

Roj: **STS 6783/1994 - ECLI:ES:TS:1994:6783**Id Cendoj: **28079130011994111202**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**Sede: **Madrid**Sección: **1**Fecha: **22/10/1994**Nº de Recurso: **790/1993**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**Ponente: **JAIME ROUANET MOSCARDO**Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintidós de Octubre de mil novecientos noventa y cuatro.

Visto el presente recurso de casación ordinaria interpuesto por PORTLAND VALDERRIVAS S.A., representada por la Procuradora Doña Consuelo Rodríguez Chacón y asistida de la Letrada Doña María Francisca Hermida Alberti, contra la sentencia número 763 dictada, con fecha 9 de septiembre de 1992, por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso de dicho orden jurisdiccional número 221/89 promovido contra el acuerdo del Ayuntamiento de Madrid de 1 de junio de 1988 por el que se había estimado en parte el recurso de reposición deducido contra la liquidación del Impuesto Municipal sobre el Incremento del **Valor** de los **Terrenos** girada con motivo de la venta, a la sociedad recurrente, por Unión Explosivos Río Tinto S.A., mediante la escritura pública de 14 de abril de 1987, de una participación indivisa del 10% de la parcela A-1 de la manzana A, zona comercial del sector Azca de la Avenida del Generalísimo (hoy, Avenida de La Castellana) de Madrid; recurso de casación en el que ha comparecido, como parte recurrida, el citado AYUNTAMIENTO DE MADRID, representado por el Procurador Don Rafael Rodríguez Montaut y asistido de Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En la indicada fecha de 9 de septiembre de 1992, la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictó la sentencia número 763 con la siguiente parte dispositiva: "FALLAMOS que, desestimando el presente recurso contencioso administrativo, interpuesto por la sociedad Portland Valderrivas S.A., representada por la Procuradora Doña Consuelo Rodríguez Chacón, confirmamos la resolución recurrida así como la liquidación practicada por el Ayuntamiento de Madrid, por el Impuesto sobre el Incremento del **Valor** de los **Terrenos** (expediente número 288.036/87), por ser conforme da derecho; sin hacer especial imposición de las costas causadas".

SEGUNDO.- Contra la comentada sentencia, la representación procesal de la entidad mercantil Portland Valderrivas S.A. preparó el presente recurso de casación ordinaria ante el Tribunal de instancia, y, tenido el mismo por preparado y emplazados los interesados, compareció la citada recurrente, en tiempo y forma, ante esta Sala, interponiendo y formalizando el indicado recurso; y, declarado el mismo admisible por providencia de 15 de diciembre de 1993, se dió traslado de las actuaciones a la parte recurrida personada, el Ayuntamiento de Madrid, que dedujo, oportunamente, su escrito de oposición, señalándose, después, una vez cumplidas todas las prescripciones legales, para votación y fallo, la audiencia del día 21 de octubre de 1994, fecha en la que ha tenido lugar dicha actuación procesal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El problema de fondo básico y único que es objeto de controversia en la presente casación es el de determinar cuál es, cualitativa y cuantitativamente, el "**valor** inicial" que debe aplicarse a la liquidación del Impuesto Municipal sobre el Incremento del **Valor** de los **Terrenos** (período impositivo 1977 a 1987) que ha



sido girado, por el Ayuntamiento de Madrid, a la entidad recurrente, Portland Valderrivas S.A., con motivo de la compra, a Unión de Explosivos Río Tinto s.A., mediante escritura pública de 14 de abril de 1987, de una participación indivisa del 10% de la parcela A-1 de la manzana A, zona comercial del sector de Azca de la Avenida del Generalísimo (hoy, Avenida de I Castellana) de Madrid.

La sentencia de instancia razona, al respecto, que "el Ayuntamiento de Madrid obtiene la base liquidable a través de dos vías: o bien conforme a lo establecido en los artículos 12 y 13 de la Ordenanza Fiscal vigente en el año 1987, o bien de acuerdo con el artículo 25, cuando es más beneficioso para el contribuyente, en cuyo caso (el segundo) el '**valor** inicial' se obtiene multiplicando porcentajes variables sobre el **valor** final en función del número de trienios transcurridos durante el período impositivo, los cuales (los trienios) se computarán a tenor de lo señalado en el artículo 21, que en el párrafo 2 establece que el número de trienios transcurridos es igual al número de Índices de Valoración que hayan estado vigentes en el citado período impositivo menos uno".

Y agrega, como aclaración complementaria de lo anterior, que "en la presente liquidación, el ente municipal ha aplicado el artículo 25 de la Ordenanza, de modo que, de acuerdo con él, el '**valor** inicial' no es invariable, sino que depende, en cada instante, del **valor** final y de la duración del período impositivo; por tanto, la falta de coincidencia entre los '**valores** iniciales' fijados en la liquidación impugnada en los presentes autos y en las liquidaciones giradas en los expedientes números 85/10264402 y 13469/85, deriva de no ser idéntico el número de trienios transcurridos durante el período impositivo, por cuanto en estas dos últimas liquidaciones el período impositivo es menor (1977-1984 y 1977- 1985), obteniéndose el **valor** inicial aplicando un porcentaje del 35% sobre el **valor** final, mientras que en la liquidación ahora recurrida el período impositivo es mayor (1977-1987) y, consecuentemente, mayor también, el porcentaje a aplicar, concretamente el 45% del **valor** final".

El recurso de casación ordinaria formulado por Portland Valderrivas S.A. contra la parte de la sentencia expuesta, que se articula en el marco del vigente artículo 95.1.4 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LJCA), se basa en las siguientes causas impugnatorias:

A) Infracción, por interpretación errónea, de los artículos 12, 13, 21 y 25 de la Ordenanza Fiscal del Impuesto sobre el Incremento del **Valor** de los **Terrenos** del Ayuntamiento de Madrid, vigente en el año 1987, pues el importe del **valor** inicial debe ser, no el de 126.472 P/m2 aplicado en la liquidación, sino el de 149.467 P/m2 tenido en cuenta por la Corporación exaccionante tanto a la hora de liquidar la Tasa de Equivalencia a la sociedad transmitente, por el período 1977 a 1984 (expediente número 13469/85), como al practicar nueva liquidación a la sociedad ahora recurrente, por la compra del 70% indiviso del mismo solar o parcela, por el período 1977 a 1985 (expediente número 85/10264402), pues se trata de un **valor** invariable, fijado en el Índice correspondiente.

Y, B) Consecuente infracción, asimismo, por interpretación errónea, del número 2 del citado artículo 21 de la misma Ordenanza Fiscal comentada.

SEGUNDO.- Procede estimar (en parte) el recurso de casación, en función, precisamente, de las dos causas de impugnación antes expuestas (que, por su intrínseca interconexión, pueden, y deben, analizarse conjuntamente), habida cuenta que:

En el presente Impuesto, la 'base imponible' es el incremento del **valor** experimentado por el **terreno** durante el período impositivo, incremento que está integrado por la diferencia en más entre el **valor** corriente en venta en la fecha en que termina el período de imposición y el **valor** al comienzo del mismo; siendo '**ambos valores**' el resultado de multiplicar la superficie del **terreno** en metros cuadrados por el '**valor** del metro cuadrado', que se obtendrá inexcusablemente por aplicación de los '**valores** unitarios' y reglas que figuran en 'los Índices legalmente aprobados y que correspondan, respectivamente, a los trienios en que se haya producido la iniciación y terminación del período impositivo que se liquida' (artículos 11 y 12 de la Ordenanza). Una vez obtenida la base imponible o incremento del **valor**, se realizan, en ella, las deducciones que señala el artículo 13 de la Ordenanza, obteniéndose así la 'base liquidable'. Y la 'cuota tributaria' es el resultado de aplicar a la base liquidable el 'tipo de gravamen', obtenido (artículo 21 de la Ordenanza) en función del incremento resultante y del número de trienios transcurridos durante el período impositivo (igual al número de Índices de valoración que hayan estado vigentes durante el mismo menos uno).

Es ahora, una vez obtenida la cuota por el sistema inexcusable expuesto (y no ab initio), cuanto entra en juego el artículo 25 de la Ordenanza, que constituye, simplemente, una medida correctora (ex post facto, después de realizada la operación liquidatoria inicial y genuína) para evitar un exceso desorbitado en la fijación y obtención de la cuota tributaria, de manera que la cuota que resulte de aplicar los tipos de gravamen a las bases liquidables concretadas de acuerdo con lo establecido en los artículos 12 y 13 no supere, en ningún caso, como máximo, a la cuota que se obtendría si se tomara como base liquidable la cantidad resultante de aplicar al **valor** del **terreno** en la fecha final del período impositivo los porcentajes que se determinan en el propio

artículo 25 en función del número de trienios transcurridos, computables a tenor del número 2 del artículo 21 (con la inteligencia de que las 'bases liquidables' que resultan de la aplicación de los porcentajes son el incremento de **valor** neto que se supone que, con carácter general, y tomando en consideración la fluctuación del nivel general de precios, experimentan, como mínimo, todos los **terrenos** del término municipal de Madrid, por factores ajenos a la actividad del propietario).

Así pues, el Ayuntamiento, para llevar a cabo la liquidación, debe fijar prioritaria y previamente, en función de los correspondientes Índices de Tipos Unitarios, el '**valor** inicial' y 'final' por metro cuadrado del **terreno**, para, partiendo de ellos, concretar 'el incremento de **valor** o base imponible' y, realizadas en ésta, en su caso, las 'deducciones' pertinentes, hallar la 'base liquidable', con el fin de, tras aplicar a la misma el 'tipo de gravamen' obtenido en razón al período transcurrido y al porcentaje de incremento, materializar, así, el quantum de la 'cuota tributaria'. Y sólo cuando ésta sobrepasa los límites que establece el artículo 25 es cuando se aplican los mismos.

No puede admitirse, por tanto, que, como preconizan el Ayuntamiento y la sentencia de instancia, el procedimiento liquidatorio sea a la inversa del que hemos expuesto como el originario y atemperado a derecho, en base, precisamente, a la normativa contenida en la Ordenanza y al sistema recogido, en definitiva, en la Ley de Régimen Local de 1955 y en las Leyes Especiales todavía vigentes, al respecto, en Madrid, hasta la entrada en vigor de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. El artículo 25 no es, pues, más que un instrumento lenitivo para, partiendo de una base liquidable que en su texto es calificada de supuesta y corregida, obtener una cuota tributaria máxima, a la que, en su caso, si la supera (exclusivamente), debe supeditarse la cuota tributaria derivada de la aplicación del procedimiento (antes descrito) reputado como el genuíno. En ningún caso, consecuentemente, puede servir dicho precepto para obtener "directamente", a modo de escala móvil dependiente de las circunstancias temporales de cada supuesto, el '**valor** inicial' del período impositivo liquidatorio.

Aceptar la tesis municipal equivaldría a permitir que el Ayuntamiento estuviera siempre liquidando el Impuesto por el incremento- base imponible y base liquidable máximos permitidos, ya que tales elementos o factores se obtendrían, de esta manera, "de abajo a arriba", sin necesidad de conocer el '**valor** inicial' según Índice, que, en la mayoría de los casos, es inferior al que "indirectamente" se infiere del sistema empleado por la Corporación.

En todo el expediente, salvo en las tres hojas liquidatorias que aquí se han contrastado, no consta el **valor** inicial indiciario, que es, como hemos afirmado, un elemento esencial para determinar las bases y el tipo de gravamen, y, a partir de los mismos, obtener la cuota tributaria.

No es viable, por tanto, el razonamiento de la sentencia de instancia de que "el '**valor** inicial' no puede entenderse como algo invariable, sino que está supeditado a que el período impositivo sea más o menos dilatado", puesto que el artículo 12 claramente dice que el **valor** de un determinado **terreno** es el resultado de multiplicar los metros cuadrados del mismo por los **valores** unitarios que legalmente se hayan fijado en los Índices correspondientes a los trienios en que se haya producido el inicio y conclusión del período impositivo. Lo preconizado por el Ayuntamiento sería tanto como aceptar que éste pueda fijar los **valores**, sobre todo los iniciales, ex post facto, a su libre arbitrio, sin ningún control y con olvido de los tipos prefijados, normativamente, en los Índices por él aprobados y publicados; implicaría, asimismo, el ir contra sus propios actos e infringir, igualmente, el principio constitucional de seguridad jurídica.

El problema sobrevenido, después de todo lo argumentado, surge con motivo de concretar cuál es, en definitiva, en el caso de autos, el quantum del '**valor** inicial' aplicable.

Lo alegado por la recurrente en justificación de la causa impugnatoria segunda de la casación no puede ser aceptado, a efectos de lo expuesto, porque, aun cuando se da la circunstancia de que en las dos liquidaciones giradas con motivo de las adquisiciones de las dos participaciones indivisas (del 10% y del 70%) de la finca de autos el **valor** final es idéntico, no puede concluirse que 'el **valor** inicial' también deba serlo, ya que la razón en que tal conclusión se asienta se quiebra, entre otros motivos, por el hecho de que el Índice trienal final a que está sometida una y otra liquidación no es el mismo (el de 1982-1984, prorrogado para 1985, en un caso, y el de 1986-1988, prorrogado para 1989, en el otro).

El '**valor** inicial' aplicable debe ser, por tanto, siempre que sea superior al señalado motu proprio por el Ayuntamiento en la liquidación (126.472 P/m²), el que conste, como tal, en el Índice del trienio 1976- 1978, prorrogado en 1979, sin que en ningún caso exceda de la cifra de 149.467 P/m² que, utilizada al efecto en las otras dos liquidaciones giradas en los expedientes números 85/10264402 y 13469/85 como **valor** inicial (y obtenida, también, por la vía indirecta del artículo 25), es la solicitada, al efecto, por la recurrente. Con la inteligencia, por supuesto, de que, consecuentemente, en ningún caso, la cuota tributaria que resulte de la aplicación del tipo inicial del Índice no podrá exceder de la fijada, como máxima, por el Ayuntamiento, según dicho artículo 25, en la liquidación cuestionada en los presentes autos.



TERCERO.- Estimado, aunque sea conceptualmente en parte, el recurso de casación, procede que, conforme al vigente artículo 102.2 de la LJCA, las costas de la instancia se sufraguen a tenor de las reglas generales y que, respecto a las de este recurso, cada parte satisfaga las suyas.

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español,

FALLAMOS

Que, estimando las causas de impugnación articuladas, al amparo del motivo cuarto del vigente artículo 95.1 de la LJCA., en el presente recurso de casación ordinaria interpuesto por la representación procesal de Portland Valderrivas S.A. contra la sentencia número 763 dictada, con fecha 9 de septiembre de 1992, por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, debemos casarla y la casamos, y, en su lugar, declaramos que, estimando en parte el recurso de dicho orden jurisdiccional promovido contra el acuerdo del Ayuntamiento de Madrid de 1 de junio de 1988 por el que se había estimado, a su vez, también en parte, el recurso de reposición deducido contra la liquidación del Impuesto Municipal sobre el Incremento del **Valor** de los **Terrenos** objeto de controversia en estos autos, anulamos parcialmente dicha liquidación, que será sustituida, en su caso, por otra en la que el '**valor** inicial' se calculará del modo que ha quedado establecido en el último apartado del Fundamento de Derecho Tercero de esta sentencia. Las costas de la instancia se sufragarán conforme a las reglas generales y, en cuanto a las de este recurso, cada parte satisfará las suyas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en su caso en el Boletín Oficial del Estado y se insertará en la Colección Legislativa, y definitivamente juzgando, , lo pronunciamos, mandamos y firmamos PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Jaime Rouanet Moscardó, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.