

JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 2 CIUDAD REAL

SENTENCIA: 00017/2019

UNIDAD PROCESAL DE APOYO DIRECTO

Modelo: N11600
C/ERAS DEL CERRILLO, S/N 13071 CIUDAD REAL
Teléfono: 926 278949 Fax: 926278846
Correo electrónico:

Equipo/usuario: E02

N.I.G: 13034 45 3 2018 0000386
Procedimiento: PA PROCEDIMIENTO ABREVIADO 0000191 /2018 /
Sobre: AD
De D/Dª:
Procurador D./Dª: MARIA TERESA FERNANDEZ- MEDINA DELGADO
Contra D./Dª AYUNTAMIENTO DE CIUDAD REAL
Abogado: LETRADO AYUNTAMIENTO

SENTENCIA

En Ciudad Real, a 24 de Enero de 2019

La dicta D. BENJAMÍN SÁNCHEZ FERNÁNDEZ, Magistrado del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 2 de los de Ciudad Real, habiendo conocido los autos de la clase y número anteriormente indicados, seguidos entre:

- I) D. debidamente representado por M^a TERESA FERNÁNDEZ MEDINA y asistido por D. PABLO ALFONSO FERNÁNDEZ MEDINA como parte demandante.
- II) EXCMO. AYUNTAMIENTO DE CIUDAD REAL debidamente representado por D. JULIÁN GÓMEZ LOBO YANGUAS y asistido por D^{ña}. MARÍA MUÑOZ ORTEGA como parte demandada.

Ello con base en los siguientes

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Que mediante escrito de fecha de entrada de 14 de Junio de 2018 se presentó demanda de procedimiento abreviado por la demandante frente a la *resolución del AYUNTAMIENTO DE CIUDAD REAL (CIF P1303 400D) de fecha 4 de Abril de 2018, Decreto nº 2.018/2.331, dictado por la Alcaldesa de Ciudad Real, resolutoria del recurso de reposición interpuesto por mi representado en fecha 9-02-18, con tra la li quidación relativa al Im puesto sobre el I ncremento de Valor d e los*

Terrenos de Naturaleza Urbana, por importe de 5.526,64 euros (referencia 170001280212, identificación 1073178036) de fecha 27-11-17.

Se solicitaba al juzgado *que* tras la celebración de la oportuna vista, dictar sentencia por la que, estimando el presente recurso contencioso administrativo, revoque las indicadas resoluciones, anulando la liquidación practicada, con devolución de las cantidades ingresadas por mi representado, con expresa imposición a éste de las costas procesales.

SEGUNDO.- Que dicha demanda fue admitida a trámite conforme a lo dispuesto en el art. 78.3 LJCA mediante decreto, señalando en el mismo para la celebración de la vista en fecha de 15 de Enero de 2019 y acordando requerir el procedimiento administrativo a la administración demandada, que fue aportado a los autos con la anterioridad debida a la misma.

TERCERO.- Que en la fecha señalada se celebró el acto de vista al que acudió la demandante debidamente representada y asistida, no acudiendo la parte demandada, grabándose el mismo conforme a lo ordenado en el art. 63.3 LJCA en soporte para la reproducción del sonido y de la imagen con garantías de autenticidad, manifestando el demandante lo que a su derecho convino y contestando el demandado en igual forma. Atendidos los hechos, únicamente se propuso como prueba la documental que obraba en las actuaciones y la que se aportó en aquel acto.

CUARTO.- Tras las solicitud y aceptación de la prueba se concedió la palabra a las partes para que formularan conclusiones conforme al art. 78.19 LJCA, formulando las mismas y quedando las actuaciones vistas para el dictado de la presente.

A estos antecedentes les son de aplicación los siguientes

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- De las alegaciones de las partes.

La cuestión a resolver se centra en determinar si la liquidación objeto de impugnación es o no ajustada a derecho. La tacha consiste en que el incremento que se calcula conforme a las reglas del impuesto no puede ser determinada por haberse declarado nula la misma por el TC y además no se ha producido incremento del valor de los terrenos, discutiendo la carga de la prueba que resulta aplicable y si para el cálculo de esta puede o no considerarse el IVA.

SEGUNDO.- Consideraciones jurídicas.

2.1º.- Las sentencias del TC y la determinación de la base en el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. La extensión de sus declaraciones. Para comenzar hay que determinar si el cálculo de la cuota del

impuesto, que comienza por la determinación de sus bases, se ha visto afectado por el fallo de la STC de 11 de Mayo de 2017 y si la inconstitucionalidad tiene un efecto expansivo o restrictivo.

2.2º.- Ya se adelanta que el panorama actual de la jurisprudencia (esencialmente entre TSJ y juzgados) puede ser calificado de confuso, aunque la reciente STS de 9 de Julio de 2018 ha puesto punto y final a bastantes de las polémicas (no todas) que suscitaba el panorama tras la mencionada sentencia.

De inicio hay que señalar que el fallo de la sentencia no puede tener un efecto expansivo porque la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional dice en su art. 38 que *Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que se extendiere por conexión o consecuencia.* Es decir sólo los preceptos que fueron objeto de análisis de inconstitucionalidad pueden determinar su pronunciamiento que además es el que fija el concreto alcance de esa declaración, pues es el propio Tribunal el que debe fijar la extensión y límite de los efectos de sus sentencias.

2.3º.- Dice la STC de 11 de Mayo de 2017 en relación a lo que nos interesa y delimitando la extensión de su fallo que *“Como señala el Fiscal General del Estado, sobre una duda de constitucionalidad sustancialmente idéntica a la ahora planteada nos hemos pronunciado recientemente en las SSTC 26/2017 y 37/2017. En estas Sentencias llegamos a la conclusión de que el tratamiento que otorgaban las citadas normas forales «a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carecía de toda justificación razonable, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que correspondía a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, con lo que se estaban sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica en contra del principio garantizado en el artículo 31.1 CE» (SSTC 26/2017, FJ 3, y 37/2017, FJ 3).”*

En otro párrafo (FJ3º) dice *“«podría ser una condición necesaria en la configuración del tributo, pero, en modo alguno, puede erigirse en una condición suficiente en un tributo cuyo objeto es el ‘incremento de valor’ de un terreno. Al hecho de esa transmisión hay que añadir, por tanto, la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial. Sin embargo, cuando no se ha producido ese incremento en el valor del terreno transmitido, la capacidad económica pretendidamente gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE)» (STC 37/2017, FJ 3)., concluyendo dicho fundamento con la esencia del fallo cuando dice *“gravan una renta ficticia en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de**

soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE. En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3).”

2.4.- Finalmente, concluye en el fundamento jurídico 5º con las siguientes menciones

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 inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presenten un 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 inexpressivas 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 inexpressiva 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 terminar 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, llevándose 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).

2.5.- En conclusión la sentencia se basa, tal y como consta en sus antecedentes de hecho y en los propios fundamentos, en la adecuación del tributo a la existencia de

una capacidad económica, produciendo sus efectos únicamente en relación a aquellas situaciones en que se produce una situación de renta ficticia, sin que en momento alguno se haya pronunciado sobre las cuestiones que ahora nos ocupan en relación a la admisibilidad de la cuantificación objetiva de bases tributarias.

Sólo cuando la situación que se acredita en el procedimiento tributario, o en el procedimiento judicial, es de inexpressión de capacidad económica esta sentencia posibilitará su nulidad por falta de hecho imponible.

2.6.- La STS de 9 de Julio de 2018 ha venido a refrendar estas conclusiones sintetizándose estas de la siguiente manera” es que: (1) *ni en la S TC 59/2017 STC, Pleno, 11-05-2017 (STC 59/2017) se declara la inconstitucionalidad total o absoluta de todos los preceptos mencionados en el fallo que, en consecuencia, no han quedado -o, al menos, no todos el los ni en la totalidad de los supuestos en los que resultan aplicables - completamente expulsados del ordenamiento jurídico; (2) ni puede afirmarse que, a día de hoy, la prueba de la existencia o no de plusvalía susceptible de ser sometida a imposición y el modo de llevar a cabo la cuantificación del eventual incremento de valor del terreno carecen de la debida cobertura legal en contra de las exigencias que dimanar de los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley tributaria (artículos 31.3 CE art. 31.3 y 133.1 CECE art. 133.1); (3) ni es cierto que dicha valoración de la prueba y la determinación del importe del eventual incremento de valor del terreno no puede responder al aplicador del Derecho ; (4) ni, en fin, resulta acertado concluir que, hasta tanto se produzca la intervención legislativa que ha reclamado el máximo intérprete de la Constitución en la STC 59/2017STC, Pleno, 11-05-2017 (STC 59/2017) , no cabe practicar liquidación alguna del IIVTNU (o, procede, en todo caso, la anulación de las liquidaciones y el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones correspondientes al IIVTNU, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación reveladora de capacidad económica).*

La única afirmación, pues, que compartimos de la doctrina de los Tribunales Superiores de Justicia que venimos comentando es que corresponde, ciertamente, al legislador llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del IIVTNU para dar cumplimiento a las exigencias que derivan del artículo 31.1 CECE art. 31.1 y, señaladamente, del principio de capacidad económica. Lo demás, ni lo dijo el Pleno del Tribunal Constitucional en la STC 59/2017STC, Pleno, 11-05-2017 (STC 59/2017) , ni es buena lógica que se infiriera de una interpretación unitaria y sistemática de los fundamentos jurídicos y de la declaración de inconstitucionalidad contenida en el fallo de su pronunciamiento.

TERCERO.- De las normas aplicables y de la doctrina jurisprudencial sobre el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

3.1º.- Normativa legal de aplicación. El impuesto que es objeto de análisis se encuentra regulado en los arts. 104 y ss de la Ley de Haciendas Locales (RDLeg 2/2004 de 5 de Septiembre). El objeto de la discusión se centra primero en su

naturaleza y características, pues las mismas están en íntima conexión con la forma de calcular la cuota del impuesto.

Señala el art. 104.1 TRLHL que *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.*

Respecto del cálculo de la cuota hay que partir de lo señalado en el art. 107.1 TRLHL que afirma que *La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento de devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.*

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

3.2º.- Interpretación jurisprudencial. La interpretación de este tributo ha sido objeto de polémica en los últimos años, llegando a ser cuestionado por amplios sectores doctrinales en cuanto a su adecuación al esquema constitucional de tributos y a los principios tributarios señalados en el art. 31 CE y en el art. 3 LGT. Hay que analizar varias cuestiones para poder estar en condiciones de dar una respuesta coherente con el panorama legal actualmente mayoritario y vigente.

La STC de 11 de Mayo de 2017 ha venido a confirmar lo que ya se venía aplicando de una manera mayoritaria tanto en el TSJ de Castilla La Mancha como en los Juzgados de Ciudad Real. La misma concluía en su parte dispositiva señalando que decide el alto tribunal **Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declarar que los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida a que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.**

3.2.1) El fundamento del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, heredero de la antigua plusvalía municipal, como sostiene la ya antigua STS de 31 de Marzo de 1996 se encuentra en "...una reiterada doctrina jurisprudencial la que señala como verdadero fundamento del impuesto el incremento que se devenga bien por esfuerzo ajeno o bien por evolución natural de los terrenos, aunque para nada intervenga ni su propietario ni el Ayuntamiento respectivo.

En efecto, como ya se decía, desde una perspectiva complementaria, en la vieja sentencia de 26 de junio de 1973, "el fundamento filosófico del Impuesto radica en la existencia de un aumento del valor en la propiedad, experimentado por el mayor

precio que el propietario recibe al venderla, en comparación con el menor precio que años antes el mismo señor hubo de entregar al comprarla, y cuya diferencia de precio no puede atribuirse exclusivamente a sus esfuerzos, desvelos o trabajos, sino también a cualquier otra manifestación o actividad que redunde en progreso o mejora del núcleo urbano o zona en que la finca se halla, por ser indudable que el Impuesto ha de recaer siempre que existan elementos de supervaloración, que en mayor o menor grado no pueden imputarse al propietario de la parcela, sino que corresponden a esfuerzos colectivos o al simple ritmo económico de los valores del suelo o de la propiedad territorial, intervenga, o no, en ello la propia Corporación municipal, siendo éste el motivo que justifica que la misma participe, como perceptora del incremento de valor experimentado, como representante que es de la colectividad".

Por tanto la realidad es que el fundamento, la causa del impuesto, no es sino la mayor capacidad económica que se obtiene por los sujetos pasivos del mismo por el incremento del valor de los terrenos por el lapso de tiempo, bien por acción de la propia corporación municipal que gira la liquidación, bien por causas naturales derivadas de la propia naturaleza de los mercados inmobiliarios.

3.2.II) Naturaleza del método de cálculo de la base imponible. Dice la STSJ de Castilla La Mancha, secc. 1ª, de 3 de Septiembre de 1999 que *El método objetivo para determinar el incremento gravable que establece el art. 108 de la Ley de Haciendas Locales difiere sustancialmente del sistema de índices de valores anteriormente vigente, y que fue establecido por primera vez en un Real Decreto-ley de 3-11-1928, y continuó en vigor hasta la derogación del Texto Refundido 781/1986 (RCL 1986\1238, 2271 y 3551); el art. 108 establece un sistema general para la determinación de la base imponible que goza de presunción de legalidad (art. 8 de la Ley General Tributaria [RCL 1963\2490 y NDL 15243]), presunción «iuris tantum» dijo la STS de 8-6-1988 (RJ 1988\5099) con la regulación anterior, aunque la mayor parte de la doctrina entiende que admitía excepciones y admite ahora prueba en contrario. **Además, el llamado incremento real del valor de los terrenos es un límite máximo, que opera como tope o listón, y que se objetiva con los criterios de la Ley.***

3.2.III) Forma de cálculo del impuesto. Resuelta la cuestión de inconstitucionalidad se plantea qué sucede con el cálculo del impuesto, lo que hace que deba considerarse igualmente los términos del art. 107 TRLHL para la determinación de la cuota en base a los valores catastrales, siendo que se considere conforme a una reciente doctrina de varios TSJ que debe aplicarse sobre el porcentaje acreditado de incremento. Cabe citar las siguientes:

- STSJ de Andalucía, secc. 2ª de 19 de Marzo de 2018.
- STSJ de Cataluña, secc. 1ª de 3 de Diciembre de 2015.

Concretamente esta última señala que “1.ª) Cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, no tendrá lugar el pre supuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (art. 104.1 LHL), y éste no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del art. 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos.

2.ª) De la misma forma, la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos, el cual ha de prevalecer sobre lo que resulte de la aplicación de las reglas del art. 107, que sólo entrarán en juego cuando el primero sea superior. Por tanto, se guirá siendo de aplicación toda la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, pudiendo acudir se incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se pretenda la existencia de un incremento del valor inferior al que resulte de la aplicación del cuadro de porcentajes del art. 107. En esta hipótesis, la base imponible habrá de ser la cuantía de tal incremento probado, sin que sea admisible acudir a fórmulas híbridas o mixtas, que pretendan aplicar parte de las reglas del art. 107 al incremento probado.»

Por tanto el art. 107 TRLHL no establece más que la presunción iuris tantum del valor cuantitativo del incremento y por tanto susceptible de prueba en contrario para ser gravado conforme al incremento real.

3.2.IV) Carga de la prueba. Hay que recordar para completar el análisis que el art. 105.1 LGT señala que *En los procedimientos de aplicación de los tributos que quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.*

Dice la STS de 8 de Octubre de 2012 que «(...) La jurisprudencia es abundantísima sobre la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, haciéndose eco e insistiendo en el principio general del artículo 114 de la Ley General Tributaria de 1963 y entendiéndose que supone normalmente que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le benefician, como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc. [sentencia de 23 de enero de 2008 (casación para la unificación de doctrina 95/03, FJ 4º); en sentido similar, puede consultarse la sentencia de 16 de octubre de 2008 (casación 9223/04, FJ 5º)]. Así, por ejemplo, hemos señalado que, en virtud de estos principios, corresponde al sujeto pasivo probar la efectividad y la necesidad de los gastos cuya deducción pretende [sentencias de 19 de diciembre de 2003 (casación 7409/98, FJ 6º); 9 de octubre de 2008 (casación 1113/05, FJ 4º); 15 de diciembre de 2008 (casación 2397/05, FJ 3º); y 15 de mayo de 2009 (casación 1428/05 FJ 4º)]. (...)» (FJ 4º).

En este sentido cabe señalar que el art. 107 establece, en la forma señalada anteriormente, una presunción de incremento, presunción de incremento que debe ser rebatida por el obligado tributario, teniendo en cuenta la capacidad y la facilidad

probatoria, pues toda presunción tributaria *iuris tantum* puede ser objeto de prueba en contrario (arts. 385 y 386 LEC) atendiendo a los criterios del art. 217 LEC.

En este sentido es esencial, pues ha sido objeto de análisis y crítica jurisprudencial la mención de la STS de 9 de Julio de 2018 que 1.- Corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Y este extremo, no solo se infiere con carácter general del artículo 105.1 LGT Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. art. 105 (01/07/2004), conforme al cual «quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo», sino que también, y en el ámbito concreto que nos ocupa, ha sido puesto de relieve por el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 5 b) de la STC 59/2017, y admitido, incluso, por la Sección Primera STC, Pleno, 11-05-2017 (STC 59/2017) de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 (RCA 267 2/2017ATS, Sala de lo Contencioso, Sección: 1ª, 30 /10/2017 (rec. 2672/2017)). En el FJ 5 b) de la STC 59/2017STC, Pleno, 11 -05-2017 (STC 59/2017) concluye, concretamente, el máximo intérprete de la Constitución, que «debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 10.4CE art. 10.4 LHL, a lo que impedirá los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7 STC, Pleno, 16-02-2017 (STC 26/ 2017), y 3 7/2017STC, Pleno, 0 1-03-2017 (STC 37 /2017), FJ 5).»», precisión esta última de la que se infiere inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía. Y esta premisa ha sido admitida también en la cuestión casacional que, con posterioridad al pronunciamiento del Tribunal Constitucional, fijó la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017, citado, en el que, presuponiendo que pesaba "sobre el legalmente considerado como sujeto pasivo la carga de acreditar la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del IIVTNU", consideró que tenía interés casacional objetivo la determinación de los medios concretos de prueba que debían emplearse para acreditar la concurrencia de esta última circunstancia.

3.2.V) Forma de la prueba, clase de prueba. Dentro del ámbito tributario se debe de estar, especialmente, al art. 57 LGT y concordantes, recordando especialmente los criterios que son comúnmente admitidos como expone la STSJ de Extremadura, secc. Única, de 13 de Julio de 2017 cuando afirma que **"...la prueba pericial es el medio ordinario de acreditación de la inexistencia de incremento de valor."**

La STS de 9 de Julio de 2018 ha dicho que 2.- *Para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo (a) o frecer cua lquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas [cuyo valor probatorio sería equivalente al que atribuimos a la aut oliquidación del Impuesto sobre Transmisiones*

Patrimoniales en los fundamentos de derecho 3.4 de nuestras sentencias de 23 de mayo de 2018 (RRCA núms. 1880/2017 y 4202/2017), de 5 de junio de 2018 (RRCA núms. 1881/2017STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª, 30-11-2017 (rec. 2705/2015) y 2867/ 2017) y de 13 de ju nio de 2 018STS , Sala de lo Contencioso , Sección: 2ª, 13/06/2018 (rec. 2232/2017) (RCA núm. 2232/2017STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, 13-06-2018 (rec. 2232/2017)];

(b) opt ar por una pr ueba per icial que confirme tale s ind icios; o, en fin, (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. art. 106 (12/10/2015) que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la c onsiguiente improcedencia de girar li quidación por el II VTNU. Precisa m ente -nos int eresa s ubrayarlo-, fu e la diferencia en tre el precio de ad quisición y el d e tra nsmisión de los terr enos transmitidos la prueba te nida e n cuenta p or el Tribunal Co nstitucional en la STC 59/2017STC, Pleno, 11-05-2017 (STC 59/2017) para asum ir -sin opon er reparo alguno- q ue, e n l os supuestos d e hecho examinados por el órga no ju dicial q ue planteó la cu esti ón de inconstit ucionalidad, existía una minusvalía. 3.- Aportada - según hemos dicho, por cualquier medio- por el obligado tribut ario la prueba de que e l terreno no ha aum entado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017STC, Pleno, 11-05-2017 (STC 59/2017) ha dejado en vigor en caso de plusvalía. Contra el resultado de la valoración de la prueba e fectuada por la A dministración e n el s eno d el proc edimiento tributario correspondiente, el obligado tributario dispondrá de los medios de defensa que se le reconocen e n vía ad ministrativa y, posteri ormente, en sed e ju dicial. En la ví a contencioso- a dministrativa la pru eba de la inexist e ncia d e pl usvalía real s erá apreciada por los Tribunales d e acuerdo con lo establ ecido e n los artículos 60 Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. art. 60 (31/10/2011) y 61 LJCA Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. art. 61 (04/05/2010) y, e n último térm ino, y tal y com o dispone el artículo 60.4 LJCA LJCA art. 60.4 , d e c onformidad co n las n ormas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

3.3.º.- Conclusiones. Lo primero que hay que señalar es que el impuesto está vigente siempre que se produzca un incremento de valor conforme a las normas del propio impuesto.

Por otra parte es obvio atendido lo anterior que este incremento del valor es presunto y es susceptible de probarse la no sujeción al mismo en caso de que se acredite la inexistencia de ese incremento, siendo muy limitada la carga de la prueba del demandante, pues supone la acreditación un hecho negativo, siendo que por tanto bastarán meros indicios objetivos y racionales para que sea la administración a la que corresponda acreditar conforme a las normas y criterios antes transcritos los presupuestos que lleven a la determinación del hecho imponible y de los cálculos.

Estos razonamientos, que ya se hacían antes de las sentencias del Tribunal Constitucional, quedan constitucionalizados y aplicables de manera imperativa desde la STC de 11 de Mayo de 2017, que reproduce la doctrina de las de 16 de Febrero, 1 de Marzo de 2017 y 6 de Junio de 2017 en relación a normas forales de los Territorios Históricos de Araba, Guipúzkoa y la Comunidad Foral de Navarra, quedando por ello de una manera imperativa conforme al art. 5 LOTC y siendo por tanto inconstitucional que se giren liquidaciones o se practiquen cuando se acredite (y esta es la clave de la situación actual) que no hay incremento de valor, que es lo que ha venido a reafirmar la STS de 9 de Julio de 2018.

CUARTO.- Del caso de autos.

Atendiendo a las alegaciones de ambas partes hay una confusión de base en la parte demandante y es confundir precio mercantil o de mercado y valor del terreno a efectos de este tributo y en relación a todo lo anterior.

4.1º.- El precio al que se vende un bien o los precios no pueden ser tomados como prueba plena, aunque tal y como señala la STS de 9 de Julio de 2018 **deben tomarse como indicio que requerirá la prueba en contrario de la administración.**

4.2º.- Por tanto el precio de venta es un mero indicio, tal y como antes se ha señalado y que ha de ser tratado con limitación y cautela, pues lo relevante será la prueba que se pueda practicar del análisis del hecho que se vuelve a señalar es el valor del bien.

4.3º.- Como se puede ver la administración debe entender de manera separada por un lado a la existencia o no de hecho imponible (determinada por el incremento o no del valor de los terrenos) y una vez determinada la existencia de hecho imponible procederá la determinación del cálculo del impuesto conforme a las mismas reglas de este.

4.4º.- Así lo primero que se debe determinar es si hay una plusvalía, pero no en la obtención de beneficios con las operaciones de compra y de venta, sino en la situación de los valores de adquisición y enajenación del inmueble, para lo cual se ha de determinar si el IVA forma o no parte del precio de adquisición del bien.

Así conforme al art. 78.1 LIVA la base imponible se debe determinar conforme al **precio de la contraprestación** total sujeta al impuesto, en este caso la transmisión de bienes. Si leemos la escritura de adquisición del mencionado bien resulta que la misma refleja una venta de un profesional a un consumidor, es decir, se sujeta en las relaciones al ordenamiento jurídico privado aplicable y muy especialmente a la norma de consumo. En este sentido el RDLeg 1/2007 de 22 de Noviembre señala en su art. 60.1.c que forma parte de la información exigida la determinación del impuesto como parte del precio de la adquisición de consumo.

Por tanto el IVA forma parte del precio por el cual se ha adquirido una vivienda en el caso del consumo, aunque no forme parte del valor de la mencionada cosa a adquirir, pues el valor puede encontrarse gravado con impuestos que repercuten en el precio y por ello se puede ganar valor, es decir, se puede ganar capacidad económica y sin embargo tal cuestión no determina la existencia de un beneficio, cuestión que no tributa por la plusvalía sino por el IRPF (art. 33 LIRPF).

Es decir y aquí radica la cuestión. La propia demandante con su prueba determina que el valor del bien es una determinada cantidad, aunque el precio que paga es superior por motivo del impuesto. Posteriormente lo vende por un valor superior, lo cual significa que no hay un decremento, aunque realmente la ganancia patrimonial no resulta acreditada, pues el precio abonado en la adquisición es mayor por efecto de un tributo que en esa segunda transmisión ya no se aplica, sino que está sujeta a otro impuesto (ITP), cuestión que no señala la escritura de manera expresa y separada como sí hace la de adquisición respecto del IVA.

4.5º.- El error de la parte demandante se contrae a confundir un incremento patrimonial con la plusvalía. Ello supondría una doble imposición sobre un hecho imponible, el incremento patrimonial, lo que no es posible. Aquí, como se ha dicho, se grava no el incremento de su patrimonio, sino el incremento del valor del piso por efecto de la acción urbanística de los poderes públicos conforme al art. 47.3 CE, que atendido a sus propios documentos queda acreditado y resulta indiscutido.

4.6º.- Si a todo ello le añadimos que el IVA de una adquisición de viviendas es de un 10 % (art. 91 LIVA) y el ITP en Castilla La Mancha para la operación de la venta es del 9 % (art. 19.1 L. 8/2013 de CLM) resulta que al precio que señala el propio demandante en su demanda debería, por propia coherencia en su exposición, añadirle tal cantidad, con lo cual ni siquiera se sustentaría su propia posición que resulta incongruente, pues aunque él no lo reciba también formaría parte del precio en igual sentido.

Por tanto ni se acredita que el precio abonado sea inferior al precio que abona el nuevo adquirente, ni que el valor haya decrecido. Antes bien, se ha incrementado y la respuesta a la falta de incremento de su patrimonio no se debe vincular a esta figura impositiva, sino a las pérdidas y ganancias patrimoniales del IRPF.

4.7º.- En conclusión ni se comparte que haya decrecido el valor del inmueble, ni se comparte que se haya de computar el IVA a estos efectos.

Ahora bien, tomando la base de que la impugnación de la totalidad de la liquidación no es procedente, sí que debe acogerse la aplicación que se hace por el ayuntamiento de manera automática, pues debe ajustarse al incremento real y aplicar la base sobre el incremento real acreditado de los terrenos, esto es la diferencia entre los valores de venta y adquisición según las escrituras.

QUINTO.- Pronunciamientos, costas y recurso.

5.1º.- Procede estimar en parte el recurso contencioso (art. 70.2 LJCA) y en consecuencia realizar una nueva liquidación ajustándose al incremento real del valor del inmueble determinado conforme a la prueba practicada entre el valor de la adquisición y el de la venta (art. 71.1.c LJCA).

5.2º.- Procede la no imposición de costas, pues se aprecian dudas de derecho.

5.3º.- No procede apelación conforme al art. 81.1.a LJCA. Tampoco es procedente la casación al ser desestimatoria la sentencia.

Por todo ello, viendo los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de S.M. El Rey y en uso de la potestad que me confiere la Constitución Española,

FALLO

Que ESTIMO de manera PARCIAL el presente recurso contencioso administrativo y en consecuencia:

1º.- ANULO la liquidación practicada en lo que exceda de la cantidad resultante de aplicar el tipo impositivo fijado por el ayuntamiento al incremento real del valor del inmueble determinado conforme a la prueba practicada, es decir, a la diferencia entre el valor de la adquisición y el de la venta excluidos los impuestos y gastos.

2º.- ORDENO que se practique nueva liquidación conforme a los parámetros e interpretaciones anteriores.

Sin imposición de costas.

La presente resolución no es susceptible de recurso de apelación ni de casación, sin perjuicio de cuantos otros considere la parte procedentes.

Procédase a dejar testimonio de esta sentencia en las actuaciones, y pase el original de la misma al Libro de Sentencias. Una declarada la firmeza de la sentencia, devuélvase el expediente a la Administración pública de origen del mismo.

Así por esta, mi sentencia, la pronuncio, mando y firmo