº 6226/2017 .

Dada la interpretación de los preceptos a los que alude el auto de admisión procede recordar la interpretación que tal sentencia efectuó de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, tras lo que será preciso suministrar una respuesta singularizada a la situación particular que el asunto presenta.

Y los pronunciamientos relevantes de la STS de 9 de julio de 2018 (recurso de casación núm. 6226/2017), por lo que ahora interesa, son estos:

-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 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 .

-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 "impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7 , y 37/2017 , FJ 5)". Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017 , la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL.



-Corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Y este extremo, no solo se infiere con carácter general del artículo 105.1 LGT, conforme al cual "quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", sino que también, y en el ámbito concreto que nos ocupa, ha sido puesto de relieve por el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 5 b) de la STC 59/2017, y admitido, incluso, por la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 (RCA 2672/2017).

-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.

-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.

TERCERO.- Sobre la fórmula para el cálculo de la base imponible.

Partiendo de lo que se acaba de expresar, y, especialmente, de la circunstancia de que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL -de acuerdo con la interpretación arriba expresada y con relación a los supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor-, resultan plenamente aplicables, el debate queda centrado en la procedencia de sustituir el método de cálculo utilizado por el ayuntamiento, por la fórmula que propone la recurrente.

A estos efectos, los argumentos contenidos en la sentencia del juzgado y en la de la sala de apelación están en sintonía con nuestros pronunciamientos recientes, que dan respuesta a la misma cuestión de interés casacional que justificó, precisamente, la admisión del presente recurso, por ejemplo, la sentencia 419/2019, de 27 de marzo (rca 4924/2017); la 291/2019, de 6 de marzo (rca 2815/2017) o sin coincidir con el tenor literal del auto de admisión, la sentencia 1845/2018, de 20 diciembre (rca. 4980/2017) o la sentencia 1649/2018, de 21 de noviembre (rca 4983/2017).

De forma explícita, la sentencia 419/2019 fija como doctrina la siguiente: "la interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1, 2 y 4, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, permite concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ha de ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual correspondiente."

Por otro lado, la sentencia 291/2019 considera que lo pretendido por la parte actora "es una alteración del procedimiento de cálculo que desconoce directamente el mandato legal del artículo 107.4 TRLHL; sin aportar una prueba idónea para desvirtuar la adecuación del método de cálculo de la base imponible que establece el art. 107.1 y 4 TRLHL al principio de capacidad económica."

La sentencia 1848/2018 frente al alegato de la indebida cuantificación de la base imponible contenida en las autoliquidaciones -que pretendía fundamentar en los criterios de la denominada "formula Cuenca"- afirma que dicha pretensión "no merece una respuesta favorable a lo que sobre ella se preconiza en la demanda, Así debe ser porque lo pretendido, en realidad, es una alteración del procedimiento de cálculo que desconoce directamente el mandato legal del artículo 107.4 TRLHL, y porque tampoco la parte actora ha aportado una prueba pericial técnica o de otro tipo que evidencie la inadecuación del método cálculo legalmente establecido con el principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE."



Por último, la sentencia 1649/2018 se refiere a que la parte recurrente se limitaba "a cuestionar desde un punto de vista puramente especulativo la inviabilidad, a su juicio, de acreditar una situación de inexistencia de plusvalía bajo la aplicación del sistema previsto en el art. 107 TRLHL, pero sin aportar el menor indicio de que tal circunstancia pudiera acontecer, ni intentar prueba alguna al respecto".

CUARTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión y declarar, remitiéndonos a la jurisprudencia relacionada en los fundamentos de derecho anteriores, lo siguiente: en el presente caso, la interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1, 2 y 4, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, permite concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ha de ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual correspondiente.

QUINTO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

Como se ha expresado, en el presente recurso no se discute la realización del hecho imponible; se admite que ha habido un incremento del valor de los terrenos transmitidos. El debate queda reducido al método de cálculo para la determinación de la base imponible por considerar la parte actora que es inferior a la que defiende el Ayuntamiento de Zaragoza, y, por tanto, resulta una cuota a ingresar inferior.

La pretensión de la recurrente de sustituir el cálculo establecido legalmente por la fórmula de descuento que plantea resulta contraria a nuestra jurisprudencia y, por tanto, compartimos el pronunciamiento de instancia en el sentido de esa fórmula de descuento que se apoya en el dictamen pericial que aportó- introduce unas operaciones o factores que resultan ajenos a la fórmula legal sin que, además, la prueba practicada evidencie la inadecuación del método de cálculo legalmente establecido con el principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE, por todo lo cual procede la desestimación del recurso de casación.

SEXTO.- Pronunciamiento sobre costas.

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

FALLO

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

1º) Fijar como doctrina legal el criterio interpretativo expresado en el fundamento de derecho cuarto de la presente sentencia.

2º) No haber lugar al recurso de casación núm. 2022/2017 interpuesto por la procuradora doña Ana Elisa Lasheras Mendo, en nombre y representación de CONSTRUCCIONES TABUENCA, S.A.U., contra la sentencia de 8 de febrero de 2017, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón (recurso de apelación 247/2016).

3º) No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.