



**Universidad**  
Zaragoza

## TRABAJO FIN DE MÁSTER

Dictamen elaborado por

**Diego Mort Cotín**

Con objeto de

Analizar la viabilidad de una demanda ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa debido a la inactividad de la administración ante un recurso administrativo presentado por la inadecuación a los principios tributarios constitucionales en una autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Director

**Lucía María Molinos Rubio**

Facultad de Derecho - Real e Ilustre Colegio de Abogados de Zaragoza  
13 de diciembre de 2019



# ÍNDICE

## ABREVIATURAS

I.- ANTECEDENTES DE HECHO.....5

II.- CUESTIONES PLANTEADAS.....7

III. NORMATIVA APLICABLE .....9

IV.- FUNDAMENTOS DE DERECHO.....17

1.- DESPROPORCIONALIDAD DE LA AUTOLIQUIDACIÓN  
PRACTICADA POR LA EMPRESA EN RELACIÓN CON LOS  
PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA

2- VIABILIDAD DE ACUDIR A LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-  
ADMINISTRATIVA Y EL EVENTUAL CONTENIDO DE LA DEMANDA

V.- CONCLUSIONES.....33

## BIBLIOGRAFÍA

## **ABREBIATURAS:**

- **Art(s):** Artículo(s)
- **BICEs:** Bienes Inmuebles clasificados como de características Especiales
- **BOE:** Boletín Oficial del Estado
- **CE:** Constitución Española, de 29 de diciembre de 1978
- **FJ:** fundamento jurídico
- **IIVNTU:** Impuesto sobre el Incremento de Valor en Terrenos de Naturaleza Urbana
- **LBRL:** Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local
- **LGT:** Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
- **LJCA:** Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa
- **RD:** Real Decreto
- **TC:** Tribunal Constitucional
- **TRLRHL:** 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
- **TS:** Tribunal Supremo

## I.- ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El día 24 de septiembre de 2019, el titular de CARAVANTES PARUELLO S.L.U. (en adelante, la empresa), acude a mi despacho profesional con un dossier requiriendo asistencia jurídica y me propone la posibilidad de acudir a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

**SEGUNDO.-** En el citado dossier, encuentro una serie de documentos referentes a una finca de 1600m<sup>2</sup> urbanizables sita en el Camino de Las Palomas (Montañana/Zaragoza).

**TERCERO.-** Queda probado con las correspondientes escrituras de adquisición y transmisión que, la empresa adquirió el 16 de marzo del año 2000 dicha finca por un precio equivalente a 431.500.-€ y posteriormente, transcurridos 18 años, el 19 de noviembre del año 2018, por cambio de actividad, es transmitida por 456.000.-€.

**CUARTO.-** Con la transmisión de la finca, la empresa, concedora del funcionamiento del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, el día 6 de diciembre de 2018 procede a practicar la autoliquidación<sup>1</sup> correspondiente por el Impuesto sobre el Incremento de Valor en Terrenos de Naturaleza Urban, en plazo, y según se establece en la Ordenanza Fiscal n.º 9 del Ayuntamiento de Zaragoza.

**QUINTO.-** La empresa, una vez practicada la autoliquidación del 6 de diciembre del 2018 y habiendo seguido el procedimiento de cálculo contenido en el TRLHL<sup>2</sup>, comprueba que el importe a liquidar por las plusvalía generada con la transmisión de la finca es de 46.332.-€. Dicho importe es muy superior al beneficio patrimonial obtenido con la transmisión de la finca, 24.500.-€.

---

<sup>1</sup> Según el art. 120.1 de la LGT «las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar».

<sup>2</sup> El procedimiento de cálculo de la plusvalía sería el establecido en los artículos 107 y 108 de la TRLH; el valor catastral del suelo en el momento de transmitir la finca es de 286.000.-€. Los años transcurridos en posesión de la finca por parte del transmitente, serían 18 (del 16-03-2000 al 19-11-2018). Aplicando el porcentaje impositivo del 3% establecido reglamentariamente hasta 20 años y multiplicándolo por 18 (años en posesión de la finca) se aplica un tipo porcentual del 54%. Para el cálculo de la base imponible debemos multiplicar el valor catastral del suelo por el tipo porcentual relativo al incremento por años (286.000 x 0,54) siendo la base imponible de 154.440.-€. Siendo el tipo impositivo el del 30% y multiplicándolo por la base imponible tendríamos una cuota tributaria de 46.332.-€.

**SEXTO.-** Una vez comprobada la desproporcionalidad del impuesto, y considerando injustificada la cantidad a liquidar por el impuesto, la empresa procede por su parte y en su propio nombre el día 11 de diciembre del mismo año a solicitar a través del procedimiento administrativo correspondiente<sup>3</sup> la rectificación de la autoliquidación practicada.

**SÉPTIMO.-** No obteniendo respuesta por parte de la Administración, la empresa decide interponer el día 18 de junio de 2019 recurso de reposición<sup>4</sup>, sin obtener respuesta.

**OCTAVO.-** El día 24 de septiembre de 2019, la empresa, frente a la inactividad de la administración, como ya se ha expuesto, decide acudir a mi despacho profesional.

---

<sup>3</sup> Según lo regulado en el RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

<sup>4</sup> Regulado en los artículos 123 y 124 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, contra actos que pongan fin a vía administrativa.

## **II.-CUESTIONES PLANTEADAS**

En particular, se plantea:

1.- Analizar la desproporcionalidad de la autoliquidación practicada a la empresa en relación con los principios constitucionales de justicia tributaria, en especial con el principio de capacidad económica.

2- Determinar la viabilidad de acudir a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, el eventual contenido de la demanda, así como las posibles consecuencias derivadas del mismo.



### III.- NORMATIVA APLICABLE

A través de este apartado se enumeran los cuerpos legales aplicables al presente dictamen, así como jurisprudencia y doctrina aplicable.

#### 1.- NORMAS:

A) 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, que viene a regular el IIVTNU, en particular los arts. 104-107 y 110.4 que tratan la naturaleza y hecho imponible de este impuesto, las exenciones, los sujetos pasivos y la base imponible.

- Según lo dispuesto en el artículo 104, donde se recoge lo referente a la naturaleza del impuesto, hecho imponible y supuestos de no sujeción;

*«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.»*

*«No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.»*

*«No se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.*

*Tampoco se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial.»*

*«No se devengará el impuesto con ocasión de las aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles efectuadas a la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A. regulada en la disposición adicional séptima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito, que se le hayan transferido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 48 del Real Decreto 1559/2012, de 15 de noviembre, por el que se establece el régimen jurídico de las sociedades de gestión de activos.*

*No se producirá el devengo del impuesto con ocasión de las aportaciones o transmisiones realizadas por la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A., a entidades participadas directa o indirectamente por dicha Sociedad en al menos el 50 por ciento del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada en el momento inmediatamente anterior a la transmisión, o como consecuencia de la misma.*

*No se devengará el impuesto con ocasión de las aportaciones o transmisiones realizadas por la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A., o por las entidades constituidas por esta para cumplir con su objeto social, a los fondos de activos bancarios, a que se refiere la disposición adicional décima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre.*

*No se devengará el impuesto por las aportaciones o transmisiones que se produzcan entre los citados Fondos durante el período de tiempo de mantenimiento de la exposición del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria a los Fondos, previsto en el apartado 10 de dicha disposición adicional décima.*

*En la posterior transmisión de los inmuebles se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los*

*terrenos no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en este apartado.»*

- Debemos apuntar que los apartados 1 y 2.a) del art. 107 han sido declarados inconstitucionales y nulos, en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

- A tenor de lo dispuesto en el artículo 107.4, obtendremos la base imponible y el porcentaje anual a aplicar:

*«Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes:*

*a) Período de uno hasta cinco años: 3,7.*

*b) Período de hasta 10 años: 3,5.*

*c) Período de hasta 15 años: 3,2.*

*d) Período de hasta 20 años: 3.*

*Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:*

*1.ª El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.*

*2.ª El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.*

*3.ª Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1.ª y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2.a, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.*

*Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.»*

- En cuanto a la gestión tributaria del impuesto, el artículo 110.4 dispone lo siguiente:

*«Los ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de aquella dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo. Respecto de dichas autoliquidaciones, el ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas.*

*En ningún caso podrá exigirse el impuesto en régimen de autoliquidación cuando se trate del supuesto a que se refiere el párrafo tercero del artículo 107.2.a) de esta ley.»*

B) Constitución Española, de 29 de diciembre de 1978, en particular el art. 31, que expone los principios constitucionales de justicia tributaria disponiendo que

*«Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.»*

C) Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en cuanto al ámbito, competencia y procedimiento.

D) Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

E) Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en concreto los arts. 120, y 123-129, que definen las autoliquidaciones y regulan el procedimiento de gestión tributaria, interesándonos en particular lo indicado sobre devoluciones derivadas de la presentación de autoliquidaciones.

F) RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en particular los arts. 127 y 128, que exponen la tramitación y terminación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, respectivamente.

G) Ordenanza Fiscal n.º 9 vigente para el ejercicio fiscal 2018-2019 del Ayuntamiento de Zaragoza, para las exenciones y bonificaciones, cuantificación de la base imponible, el tipo de gravamen aplicable y lo relativo al devengo del impuesto de IIVNTU en los terrenos de naturaleza urbana de Zaragoza.

## **2.- JURISPRUDENCIA:**

Asimismo, y dada la actualidad y precisión del caso, es conveniente citar la jurisprudencia que afecta al presente dictamen:

Es aplicable la doctrina que emana del TC que declara la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL que considera que el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana vulnera el principio constitucional de capacidad económica en la medida en que no se vincula necesariamente a la existencia de un incremento real del valor del bien, «sino a la mera titularidad del terreno durante un periodo de tiempo»<sup>5</sup>. Asimismo, debemos tener en cuenta la doctrina del Tribunal Supremo que emana de su sentencia 1163/2018, de 9 de julio de 2018, por la que exime del impuesto de la plusvalía a quien pruebe que vendió su propiedad con pérdidas.

También procede mencionar la reciente sentencia del TC de 31 de octubre de 2019 en la que se declara la inconstitucionalidad del artículo 107.4 del TRLHL indicando que los rendimientos obtenidos por los contribuyentes en una transmisión patrimonial de un bien inmueble no justifican un resultado confiscatorio, siendo un pronunciamiento primordial para nuestro dictamen.

---

<sup>5</sup> El Pleno del Tribunal Constitucional en su sentencia 59/2017 de 16 de diciembre de 2017, acordó por unanimidad declarar la **inconstitucionalidad y nulidad de los arts.107.1, 107.2a) y 110.4 del TRLHL en los casos expuestos.**

### 3.- DOCTRINA:

Es conveniente realizar un breve análisis de la doctrina relativa a los principios de tributarios contenidos en el art. 31 de la CE, debido a que nuestro dictamen jurídico va a girar sobre la procedencia o no de alegar su vulneración. Dicho artículo expone que:

*«1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».*

La presencia de principios tributarios en la CE inspira y moldea la creación y la aplicación de los tributos. Con ello se trata de incluir principios, que tanto afectan a nuestro dictamen, como el de la capacidad económica del contribuyente, que se erige como pilar fundamental de tributación entre los administrados y los entes públicos. De este modo lo que se intenta conseguir es una fórmula para medir la aptitud del sujeto pasivo a la hora de contribuir a sufragar los gastos públicos estatales.

Del art. 31 de la CE se despliegan los principios tributarios que son: igualdad tributaria; principio de generalidad principio de progresividad; y no confiscatoriedad.

No obstante, según Fernando de Vicente de La Casa queda claro<sup>6</sup> que «Mención aparte merece el principio de capacidad económica que se erige entre estos principios como el más relevante. Es aceptado que va acompañado de los cuatro anteriores, pero, sin dudar, de que este principio tiene primacía sobre los otros porque a quien no tiene la capacidad económica, o no la tiene en la suficiente medida, no se le puede exigir cumplir con la obligación tributaria que le corresponda, por mucho que un tributo en cuestión cumpla los otros principios».

---

<sup>6</sup> DE VICENTE DE LA CASA, F., «Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos», en Crónica Tributaria núm., 144/2012.

En relación al artículo 31 y al principio de capacidad económica, tal y como dice el profesor Nieto Montero<sup>7</sup> debemos añadir que se está produciendo un menoscabo en los derechos del sujeto pasivo cuando afirma que «Se contribuye porque se manifiesta riqueza, pero para que tal contribución sea justa, la capacidad ha de actuar como límite, precisamente ayudada de la igualdad y su manifestación tributaria, la progresividad, dentro de los límites de la no confiscatoriedad».

De todos ellos, y dado la problemática planteada en el presente dictamen, nos centraremos en el principio de capacidad económica. Como viene comentando Rodríguez Bereijo<sup>8</sup> «El principio de capacidad económica, por un lado, limita a los poderes públicos a la hora de exigir los tributos conforme a la riqueza del sujeto, y, por otro lado, obliga al administrado a contribuir de acuerdo con la misma».

Además, Escribano López afirma que<sup>9</sup> «La configuración del deber de contribuir se ha diseñado como una manifestación del principio de solidaridad que subyace en los valores fundamentales del ordenamiento constitucional español, concretado en un genérico deber de colaboración con la Administración».

En cuanto a la limitación establecida a los poderes públicos a la hora de exigir los tributos, es conveniente citar las palabras del profesor Sainz de Bujanda, cuando decía que «La renta neta y actual, efectivamente percibida por cada individuo, no es, sin embargo, íntegramente computable para fijar la extensión de la riqueza imponible del sujeto. Los gastos vitales mínimos han de ser deducidos de esa renta. Sólo la diferencia puede considerarse disponible para el pago del tributo, y, por tanto, sólo de ella podrá afirmarse que confiere capacidad contributiva al perceptor».<sup>10</sup>

Según lo indicado anteriormente es evidente que se debe adaptar la carga tributaria que cada sujeto ha de soportar a su capacidad individual de pago utilizando

---

<sup>7</sup> NIETO MONTERO, J.J., «El artículo 31 de la CE: ¿otra víctima de la crisis económica?», *Dereito*, vol. 22, noviembre 2013, pp. 394-395.

<sup>8</sup> RODRIGUEZ BEREIJO, A. «El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 125, 2005, pp. 19-20.

<sup>9</sup> ESCRIBANO LÓPEZ, F., «La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales», Civitas, Madrid, 1988, pág. 327 y ss.

<sup>10</sup> SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p. 206.

métodos impositivos que conduzcan a una determinación precisa de los pagos tributarios que cada sujeto ha de realizar.

Con todo lo anterior, es evidente que, la naturaleza real o personal del hecho imponible, subjetiva u objetiva del tributo, y progresiva o proporcional del tipo de gravamen, son los elementos que, junto con los criterios de determinación de la base imponible, determinan la capacidad contributiva de cada sujeto individualmente considerado.

No obstante, existen situaciones, como la que nos ocupa en el presente dictamen, en la que, evidenciándose una renta potencial, dicha renta no llega a producirse, siendo ficticia, y, por lo tanto, gravando supuestos en los que no se manifiesta riqueza, siendo este el quid del asunto.

## **IV.- FUNDAMENTOS DE DERECHO**

En vista de los hechos, de la normativa aplicable y de las cuestiones que se plantean que tienden a dar respuesta a la petición de la empresa, se procede a responder a las mismas.

Entendemos que, antes de analizar la procedibilidad de presentar la demanda ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, debemos examinar si, efectivamente, la autoliquidación practicada por la empresa está realizada conforme a la normativa, principios y jurisprudencia aplicables. En caso afirmativo, pasaremos a analizar la posibilidad o imposibilidad de acudir a la vía judicial.

### **1.- DESPROPORCIONALIDAD DE LA AUTOLIQUIDACIÓN PRACTICADA POR LA EMPRESA EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA**

En este apartado, como ya se ha adelantado, se va a analizar si, en el presente supuesto, se ha cumplido con los principios tributarios dispuestos en el art. 31 de la CE y con lo expuesto en las recientes sentencias del TC y TS.

#### **1.- Vulneración del principio de capacidad económica y no confiscatoriedad**

A modo de breve introducción<sup>11</sup>, debemos apuntar que la naturaleza del IIVTNU, es un tributo que, según su configuración normativa, grava «el incremento de valor» que experimentan los terrenos (art. 104.1 del TRLHL) «a lo largo de un período máximo de 20 años» (art. 107.1 del TRLHL, y que se pone de manifiesto «a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos» (art. 104.1 del TRLHL). Transcribimos los arts. 104.1 y 107.1 del TRLHL, respectivamente, para mayor clarificación:

---

<sup>11</sup> Para la cual nos hemos apoyado en la sentencia del TC que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020-2019.

*«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».*

*«La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del 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».*

Es por ello, por lo que el objeto del tributo es el incremento de valor, que se cuantifica y somete a tributación a partir del instante de su transmisión, sin embargo, el gravamen no se anuda necesariamente a la existencia de ese incremento, sino a la mera titularidad de ese terreno durante un intervalo temporal dado. Basta, entonces con que haya sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante ese intervalo temporal dado para que el legislador anude a esa circunstancia, como consecuencia inseparable, un incremento de valor sometido a tributación, que cuantifica de forma automática mediante la aplicación al momento de la transmisión sobre el valor que tenga el terreno a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de un porcentaje fijo por cada año de tenencia (art. 107.2.a) y 4 del TRLHL), haciéndolo con independencia tanto del quantum real del incremento como de la propia existencia del mismo.

Entrando en materia práctica, según los antecedentes y en relación a lo expuesto en el anterior apartado, la empresa, cuando practica la autoliquidación correspondiente por el IIVTNU, evidencia que la Administración ha seguido la fórmula de cálculo

recogida en la TRLHL<sup>12</sup>, para obtener la cuota tributaria a liquidar. La Administración considera que el contribuyente durante los 18 años de tenencia en su propiedad y con un valor catastral de 286.000.-€ a la hora de transmitir la finca, se atribuye un incremento de valor de 154.440.-€. Lo cierto es que la empresa comparando escrituras de compra y transmisión ha obtenido un beneficio de 24.500.-€ si tenemos en cuenta la diferencia entre las escrituras de compra (431.500.-€) y transmisión de la finca (456.000.-€). Por otra parte, aplicando el tipo impositivo local del 30% contenido en el art. 9 de Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Zaragoza, así como la base imponible calculada, la cuota a liquidar por la plusvalía generada, 46.332.-€ es considerablemente superior a los rendimientos reales obtenidos por el sujeto pasivo con la transmisión de la finca en cuestión.

Este resumen del caso planteado, muestra claramente que nos encontramos ante una situación en la que se agota la riqueza real o potencial de la empresa, en tanto en cuanto que se ve obligada a pagar más por la plusvalía obtenida que por el rendimiento económico obtenido con la transmisión patrimonial. Toda esto hace que sea incuestionable en que la empresa ha sufrido una vulneración de sus derechos contenidos en el art. 31 de la CE (en especial, el de capacidad económica) pasando a exponer los fundamentos jurídicos que refrendan esta afirmación.

En primer lugar debemos empezar por mencionar la **sentencia del TC que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020-2019**, fundamental para nuestro supuesto, en tanto en cuanto hace evidente que no es conforme a la CE un gravamen que obliga a los sujetos pasivos del impuesto a soportar la misma carga tributaria con independencia de la capacidad económica puesta de manifiesto al momento de su transmisión, ya que se estaría vulnerando el principio de capacidad económica y el de progresividad en tanto en cuanto obligan a modular la carga tributaria de cada contribuyente siendo que la fórmula de cálculo de la base imponible del IIVNTU es **ajena al incremento real obtenido**, de acuerdo con el deber de que la empresa cumpla con la obligación de contribuir conforme a con su **capacidad económica**<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> Debemos apuntar que en el presente dictamen no se va a entrar a analizar la corrección del cálculo de la cuota tributaria ya que la sentencia del TC que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020-2019 indica que el vicio se encuentra en la forma de determinar la base imponible.

<sup>13</sup> De acuerdo con lo expuesto en la sentencia del TC 27/2017.

El último inciso es fundamental para nuestro planteamiento, puesto que la citada sentencia hace alusión a que la naturaleza real o personal del hecho imponible es un elemento clave para determinar la capacidad contributiva de cada sujeto individualmente considerado.

No obstante, en contra de dicha tesis, se puede indicar que el impuesto pretende gravar el incremento de valor del terreno derivado de la acción urbanística del municipio, no contraviniendo lo expuesto en la sentencia del TC 59/2017, en tanto en cuanto en se da una evidente situación expresiva de capacidad económica y dándose el hecho imponible. Por lo tanto, el tomar como referencia el valor catastral en el momento del devengo, se podría entender como que lo que se pretende es gravar el beneficio recibido por el contribuyente durante un periodo de tiempo determinado derivado de la actuación de una Administración Local. Con esta actividad quedaría probado el aumento del valor catastral del inmueble, sin que nada tenga que ver con el carácter mercantil de obtención de renta.

La sentencia que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020-2019 expone que es loable y constitucional que un impuesto grave tanto la renta real como la renta potencial<sup>14</sup>. Sin embargo, se plantea la duda de que ocurriría en los casos en los que se grava una renta potencial que finalmente no llega a existir, como en el caso de que nos ocupa, ya que el valor catastral utilizado para el cálculo del impuesto nada tiene que ver con la ganancia patrimonial real de la transmisión.

Llegados a esta encrucijada el TC apunta que, en los supuestos de no producirse un incremento real del valor del terreno, la capacidad económica que se pretende gravar gravada dejaría de ser potencial y se convertiría en irreal o ficticia rompiendo con el principio de capacidad económica<sup>15</sup>.

En este caso, el hecho imponible parece que no ha revelado esa capacidad económica real que se intenta gravar, y puesto que nuestro ordenamiento recoge la posibilidad de gravar rentas potenciales, en el supuesto que nos encontramos estamos

---

<sup>14</sup>De acuerdo a Fundamento Jurídico 13ª de la sentencia del TC 37/1987 que advierte que «hasta que dicha capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de supuestos contemplados por el Legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo».

<sup>15</sup> Doctrina contenida en las sentencias del TC 26/2017, 37/2017, 59/2017 y 72/2017.

ante el gravamen de una renta potencial que no se ha llegado a materializar, y, para los casos en los que no se llega a producir dicha renta ficticia se viola el principio de capacidad económica.

Por todo esto, en una transmisión, el incremento de valor del terreno se tiene que vincular a un incremento de valor del terreno exponente de una capacidad económica real en el valor del terreno transmitido. De lo contrario, en el caso de que no se vinculase a un incremento de valor real, como es el caso que nos ocupa, el impuesto se anudaría a la mera titularidad del terreno durante un intervalo temporal, alejándose de la ganancia real y exigiendo tributación por una renta irreal o ficticia, rompiendo con la intención del legislador al redactar el art. 31 de la CE siendo el IIVTNU, en estos casos, indiferente y ajeno al incremento real obtenido.

Siguiendo lo indicado por el profesor Nieto Montero<sup>16</sup> debemos añadir que se está produciendo un menoscabo en los derechos del sujeto pasivo, del contribuyente cuando afirma que «**Se contribuye porque se manifiesta riqueza**, pero para que tal contribución sea justa, la **capacidad ha de actuar como límite**, precisamente ayudada de la igualdad y su manifestación tributaria, la progresividad, dentro de los límites de la no confiscatoriedad». Asimismo, podríamos traer a colación lo que evidencia el mismo autor cuando expone que existen abundantes casos en los que no se tiene en cuenta dicha capacidad ni para medir la base imponible del gravamen, ni se emplea para modular la cuota tributaria a pagar, vaciándose de contenido el artículo 31.1 CE, y que goza de más valor la voluntad del legislador para asegurar unos ingresos tributarios. Para lograr esta finalidad se simplifica en ocasiones las mecánicas de integración de ingresos o gastos y beneficios fiscales, de manera que no se distinguen situaciones que son diversas desde el punto de vista de la riqueza del contribuyente, no previendo mecanismos de corrección en supuestos como el que nos ocupa.

Por último, todo esto, no casa con el criterio anteriormente expuesto que podría ser alegado por el Ayuntamiento de Zaragoza en tanto en cuanto no se pretende gravar la ganancia mercantil obtenida por la empresa con la venta de la finca, sino el valor estático o acumulado del inmueble, tomando, para ello, la referencia dada por el valor

---

<sup>16</sup> NIETO MONTERO, J. J., «El artículo 31 de la CE: ¿otra víctima de la crisis económica?», *Dereito*, vol. 22, noviembre 2013, pp. 394-395.

catastral. En este supuesto, sí que se habría acreditado que ha existido un incremento de valor, realizándose el presupuesto de hecho del tributo y procediendo a determinar el tributo con arreglo «al porcentaje anual que determina cada ayuntamiento» (art. 1074 del TRLHL).

No obstante, de aceptar este planteamiento, según lo ya expuesto, estaríamos quebrando el principio constitucional de capacidad económica ya que no se estaría gravando la totalidad de una renta ficticia, siendo el valor real mucho menor. Por lo expuesto, relacionar el valor catastral con el tributo, crea, en determinadas situaciones como la expuesta, que se produzcan situaciones injustas e inconstitucionales.

En segundo lugar, y en relación con lo anterior, la citada sentencia señala que, existiendo un incremento del valor real por la transmisión de la finca vendida por la empresa, la cuota a pagar es superior al mismo, produciéndose una expropiación de facto, con **evidente carácter confiscatorio**. Este impuesto, por lo tanto, en las situaciones como la que nos ocupa, tiene alcance confiscatorio, privando a la empresa de sus rentas y bienes, y actuando como límite del principio de capacidad económica en tanto en cuanto, en esta situación, se incurre en inconstitucionalidad<sup>17</sup>.

En relación con este principio, debemos indicar que la cuota a pagar agotó en gran medida su riqueza imponible, siendo, sin duda, un exceso en la imposición teniendo alcance confiscatorio (por falta de proporcionalidad).

En resumen, en nuestro caso, se obliga a tributar por una riqueza imponible que, existiendo, no se adecua a la realmente a la derivada de la transmisión del inmueble, sometido a tributación una riqueza que, aun siendo existente y siendo aceptada por esta parte, es en parte virtual o ficticia, dado que se ha agotado la riqueza real o potencial de la empresa. Dado que la sentencia denota que deben observarse las reglas legales del cálculo de la base imponible, se producen situaciones como la que nos ocupa que desconocen la capacidad real de la empresa, y por ende, el principio de capacidad económica, resultando evidente que en los supuestos en los que la carga impositiva es desmedida en relación con la riqueza realmente obtenida en la transmisión se produce una desproporción entre la riqueza obtenida realmente y la gravada conforme a las

---

<sup>17</sup> De acuerdo con el Fundamento Jurídico 2 de la sentencia del TC 26/2017.

reglas del impuesto, configurándose un sacrificio excesivo del derecho del contribuyente contradiciendo su derecho a tributar con arreglo a su capacidad económica y sin alcance confiscatorio, contraviniendo lo aplicable a todo el sistema tributario que debe contemplar la totalidad de la situación económica del sujeto pasivo<sup>18</sup>.

Por todo ello, el presente dictamen prueba de forma fehaciente que es plenamente aplicable el inciso de inconstitucionalidad recogido en la sentencia del TC que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020-2019 que indica que en los supuestos del art. 107.4 del TRLHL en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido realmente por el contribuyente, se corresponden con un gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad, de acuerdo con el art. 31 de la CE. Asimismo, y para los impuestos que gravan una renta potencial, es necesario el establecimiento de un mecanismo de compensación o devolución para los casos en los que se termine gravando una renta irreal o ficticia.

En consecuencia, deben darse dos presupuestos necesarios para que un impuesto pueda establecerse, independientemente del fin que tenga. Por un lado, ha de tener una eficacia recaudatoria adecuada a la finalidad que con él se pretende y, por otro ha de respetar los límites que la justicia permite, siendo el principal el de capacidad económica, cosa que no ocurre en nuestro supuesto.

Asimismo, sería importante considerar la doctrina del TS que emana de su sentencia 1163/2018, de 9 de julio de 2018, por la que exime del impuesto de la plusvalía a quien pruebe que vendió su propiedad con pérdidas o dicho de otro modo no obtuvo plusvalía alguna con la transmisión de la propiedad. Además, se evidencia la importancia que la función legislativa tiene para con estos casos pues la función de regular una nueva fórmula que tenga en cuenta los rendimientos económicos reales, y se apoye en fundamentos razonables, con el límite porcentual de que la cantidad obtenida con la transmisión del inmueble sea superior a la cantidad de abonar en concepto de IIVTNU, estableciendo el citado mecanismo de corrección para este impuesto, que

---

<sup>18</sup> De acuerdo con las sentencias del TC 76/1990 y 150/1990.

grava rentas potenciales, en los casos en los que finalmente se pretende gravar una renta ficticia o inexistente.

## **2- VIABILIDAD DE ACUDIR A LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA Y EL EVENTUAL CONTENIDO DE LA DEMANDA.**

Una vez comprobada la vulneración de los principios de justicia tributaria recogidos en la CE, debemos analizar la forma precisa por la que reclamaremos el respeto de los derechos que legítimamente pertenecen a la empresa y que han sido transgredidos ante la pasividad del Ayuntamiento de Zaragoza en su actuación.

### **2.1.- Agotamiento de la vía administrativa previa y plazo para interponer recurso contencioso-administrativo**

En primer lugar, debemos indicar que lo que correspondería, ante la inacción de la Administración, es poner en conocimiento de los tribunales la situación planteada en este dictamen. Para acceder a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en nuestro supuesto, se necesita **agotar la vía administrativa**.

En nuestro caso, la empresa inició un procedimiento de rectificación de autoliquidación por el IIVTNU el 11 de diciembre de 2018, solicitud que, tras no recibir respuesta por parte del Ayuntamiento de Zaragoza, se impugnó mediante recurso de reposición en plazo, interpuesto el 18 de junio de 2019, al que tampoco se contestó en el plazo de un mes que tiene el Ayuntamiento para resolver el citado recurso.

Debemos tener en cuenta que el plazo para la resolución de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones es de seis meses<sup>19</sup> y, no habiendo Tribunal Económico Administrativo en Zaragoza, transcurrido el plazo la empresa interpone

---

<sup>19</sup> Según lo expuesto en los art. 126 y ss. del RD 1065/2007. En particular debemos mencionar el art. 128.4 que establece que: «el plazo máximo para notificar la resolución de este procedimiento será de seis meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse realizado la notificación expresa del acuerdo adoptado, la solicitud podrá entenderse desestimada».

recurso de reposición e interponer la consiguiente reclamación, extremo que la empresa conocía y realizó de forma correcta. Por todo ello, se evidencia que el silencio administrativo ha comportado la desestimación de la devolución de la plusvalía solicitada, entendiendo, además, que desde el momento que opera el silencio administrativo en el recurso de reposición se agota la vía administrativa y solo nos quedaría acudir a la vía judicial para la defensa de los intereses de la empresa.

La regla general en nuestro Derecho actual establece que el plazo para impugnar actos administrativos ante los Tribunales de justicia es de dos meses (art. 46.1, inciso primero, de la LJCA). El inciso cuestionado establece una regla especial para la situación que se origina cuando la Administración no dicta «acto expreso». El llamado por la ley «acto presunto» se produce «de acuerdo con su normativa específica» (art. 46.1, inciso segundo, LJCA).

Debemos acercarnos a la derogada Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común para entender el sentido de esta doctrina constitucional que indica que, de acuerdo con la citada doctrina constitucional la impugnación jurisdiccional de las desestimaciones por silencio **no está sujeta al plazo de caducidad** previsto en el art. 46.1 LJCA.

**En cuanto al plazo**, debemos indicar que la doctrina constitucional sobre el acceso a la justicia de las personas cuyos derechos e intereses legítimos se ven frustrados o perjudicados por la inactividad administrativa, determina que el silencio administrativo de carácter negativo es «una ficción legal que responde a la finalidad de que el ciudadano pueda acceder a la vía judicial, superando los efectos de la inactividad de la Administración» como viene recogido en la STC 37/2012, de 19 de marzo. Continuando con dicha doctrina, el TC interpreta que «ante una desestimación presunta el ciudadano no puede estar obligado a recurrir en todo caso, so pretexto de convertir su inactividad en consentimiento del acto presunto, pues ello supondría imponerle un deber de diligencia que no le es exigible a la Administración». Por eso, el TC dice también que la «Ley no obliga al ciudadano a recurrir un acto presunto y sí a la Administración a resolver, de forma expresa», la solicitud o el recurso presentado por aquél. «Si el silencio negativo es una institución creada para evitar los efectos paralizantes de la

inactividad administrativa, es evidente que ante una resolución presunta de esta naturaleza el ciudadano no puede estar obligado a recurrir, siempre y en todo caso, so pretexto de convertir su inactividad en consentimiento con el acto presunto, exigiéndosele un deber de diligencia que no le es exigido a la Administración».

En conclusión, conforme a la STC 52/2014, de 10 de abril, se entiende que tras la reforma de la Ley 30/1992 en el año 1999, en los supuestos de silencio negativo, no existe acto administrativo finalizador del procedimiento ni un acto presunto, y, dado que la Administración está obligada a resolver expresamente,<sup>20</sup> las desestimaciones por silencio no están sujetas al plazo de caducidad previsto en el artículo 46.1 de la LJCA. Por tanto, no hay plazo para la interposición del recurso contencioso administrativo en caso de silencio administrativo negativo de la Administración.

## **2.2.- Contenido de la demanda**

Derivado de todo lo anterior, vemos que es plausible el presentar una demanda ante los tribunales con posibilidades de que la empresa vea satisfechas sus legítimas pretensiones. Como parte del dictamen, analizaremos los pormenores que debe incluir la demanda para que sea admitida y estimada, extremo igualmente importante junto con el derecho material aplicable en un dictamen relativo a la abogacía.

Debemos recordar que la empresa presentó solicitud de rectificación de la autoliquidación practicada y, no obteniendo respuesta alguna, se entiende desestimada por el silencio administrativo, presentándose recurso de reposición, donde también es aplicable el silencio administrativo. Por ello, debemos interponer, directamente, un **recurso ante los tribunales** en nombre de la empresa, teniendo en cuenta lo indicado en el apartado anterior de que no disponemos de plazo para interponer dicho recurso, dado que vamos a impugnar un acto presunto fruto del silencio administrativo.

La demanda que vayamos a presentar debe proveer de la información fáctica necesaria para hacer comprensible la pretensión, comentando de forma exhaustiva los

---

<sup>20</sup> Según lo indicado en el art. 21.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

antecedentes de hecho, el derecho que se entiende vulnerado y la cuestión de fondo. A este respecto cabe volver a comentar la importancia de aportar la documentación necesaria para la perfecta comprensión del conjunto de la demanda. Para llegar a otorgar la información fáctica necesaria, requisito fundamental que se debe tener en cuenta es que la redacción de la demanda ha de cumplir con las exigencias de claridad y concisión que permitan al demandante la posibilidad de fundamentar las pretensiones, haciéndolo de la forma en la que lo hemos hecho en los fundamentos de derecho.

Debemos apuntar que la demanda debe ser presentada por procurador en nombre de la empresa (debiendo acompañarse de un poder notarial a pleitos) y debe estar suscrita por letrado. Asimismo, dicho recurso debe ir dirigida al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo que por turno corresponda, de acuerdo al art. 23 de la LJCA.

A continuación, debemos exponer los **hechos que han motivado dicha demanda**, debiendo apuntar que el sustrato fáctico debe suministrar los elementos necesarios para comprender la lógica de la misma, debiendo hacerse profundas consideraciones sobre los hechos (tal y como se ha hecho en este dictamen). Adaptando la teoría a nuestro caso, deberíamos indicar en los hechos de la demanda que la transmisión de la finca trajo una ganancia patrimonial inferior a lo que se abonó en concepto por la autoliquidación del IIVTNU.

También deberemos comentar que, tras la citada autoliquidación del impuesto, esta se recurrió y no se obtuvo respuesta hasta la fecha. Por ello, debemos invocar este extremo como acto impugnabile (que en nuestro caso agota la vía judicial previa) siendo este el silencio administrativo generado ante la inactividad del Ayuntamiento de Zaragoza al entenderse desestimado presuntamente las legítimas pretensiones de la empresa tanto en la solicitud de rectificación de la autoliquidación como en el posterior recurso de reposición. Interesa efectuar una adecuada identificación del acto que se va a impugnar, para así facilitar su tramitación procesal.

A continuación, en los **fundamentos de derecho**, debemos exponer, en primer lugar, que corresponde el conocimiento del presente recurso al orden jurisdiccional contencioso-administrativo por tratarse de la impugnación de un acto de la

Administración Local y que es competente, como ya se ha adelantado, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo al que por turno corresponda, de acuerdo al art. 8.1 de la LJCA. Dado que se trata de un recurso deducido en relación con resoluciones emanadas de una entidad local y que resulta competente territorialmente a los juzgados de Zaragoza con lo establecido en el art. 14.1 primera de la LJCA.

Asimismo, debemos hacer mención a la **capacidad y legitimación**. Se entiende que la empresa, persona jurídica legalmente constituida y que cumple todos los requisitos legales para adquirir personalidad jurídica, tiene capacidad procesal en los términos previstos en el art. 18 LJCA estando activamente legitimada al ser los contribuyentes del IIVTNU y el pagador de la cuota tributaria indebida que resulta de la autoliquidación del IIVTNU. Por ende, la legitimación pasiva corresponde al Ayuntamiento de Zaragoza al ser el órgano autor de la resolución presunta impugnada.

En cuanto a la **acción** que debemos ejercitar es impugnar el acto presunto emanado del Ayuntamiento de Zaragoza y el deber de aplicar lo razonado por la sentencia del TC que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020-2019 que indica que en los supuestos del art. 107.4 del TRLHL en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido en tanto en cuanto en nuestro caso se vulneran varios derechos tributarios constitucionales.

En lo relativo a la **cuantía** cuantificamos el eventual procedimiento en 46.332.-€, ya que, en *el petitum*, vamos a solicitar la total devolución del IIVTNU, debido a que, en el supuesto expuesto en nuestro dictamen, no se respeta el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad. Asimismo, al reclamarse una cantidad superior a los 30.000.-€<sup>21</sup>, el procedimiento adecuado para solicitar la devolución del IIVTNU es el ordinario, de acuerdo con lo regulado en el art. 43 de la LJCA.

Por ello, debemos tener en cuenta que, tenemos dos opciones para acudir a los juzgados de lo contencioso-administrativo, por un lado iniciar el procedimiento mediante escrito de interposición, por parte de la empresa que se limitará a citar el comportamiento o actuación impugnada, solicitando que se tenga por interpuesto el recurso. Una vez se admita, el órgano jurisdiccional habrá de solicitar al Ayuntamiento

---

<sup>21</sup> Según dispone el art.78.1 de la LJCA para el procedimiento abreviado.

de Zaragoza el expediente administrativo, para, que en el plazo de 20 días desde que se da traslado al futuro demandante, pudiendo obtener documentos de relevancia y así reforzar nuestra posterior demanda. Dicha demanda podrá ser contestada en el plazo de 20 días por parte del Ayuntamiento de Zaragoza así como adquirir el expediente administrativo.

Por otro lado, según dispone el art.45.5 LJCA, también será posible acudir a lo jurisdicción contencioso-administrativa interponiendo demanda ante el juzgado de turno que corresponda, sin necesidad de iniciar el procedimiento a través del escrito de interposición.<sup>22</sup>

Dicho esto, el autor del presente dictamen cree conveniente, **presentar el escrito de interposición previo a la demanda** para que así se nos de traslado del expediente administrativo y, así, poder fundamentar de una forma más correcta la futura demanda. Derivado de lo anterior, el presente escrito de iniciación deberá delimitar los elementos personales y objetivos del proceso contencioso<sup>23</sup>, diferenciándose de la demanda en que esta última deberá ser la formalización del citado escrito a través de la exposición de los hechos y la fundamentación jurídica<sup>24</sup>

En cuanto al **derecho material** (que incluiremos dentro de los fundamentos jurídicos), deberemos recopilar todo lo expuesto en el punto anterior sobre la viabilidad de acudir a los tribunales, extremo que hará que nuestro recurso pueda prosperar. Este apartado deberá tender a que se reconozca el derecho de la empresa a recuperar el contenido total del importe ingresado en concepto de cuota tributaria del IIVTNU, ya que la base imponible, como hemos venido exponiendo, no garantiza, en nuestro supuesto que se grave la renta real contraviniendo el principio de capacidad económica.

En cuanto a la prueba, que consistirá únicamente en documental, el art. 60 de la LJCA establece que la carga de la prueba del art. 1214 de nuestro Código Civil

---

<sup>22</sup> De acuerdo con el art. 45.5 de la LJCA, el recurso dirigido contra una inactividad en que existan terceros interesados, como es nuestro supuesto, podrá iniciarse también mediante demanda.

<sup>23</sup> Se deberá individualizar, por tanto, el acto objeto de impugnación y el objeto del recurso (sin posibilidad de alterarse en la demanda), debiendo aportarse documentación relativa a la legitimación, representación e identificación del objeto del recurso y cumplimiento de los requisitos exigidos a las personas jurídicas.

<sup>24</sup> Se evidencia que la presentación del escrito iniciador del procedimiento no varía el contenido de la futura demanda.

corresponde a aquel que sostiene el hecho probado y que en nuestro supuesto debe probar que el importe de la transmisión es inferior al importe recaudado con la autoliquidación. Para ello, deberemos aportar justificantes de la transmisión y del pago del impuesto, así como incorporar todas las sentencias y pronunciamientos que estimemos procedentes para evidenciar lo que vamos a solicitar.

Asimismo, la formalidad de la demanda exige que exponamos la normativa aplicable al caso, que ya hemos expuesto en el apartado correspondiente.

Por último, en el **petitum**, se deberá solicitar que se rectifique la autoliquidación del IIVTNU, aplicando lo expuesto en la sentencia del TC que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020-2019. Desarrollando este apartado, debemos solicitar la devolución total de lo abonado en concepto de IIVTNU por parte de la empresa, ya que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido, contraviniendo el principio de capacidad económica y el principio de no confiscatoriedad.

Es conveniente, antes de dar por finalizado el apartado de los fundamentos de derecho, que, pese a que el IIVTNU en las condiciones en las que se ha aplicado a la empresa es inconstitucional, sí que procedería gravar la ganancia patrimonial real obtenida por parte de la empresa con la transmisión. Es decir, se deberían gravar los 24.500.-€, debiendo el Ayuntamiento de Zaragoza, sí así lo considera, realizar una liquidación que sea acorde con los principios constitucionales y con la manifestación económica real desprendida de la transmisión que ha sido causa del presente dictamen<sup>25</sup>.

Además, esta pretensión puede venir acompañada de otras pretensiones conexas a la principal articuladas mediante otrosíes, y se pueden concretar peticiones varias (devolución de poderes...).

---

<sup>25</sup> No obstante, como ya se ha expuesto, excede del objetivo del presente dictamen el realizar un análisis de la procedibilidad de anudar el IIVTNU al valor catastral y simplemente se ha limitado a indicar que, en los supuestos en los que, como es el caso, se tiene en cuenta el valor catastral para el cálculo del IIVTNU y se producen autoliquidaciones superiores a lo realmente obtenido por una transmisión, se vulneran derechos constitucionales tributarios.

Asimismo, y en relación con el párrafo anterior, también sería conveniente indicar en la demanda que la empresa interesa el recibimiento a prueba del procedimiento, que versará sobre la devolución total de lo abonado en concepto de IIVTNU por parte de la empresa, ya que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido, contraviniendo el principio de capacidad económica y el principio de no confiscatoriedad, debiendo acreditar los extremos expuestos proponiéndose el medio de prueba documental (por reproducción de los documentos acompañados con la interposición de recurso y con la presente demanda, así como los obrantes al expediente administrativo).

También, sería conveniente informar a la empresa de las **costas y consecuencias económicas** de acudir al auxilio judicial. Conforme a la regulación de las costas procesales debemos acudir al art. 139.1 de la LJCA que regula que, en primera instancia, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos e incidentes que ante el mismo se promovieran, impondrán las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. No obstante, el apartado 4 del art. 139 de la LJCA precisa que la imposición de costas puede ser: a la totalidad; a una parte de éstas; o hasta una cifra máxima.

Por ello, en nuestro caso, cabe la remota posibilidad de que se nos aplique el principio de vencimiento en caso de que no estimen nuestra pretensión, y se impongan las costas procesales del procedimiento a la empresa. No obstante, en caso de que se estimase la pretensión de la empresa, es plausible<sup>26</sup> que la empresa vea resarcida la totalidad de los honorarios, una parte o una cifra.

Para finalizar, se podría comentar la eventual procedibilidad de que se **recurra el fallo** por parte de alguna de las partes, extremo que excede del contenido del presente dictamen y que, por lo tanto, no se va a dilucidar.

---

<sup>26</sup> Evidenciamos que, dada la similitud entre el supuesto evidenciado en el dictamen y el supuesto enjuiciado en la sentencia del TC que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020-2019, todo que sea la defensa del Ayuntamiento haría que no se cumpliera con el criterio de que el caso planteara serias dudas de hecho o de derecho, debido a que la jurisprudencia constitucional nos avala y es clara.



## V.- CONCLUSIONES

Son varias las conclusiones que se alcanzan de acuerdo a toda la información aportada para la realización del presente dictamen. Se expone a continuación, a modo de recapitulación, las ideas e impresiones que he ido extrayendo a lo largo de la realización del mismo.

Ha resultado evidente que en el caso que nos ocupa la empresa ha sufrido una vulneración de sus derechos tributarios constitucionales, en tanto en cuanto se debe gravar una renta real y no una renta ficticia, hecho que contraviene a lo dicho en el art. 31 de la CE. En estos casos debemos determinar que la riqueza de la empresa no se ha tenido correctamente en cuenta a la hora de sufragar el IIVTNU, quedando el art. 31 de la CE vacío de contenido en este supuesto.

Asimismo, en relación con el apartado anterior, la capacidad económica es el punto de partida conforme al cual debe realizarse nuestra contribución al sostenimiento de las cargas públicas, ya que solo a partir de una manifestación de la capacidad económica real se legitima la creación de un tributo, debiendo el hecho imponible revelar esa capacidad económica, extremo que en nuestro supuesto no se da, al haberse gravado una renta ficticia.

Se ha evidenciado que el principio de capacidad económica ha sido un derecho protegido por la jurisprudencia pero que los poderes públicos no han conseguido respetar en todas las ocasiones en aras de su afán recaudatorio. Se evidencia de los pronunciamientos estudiados que el deber de sostenimiento a los gastos públicos, no puede llevarse a efecto de cualquier manera, sino únicamente de acuerdo con la capacidad económica.

La práctica contraria estaría provocando un uso inconstitucional del impuesto, pues dejaría de ser aplicado en función a la riqueza real del sujeto pasivo en función a su capacidad económica, para con la contribución a los gastos estatales y pasaría a ser un tributo confiscatorio, privando a la empresa de una parte de sus ingresos legítimos.

Por todo ello, compartimos plenamente la sentencia del TC que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020-2019, como mecanismo de corrección del IIVTNU para los casos (como el sufrido por la empresa), en los que la ganancia patrimonial real supera el importe a abonar por el meritado impuesto, ya que lo adecua a los principios de no confiscatoriedad y capacidad económica. Además, con el estudio de esta sentencia, se da respuesta a una cuestión de justicia social para los casos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el art. 107.4 del TRLHL (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo, se acuerdo con el art. 31 de la CE.

No obstante, pese a la necesidad de los famosos pronunciamientos judiciales, sería conveniente una nueva regulación del IIVTNU, exigiendo al legislador que respete el límite cuantitativo, prohibiendo la confiscatoriedad (evidente en nuestro caso), en tanto en cuanto siempre es positivo que exista seguridad jurídica y se indique una fórmula más clara para solventar las situaciones en la que el impuesto grave una renta ficticia, evitando que se eviten situaciones injustas en su articulación y estructura.

Dependiente de lo anterior, hemos puesto de manifiesto como la empresa debería acudir a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa para que se declaren vulnerados sus derechos, solicitando la devolución de total del ingreso indebidamente efectuado, una vez se reconozca que la base imponible ha gravado una renta irreal, debiendo gravar, como ya se ha dicho durante todo el dictamen, únicamente, la ganancia real obtenida por la transmisión de la finca.

Esta es la opinión que emitimos como dictamen y que sometemos a otra mejor fundada en Derecho.

En Zaragoza a 13 de diciembre de 2019

# BIBLIOGRAFÍA

## 1.- REVISTAS Y LIBROS

AIZEGA ZUBILLAGA, J.M., La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria. Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001.

DE VICENTE DE LA CASA, F., «Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos», en *Crónica Tributaria* núm., 144/2012.

ESCRIBANO LÓPEZ, F., La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales, Civitas, Madrid, 1998.

NIETO MONTERO, J.J., «El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional», en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 238/1995.

NIETO MONTERO, J.J., «El artículo 31 de la CE: ¿otra víctima de la crisis económica?», en *Dereito*, vol. 22, noviembre 2013.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A., «El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 142, 2009.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A., «Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 142, 2009.

SAINZ DE BUJANDA, F., Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.

VAQUERA GARCÍA, A., «El principio de capacidad económica en España: ¿vigencia o superación de facto? Supuestos problemáticos en la imposición directa

estatal y en el gravamen municipal sobre las plusvalías», en *Revista Jurídica de la Universidad de León*, núm. 4, 2007

## **2.- RECURSOS DE INTERNET**

<https://hj.tribunalconstitucional.es/es> para buscar jurisprudencia emanada del TC.

<http://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp> para buscar jurisprudencia sobre los extremos del dictamen.

<https://blog.sepin.es/2019/03/ausencia-noticias-ayuntamiento-devolucion-plusvalia/> como modo de comprobar la realidad práctica de la reclamación de devolución del IIVTNU.

## **3.- SENTENCIAS**

Sentencia dictada por el Pleno del TC 37/1987, de 26 de marzo (BOE núm. 89 de 14 de abril de 1987).

Sentencia dictada por el Pleno del TC 76/1990, de 26 de abril (BOE núm. 129 de 30 de mayo de 1990)

Sentencia dictada por el Pleno del TC 150/1990, de 4 de octubre (BOE núm. 266 de 06 de noviembre de 1990).

Sentencia dictada por el Pleno del TC 37/2012, de 19 de marzo (BOE núm. 88 de 12 de abril de 2012).

Sentencia dictada por el Pleno del TC 26/2017, de 16 de febrero (BOE núm. 72 de 25 de marzo de 2017).

Sentencia dictada por el Pleno del TC 27/2017, de 16 de febrero (BOE núm. 72 de 25 de marzo de 2017).

Sentencia dictada por el Pleno del TC 37/2017, de 1 de marzo (BOE núm. 83 de 07 de abril de 2017).

Sentencia dictada por el Pleno del TC 48/2017, de 27 de abril (BOE núm. 126 de 27 de mayo de 2017).

Sentencia dictada por el Pleno del TC 59/2017, de 11 de mayo (BOE núm. 142 de 15 de junio de 2017).

Sentencia dictada por la Sala Primera del TC 72/2017, de 5 de junio (BOE núm. 168 de 15 de julio de 2017).

Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso del TS 1163/2018, de 9 de julio de 2018 (ROJ STS 2499/2018).

Sentencia dictada por el Pleno del TC 126/2019, de 31 de octubre, que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020-2019 (todavía no publicada en el BOE, con referencia ECLI:ES:TC:2019:126).