



Roj: **ATS 1414/2018 - ECLI: ES:TS:2018:1414A**

Id Cendoj: **28079130012018200310**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **19/02/2018**

Nº de Recurso: **5160/2017**

Nº de Resolución:

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

Ponente: **EMILIO FRIAS PONCE**

Tipo de Resolución: **Auto**



**TRIBUNAL SUPREMO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN: PRIMERA**

**AUTO**

Fecha del auto: 19/02/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5160/2017

Materia: TRIBUTOS LOCALES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Teresa Barril Roche

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: JRAL

Nota:

R. CASACION núm.: 5160/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Teresa Barril Roche

**TRIBUNAL SUPREMO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN: PRIMERA**

**AUTO**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Luis María Díez-Picazo Gimenez, presidente

D<sup>a</sup>. Celsa Pico Lorenzo

D. Emilio Frias Ponce



D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jose Maria del Riego Valledor

D<sup>a</sup>. Ines Huerta Garicano

En Madrid, a 19 de febrero de 2018.

## HECHOS

**PRIMERO.- 1.** La procuradora doña Sonia Salas Sánchez, en representación del Ayuntamiento de Zaragoza, mediante escrito fechado el 6 de octubre de 2017 preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 31 de julio de 2017 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 5 de Zaragoza, que falló estimar íntegramente el recurso 341/2016, interpuesto por Benomnia Variis S.L., relativo a solicitud de rectificación de autoliquidación en concepto del impuesto sobre incremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana [«IIVTNU»].

**2.** Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, le achaca la infracción de los artículos 31, 47 y 142 de la Constitución Española [«CE»], y de los artículos 107.1 y 107.2.a) del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo) [«TRLHL»], en resumen, porque el Juez de instancia realiza una interpretación de la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017 (ES:TC:2017:59), que determina la inaplicación absoluta de los citados artículos 107.1 y 107.2.a) TRLHL, lo que supone vulnerar además de esos preceptos legales aquellos constitucionales.

**3.** Razona que las infracciones de las normas estatales denunciadas han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la sentencia que pretende recurrir, argumentando que de aceptar la "tesis maximalista", esto es, la inaplicación de la normativa reguladora del impuesto, no sólo no se produce la reversión de las **plusvalías** que experimentan los terrenos por la acción urbanística municipal, sino que expulsar del ordenamiento jurídico el impuesto de forma absoluta, tal y como se interpreta en la sentencia impugnada, supone una merma muy sustancial de los ingresos públicos, afectando por tanto a un principio básico en la financiación local, cual es, el principio de suficiencia. El Juzgador de instancia se ha atribuido una potestad que no le corresponde, cuál es expulsar del ordenamiento jurídico una serie de preceptos en contra de lo manifestado por el Tribunal Constitucional.

**4.** Entiende que en el recurso de casación preparado concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, porque se dan la presunción de interés casacional del artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) [«LJCA»], y las circunstancias de interés casacional de las letras b), c) y e) del artículo 88.2 LJCA.

**4.1.** Señala que no hay jurisprudencia que resuelva la cuestión suscitada en el escrito de preparación respecto de la interpretación de la STC-59/2017 [ artículo 88.3.a) LJCA ]. La reciente sentencia de 27 de junio de 2017 de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo [recurso de casación en interés de la ley 3216/2015 (ES:TS:2017:2549)], seguida en materia del IIVTNU no entra a determinar en qué sentido debe ser interpretada la doctrina del Tribunal Constitucional, ni cuándo debe considerarse que se ha producido un incremento del valor del terreno.

**4.2.** Sienta una doctrina sobre dichas normas de Derecho estatal que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [ artículo 88.2.b) LJCA ], porque la doctrina que viene a sentar la sentencia que se recurre en casación supondría un menoscabo de la capacidad recaudatoria de los Ayuntamientos o cuando menos una dilación en el momento de percibir los ingresos.

**4.3.** Afecta a un gran número de situaciones por trascender de caso objeto del proceso [ artículo 88.2.c) LJCA ], en cuanto que las consecuencias de la aplicación de la doctrina constitucional de acuerdo con la "tesis maximalista" supone la afección, no sólo al caso concreto, sino a todas las liquidaciones a efectuar por la tributación por el IIVTNU, así como las efectuadas en los supuestos de solicitud de devolución de ingresos indebidos.

**4.4.** Interpreta y aplica aparentemente con error y como fundamento de su decisión una doctrina constitucional [ artículo 88.2.e) LJCA ], la que emana de la STC 59/2017, porque no sólo sigue existiendo duda sobre la cuestión que se planteó ante éste, sino que todavía se ha suscitado mayor controversia en cuanto a que el fallo ha sido interpretado de forma opuesta por juzgados y tribunales dando lugar a una situación de incertidumbre en tanto no se lleve a cabo la intervención del legislador modificando la normativa en los términos expuestos en dicha sentencia.

5. Considera necesario un pronunciamiento del Tribunal Supremo que aclare si el juez ordinario puede entrar a valorar la existencia de incremento del valor del suelo puesto de manifiesto en la transmisión de un inmueble y consiguientemente si procede la liquidación del tributo en los términos fijados por la citada sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 .

**SEGUNDO** .- La Juez de lo Contencioso-Administrativo número 5 de Zaragoza tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 11 de octubre de 2017, emplazando a las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. Ha comparecido el recurrente ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA . De igual modo, se ha personado la parte recurrida (Benomía Variis S.L.) en el plazo señalado.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce, .

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO**.- 1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 LJCA ); la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación ( artículo 86 LJCA , apartados 1 y 2), al haber sido dictada en única instancia por un Juzgado de lo Contencioso-administrativo, contener una doctrina gravemente dañosa para los intereses generales -cuando sostiene que el Tribunal Constitucional ha declarado en la sentencia 59/2017 la inconstitucionalidad radical y absoluta de los artículos 107.1 y 107.2.a) TRLHL-, y ser susceptible de extensión de efectos -el fallo es estimatorio y versa sobre materia tributaria-, y el Ayuntamiento de Zaragoza se encuentra legitimado para prepararlo, por haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA ).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que se reputan infringidas, alegadas en el proceso, tomadas en consideración por la Sala de instancia o que ésta hubiera debido observar aun sin ser alegadas. También se justifica de forma suficiente que su infracción ha sido relevante y determinante del fallo de sentencia impugnada [ artículo 89.2 LJCA , letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que en el recurso de casación preparado concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, porque la sentencia recurrida sienta una «tesis maximalista» de la inconstitucionalidad declarada, que es gravemente dañosa para los intereses generales [ artículo 88.2.b) LJCA ], que afecta a un gran número de situaciones por trascender de caso objeto del proceso [ artículo 88.2.c) LJCA ] y que supone interpretar y aplicar aparentemente con error y como fundamento de su decisión una doctrina constitucional [ artículo 88.2.e) LJCA ], la que emana de la propia sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 . Se aduce además que no hay jurisprudencia que se pronuncie sobre el alcance que debe darse al fallo de dicha sentencia [ artículo 88.3.a) LJCA ]. Finalmente, también razona adecuadamente sobre la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo [ artículo 89.2, letra f) LJCA ].

**SEGUNDO** .- 1. La Juez de instancia describe los términos del litigio en el primer fundamento de derecho de su sentencia: « Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo la desestimación del recurso de reposición interpuesto la Resolución de la Jefa del Servicio de Inspección de la Agencia Municipal Tributaria del Ayuntamiento de Zaragoza, de fecha 22 de abril de 2016, que desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación nº 30671/2015, practicada en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por la transmisión de una participación del 65% del piso entlo. Izda sito en calle Menéndez Núñez nº 31 por importe de de 15.837,30 euros».

2. En el segundo fundamento declara que procede la estimación del recurso no ya por los hechos expuestos en la demanda y los documentos que se acompañan de los que se desprende la pérdida de valor, pues el precio de venta (298.441,26 Euros), ha sido inferior al de compra (498.840,04 Euros), sino por las razones que se exponen en la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2, entre otras, en la sentencia dictada en el PO 320/2016, cuyo texto transcribe.

3. En el fundamento de derecho quinto declara que «la única solución respetuosa con lo que queda de la norma y con las sentencias del TC, y en concreto con la que nos afecta, de 11-5-2017 (solución que comparte esta Juzgadora), es la anulación de todas las liquidaciones, bien las directamente recurridas, bien cuando se ha pedido la devolución de un pago indebido».

4. Sustenta su tesis «maximalista» en las siguientes consideraciones [FD 5], basadas en las mismas razones en que se fundamenta la misma sentencia dictada en el citado PO 320/2016:

«En primer lugar, porque no estamos realmente ante un fallo interpretativo, pues en ese caso habría dicho la sentencia claramente que el precepto es constitucional si se interpreta de tal o cual modo, no lo habría anulado. [...]



En segundo lugar, porque en el punto c del fundamento 5, en el cual se hacen unas precisiones previas al fallo, se dice "c) Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2, 110.4 LHL en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que sólo corresponde al legislador en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ( SSTC 26/2017, FJ7 , y 37/2017 , FJ 5)". Por tanto, nos está diciendo claramente que los preceptos han sido "expulsados del ordenamiento jurídico", y eso quiere decir que no existen, y además ex origine, con lo cual no pueden seguirse dictando sentencias, determinando al buen criterio de cada órgano judicial, si ha habido o no incremento, pues es algo que ha rechazado en las tres sentencias, por un lado considerando que no cabía hacer tal interpretación "salvadora" y por otro lado diciendo expresamente que corresponde al legislador. No tendría sentido que tras la sentencia, y con una clara declaración de inconstitucionalidad, pudiesen los tribunales hacer ahora lo que se les dijo que no se podía hacer entonces. Cierto es que ha dicho, tras tan rotunda afirmación "Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2, 110.4 LHL" (por cierto que omite, se supone que por error, el 107.1) que es "en los términos señalados", pero como se ha empezado a argumentar, todo ello aboca a una situación incompatible con el resto de las afirmaciones vertidas a lo largo de estas sentencias, por ser contrario a la seguridad jurídica, a la reserva de ley y al sentido de la norma, como ahora se especificará.

En tercer lugar porque, de seguir determinando los Juzgados si había habido o no incremento, tal y como se había venido haciendo por muchos y tal y como propusieron los abogados de las administraciones en las primeras sentencias, "supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no sólo contra el principio de seguridad jurídica ( art. 9.3 CE), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria ( arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la Constitución ) ( STC 16/2017)". En definitiva, el resultado del tributo sería diferente en Almería, Zaragoza, Madrid, etc. Del mismo modo, los Ayuntamientos, miles, lo interpretarían a su albedrío y se daría lugar a una radical desigualdad en la aplicación de la ley, con violación del Art. 14 CE, que dependería del Ayuntamiento y luego del Juzgado concreto en que se pudiese recurrir.

En cuarto lugar, porque, eliminado el 107.1 y 107.2.a, ha desaparecido la definición de la base imponible del tributo, y con ello, no tenemos la limitación de los veinte años, no tenemos la indicación de que lo que debe tenerse en cuenta es el valor del terreno en el momento del devengo y que éste se determina conforme a los apartados 2 y 3; y tampoco se puede aplicar el porcentaje del apartado 4, aplicable en virtud del 107.1, declarado inconstitucional, pues van unidos el 107.1 y el 107.4.

En definitiva, operaríamos en el vacío, violaríamos el principio de reserva de ley en materia tributaria, al fijar los elementos determinantes de la base imponible, los periodos y los porcentajes y crearíamos una total inseguridad jurídica, con una aplicación diferente en cada municipio o incluso en cada órgano judicial. [...]

En quinto lugar, la expresión "son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor" no está dirigida a los aplicadores, ayuntamientos y órganos judiciales, sino al legislador, pues, una vez expulsados del ordenamiento jurídico los preceptos, y habiendo declarado constitucional el tributo de la **plusvalía** en sí, lo que indica es cómo se debe regular para que se ajuste a la constitucionalidad, esto es, cuidando de que sólo se someta a tributación el incremento de valor, a lo que habría que añadir, por decirse en otro lugar de las sentencias, que el resultante no puede ser confiscatorio respecto de la riqueza gravada, esto es, del incremento de valor obtenido.

En sexto lugar, y aunque sea recapitular parte de lo ya dicho, estaríamos ante unos preceptos cuya pervivencia intermitente sería el paradigma de la inseguridad jurídica de la que el propio TC dice abominar, pues serían constitucionales o inconstitucionales en función del resultado, es decir, estaríamos hablando de una norma intermitente y de una constitucionalidad condicionada, resultado al que se llegaría por mil caminos, todos ellos diferentes, que darían lugar a pluralidad de posibles resultados.

Desde otro punto de vista, se dice por el TC que la ley no prevé mecanismos para determinar si ha habido decremento o no ha habido incremento de valor, pero, al mantener condicionada la validez, nos obligaría a salirnos de la ley, inventarnos los elementos que determinen si ha habido o no incremento, es decir, sustituyendo la ley, y determinando unilateralmente los elementos que la CE reserva, art. 33.1 y 133.1, a la ley, y, en caso de que por esos medios extralegales lleguemos a la conclusión de que hay un aumento de valor, volver a la ley y aplicarla con todo su rigor, excepto, eso sí, si el resultado de aplicar el procedimiento de liquidación establecido da un resultado confiscatorio respecto del incremento de valor. Y aquí surge un nuevo problema,



y es que tal efecto confiscatorio no se producirá nunca si aplicamos los preceptos "inconstitucionales", pues siempre el aumento, presunto será mayor, pero se puede producir si en ese incremento de valor consideramos los valores resultantes de los métodos alternativos que habremos establecido a nuestra buena voluntad. En este caso, por ejemplo si el valor en venta en escritura es superior en 1.000 euros al de compra, como decíamos antes, tendríamos a nuestra vez que determinar cuándo el resultado es "confiscatorio" (¿si supera el 100%, el 80%, el 50%?) de la riqueza manifestada en la transmisión, al que hace referencia la STC como otro de los límites. Luego, habría que ver los casos en que hay situaciones más complejas. Así, si hay una sucesión tras otra sucesión, qué parámetros seguir, ¿el valor a efectos del Impuesto de Sucesiones, ¿los valores catastrales en el momento de adquirir y de transmitir? Todo ello, además, y como ya se ha apuntado, complicándose extraordinariamente en todos estos casos de sucesiones, donaciones, transformaciones urbanísticas, así como con la compleja cuestión de tener en cuenta o no la inflación, que puede hacer que una venta con saldo positivo sea en realidad con saldo negativo. E incluso habría que considerar, o al menos sería posible que lo hiciese el Juez, por entenderlo un criterio razonable, el coste de adquisición. Es decir, si una persona compró una vivienda por 200.000 euros, pagó en gastos o intereses otros 50.000, y la vendió por 230.000, ¿habría habido una pérdida de valor? En el momento en que nos salimos de criterios "objetivos" y atendemos no tanto a la pérdida de valor objetivo como a la pérdida de valor para el sujeto, como hace el TC al hablar de "situaciones inexpresivas de la capacidad económica".

En definitiva, y aun cuando se admitiese esa interpretación de que la STC establece unos preceptos "constitucionales" según y cómo resulten, los problemas prácticos de la liquidación hacen imposible determinar si ha habido o no incremento de valor.

Pero es que, además, y debe insistirse, si siguiésemos aplicando la norma para verificar si se producía o no el incremento- es decir, lo que se había hecho hasta ahora por este Juzgado- incurriríamos en el vicio denunciado por el TC de reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar, violación del principio de reserva de ley e inseguridad jurídica. Es más, si atendemos a una validez condicionada al resultado, ni siquiera podemos decir que ahora la norma está "expulsada", pues estaría expulsada intermitentemente y a ratos, y estaríamos exactamente en la misma situación que rechazó el TC, aplicando nuestros propios criterios, más o menos voluntaristas, para determinar si, a nuestro juicio, hay o no incremento de valor, sobre una norma a la que deberíamos tomar como "provisionalmente válida", antes de aplicarla. Sería la pescadilla que se muerde la cola, pues en primer lugar tendríamos en cuenta la norma, con una "presunción iuris tantum" de validez; en segundo lugar, si daba un resultado contrario a la realidad (es decir, si la realidad implica que no hay incremento) según nuestros más o menos razonables criterios (por ejemplo comparación de escrituras), anularíamos la liquidación porque en ese momento y para ese resultado la norma habría mostrado su faz inconstitucional; y en tercer lugar, con ello daríamos el resultado de haber fijado nosotros los elementos determinantes del tributo, de generar una situación de inseguridad jurídica, pues dependería de cada juzgado, y de dar a la norma un sentido distinto del que se le quiso dar, es decir, habríamos producido todos y cada uno de los vicios que el TC no aceptó en sus primeras sentencias.

Por todo ello, la conclusión es que el TC, que optó por no anular los demás párrafos del 107, pese a su ligazón con el 107.1 y 107.2.a, lo que ha pretendido es dirigir al legislador, indicándole cómo puede hacer que un sistema como el establecido puede ajustarse a la constitución».

5. El Ayuntamiento de Zaragoza sostiene, en apretada síntesis, que la tesis «maximalista» de la declaración de inconstitucionalidad infringe los propios artículos 107.1 y 107.2.a) TRLHL, al no dar cabida a la acreditación de la existencia de incremento o decremento en el valor del terreno de naturaleza urbana, y los artículos 31, 47 y 142 CE, al producir el incumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos cuando pueda manifestarse capacidad económica [ artículo 31 CE ], el no aprovechamiento para la comunidad de los efectos de la acción urbanística [ artículo 47 CE ] y la reducción de la autonomía financiera del/de los municipio/municipios [ artículo 142 CE ].

6. En la sentencia 59/2017 el Tribunal Constitucional falla la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL «pero únicamente en cuanto sometan a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor», después de aclarar en el fundamento jurídico 5º el alcance de ese fallo:

«a) El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica» ( SSTC 26/2017, FJ 7 ; y 37/2017 , FJ 5).



b) Como apunta el Fiscal General del Estado, aunque el órgano judicial se ha limitado a poner en duda la constitucionalidad del artículo 107 LHL, debemos extender nuestra declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión ( art. 39.1 LOTC ) con los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, al artículo 110.4 LHL, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre este último citado precepto y las reglas de valoración previstas en aquellos, cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene» [ SSTC 26/2017, FJ 6 , y 37/2017 , FJ 4 e)]. Por consiguiente, debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica ( SSTC 26/2017, FJ 7 , y 37/2017 , FJ 5).

c) Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, *ex origine* , los arts. 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ( SSTC 26/2017, FJ 7 ; y 37/2017 , FJ 5)».

**TERCERO.- 1.** A la vista de cuanto antecede, el recurso de casación preparado plantea la misma cuestión jurídica que suscitaba el RCA 4789/2017, que ha sido admitido a trámite en auto de 23 de noviembre de 2017 (ES:TS :2017:11115A); a saber:

Determinar si, para garantizar la seguridad jurídica ( artículo 9.3 CE ), la igualdad en la aplicación de la ley ( artículo 14 CE ) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria ( artículos 31.3 y 133.1 y 2 CE ), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 LHL declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo , obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el IIVTNU, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica, como defiende el juzgador de instancia.

2. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, porque de ser errónea esa «tesis maximalista» produciría un grave daño al interés general [ artículo 88.2.b) LJCA ], porque notoriamente puede afectar a un gran número de situaciones, trascendiendo del caso objeto del proceso [ artículo 88.2.c) LJCA ], y porque supone la interpretación y aplicación aparentemente con error de la doctrina que dimana de la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 [ artículo 88.2.e) LJCA ]. La conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca se evidencia por la indudable relevancia para los ayuntamientos de la respuesta que se le dé.

3. La concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso de casación preparado por las razones expuestas hace innecesario examinar si se dan las demás alegadas para dar lugar a su admisión a trámite.

**CUARTO.- 1.** En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA , en relación con el artículo 90.4 LJCA , procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión precisada en el punto 1 del anterior fundamento jurídico de esta resolución.

2. Las normas que en principio serán objeto de interpretación son los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 LHL, atendida la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo .

**QUINTO.-** Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA , este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

**SEXTO.-** Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA , y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA , remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

acuerda:



1º) Admitir el recurso de casación RCA/5160/2017, preparado por el Ayuntamiento de Zaragoza contra la sentencia dictada el 31 de julio de 2017 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 5 de Zaragoza en el recurso 341/2016 .

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, para garantizar la seguridad jurídica ( artículo 9.3 de la Constitución ), la igualdad en la aplicación de la ley ( artículo 14 de la Constitución ) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria ( artículos 31.3 y 133.1 y 2 de la Constitución ), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1 , 107.2 a ) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales , aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo , obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpressiva de capacidad económica, como defiende el juzgador de instancia.

3º) Identificar como normas jurídicas que en principio serán objeto de interpretación los artículos 107.1 , 107.2.a ) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales , atendida la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo .

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente Dª. Celsa Pico Lorenzo

D. Emilio Frias Ponce D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jose Maria del Riego Valledor Dª. Ines Huerta Garicano



Roj: **ATS 12305/2017 - ECLI: ES:TS:2017:12305A**

Id Cendoj: **28079130012017202166**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **31/10/2017**

Nº de Recurso: **3315/2017**

Nº de Resolución: -

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

Ponente: **MANUEL VICENTE GARZON HERRERO**

Tipo de Resolución: **Auto**

9

**TRIBUNAL SUPREMO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN: PRIMERA**

**AUTO**

Fecha del auto: 31/10/2017

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3315/2017

Materia: TRIBUTOS LOCALES

Submateria: Impuesto sobre incremento de valor de los terrenos

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Teresa Barril Roche

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: MRG

Nota:

R. CASACION núm.: 3315/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Teresa Barril Roche

**TRIBUNAL SUPREMO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN: PRIMERA**

**AUTO**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Luis María Díez-Picazo Gimenez, presidente, presidente

D. Manuel Vicente Garzon Herrero

D. Segundo Menendez Perez



D<sup>a</sup>. Celsa Pico Lorenzo

D. Emilio Frias Ponce

D. Diego Cordoba Castroverde

D. Jose Juan Suay Rincon

D<sup>a</sup>. Ines Huerta Garicano

En Madrid, a 31 de octubre de 2017.

## HECHOS

- PRIMERO.-** 1. El procurador don Mauricio Gordillo Alcalá, en representación de CAIXABANK SA, mediante escrito registrado el 25 de abril de 2017 preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 8 de marzo de 2017 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, que desestima el recurso de apelación 618/2015 contra la sentencia de 27 de julio de 2015 dictada por el Juzgado de lo contencioso-administrativo número 1 de Jerez de la Frontera que desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del Teniente Alcalde Delegado de Economía del Ayuntamiento de Jerez de la Frontera que desestimó, a su vez, el recurso de reposición interpuesto por ANLUGASA, en representación de CAIXABANK SA, contra la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana [«IIVTNU»], por importe de 755.692,55 euros.
2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, le achaca la infracción de los artículos 104 y 107 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo) [«TRLHL»], al ratificar la conformidad de la interpretación realizada por el Ayuntamiento de Jerez de la Frontera de las reglas previstas en el artículo 107 TRLHL de las que se obtiene una magnitud que no se corresponde con la que debería ser la base imponible del Impuesto, al no constituir la medición o valoración del hecho imponible del Impuesto, tal y como viene definido en el artículo 104 TRLHL. Esta fórmula, a su entender, no cuantifica la **plusvalía** que ha experimentado el terreno durante su tiempo de tenencia, sino que, en todo caso, cuantifica la **plusvalía** que presumiblemente se podrá producir en los años venideros con un porcentaje teórico de incremento anual de valor igual al que ha establecido el Ayuntamiento. Es decir, se grava un incremento futuro del valor del terreno desde el momento presente, cuando, a su entender, el legislador al definir tanto el hecho imponible del impuesto (artículo 104 TRLHL) como la base imponible (artículo 107 TRLHL) pretende gravar el incremento de valor experimentado por el terreno durante el tiempo de tenencia del mismo tomando como referencia su valor catastral en el momento de su transmisión, es decir, pretende gravar un incremento de valor actual desde un momento pasado, el momento en que el terreno fue adquirido. Por ello considera que sólo después de que esa fórmula sea declarada contraria a Derecho, ante la ausencia de una alternativa válida aportada por el Ayuntamiento, propone para resolver el caso y llenar el vacío que se originaría una fórmula de cálculo distinta que se ajusta, en su opinión, a lo exigido en dichos preceptos.
3. Razona que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la sentencia que pretende recurrir, por cuanto la sala entiende que la aplicación de las reglas previstas en el artículo 107 TRLHL efectuada por el Ayuntamiento de Jerez de la Frontera en su liquidación es ajustada a Derecho en la medida en que el legislador configuró el IIVTNU como un impuesto que no somete a tributación el incremento real del terreno transmitido, sino un incremento cuantificado de forma objetiva; motivo por el cual en la Sentencia ahora impugnada se valida el criterio conforme al cual no puede ser aceptada la fórmula alternativa de cálculo propuesta por esta parte ya que la misma carecería de apoyo legal que la fundamente.
4. Explica que las normas denunciadas como infringidas notoriamente forman parte del Derecho estatal.
5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en el recurso de casación preparado, al darse las circunstancias de interés casacional de las letras a), b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) [«LJCA»], así como la presunción de la letra a) del artículo 88.3 LJCA, porque la sentencia recurrida:
- 5.1. Fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal, como lo son los artículos 104 y 107 TRLHL, en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [ artículo 88.2.a) LJCA ]. Existen sentencias que ante supuestos sustancialmente idénticos realizan la misma interpretación de las reglas de cuantificación de la base imponible previstas en el artículo 107 TRLHL, coincidente con la realizada por la sala de instancia, rechazando un método alternativo. Cita en particular las siguientes sentencias:

- De la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia («TSJ») de Aragón de 28 de diciembre de 2016 (recurso 183/20161, ES:TSJAR:2016:1828).
- De la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Islas Canarias, sede Santa Cruz de Tenerife, de 18 de enero de 2016 (recurso 126/2015, ES:TSJICAN:2016:27).
- De la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana, de 11 de febrero de 2016 (recurso 97/2015, ES:TSJCV:2016:167); y de la Sección Tercera, de 1 de julio de 2015 (recurso 7/2014, ES:TSJCV:2015:4095).
- De la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Andalucía, sede Granada, de 10 de noviembre de 2016 (recurso 402/2016, ES:TSJAND:2016:9570).

No obstante, la interpretación realizada por la sala de instancia se encuentra en clara contradicción con el criterio seguido por otro grupo de Tribunales Superiores de Justicia, los cuales ante el mismo problema coincidente, concluyen que la interpretación de las reglas previstas en el artículo 107 TRLHL que se ajusta a Derecho es diametralmente distinta a la aplicada por la Sentencia ahora impugnada. El recurrente cita, en particular, las siguientes sentencias:

- De la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Castilla La Mancha, de 17 de abril de 2012 [desestimatoria del recurso de apelación 393/2010, con la que se confirma la sentencia dictada el 21 de septiembre de 2010 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Cuenca (recurso 366/2010; ES:JCA:2010:83)].
- De la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana, de 11 de marzo (recurso de apelación 95/2014, ES:TSJCV:2015:3500) y de 6 de mayo de 2015 (recurso de apelación 89/2014; ES:TSJCV:2015:3550).
- Del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 15 de Madrid, de 13 de octubre de 2016 (recurso 261/2015; ES:JCA:2016:2295) y 11 de noviembre de 2016 (recurso 11/2015; ES:JCA:2016:2294).

**5.2.** Sienta una doctrina que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [ artículo 88.2.b) LJCA ] y afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA ] dado que la fórmula de cuantificación cuya conformidad a Derecho se ratifica es de aplicación generalizada en los municipios.

**5.3.** Aplica normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA ], porque no hay pronunciamientos del Tribunal Supremo que dilucidan cuál de las dos corrientes jurisprudenciales contrapuestas, sobre la interpretación de la fórmula de cálculo de la base imponible del IIVTNU, más se ajusta a Derecho.

**6.** Justifica la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo que confirme la interpretación de las reglas de cuantificación de la base imponible del IIVTNU previstas en el artículo 107 TRLHL. En concreto, se requiere un pronunciamiento sobre los siguientes aspectos:

(i) Que no procede la aplicación automática de la fórmula que desprende del artículo 107 TRLHL consistente en: «**plusvalía** = "Valor final" x "nº de años" x "coeficiente de incremento"», toda vez que de ella se obtiene el eventual incremento futuro del valor del terreno y no el que el TRLHL declara expresamente en su artículo 104 que es el que debe ser objeto de tributación (el incremento de valor ya experimentado, y no el pendiente de experimentar, al tiempo de la enajenación).

(i) Que se declare que la fórmula matemática para la determinación de la base imponible del IIVTNU, atendiendo a la finalidad de la norma, al artículo 104.1 TRLHL y los principios equidad, justicia y capacidad económica consagrados en el artículo 31.1 de la Constitución Española debe ser:

Base imponible = "Valor catastral" x "nº de años tenencia" x "coeficiente incremento" 1 + (nº años tenencia x coeficiente incremento)

**SEGUNDO** .- 1. La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede Sevilla, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 10 de mayo de 2017, ordenando emplazar a las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. La parte recurrente, CAIXABANK, S.A., ha comparecido el 5 de julio de 2017, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA .

2. De igual modo lo ha hecho como parte recurrida el Ayuntamiento de Jerez de la Frontera, representado por el procurador don Jaime Gafas Pacheco, quien se ha opuesto a la admisión del recurso, alegando en síntesis:

**2.1.** Que la doctrina que se desprende de la Sentencia recurrida ni es gravemente dañosa para el interés general ni tampoco puede tacharse de errónea. Señala, además, cómo recientemente ha tenido ocasión de



pronunciarse nuestro Tribunal Constitucional al respecto en su Sentencia 59/2017 de 11 de mayo, la cual sólo declaró la inconstitucionalidad y nulidad del artículo 107,1, 107, 2a) y 110,4 TRLRHL en la medida que podían someter a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. Pero este no es el caso. Ni en el procedimiento de instancia, ni a lo largo del recurso de apelación se pone de manifiesto por la hoy recurrente, la inexistencia del incremento de valor a la hora de practicar la liquidación impugnada.

2.2. Que no existe identidad entre la Sentencia recurrida y las de contraste porque en la recurrida la desestimación no viene tanto por el hecho de no aceptar la fórmula del mencionado artículo 107 TRLHL, sino que nos encontramos más bien ante un defecto en el planteamiento del recurso de apelación, tal y como puede extraerse del FJ 2º de la sentencia recurrida.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, Magistrado de la Sección.

### RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO.-** 1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 LJCA ), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación ( artículo 86 LJCA , apartados 1 y 2) y la entidad recurrente, CAIXABANK, S.A. se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA ).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal y la jurisprudencia que se reputan infringidas, alegadas en el proceso, tomadas en consideración por la Sala de instancia o que ésta hubiera debido observar aun sin ser alegadas. También se justifica que su infracción ha sido relevante y determinante del fallo de sentencia impugnada [ artículo 89.2 LJCA , letras a), b), d) y e)].

**SEGUNDO.** 1. Esta Sección de Admisiones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha considerado que la cuestión planteada en este recurso de casación (si la interpretación del artículo 107 TRLHL permite aplicar una fórmula matemática distinta de la utilizada por la administración tributaria municipal, consistente en multiplicar el valor del terreno en el momento de devengo por el número de años de permanencia en el patrimonio y el porcentaje anual determinado por el ayuntamiento) presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, al darse la circunstancia del artículo 88.2.a) LJCA que aquí también se invoca, puesto que varios tribunales superiores de justicia han decidido, en sentido contrario a la sentencia recurrida, que operaciones como las concernidas por este litigio no están sujetas a ese impuesto [vid., Autos de 20 de julio (RCA 2093/2017, ES:TS:2017:8040A ) y de 21 de julio de 2017 (RCA 2022/2017, ES:TS :2017:8017A)].

2. No habiéndose producido aún un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que establezca un criterio claro sobre dicha cuestión, el presente recurso de casación también debe ser admitido a trámite.

**TERCERO.-** 1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA , en relación con el artículo 90.4 LJCA , procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto serán, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión precisada en el anterior fundamento jurídico de esta resolución.

2. Las normas que en principio serán objeto de interpretación son los artículos 104 y 107 TRLHL.

**CUARTO.-** Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA , este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

**QUINTO.-** Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA , y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA , remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

#### La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/3315/2017 preparado por CAIXABANK, SA, contra la sentencia dictada 8 de marzo de 2017 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en el recurso de apelación 618/2015 .

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia es la siguiente: Determinar si la interpretación conjunta del artículo 104 y 107 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 y 107 del citado texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente, presidente Manuel Vicente Garzon Herrero

Segundo Menendez Perez Celsa Pico Lorenzo

Emilio Frias Ponce Diego Cordoba Castroverde

Jose Juan Suay Rincon Ines Huerta Garicano

FONDO DOCUMENTAL CERVANTES

