

Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 32 de Madrid
c/ Princesa, 5 , Planta 3 - 28008

45029730

NIG: 28.079.00.3-2022/0066899

Procedimiento Abreviado 606/2022 A

Demandante/s: [REDACTED]

PROCURADOR D./Dña. MARIA CONCEPCION PUYOL MONTERO

Demandado/s: AYUNTAMIENTO DE TORREJON DE ARDOZ
LETRADO DE CORPORACIÓN MUNICIPAL

Magistrado-Juez

Ilmo. Sr. D. Luis Vacas García-Alós

SENTENCIA Nº 61/2023

En Madrid, a seis de febrero de dos mil veintitrés.

El Ilmo. Sr. Magistrado-Juez del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 32 de Madrid, habiendo visto los presentes autos de procedimiento abreviado nº 606/2022 seguidos ante este Juzgado, entre partes, de una como recurrente doña [REDACTED] representada por la Procuradora de los Tribunales doña MARÍA CONCEPCIÓN PUYOL MONTERO y defendida por el Letrado don JOSÉ LUIS GARCÍA BUSTOS, y de otra como demandado el AYUNTAMIENTO DE TORREJÓN DE ARDOZ, representado y defendido por el Sr. Letrado Consistorial, sobre tributos locales, ha dictado la siguiente sentencia:

I. ANTECEDENTES

PRIMERO.- Con fecha 29 de septiembre del pasado año tuvo entrada en este Juzgado demanda de procedimiento abreviado, a la que correspondió como nº de recurso el 606/2022, admitiéndose posteriormente a trámite y reclamándose el expediente administrativo de la Administración demandada, en virtud de lo acordado en el decreto de la Sra. Letrada judicial de este Órgano jurisdiccional del día 30 de septiembre de la pasada anualidad.

SEGUNDO.- Convocada la mencionada vista pública para el pasado día 25 de enero y celebrada en esa misma fecha, las partes expusieron por su orden las alegaciones que estimaron convenientes, contestando la parte demandada el escrito de demanda y pretendiendo de este Juzgado que se dicte una sentencia de inadmisión con respecto a la acción promovida con base en la excepción procesal alegada o, subsidiariamente, desestimatoria de dicha acción. Solicitado el recibimiento del pleito a prueba se practicó la propuesta por las partes que fue declarada pertinente, de conformidad con lo que se hizo constar en el juicio oral; el cual, tras el traslado para conclusiones, quedó visto para sentencia.

TERCERO.- En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones legales establecidas.



II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- En el presente recurso es objeto de impugnación la desestimación presunta mediante silencio administrativo de la solicitud de nulidad y devolución de cantidades relativas a las liquidaciones tributarias números 4174 y 4175, de fechas 4 de agosto de 2021, practicadas en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por el Consistorio demandado, referentes a los expedientes números 2021/01470/01 y 2021/01470/00, respectivamente, por importe total de dos mil quinientos treinta y seis euros con treinta y nueve céntimos de euro (2.536,39 €), como consecuencia de la transmisión de un inmueble situado en la planta baja de la calle de Las [REDACTED] de la localidad de Torrejón de Ardoz, con referencia catastral nº 9194105VK5799S0001AO, así como de otro inmueble ubicado en la referida planta baja de misma la calle de Las Fuentes nº 8, de la expresada localidad, con referencia catastral nº 9194105VK5799S0003DA. Sostiene, en este sentido, la parte actora que dichas liquidaciones han devenido nulas de pleno derecho con cobertura en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, al declarar inconstitucionales los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales, considerando además que las liquidaciones giradas son contrarias a Derecho al no existir ganancia patrimonial por inexistencia del incremento del valor de los bienes en cuestión; lo que, a su modo de ver, obliga a la Corporación Municipal demandada a la devolución de lo pagado por la demandante en virtud de las liquidaciones de plusvalía en su momento practicadas.

SEGUNDO.- Con carácter previo procede abordar la causa de inadmisibilidad alegada por la defensa de la propia Entidad Local demandada invocando la existencia de una excepción procesal por cuanto que desde su punto de vista el contencioso-administrativo interpuesto afecta a una actividad no susceptible de impugnación; argumento que no puede compartirse a la vista de las particularidades fácticas concurrentes, atendiendo a una tesis favorable a la tutela judicial efectiva sin indefensión, conforme a las previsiones establecidas en los artículos 24.1 de la Constitución y 7º de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y teniendo en cuenta que el objeto procesal del presente litigio afecta a la desestimación presunta mediante silencio administrativo de la solicitud de nulidad y de devolución de cantidades indebidamente ingresadas, promovida ante la Entidad territorial demandada por la ahora recurrente.

TERCERO.- En cuanto al fondo del asunto debatido en el presente recurso contencioso-administrativo es preciso indicar que la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y el sistema de autoliquidación del mismo por el propio sujeto pasivo se regula, respectivamente, en los artículos 107 y 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales; preceptos que en un principio se vieron directamente afectados por la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, de la que son de destacar los siguientes extremos:

1º) Los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 de la referida Ley de Haciendas Locales se declararon inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que sometían a tributación situaciones de inexistencia de incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.



2º) El mencionado Impuesto no era, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual, salvo en aquellos supuestos en los que sometía a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentaban aumento de valor del terreno al momento de la transmisión.

3º) De esta forma, eran inconstitucionales y nulos los expresados artículos 107.1 y 107.2.a) únicamente en la medida en que sometían a tributación aquellas situaciones inexpressivas de capacidad económica, extendiéndose la apuntada declaración de inconstitucionalidad y nulidad por conexión con esos mismos preceptos al artículo 110.4 de la propia Ley de Haciendas Locales.

4º) El anterior razonamiento se basaba en la íntima relación existente entre este último artículo y las reglas de valoración previstas en aquellos, cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, al impedir a los sujetos pasivos que pudieran acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica.

5º) En los concretos términos señalados, la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación era algo que sólo correspondía al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de la citada sentencia 59/2017, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del Impuesto, de manera que permitieran arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

CUARTO.- De las sentencias dictadas por la Sala Tercera del Tribunal Supremo con fechas 9 de julio de 2018 y 24 y 25 de abril de 2019, que dieron respuesta a las variadas y significativas cuestiones suscitadas acerca de las diferentes interpretaciones de que fue objeto la sentencia 59/2017 del Tribunal Constitucional, se infieren las siguientes consideraciones:

1ª) El sujeto pasivo del referido Impuesto debía probar la inexistencia de una plusvalía real, conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley General Tributaria; lo que no conllevaba una quiebra de los principios de reserva de ley tributaria y de seguridad jurídica, teniendo en cuenta que el alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la indicada sentencia 59/2017 –inconstitucionalidad de carácter parcial en lo que se refiere a los artículos 107.1 y 107.2 a) de la Ley de Haciendas Locales y total en relación con el artículo 110.4 del mismo texto legal- se concretaba en los tres siguientes aspectos:

- a) 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 de dicha, podía el obligado tributario demostrar que el terreno no experimentó un aumento de valor y, por ende, que no se había producido el nacimiento de la obligación tributaria principal correspondiente al Impuesto en cuestión.



- b) Una vez demostrada la inexistencia de plusvalía, no procedería la liquidación del impuesto o, en su caso, correspondería la anulación de la liquidación practicada o, alternativamente, la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución.
- c) En caso contrario, habría 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 referido Cuerpo legal, que, según precisaron las mencionadas sentencias, habían quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor.

2ª) En relación con este último supuesto, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo puntualizó que era 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) de la Ley de Haciendas Locales pudiera suscitar dudas desde la perspectiva del artículo 31.1 de la Constitución.

3ª) Hasta tanto se produjera la intervención legislativa que reclamaba la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 con la debida cobertura legal, atendiendo a los aludidos principios constitucionales de seguridad jurídica y de reserva legal tributaria y de acuerdo con lo preceptuado en los artículos 9.3, 31.3 y 133.1 del Texto fundamental, debía significarse lo siguiente:

- a) Correspondía al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido; extremo este que no solo se deducía del artículo 105.1 de la Ley General Tributaria, sino que además se puso de relieve por el Pleno del Tribunal Constitucional en la misma sentencia 59/2017 y en el auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 2017.
- b) Para acreditar que no había existido la plusvalía gravada por el expresado impuesto, el sujeto pasivo podía, en primer término, ofrecer cualquier principio de prueba que, al menos indiciariamente, permitiera apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se reflejaba en las correspondientes escrituras públicas; en segundo lugar, optar por una prueba pericial que confirmara tales indicios; o, por último, emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 de la Ley General Tributaria, que pusiera de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el impuesto de referencia.
- c) Una vez aportada por el obligado tributario la prueba de que el terreno no había aumentado de valor, debería ser la Administración competente la que probara en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos de la Ley de Haciendas Locales que el fallo de la sentencia 59/2017 había dejado en vigor en caso de plusvalía, de forma que contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del correspondiente procedimiento



tributario, el obligado tributario dispondría de los medios de defensa que se le reconocían en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial contencioso-administrativa.

4ª) En el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, el artículo 104.1 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales señalaba que se gravaba el incremento de valor que experimentaban dichos terrenos, siendo la exégesis efectuada por el Tribunal Constitucional en la reiterada sentencia 59/2017 la que obligaba a interpretar ese incremento de valor como un incremento de “valor real” para que la plusvalía gravada respetara las exigencias que dimanaban del principio de capacidad económica; de suerte que la omisión legal no suponía una quiebra del artículo 31.3 de la Constitución, pues la constatación de que existía una plusvalía real era un prius fáctico para la aplicación de la regla objetiva del cálculo prevista en los artículos 107.1 y 107.2.a) de dicha Ley de Haciendas Locales -que únicamente habían quedado en vigor hasta ese momento para tales casos- y no un elemento esencial que sirviera para cuantificar el Impuesto, como sucede en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, cuya concurrencia resultaba perfectamente constatable sobre la base del empleo de los medios de comprobación que contempla la propia Ley General Tributaria en los artículos 105 y siguientes.

5ª) Rechazada la vulneración del principio de reserva de ley tributaria, conforme a las previsiones establecidas en los artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución, debía desestimarse, asimismo, la quiebra del principio de seguridad jurídica garantizado en el artículo 9.3 de la propia Norma fundamental, habida cuenta de que, según las reglas de interpretación admisibles en Derecho, sólo si el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que las mismas vulnerarían el principio de seguridad jurídica.

QUINTO.- En términos generales, no cabría acoger siempre la impugnación promovida cuando no se aportó ninguna prueba con virtualidad jurídica suficiente para corroborar la inexistencia de incremento de valor con respecto al correspondiente inmueble, que inequívocamente reflejara un descenso del suelo, que era precisamente el exigido a los efectos jurídico tributarios derivados del reconocimiento que en definitiva resultaba determinante de la existencia y ulterior configuración del respectivo hecho imponible. El anterior criterio tenía como cobertura, por otra parte, la doctrina contenida en la mencionada sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018, si bien valorando sus propios y específicos términos, de manera que la diferencia entre el precio de compra y el de venta únicamente constituía un mero indicio probatorio, que, como tal principio de prueba, podía quedar desvirtuado mediante el pertinente informe oficial que determinara la inexistencia de plusvalía sobre la base del correspondiente cálculo, que pudiera desglosar el porcentaje correspondiente al valor del suelo y de la construcción. Debe significarse al respecto que dicho criterio se consideró ajustado a Derecho en una sentencia de la referida Sala Tercera, fechada el 12 de julio de 2019, considerando la inexistencia de prueba sobre el pretendido decremento de valor, habida cuenta de que el recurrente no acreditó en dicho supuesto que tal decremento entre el precio de adquisición y el de venta de la respectiva finca obedeciera exclusivamente a una minoración del precio del suelo.



SEXTO.- Las liquidaciones llevadas a cabo en cada caso por la Administración Territorial demandada, de acuerdo con las previsiones establecidas en el artículo 107 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, debían, pues, hacerse teniendo en cuenta el criterio sentado en las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fechas 16 de octubre y 19 de diciembre de 2018, a cuyo tenor esas liquidaciones resultarían ajustadas al Ordenamiento jurídico, concretamente a los artículos 107 y 108 de la expresada Ley de Haciendas Locales, toda vez que en un principio el método de cuantificación impugnado no se había visto afectado hasta ese momento por la declaración de inconstitucionalidad contenida en la anteriormente citada sentencia 59/2017 del Tribunal Constitucional, de acuerdo con el criterio jurisprudencial reflejado en las indicadas sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018 y 27 de marzo y 24 y 25 de abril de 2019.

SÉPTIMO.- La situación normativa y jurisprudencial anteriormente descrita ha experimentado, sin embargo, un cambio ciertamente significativo y relevante con respecto al fondo del asunto enjuiciado en este procedimiento, toda vez que la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021 declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales; debiéndose destacar de la referida sentencia –plenamente aplicable en este supuesto por las razones que posteriormente se indicarán– los siguientes fundamentos:

1º) El presupuesto de hecho del tributo en cuestión debe ser, siempre y en todo caso, un índice de capacidad económica real o potencial, de acuerdo con la exigencia de modular la carga tributaria del contribuyente en función de su capacidad económica; por lo que el principio de capacidad económica, como parámetro de la imposición, no rige con la misma intensidad en todas las instituciones tributarias, pues dentro de las obligaciones tributarias materiales que conforman el tributo como relación jurídico tributaria –artículos 17.1, 19 y 25.1 de la Ley General Tributaria–, se refleja mejor en las obligaciones tributarias principales que en las obligaciones tributarias accesorias.

2º) El expresado principio de capacidad económica proyecta sus exigencias en relación con los tributos, que son las figuras contributivas, pero no así necesariamente y en la misma medida en relación con las obligaciones accesorias a la deuda tributaria propiamente dicha; admitiéndose como criterio de graduación de los recargos, en tanto constituyen un porcentaje de la deuda tributaria stricto sensu –como criterio de graduación de las sanciones en materia tributaria (técnicamente excluidas de la deuda tributaria, ex artículo 58.2 de la propia Ley Tributaria en la sentencia del mismo Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril)–, y ello teniendo en cuenta que, debido a la configuración sinalagmática de las tasas, operará con más intensidad en los impuestos, sin que del principio de capacidad económica puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y concretas, sobre la particular regulación de cada figura tributaria, en función precisamente de sus específicas singularidades.

3º) El legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración de los tributos, no correspondiéndole en modo alguno enjuiciar si las soluciones adoptadas en la



Ley Tributaria son las más correctas técnicamente, aunque indudablemente se halla facultado para determinar si en el régimen legal del tributo aquel ha sobrepasado o no los límites al poder tributario que se derivan de los principios constitucionales contenidos en el artículo 31.1 de la Constitución, como se refleja en la jurisprudencia constitucional –por todas en las sentencias del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio; 221/1992, de 11 de diciembre; 214/1994, de 14 de julio; 46/2000, de 17 de febrero; 96/2002, de 25 de abril; 7/2010, de 27 de abril; 19/2012, de 15 de febrero, y 20/2012, de 16 de febrero.

4º) Resulta constitucionalmente posible que el legislador tributario, al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios, respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Norma principal, de forma que, en relación con los tributos tradicionales con fin primordialmente fiscal, se ha admitido:

- a) El establecimiento de exenciones y bonificaciones, que serán constitucionalmente válidas siempre que respondan a fines de interés general que las justifiquen, quedando, en caso contrario, proscritas por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica.
- b) Siendo la lucha contra el fraude fiscal un objetivo y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, la capacidad económica como medida de la carga tributaria puede ceder ante la necesidad de evitar actuaciones abusivas por parte de los sujetos pasivos en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, siempre que estas medidas antifraude no sean desproporcionadas.
- c) El propio legislador puede recurrir a una técnica que no exija la cuantificación exacta de los gastos producidos, estableciendo una deducción global o a tanto alzado, para evitar la complejidad en el procedimiento tributario y por la dificultad de comprobar la existencia y cuantía de ciertos gastos, con excesivos costes de gestión.

5º) Ha sido en materia de tributos con finalidad primordialmente extrafiscal donde la quiebra justificada de la capacidad económica como criterio de cuantificación ha adquirido mayor relevancia, de manera que el reconocimiento constitucional de la instrumentalidad fiscal en la esfera de la imposición autonómica desde la sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo, ha supuesto el establecimiento de impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, responden principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución garantiza en los artículos 39 a 52, bastando con que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo.

6º) Si bien la naturaleza extrafiscal o recaudatoria de un tributo es una cuestión de grado, por lo que difícilmente existirán casos puros, lo cierto es que en estas figuras impositivas difiere la manera en que la correspondiente fuente de capacidad económica es



sometida a gravamen en la estructura del tributo, porque, siendo su hecho imponible un signo de riqueza -generalmente potencial-, el principio de capacidad económica como criterio de imposición cede ante la insoslayable vinculación de la tributación soportada a la consecución de la finalidad pretendida -como se declaró en la sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre-, dado que a su través se pretende un efecto disuasorio o estimulante de la realización de conductas obstaculizadoras o protectoras de la finalidad de política social o económica perseguida.

7º) La aplicación del principio de capacidad económica como criterio o parámetro de imposición a la regla de cuantificación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, requiere señalar que los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establecen un único método de determinación de toda la base imponible del propio impuesto, y no de parte de ella, de carácter objetivo y de imperativa aplicación.

8º) En cuanto a su carácter objetivo u objetivado, en los preceptos controvertidos se fijan los dos elementos -objetivos- para calcular el importe del incremento gravado:

- a) El valor del terreno en el momento del devengo por referencia a su valor catastral en el artículo 107.2 a) del mencionado Texto Refundido y el porcentaje anual de incremento según el número de años transcurridos desde su adquisición en el artículo 107.4, así como el denominado porcentaje del incremento, que se calcula multiplicando el periodo de generación de dicho incremento -años completos de tenencia en el patrimonio- al porcentaje anual que fija el Ayuntamiento a través de la Ordenanza dentro de los límites máximos que, para cada periodo de generación, establece el citado artículo 107.4. Así, la medición del incremento de valor legal no atiende a las alteraciones efectivas de valor producidas por el paso del tiempo en el suelo urbano ahora transmitido, cuantificando su evolución temporal por referencia comparativa entre los valores de transmisión y adquisición, sino entendiendo que ese incremento es un porcentaje del valor catastral del terreno urbano en el momento de la transmisión; porcentaje, eso sí, calculado en función de los años transcurridos desde su adquisición, por lo que el propio establecimiento de una estimación objetiva supone dejar al margen la capacidad económica real demostrada por el contribuyente, ya que, como ha argumentado la doctrina científica desde antiguo, la evaluación directa y la estimación presuntiva o indiciaria no son métodos alternativos de determinación de una misma base imponible, sino de determinación de bases alternativas. Y ello porque no solo ambos métodos se diferencian desde el punto de vista cuantitativo, ya que para ser alternativos sería necesario que por ambos se llegara al mismo resultado; sino también desde el punto de vista cualitativo, porque la evaluación directa mide la capacidad económica real del contribuyente y la estimación presuntiva mide otra cosa, cuyo concepto solo puede inferirse de las normas reguladoras de tal estimación.
- b) En lo que respecta a la obligatoriedad de la norma de cuantificación aquí cuestionada, al no contemplarse en el artículo 107 del Texto Refundido la

estimación directa de la base imponible sino solo una única estimación objetiva, se constituye una verdadera regla imperativa de valoración del incremento de valor gravado, como ha puesto de manifiesto la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, que terminó con la ficción legal de la existencia inexorable de un incremento de valor -y, por tanto, de gravamen- con toda transmisión de suelo urbano, determinando qué dicha transmisión es condición necesaria pero no suficiente para el nacimiento de la obligación tributaria en un impuesto cuyo objeto es el incremento de valor. Pero una vez constatada la efectividad de esa plusvalía, lo cierto es que los preceptos legales impugnados solo permiten tomar en consideración el valor catastral en el momento del devengo y no acudir a otros valores, como podría ser el valor catastral en el momento de la adquisición del terreno o los valores comparativos de compra y venta del mismo; por lo que el referido artículo 107 no permite la prueba de incrementos efectivos distintos -generalmente inferiores- al legalmente calculado y, por ende, la tributación en consecuencia. Y ello porque la presunción de que el suelo urbano se revaloriza anualmente -y aumenta en función de los años de tenencia- es únicamente la ratio legis de la regla de valoración ahora enjuiciada y no la regla de valoración en sí; presunción vulgar -que no jurídica- que venía respaldada por la realidad económica del tiempo en que se promulgó este sistema objetivo de medición -artículo 108 de la Ley de las Haciendas Locales.

9º) Aplicando la doctrina constitucional de la capacidad económica como criterio de imposición a los preceptos legales cuestionados en su configuración actual tras las sentencias constitucionales 59/2017 y 126/2019, puede afirmarse que a un Impuesto de carácter real y objetivo como el del Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, con un hecho imponible específico y no general -al gravar una concreta manifestación de riqueza, cual es la plusvalía de los terrenos urbanos por el paso del tiempo y no la renta global del sujeto-, y sin constituir una figura central de la imposición directa, le es plenamente aplicable el principio de capacidad económica como fundamento, límite y parámetro de la imposición.

10º) Lo anteriormente manifestado implica, en el caso de este Impuesto, en primer término, que quienes se sometan a tributación deban ser únicamente los que experimenten un incremento de valor del suelo urbano objeto de transmisión, como resolvió la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, al requerir transmisión del suelo urbano más materialización del incremento de valor para el nacimiento de la obligación tributaria; esto es, incremento real, y no potencial o presunto, para la realización del hecho imponible; y, en segundo lugar, que quienes experimenten ese incremento se sometan a tributación, en principio, en función de la cuantía real del mismo, conectándose así debidamente el hecho imponible y la base imponible, dado que esta última no es más que la cuantificación del aspecto material del elemento objetivo del primero.

11º) Si bien es cierto que la forma más adecuada de cuantificar esta plusvalía es acudir a la efectivamente operada, el legislador, a la hora de configurar el tributo, tiene libertad para administrar la intensidad con que el principio de capacidad económica debe manifestarse en ellos, para hacerlos compatibles con otros intereses jurídicos dignos de protección, como puedan ser el cumplimiento de fines de política social y económica, la lucha contra el fraude fiscal o razones de técnica tributaria; de ahí que, con la revitalización



del principio de capacidad económica como medida de cuantificación en los impuestos, deba matizarse la afirmación vertida en la sentencia constitucional 59/2017 de que, siendo el hecho imponible del tributo un índice de capacidad económica real -puesto que no pueden someterse a tributación situaciones de no incremento de valor-, es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto.

12º) La renuncia a gravar según la capacidad económica real manifestada en el hecho imponible, estableciendo bases objetivas o estimativas, no puede ser arbitraria, sino que exige justificación objetiva y razonable; justificación que debe ser más sólida cuanto más se aleje de la realidad el método objetivo elegido normativamente; de forma que la falta de conexión entre el hecho imponible y la base imponible no sería inconstitucional per se, salvo que carezca de la referida justificación objetiva y razonable.

13º) Sentado lo anterior, debe rechazarse ab initio que el método estimativo del incremento de valor gravado en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana sea consecuencia del carácter extrafiscal de este tributo. Incluso el fundamento tradicionalmente asignado a este impuesto –según el artículo 47 de la Constitución «la comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos»- no hace sino confirmar la finalidad fiscal o recaudatoria del mismo, al igual que la tienen las contribuciones especiales eventualmente exigibles por el aumento del valor de los inmuebles, debido a la realización de obras públicas y a la creación o ampliación de servicios públicos.

14º) Tampoco puede considerarse que los preceptos legales cuestionados establezcan una norma antifraude fiscal, al no pretender combatir conductas elusivas concretas del deber constitucional de contribuir, o que se basen en la imposibilidad técnica del legislador de establecer otra forma de cálculo de las plusvalías del suelo urbano, puesto que no faltan ejemplos alternativos en los antecedentes históricos de este mismo impuesto local, en el informe de la comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local de julio de 2017 o en los numerosos estudios científicos que, sobre este particular, han proliferado tras la promulgación de las declaraciones de inconstitucionalidad parcial de los preceptos legales impugnados en sede constitucional.

15º) El hecho de que el legislador opte por unos parámetros objetivos de cuantificación, renunciando a la valoración real de ese incremento, tiene como fin proporcionar un instrumento simplificado de cálculo que facilite la aplicación del impuesto a las dos partes de la obligación tributaria, como expuso el apartado III de la exposición de motivos de la Ley 39/1988: «en el campo de los recursos tributarios, la reforma [de las haciendas locales] ha introducido cambios verdaderamente sustanciales tendentes a [...] facilitar la gestión del sistema [tributario local] diseñado».

16º) Ante la complejidad y la incertidumbre que supone determinar y comprobar la realidad y exactitud del incremento de valor del terreno urbano objeto de transmisión, con excesivos costes de gestión y de litigiosidad, se optó por la simplicidad y certidumbre de un método objetivo de medición del incremento de valor por referencia al valor catastral en el momento de la transmisión y a un coeficiente en función de la extensión del periodo de



generación del mismo, que agilizara la aplicación del tributo y redujera la conflictividad que supone acudir al incremento real.

17º) Para que este método estimativo de la base imponible sea constitucionalmente legítimo por razones de simplificación en la aplicación del Impuesto o de practicabilidad administrativa, debe bien no erigirse en método único de determinación de la base imponible, permitiéndose legalmente las estimaciones directas del incremento de valor, bien gravar incrementos medios o presuntos potenciales, esto es, aquellos que previsiblemente o presumiblemente se producen con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana, de acuerdo con los términos razonados en las sentencias del Tribunal Constitucional 26/2017, 37/2017, 59/2017, 72/2017 y 126/2019.

18º) Esta última posibilidad pudo ser cierta con anterioridad a la caída del mercado inmobiliario, pero lo que resulta incontrovertido es que la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado –la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos– en un efecto generalizado, dando lugar a que tampoco sean excepcionales o patológicos los supuestos en los que el efectivo incremento de valor sea de importe inferior – con frecuencia, incluso, notablemente inferior– al incremento calculado conforme al artículo 107 del Texto refundido de la Ley de Haciendas Locales.

19º) Siendo, pues, que la realidad económica ha destruido la antes referida presunción de revalorización anual de los terrenos urbanos que operó en la mente del legislador para crear la norma objetiva de valoración ahora cuestionada, desaparece con ella la razonable aproximación o conexión que debe existir entre el incremento de valor efectivo y el objetivo o estimativo para que razones de técnica tributaria justifiquen el sacrificio del principio de capacidad económica como medida o parámetro del reparto de la carga tributaria en este Impuesto; con lo que la base imponible objetiva o estimativa deja de cuantificar incrementos de valor presuntos, medios o potenciales.

20º) El mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, estar al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera, en definitiva, el principio constitucional de capacidad económica como criterio de imposición del artículo 31.1 de la Constitución; concurriendo la circunstancia de que la simplificación en la aplicación de este Impuesto desaparece en su actual configuración, dado que para su gestión ya se recurre al incremento efectivo y a su cuantía, por lo que, consecuentemente, la materialización del incremento del valor del terreno urbano transmitido es condición sine qua non para el nacimiento de la obligación tributaria y su cuantía real es determinante para la inexigibilidad del tributo en los supuestos en los que la cuota tributaria agote o supere el referido incremento efectivo. Carece ya de sentido, por todo lo anteriormente dicho, exigir obligatoriamente el gravamen en función de la cuantía de un incremento objetivo basando su legitimidad constitucional en razones de practicabilidad ante una pretendida dificultad para determinar la existencia y cuantía del incremento del suelo urbano transmitido, cuando esa dificultad forma parte hoy de la mecánica de la aplicación del Impuesto de referencia.

OCTAVO.- Como consecuencia de aplicar al caso analizado la precedente doctrina contenida en la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021 -en los concretos términos que se han reflejado y teniendo en cuenta que resulta aplicable por



afectar a una situación no consolidada, atendiendo a que las liquidaciones tributarias de referencia fueron objeto de una solicitud de nulidad y de devolución de cantidades indebidamente ingresadas (desestimada mediante silencio administrativo), así como al alcance formal de dicha sentencia y a los efectos derivados de la misma fundamentados en los artículos 38 y concordantes de la Ley Orgánica del propio Tribunal de Garantías-, debe dejarse sin efecto la actuación impugnada con respecto a las expresadas liquidaciones tributarias números 4174 y 4175, de fechas 4 de agosto de 2021, practicadas en concepto del citado Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por el Ayuntamiento demandado, referentes a los expedientes números 2021/01470/01 y 2021/01470/00, respectivamente, por importe total de dos mil quinientos treinta y seis euros con treinta y nueve céntimos de euro (2.536,39 €), como consecuencia de la transmisión del citado inmueble situado en la planta baja de la calle de Las Fuentes nº 8, de la localidad de Torrejón de Ardoz, con referencia catastral nº 9194105VK5799S0001AO, así como de otro inmueble ubicado en la referida planta baja de misma la calle de Las Fuentes nº 8, de la expresada localidad, con referencia catastral nº 9194105VK5799S0003DA; lo que determina la estimación del recurso entablado, con los efectos económicos derivados de este pronunciamiento sobre la anulación de la referida liquidación, de acuerdo con la pretensión contenida en la demanda.

NOVENO.- En materia de costas procesales, atendiendo al carácter y a la naturaleza de la cuestión litigiosa y de conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Procesal, no se aprecian suficientes motivos para un expreso pronunciamiento sobre las mismas.

En atención a lo expuesto, y vistos los preceptos citados y demás de general aplicación,

FALLO

Que rechazando como rechazo la causa de inadmisibilidad invocada por la defensa del Consistorio demandado y entrando a conocer del fondo del asunto debatido, debo estimar, y estimo, el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de doña [REDACTED] contra la mencionada desestimación presunta mediante silencio administrativo de la solicitud de nulidad y devolución de cantidades relativa a las liquidaciones tributarias números 4174 y 4175, de fechas 4 de agosto de 2021, practicadas en concepto del referido Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por el Consistorio demandado, referentes a los expedientes números 2021/01470/01 y 2021/01470/00, respectivamente, por el apuntado importe total de dos mil quinientos treinta y seis euros con treinta y nueve céntimos de euro (2.536,39 €), como consecuencia de la transmisión del indicado inmueble situado en la planta baja de la [REDACTED] de la localidad de Torrejón de Ardoz, con referencia catastral nº 9194105VK5799S0001AO, así como del otro inmueble ubicado en dicha planta baja de misma la [REDACTED] de la expresada localidad, con referencia catastral nº 9194105VK5799S0003DA; actuación administrativa municipal que expresamente se deja sin efecto, conforme a los términos interesados en el escrito de demanda, declarando, como declaro, el derecho de la recurrente a que por la propia Administración Local demandada se le devuelva el referido importe con los intereses correspondientes. Sin costas.

