

NO PUEDE EXIGIRSE EL IIVTNU HASTA QUE EL LEGISLADOR DETERMINE LOS PARÁMETROS DE SU EXIGIBILIDAD

Análisis de la STSJ de Madrid de 19 de julio de 2017 (rec. núm. 783/2016)

Neus Teixidor Martínez

Abogada

Doctoranda en la Universidad Autónoma de Madrid

EXTRACTO

La sentencia objeto del presente análisis supone un cambio en el criterio sostenido por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid respecto de la exigibilidad del IIVTNU en aquellos supuestos en los que no existe incremento de valor de los terrenos. Hasta esta sentencia, el mencionado tribunal ha realizado una interpretación conforme de la normativa del IIVTNU, en la que ha respaldado que este impuesto no podía exigirse en aquellos supuestos en los que el obligado tributario acreditaba suficientemente la inexistencia de incremento de valor. Sin embargo, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre la inconstitucionalidad del régimen del IIVTNU y ha determinado expresamente que su normativa no puede ser objeto de una interpretación conforme. En consecuencia, la sentencia que nos ocupa procede a modificar el criterio sostenido hasta el momento y a adaptarlo a la doctrina del Tribunal Constitucional.

1. SUPUESTO DE HECHO

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017, de la que es ponente el magistrado don Joaquín Herrero Muñoz-Cobo, tiene por objeto analizar si, con posterioridad a los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, sigue siendo exigible el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (en lo sucesivo, IIVTNU) en aquellos supuestos en los que la transmisión de los terrenos no pone de manifiesto ningún incremento de valor.

En el supuesto enjuiciado, la sociedad mercantil NASIPA, SL vende un bien inmueble de su propiedad sito en el municipio de Getafe. Esta transmisión se efectúa por un valor escriturado inferior al valor de adquisición. Pese a ese hecho, tiene que hacer frente al pago de la correspondiente liquidación del IIVTNU, cuya base imponible se determina siguiendo las previsiones contenidas en los artículos 107 y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (en lo sucesivo, TRLRHL).

Estando en desacuerdo con esa liquidación y una vez agotada la vía administrativa, la mencionada sociedad mercantil interpone recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 34 de Madrid (P. O. 783/2016). Así, la Sentencia del citado Juzgado de 14 de septiembre de 2016 desestima el recurso por considerar que, aunque el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha admitido la posibilidad de anular las liquidaciones del IIVTNU por inexistencia de valor, debe acreditarse fehacientemente esa inexistencia de incremento de valor. Asimismo, expone que, en el caso enjuiciado, no se ha aportado prueba bastante, pues la aportación de las escrituras públicas de transmisión en las que se pone de manifiesto un menor precio de venta respecto del precio de adquisición no puede considerarse prueba suficiente. Por todo ello, la mencionada sentencia confirma la liquidación del IIVTNU impugnada.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Contra la sentencia anteriormente mencionada, la sociedad mercantil NASIPA, SL decide interponer recurso de apelación ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (rec. núm. 783/2016 –NFJ067406–). En el mencionado recurso, la recurrente defiende que, en la transmisión que nos ocupa, no existe ningún incremento de valor susceptible de ser gravado por el IIVTNU. Además,

sostiene que esa inexistencia de incremento de valor ha quedado suficientemente acreditada mediante la prueba practicada en el procedimiento de instancia, pues de la comparación de precio de las escrituras aportadas se desprende claramente la pérdida de valor sufrida.

La sentencia que nos ocupa realiza un análisis de la doctrina relativa a la exigencia del IIVTNU en aquellos supuestos en los que se ha producido una transmisión que no ha puesto de manifiesto ningún incremento de valor. A este respecto, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid recuerda que, desde su Sentencia de 16 de diciembre de 2014 (rec. núm. 295/2014 –NFJ058274–), ha sostenido que la normativa relativa a la exigencia del IIVTNU debía ser objeto de una interpretación conforme, en el sentido de que debía permitirse al sujeto pasivo alegar y probar la inexistencia de incremento de valor como consecuencia de la transmisión. Una interpretación similar también ha sido sostenida por otros Tribunales Superiores de Justicia, como, por ejemplo, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en sus Sentencias de 18 de julio de 2013 (rec. núm. 515/2011 –NFJ052429–) y de 22 de marzo de 2012 (rec. núm. 511/2011 –NFJ047962–).

Sin embargo, la Sala pone de manifiesto la necesidad de revisar la citada doctrina, a la luz de las Sentencias del Tribunal Constitucional 26/2017 de 16 de febrero (NCJ062176), 37/2017 de 1 de marzo (NFJ066091) y 59/2017 de 11 de mayo (NCJ062411). A este respecto, recuerda que esta última sentencia ha declarado «la inconstitucionalidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLRHL pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor», rechazando expresamente la posibilidad de realizar una interpretación conforme de esos preceptos.

Hasta el momento, como se ha expuesto anteriormente, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid venía admitiendo la posibilidad de realizar una interpretación conforme de la normativa. Sin embargo, el Tribunal Constitucional ha sido muy claro al determinar el alcance de la declaración de inconstitucionalidad, pues argumenta que «(u)na 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 (STC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5)».

Siguiendo esta argumentación, el tribunal concluye que la liquidación del IIVTNU debe ser anulada. La sentencia sostiene esa decisión por el hecho de que la liquidación ha sido «[...] girada en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico *ex origine*, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos...) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado, pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza esto es "dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los su-

puestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento", determinación que el Constitucional insiste queda reservada al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho, que con ello habría de quebrantar principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria, que en definitiva han determinado la declaración de inconstitucionalidad».

Por todo lo expuesto, la Sala estima el recurso de apelación interpuesto. En consecuencia, anula la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 34 de Madrid de 14 de septiembre de 2016 y la liquidación del IIVTNU impugnada.

3. COMENTARIO CRÍTICO

En la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017 se produce un sustancial cambio de criterio en relación con la interpretación de la normativa del IIVTNU. Ello es consecuencia de la reciente doctrina constitucional que ha determinado la inconstitucionalidad de algunos preceptos de la normativa reguladora de este impuesto.

En primer lugar y como ya hemos apuntado, la doctrina anterior a la sentencia analizada fue desarrollada, entre muchas otras, por la ya citada Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 de diciembre de 2014 (rec. núm. 295/2014). En este supuesto concreto, el tribunal realiza una remisión expresa a las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 18 de julio de 2013 (rec. núm. 515/2011) y de 22 de marzo de 2012 (rec. núm. 511/2011). Estas sentencias inician una doctrina, que ha sido ampliamente comentada y aplicada por otros órganos judiciales, según la cual el incremento de valor del IIVTNU constituye una presunción *iuris tantum* que permite al contribuyente acreditar que, en realidad, no ha existido ningún incremento de valor. A este respecto, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña sostiene que «[...] el impuesto grava según el art. 104.1 LHL, el incremento de valor que experimenten los terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o por la constitución o transmisión de cualquiera de los derechos reales que cita la norma. Por tanto, el incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana constituye el primer elemento del hecho imponible, de manera que en la hipótesis de que no existiera tal incremento, no se generará el tributo y ello pese al contenido de las reglas objetivas de cálculo de la cuota del art. 107 LHL, pues al faltar un elemento esencial del hecho imponible, no puede surgir la obligación tributaria». Con esa argumentación, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña considera que la inexistencia objetiva de incremento de valor conlleva la no sujeción al IIVTNU, pues no se realiza el hecho imponible y, además, una interpretación a favor del «método de cálculo» sería contraria a los principios de equidad, justicia y capacidad económica. Sin embargo, esta Sala va más allá y afirma que esas mismas conclusiones son aplicables a aquellos supuestos en los que, pese a existir un incremento de valor, su cuantía es inferior a la gravada por el método de cálculo legalmente establecido. Por lo tanto, la no exigibilidad del

IIVTNU en los supuestos enunciados queda supeditada al hecho de que el sujeto pasivo pruebe, mediante pruebas de cargo fehacientes, la inexistencia de incremento de valor o la existencia de un incremento menor al gravado.

Sin embargo, volviendo al supuesto de hecho analizado por la anteriormente citada Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 de diciembre de 2014, la Sala concluye que, aunque puede compartir la argumentación del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, lo cierto es que corresponde al sujeto pasivo acreditar la inexistencia de aumento de valor. En el caso concreto, el sujeto pasivo solicitó diversas pruebas (entre ellas, la emisión de un informe pericial), si bien el juzgado solamente admitió la prueba documental consistente en el expediente administrativo, sin que la inadmisión del resto de las pruebas fuera objeto de recurso y sin que su práctica se solicitara de nuevo en apelación. Por lo tanto, como la carga de la prueba recae en el sujeto pasivo y no en el ayuntamiento, el recurso es desestimado.

Además, esta Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 de diciembre de 2014 también hace mención a la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 1 de Cuenca de 21 de septiembre de 2010 (rec. núm. 37/2010 –NFJ049472–), que fue confirmada por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012 (rec. núm. 393/2010 –NFJ049473–). Nuevamente, considera que la tesis sostenida en las mismas tampoco es de aplicación, pues estas sentencias consideran que el incremento de valor de los terrenos debe calcularse conforme al informe pericial y no por aplicación del sistema de determinación previsto legalmente.

Las sentencias enumeradas anteriormente constituyen un claro ejemplo de resoluciones que, en supuestos en los que no existía un incremento de valor de los terrenos transmitidos, realizaron una interpretación conforme de la normativa del IIVTNU. Sin embargo, debemos destacar que se trata de una pequeña muestra de las mismas, pues existen muchas más y son un reflejo de la necesidad de adaptar la exigibilidad de un impuesto cuya normativa podía ser declarada inconstitucional.

De hecho, el pronunciamiento del Tribunal Constitucional llegó con la Sentencia de 11 de mayo de 2017. Si bien, con anterioridad, el Tribunal Constitucional ya se había pronunciado respecto de la normativa foral de Guipúzcoa y de Álava, en sus Sentencias de 16 de febrero de 2017 y de 1 de marzo de 2017, respectivamente.

En todas esas sentencias, el Tribunal Constitucional concluye que las normativas del IIVTNU analizadas son inconstitucionales, en la medida en la que permiten el sometimiento a tributación de situaciones en las que no existe un incremento de valor. Además, añade que esa declaración de inconstitucionalidad se realiza al no ser posible realizar una interpretación conforme de los artículos objeto de la inconstitucionalidad. Este aspecto no tiene demasiada relevancia respecto de las normativas forales de Guipúzcoa y de Álava, pues ya han sido modificadas mediante el Decreto Foral-Norma del Consejo de Gobierno Foral de Guipúzcoa 2/2017, de 28 de marzo, por el que se modifica el Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y el Decreto Normativo de Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, del Consejo de Gobier-

no Foral de Álava, de 28 de marzo, relacionado con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Sin embargo, por el momento, no se ha producido una modificación de la legislación estatal contenida en el TRLRHL y, por lo tanto, los juzgados y los tribunales han tenido que adaptar sus doctrinas ante esa inactividad del legislador.

A continuación, vamos a tratar de analizar brevemente algunas de las sentencias que han abordado el asunto estos últimos meses. En primer lugar, algunas sentencias ya se hicieron eco de la doctrina del Tribunal Constitucional con anterioridad a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017. A este respecto, resulta ilustrativa la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Burgos de 29 de marzo de 2017 (rec. núm. 188/2016 –NFJ066122–). Esta resolución anula una liquidación del IIVTNU, por aplicación de la doctrina emanada de las Sentencias del Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017 y de 1 de marzo de 2017. El juzgado considera que la argumentación contenida en esas sentencias se reproduciría en una futura declaración de inconstitucionalidad respecto de la regulación estatal del IIVTNU, como finalmente ocurrió con la ya mencionada Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017. En ese caso concreto, tomando en consideración los valores de transmisión y de adquisición de la finca transmitida, el juzgado concluye que el obligado tributario ha acreditado debidamente la inexistencia de un incremento de valor y, por ende, no puede considerarse realizado el hecho imponible de este tributo.

Sin embargo, como hemos podido ver, la conflictividad relativa a la exigibilidad del IIVTNU no ha finalizado con la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017, pues la misma no ha sido acompañada por una inminente reforma del régimen afectado por la declaración de inconstitucionalidad. Así, los pronunciamientos habidos desde su publicación son dispares.

Las primeras sentencias han considerado que, como consecuencia de la doctrina del Tribunal Constitucional, el obligado tributario ya no debe probar la inexistencia de incremento de valor, pues es la Administración que pretende exigir el pago del IIVTNU la que debe acreditar que se ha producido un incremento. A título de ejemplo, las Sentencias del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Cartagena de 1 de junio de 2017 (rec. núm. 376/2016) y de 30 de mayo de 2017 (rec. núm. 220/2016 –NFJ067338–). Concretamente, esta última sentencia concluye que «(e)n esta tesitura, en relación a las liquidaciones llevadas a cabo por los ayuntamientos sobre plusvalías será necesario que estos acrediten la existencia de ese incremento de valor si les es discutido por el contribuyente (a través de una prueba pericial pública o privada), mientras que en las autoliquidaciones deberán permitir el recurso, o en caso de que se alegue la inexistencia de incremento del valor deberá ser estimado, salvo que a través de la antedicha pericial municipal se acredite que si existe ese incremento». En el caso enjuiciado, el ayuntamiento no ha aportado ninguna prueba tendente a demostrar la existencia de un incremento de valor, por lo que se anula la liquidación del IIVTNU.

Una interpretación parecida ha sostenido la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Ciudad Real de 23 de junio de 2017 (rec. núm. 63/2017). En este supuesto, el juzgado argumenta que no ostenta potestad para alterar la norma ni realizar cálculos

diferentes a los legalmente establecidos. No obstante, pone de manifiesto que el incremento de valor gravado es presunto y, por ende, admite que se pruebe la inexistencia de incremento. A este respecto, argumenta que es la Administración la que debe acreditar que concurren los presupuestos necesarios para la realización del hecho imponible y la determinación de los cálculos, pues la carga de la prueba del obligado tributario es muy limitada al tener que acreditar un hecho negativo. En el supuesto enjuiciado, el juzgado considera que se han acreditado indicios serios e importantes de la existencia de un decremento patrimonial, pues así se desprende de las escrituras de compra y venta aportadas. En consecuencia, la liquidación del IIVTNU emitida carece de sustento legal y debe ser anulada.

Por su parte, en una línea parecida a la sentencia objeto del presente análisis, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de León de 20 de junio de 2017 (rec. núm. 337/2015 –NFJ067015–) sostiene que la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 expulsa del ordenamiento jurídico los artículos relativos a la determinación de la base imponible del IIVTNU. Además, pese a que el Tribunal Constitucional insta a realizar una modificación normativa, lo cierto es que la misma no se ha llevado a cabo y no existe ningún método alternativo de determinación de la base imponible. Asimismo, el obligado tributario ha aportado un informe de tasación que no permite determinar la existencia indubitada de un incremento de valor. Por todo ello, el juzgado estima el recurso interpuesto y anula la liquidación del IIVTNU objeto de impugnación.

Por último, debe destacarse la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de junio de 2017 (rec. núm. 3216/2015 –NFJ067160–) que resuelve un recurso de casación por interés de ley interpuesto por el Ayuntamiento de Ribarroja del Turia (Valencia), en el que este ayuntamiento pide que se fije como doctrina legal que «El incremento del valor de los terrenos a efectos de la liquidación del IIVTNU es una presunción *iuris et de iure*, y se calcula en todo caso conforme a las determinaciones contenidas en el art. 107 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, sin que la ganancia o pérdida patrimonial real pueda influir en la determinación de la base imponible, o en la existencia o no de hecho imponible». La mencionada sentencia considera, en primer lugar, que la doctrina expuesta por el citado ayuntamiento se limita a reproducir los preceptos legales, sin entrar a valorar su interpretación. Pese a lo anterior, el Tribunal Supremo concluye que la doctrina propuesta es claramente contradictoria con la doctrina constitucional fijada, por lo que la argumentación del Tribunal Constitucional debe prevalecer. Por ello, desestima el recurso interpuesto.

En conclusión, con anterioridad a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017, algunos órganos judiciales (como el Tribunal Superior de Justicia de Madrid) optaron por realizar una interpretación conforme de la normativa del IIVTNU, en aquellos supuestos en los que una transmisión no originaba un incremento de valor. Todo ello, a la espera de un pronunciamiento sobre la posible inconstitucionalidad de esa normativa. Así, la citada Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 finalmente considera que ese régimen es inconstitucional, en la medida en la que permite la tributación de aquellas transmisiones que no originan un incremento de valor. No obstante, esta sentencia menciona expresamente la imposibilidad de realizar una interpretación conforme de esa normativa y la necesidad de que el legislador adapte la regulación preexistente a la doctrina constitucional. Por ello, no es de extrañar que

hayan empezado a surgir pronunciamientos judiciales en los que se origina un cambio sustancial de doctrina. Algunos argumentan que esta doctrina constitucional produce un desplazamiento de la carga de la prueba, por lo que debe ser la Administración la que pruebe la existencia de incremento de valor y no el obligado tributario el que pruebe su inexistencia. Por otro lado, otros órganos judiciales han ido más allá y han considerado que la declaración de inconstitucionalidad deja sin efectos a los preceptos afectados por la misma y, por tanto, hasta que no se produzca una reforma legislativa no podrá exigirse ese tributo. En definitiva, el pronunciamiento del Tribunal Constitucional no ha acabado con la inseguridad jurídica que estos últimos años ha afectado a la exigencia del IIVTNU, pues no da una solución a la problemática existente y deja en manos del legislador adoptar la misma. Por ende, hasta que no se produzca esa modificación normativa, habrá que estar a las doctrinas que los juzgados y los tribunales vayan desarrollando, sin que, por el momento, exista un criterio claro al respecto.

sostiene que esa inexistencia de incremento de valor ha quedado suficientemente acreditada mediante la prueba practicada en el procedimiento de instancia, pues de la comparación de precio de las escrituras aportadas se desprende claramente la pérdida de valor sufrida.

La sentencia que nos ocupa realiza un análisis de la doctrina relativa a la exigencia del IIVTNU en aquellos supuestos en los que se ha producido una transmisión que no ha puesto de manifiesto ningún incremento de valor. A este respecto, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid recuerda que, desde su Sentencia de 16 de diciembre de 2014 (rec. núm. 295/2014 –NFJ058274–), ha sostenido que la normativa relativa a la exigencia del IIVTNU debía ser objeto de una interpretación conforme, en el sentido de que debía permitirse al sujeto pasivo alegar y probar la inexistencia de incremento de valor como consecuencia de la transmisión. Una interpretación similar también ha sido sostenida por otros Tribunales Superiores de Justicia, como, por ejemplo, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en sus Sentencias de 18 de julio de 2013 (rec. núm. 515/2011 –NFJ052429–) y de 22 de marzo de 2012 (rec. núm. 511/2011 –NFJ047962–).

Sin embargo, la Sala pone de manifiesto la necesidad de revisar la citada doctrina, a la luz de las Sentencias del Tribunal Constitucional 26/2017 de 16 de febrero (NCJ062176), 37/2017 de 1 de marzo (NFJ066091) y 59/2017 de 11 de mayo (NCJ062411). A este respecto, recuerda que esta última sentencia ha declarado «la inconstitucionalidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLRHL pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor», rechazando expresamente la posibilidad de realizar una interpretación conforme de esos preceptos.

Hasta el momento, como se ha expuesto anteriormente, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid venía admitiendo la posibilidad de realizar una interpretación conforme de la normativa. Sin embargo, el Tribunal Constitucional ha sido muy claro al determinar el alcance de la declaración de inconstitucionalidad, pues argumenta que «(u)na 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 (STC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5)».

Siguiendo esta argumentación, el tribunal concluye que la liquidación del IIVTNU debe ser anulada. La sentencia sostiene esa decisión por el hecho de que la liquidación ha sido «[...] girada en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico *ex origine*, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos...) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado, pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza esto es "dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los su-

puestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento", determinación que el Constitucional insiste queda reservada al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho, que con ello habría de quebrantar principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria, que en definitiva han determinado la declaración de inconstitucionalidad».

Por todo lo expuesto, la Sala estima el recurso de apelación interpuesto. En consecuencia, anula la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 34 de Madrid de 14 de septiembre de 2016 y la liquidación del IIVTNU impugnada.

3. COMENTARIO CRÍTICO

En la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017 se produce un sustancial cambio de criterio en relación con la interpretación de la normativa del IIVTNU. Ello es consecuencia de la reciente doctrina constitucional que ha determinado la inconstitucionalidad de algunos preceptos de la normativa reguladora de este impuesto.

En primer lugar y como ya hemos apuntado, la doctrina anterior a la sentencia analizada fue desarrollada, entre muchas otras, por la ya citada Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 de diciembre de 2014 (rec. núm. 295/2014). En este supuesto concreto, el tribunal realiza una remisión expresa a las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 18 de julio de 2013 (rec. núm. 515/2011) y de 22 de marzo de 2012 (rec. núm. 511/2011). Estas sentencias inician una doctrina, que ha sido ampliamente comentada y aplicada por otros órganos judiciales, según la cual el incremento de valor del IIVTNU constituye una presunción *iuris tantum* que permite al contribuyente acreditar que, en realidad, no ha existido ningún incremento de valor. A este respecto, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña sostiene que «[...] el impuesto grava según el art. 104.1 LHL, el incremento de valor que experimenten los terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o por la constitución o transmisión de cualquiera de los derechos reales que cita la norma. Por tanto, el incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana constituye el primer elemento del hecho imponible, de manera que en la hipótesis de que no existiera tal incremento, no se generará el tributo y ello pese al contenido de las reglas objetivas de cálculo de la cuota del art. 107 LHL, pues al faltar un elemento esencial del hecho imponible, no puede surgir la obligación tributaria». Con esa argumentación, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña considera que la inexistencia objetiva de incremento de valor conlleva la no sujeción al IIVTNU, pues no se realiza el hecho imponible y, además, una interpretación a favor del «método de cálculo» sería contraria a los principios de equidad, justicia y capacidad económica. Sin embargo, esta Sala va más allá y afirma que esas mismas conclusiones son aplicables a aquellos supuestos en los que, pese a existir un incremento de valor, su cuantía es inferior a la gravada por el método de cálculo legalmente establecido. Por lo tanto, la no exigibilidad del

IIVTNU en los supuestos enunciados queda supeditada al hecho de que el sujeto pasivo pruebe, mediante pruebas de cargo fehacientes, la inexistencia de incremento de valor o la existencia de un incremento menor al gravado.

Sin embargo, volviendo al supuesto de hecho analizado por la anteriormente citada Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 de diciembre de 2014, la Sala concluye que, aunque puede compartir la argumentación del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, lo cierto es que corresponde al sujeto pasivo acreditar la inexistencia de aumento de valor. En el caso concreto, el sujeto pasivo solicitó diversas pruebas (entre ellas, la emisión de un informe pericial), si bien el juzgado solamente admitió la prueba documental consistente en el expediente administrativo, sin que la inadmisión del resto de las pruebas fuera objeto de recurso y sin que su práctica se solicitara de nuevo en apelación. Por lo tanto, como la carga de la prueba recae en el sujeto pasivo y no en el ayuntamiento, el recurso es desestimado.

Además, esta Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 de diciembre de 2014 también hace mención a la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 1 de Cuenca de 21 de septiembre de 2010 (rec. núm. 37/2010 –NFJ049472–), que fue confirmada por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012 (rec. núm. 393/2010 –NFJ049473–). Nuevamente, considera que la tesis sostenida en las mismas tampoco es de aplicación, pues estas sentencias consideran que el incremento de valor de los terrenos debe calcularse conforme al informe pericial y no por aplicación del sistema de determinación previsto legalmente.

Las sentencias enumeradas anteriormente constituyen un claro ejemplo de resoluciones que, en supuestos en los que no existía un incremento de valor de los terrenos transmitidos, realizaron una interpretación conforme de la normativa del IIVTNU. Sin embargo, debemos destacar que se trata de una pequeña muestra de las mismas, pues existen muchas más y son un reflejo de la necesidad de adaptar la exigibilidad de un impuesto cuya normativa podía ser declarada inconstitucional.

De hecho, el pronunciamiento del Tribunal Constitucional llegó con la Sentencia de 11 de mayo de 2017. Si bien, con anterioridad, el Tribunal Constitucional ya se había pronunciado respecto de la normativa foral de Guipúzcoa y de Álava, en sus Sentencias de 16 de febrero de 2017 y de 1 de marzo de 2017, respectivamente.

En todas esas sentencias, el Tribunal Constitucional concluye que las normativas del IIVTNU analizadas son inconstitucionales, en la medida en la que permiten el sometimiento a tributación de situaciones en las que no existe un incremento de valor. Además, añade que esa declaración de inconstitucionalidad se realiza al no ser posible realizar una interpretación conforme de los artículos objeto de la inconstitucionalidad. Este aspecto no tiene demasiada relevancia respecto de las normativas forales de Guipúzcoa y de Álava, pues ya han sido modificadas mediante el Decreto Foral-Norma del Consejo de Gobierno Foral de Guipúzcoa 2/2017, de 28 de marzo, por el que se modifica el Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y el Decreto Normativo de Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, del Consejo de Gobier-

no Foral de Álava, de 28 de marzo, relacionado con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Sin embargo, por el momento, no se ha producido una modificación de la legislación estatal contenida en el TRLRHL y, por lo tanto, los juzgados y los tribunales han tenido que adaptar sus doctrinas ante esa inactividad del legislador.

A continuación, vamos a tratar de analizar brevemente algunas de las sentencias que han abordado el asunto estos últimos meses. En primer lugar, algunas sentencias ya se hicieron eco de la doctrina del Tribunal Constitucional con anterioridad a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017. A este respecto, resulta ilustrativa la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Burgos de 29 de marzo de 2017 (rec. núm. 188/2016 –NFJ066122–). Esta resolución anula una liquidación del IIVTNU, por aplicación de la doctrina emanada de las Sentencias del Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017 y de 1 de marzo de 2017. El juzgado considera que la argumentación contenida en esas sentencias se reproduciría en una futura declaración de inconstitucionalidad respecto de la regulación estatal del IIVTNU, como finalmente ocurrió con la ya mencionada Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017. En ese caso concreto, tomando en consideración los valores de transmisión y de adquisición de la finca transmitida, el juzgado concluye que el obligado tributario ha acreditado debidamente la inexistencia de un incremento de valor y, por ende, no puede considerarse realizado el hecho imponible de este tributo.

Sin embargo, como hemos podido ver, la conflictividad relativa a la exigibilidad del IIVTNU no ha finalizado con la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017, pues la misma no ha sido acompañada por una inminente reforma del régimen afectado por la declaración de inconstitucionalidad. Así, los pronunciamientos habidos desde su publicación son dispares.

Las primeras sentencias han considerado que, como consecuencia de la doctrina del Tribunal Constitucional, el obligado tributario ya no debe probar la inexistencia de incremento de valor, pues es la Administración que pretende exigir el pago del IIVTNU la que debe acreditar que se ha producido un incremento. A título de ejemplo, las Sentencias del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Cartagena de 1 de junio de 2017 (rec. núm. 376/2016) y de 30 de mayo de 2017 (rec. núm. 220/2016 –NFJ067338–). Concretamente, esta última sentencia concluye que «(e)n esta tesitura, en relación a las liquidaciones llevadas a cabo por los ayuntamientos sobre plusvalías será necesario que estos acrediten la existencia de ese incremento de valor si les es discutido por el contribuyente (a través de una prueba pericial pública o privada), mientras que en las autoliquidaciones deberán permitir el recurso, o en caso de que se alegue la inexistencia de incremento del valor deberá ser estimado, salvo que a través de la antedicha pericial municipal se acredite que si existe ese incremento». En el caso enjuiciado, el ayuntamiento no ha aportado ninguna prueba tendente a demostrar la existencia de un incremento de valor, por lo que se anula la liquidación del IIVTNU.

Una interpretación parecida ha sostenido la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Ciudad Real de 23 de junio de 2017 (rec. núm. 63/2017). En este supuesto, el juzgado argumenta que no ostenta potestad para alterar la norma ni realizar cálculos

diferentes a los legalmente establecidos. No obstante, pone de manifiesto que el incremento de valor gravado es presunto y, por ende, admite que se pruebe la inexistencia de incremento. A este respecto, argumenta que es la Administración la que debe acreditar que concurren los presupuestos necesarios para la realización del hecho imponible y la determinación de los cálculos, pues la carga de la prueba del obligado tributario es muy limitada al tener que acreditar un hecho negativo. En el supuesto enjuiciado, el juzgado considera que se han acreditado indicios serios e importantes de la existencia de un decremento patrimonial, pues así se desprende de las escrituras de compra y venta aportadas. En consecuencia, la liquidación del IIVTNU emitida carece de sustento legal y debe ser anulada.

Por su parte, en una línea parecida a la sentencia objeto del presente análisis, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de León de 20 de junio de 2017 (rec. núm. 337/2015 –NFJ067015–) sostiene que la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 expulsa del ordenamiento jurídico los artículos relativos a la determinación de la base imponible del IIVTNU. Además, pese a que el Tribunal Constitucional insta a realizar una modificación normativa, lo cierto es que la misma no se ha llevado a cabo y no existe ningún método alternativo de determinación de la base imponible. Asimismo, el obligado tributario ha aportado un informe de tasación que no permite determinar la existencia indubitada de un incremento de valor. Por todo ello, el juzgado estima el recurso interpuesto y anula la liquidación del IIVTNU objeto de impugnación.

Por último, debe destacarse la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de junio de 2017 (rec. núm. 3216/2015 –NFJ067160–) que resuelve un recurso de casación por interés de ley interpuesto por el Ayuntamiento de Ribarroja del Turia (Valencia), en el que este ayuntamiento pide que se fije como doctrina legal que «El incremento del valor de los terrenos a efectos de la liquidación del IIVTNU es una presunción *iuris et de iure*, y se calcula en todo caso conforme a las determinaciones contenidas en el art. 107 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, sin que la ganancia o pérdida patrimonial real pueda influir en la determinación de la base imponible, o en la existencia o no de hecho imponible». La mencionada sentencia considera, en primer lugar, que la doctrina expuesta por el citado ayuntamiento se limita a reproducir los preceptos legales, sin entrar a valorar su interpretación. Pese a lo anterior, el Tribunal Supremo concluye que la doctrina propuesta es claramente contradictoria con la doctrina constitucional fijada, por lo que la argumentación del Tribunal Constitucional debe prevalecer. Por ello, desestima el recurso interpuesto.

En conclusión, con anterioridad a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017, algunos órganos judiciales (como el Tribunal Superior de Justicia de Madrid) optaron por realizar una interpretación conforme de la normativa del IIVTNU, en aquellos supuestos en los que una transmisión no originaba un incremento de valor. Todo ello, a la espera de un pronunciamiento sobre la posible inconstitucionalidad de esa normativa. Así, la citada Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 finalmente considera que ese régimen es inconstitucional, en la medida en la que permite la tributación de aquellas transmisiones que no originan un incremento de valor. No obstante, esta sentencia menciona expresamente la imposibilidad de realizar una interpretación conforme de esa normativa y la necesidad de que el legislador adapte la regulación preexistente a la doctrina constitucional. Por ello, no es de extrañar que

hayan empezado a surgir pronunciamientos judiciales en los que se origina un cambio sustancial de doctrina. Algunos argumentan que esta doctrina constitucional produce un desplazamiento de la carga de la prueba, por lo que debe ser la Administración la que pruebe la existencia de incremento de valor y no el obligado tributario el que pruebe su inexistencia. Por otro lado, otros órganos judiciales han ido más allá y han considerado que la declaración de inconstitucionalidad deja sin efectos a los preceptos afectados por la misma y, por tanto, hasta que no se produzca una reforma legislativa no podrá exigirse ese tributo. En definitiva, el pronunciamiento del Tribunal Constitucional no ha acabado con la inseguridad jurídica que estos últimos años ha afectado a la exigencia del IIVTNU, pues no da una solución a la problemática existente y deja en manos del legislador adoptar la misma. Por ende, hasta que no se produzca esa modificación normativa, habrá que estar a las doctrinas que los juzgados y los tribunales vayan desarrollando, sin que, por el momento, exista un criterio claro al respecto.