

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (sede en Burgos)*Sentencia n.º 138/2025 de 22 de julio de 2025**Sala de lo Contencioso-Administrativo.**Recurso n.º 27/2025.***SUMARIO:**

IIVTNU. Hecho imponible. Incremento del valor del terreno. Prueba. El Ayuntamiento mantiene que ha existido un incremento del valor del suelo y como señala la sentencia apelada, la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía recae sobre el sujeto pasivo del impuesto. El IIVTNU no grava el beneficio económico obtenido por el sujeto pasivo al realizar la transmisión; grava la capacidad económica puesta de manifiesto entre dos momentos temporales, el de adquisición del bien inmueble y el de su enajenación, computados por años y con un máximo de veinte [Vid., STS de 11 de noviembre de 2020 recurso n.º 6865/2018] y la prueba del decrecimiento, que es lo que produce la no sujeción al tributo, ha de concretarse al valor del suelo [Vid., STS de 25 de abril de 2019 recurso n.º 4950/2018]. Lo que se debe comparar a estos efectos del IIVTNU es solamente el valor del suelo al inicio y al final del período impositivo. La parte apelante considera que, al estar acreditado el precio de la construcción (los costes en realidad), con las valoraciones aportadas, y constando el precio de adquisición del suelo, queda acreditada que la venta se produjo a pérdidas. Este planteamiento no se refiere en particular al valor del suelo, sino a que la venta de los inmuebles construidos se produjo a pérdidas, lo que no puede considerarse prueba del valor del suelo a los momentos a los que debe atenderse, ni tampoco que acredite que el valor del suelo es inferior en el momento de la transmisión al valor del suelo en el momento de la adquisición. Por otra parte, la apelante, cuando habla de precio de la construcción, lo hace en realidad de los costes de construcción, lo que es distinto del valor de la construcción al momento de la transmisión del inmueble, pues los costes de construcción podrían ser superiores al valor de mercado del inmueble (por ejemplo por acaecer un derribo accidental que obliga a volver a elevar la construcción, o por la corrección de defectos), lo que podría dar lugar a que el terreno tuviera un valor negativo si se identifica costes de construcción con valor de mercado de lo construido al momento de la transmisión, que no tienen por qué coincidir. Por tanto, no puede considerarse acreditada la minusvalía que alega la apelante.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Burgos)**SENTENCIA****T.S.J.CASTILLA Y LEON CON/AD SEC.2****BURGOS****SENTENCIA: 00138/2025****SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO****DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE****CASTILLA Y LEÓN.- BURGOS****SECCION 2^a****Presidente/a Ilma. Sra. D^a. M. Begoña González García****SENTENCIA DE APELACIÓN****Número: 138/2025****Rollo de APELACIÓN Nº: 27/2025****Fecha: 22/07/2025****P.O. 14/24 del Juzgado de lo Contencioso Administrativo N^º 1 de Segovia.****Ponente D. Alejandro Valentín Sastre****Ilmos. Sres.:****D^a. M. Begoña González García****D. José Matías Alonso Millán****D. Alejandro Valentín Sastre****Síguenos en...**

; ;
En la ciudad de Burgos a 22 de julio de 2025.

; Vistos los autos correspondientes al RECURSO DE APELACIÓN sustanciado ante esta Sala bajo el nº 27/2025, en el que es apelante HOTEL DOÑA JUANA SL, representada por la Proc. Sra. Pérez Muñoz y defendida por letrado, y siendo apelado el AYUNTAMIENTO DE SEGOVIA, representado y defendido por letrado; contra la sentencia nº 29/2025, de fecha 24 de febrero de 2025, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Segovia.

;
I.-ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Segovia dictó, en el recurso autos de P.O. nº 14/2024, sentencia en la que recayó FALLO del siguiente tenor literal: ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso Procedimiento Ordinario 14/ 2024, la procuradora Sra. Pérez, en representación de la parte actora, haciendo los siguientes pronunciamientos: 1º.- Se declara no ajustada a derecho el Acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Segovia, de fecha 31.5.2024 que inadmitía procedimiento de revisión de oficio, acordando su admisión a trámite. 2º.- Se declara la legalidad del Acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Segovia de fecha 31.5.2024, en cuanto desestima la nulidad de la liquidación tributaria firme. Cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

SEGUNDO.Contra la misma ha interpuesto recurso de apelación la representación de Hotel Doña Juana SL.

TERCERO.Admitido a trámite dicho recurso de apelación y formulado escrito de oposición al mismo por la representación de la parte recurrida, fueron elevados los autos y el expediente administrativo a esta Sala.

CUARTO.Se señaló para la votación y fallo del recurso el día 17 de julio de 2025, en que se reunió, al efecto, la Sala.

;
II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Sentencia apelada, pretensiones deducidas y posiciones de las partes.

El presente recurso de apelación se interpone contra la sentencia nº 29/2025, de 24 de febrero de 2025, recaída en el recurso autos de P.O. nº 14/2024, por la que se estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto haciendo los siguientes pronunciamientos: 1º.- Se declara no ajustado a derecho el Acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Segovia, de fecha 31 de mayo de 2024, que inadmitía procedimiento de revisión de oficio, acordando su admisión a trámite. 2º.- Se declara la legalidad del Acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Segovia, de fecha 31 de mayo de 2024, en cuanto desestima la nulidad de la liquidación tributaria firme.

La representación en juicio de la entidad mercantil Hotel Doña Juana SL, parte apelante, solicita que se revoque la sentencia apelada y se declare: -la obligación que tiene el Ayuntamiento de Segovia, de tramitar de conformidad con las previsiones del artículo 217.3 y 4 de la Ley General Tributaria, la revisión de la liquidación tributaria de 15 de julio de 2020, resolución 2020/04734, y de las providencias de apremio dictadas como consecuencia de la misma y a las que hace referencia este procedimiento. -Subsidiariamente, que se anule y deje sin efecto la liquidación tributaria de 15 de julio de 2020, resolución 2020/04734, y de las providencias de apremio dictadas como consecuencia de la misma y a las que hace referencia este procedimiento. -La obligación que tiene la Administración de satisfacer las costas de la primera instancia.

La parte apelante alega en fundamentación del recurso de apelación: I) la desestimación de la pretensión de tramitación de la revisión de la liquidación tributaria se impugna porque la tramitación de la revisión es necesaria, una vez que se ha admitido el derecho a la revisión, para que en el trámite de alegaciones la apelante pueda aducir todos los motivos evitando que a la postre se pueda imputar desviación. II) La declaración de la legalidad del acuerdo en cuanto a la desestimación de la nulidad de la liquidación tributaria firme se impugna porque: 1) en la liquidación se aplica con carácter retroactivo una norma tributaria que no estaba en vigor ni en el año 2018 ni en el año 2020, como es el artículo 104.5 de la Ley de Haciendas Locales, que fue introducido por el artículo único. 1 del RD-Ley 26/2021, norma que no establece carácter retroactivo alguno y cuya entrada en vigor se produjo con posterioridad al plazo de cuatro años desde el hecho imponible (31 de enero de 2018). 2) No ha considerado que ha tenido lugar una

evidente y palmaria minusvalía, despreciando la sentencia las valoraciones de TINSA porque considera que son para otra situación diferente que no especifica y por la corrección o validez del procedimiento elegido por el Ayuntamiento, habiéndose denegado la prueba complementaria solicitada para acreditar los extremos de hecho en los que se sustenta la pretensión de la parte ahora apelante, lo que no es correcto porque: A) la valoración de TINSA, en cuanto a su objeto y en cuanto a sus importes, no ha sido objeto de impugnación y de ellas resulta el coste de la construcción de la edificación, que es absolutamente relevante en relación con el precio de la venta y, por ello, para la imposibilidad de que exista incremento del valor del suelo en dicho precio de venta. B) La inaplicabilidad de la STS nº 339/2024 y el resultado de la prueba practicada han puesto de manifiesto el carácter confiscatorio del impuesto en este caso. C) La apelante, con las valoraciones de la obra y del suelo al momento de su adquisición, ha probado las pérdidas, mientras el Ayuntamiento no ha probado nada, salvo que se pretenda que un criterio de un técnico municipal es prueba suficiente. III) La estimación íntegra del recurso de apelación, y por ello de la demanda, debe conllevar la imposición de las costas de la primera instancia a la Administración demandada.

La representación en juicio del Ayuntamiento de Segovia solicita que se desestime el recurso de apelación y se confirme la sentencia apelada, con expresa imposición de las costas a la parte actora, alegando en oposición al recurso de apelación: I) la impugnación de la sentencia en cuanto a la desestimación de la pretensión de tramitación de la revisión de la liquidación tributaria debe decaer por la propia fundamentación de la sentencia, dado que el motivo del recurso apenas tiene fundamentación alguna. II) El recurso de apelación deducido es una reiteración de los argumentos vertidos en la demanda y conclusiones, por lo que reitera la oposición efectuada en el trámite de contestación a la demanda y en el escrito de conclusiones. III) En cuanto al incremento del valor del suelo, la prueba practicada, que se refiere a la valoración de la construcción durante el proceso constructivo a efectos de la financiación, nada acredita sobre el valor del suelo, que es lo relevante a efectos del IIVTNU, dejando incólume la fundamentación de la resolución recurrida que considera acreditado que sí ha existido incremento del valor del suelo. IV) La inconstitucionalidad del artículo 110.4 del TRLRHL declarada en la STC de 11 de mayo de 2017 obedece a que impide a los sujetos pasivos acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica. V) La inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLRHL adolecen de una inconstitucionalidad y nulidad parcial, pues sí son constitucionales y aplicables en los supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 de la Constitución Española.

SEGUNDO. Antecedentes de interés y motivación de la sentencia apelada.

Es necesario enumerar, con carácter previo al análisis de los motivos de impugnación de la sentencia apelada planteados por el recurrente, los siguientes antecedentes para una mejor comprensión de las cuestiones debatidas:

1º La sentencia apelada, como se ha dicho, estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la ahora apelante haciendo los siguientes pronunciamientos: 1º.- Se declara no ajustado a derecho el Acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Segovia, de fecha 31 de mayo de 2024, que inadmitía procedimiento de revisión de oficio, acordando su admisión a trámite. 2º.- Se declara la legalidad del Acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Segovia, de fecha 31 de mayo de 2024, en cuanto desestima la nulidad de la liquidación tributaria firme.

2º En el suplico del escrito de demanda se solicitó que se declarara la obligación que tiene el Ayuntamiento de Segovia de: - Anular y dejar sin efecto el Acuerdo Plenario 31 de mayo 2024 recurrido, ordenando la admisión a trámite de la revisión de la liquidación tributaria 15 de julio 2020, resolución 2020/04734, y de las providencias de apremio dictadas como consecuencia de la misma y a las que hace referencia este procedimiento. Ordenando tramitar la misma de conformidad con el art. 217.3 y 4 LGT. - Subsidiariamente y para el supuesto de que ese Juez de lo CA estimase que se puede proceder a resolver sobre el fondo sin necesidad de la tramitación, anular y dejar sin efecto la liquidación tributaria 15 de julio 2020, resolución 2020/04734, y de las providencias de apremio dictadas como consecuencia de la misma y a las que hace referencia este procedimiento.

En la demanda se dice: PREVIO.- ACUERDOS OBJETO DE IMPUGNACIÓN. Son objeto de impugnación los siguientes Acuerdos, expresos o presuntos. 1. Acuerdo de Pleno del Ayuntamiento de Segovia 31 de mayo 2024, por el que se inadmite la declaración de nulidad de las actuaciones de liquidación del IIVTNU instada por la demandante (Exp. NUM000. 2. Derivado

de lo anteriores, la Resolución nº 2020/04734 de fecha 15 de julio de 2020 que aprueba el Impuesto sobre el Incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, cuyo objeto tributario son los siguientes inmuebles con referencias catastrales números: Y, en consecuencia, los actos derivados de ésta al instarse la nulidad de pleno derecho de dicha liquidación. Pretensiones ambas contenidas en el escrito de revisión 13 febrero 2024. Esta parte se aquietá a la extemporaneidad declarada en dicho Acuerdo del Recurso de Reposición interpuesto, porque ello conlleva la firmeza de la liquidación tributaria. ...

3º La Corporación Municipal en Pleno, con fecha 31 de mayo de 2024, acordó inadmitir la solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho de las actuaciones de liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), presentada por la mercantil ahora apelante.

El acuerdo del Pleno tiene en cuenta el Dictamen de la Comisión Informativa de Hacienda, Patrimonio y Empleo, celebrada el día 27 de mayo de 2024, que, a su vez, tuvo en cuenta el informe de la Sección Jurídica de Gestión Tributaria y Recaudatoria de fecha 15 de mayo de 2024, en el que se dice:

"Con fecha 30 de mayo de 2001 se adquieren los siguientes bienes fincas: 1. Una casa en DIRECCION000 (finca registral NUM001) superficie de 2534,16 m² que se valora en 811.366,34 euros de los que corresponde al solar 601.012,10 euros. 2. Otra casa DIRECCION001 (finca registral nº NUM002) superficie de 524,06 m² que se valora en 240.404,84 euros, de los que corresponde al solar 180.303,63 euros. 3. Una huerta contigua a las casas (finca registral nº NUM003) con una superficie de 6089 m² y se valora por un precio de 601.012,10 euros. Lo que supone un precio total de 1.652.783,29 euros.

La venta posterior de las fincas 1 (referencia catastral NUM004) y 2 (referencia catastral NUM005) anteriores y parte de las fincas resultantes de la finca nº 3 (referencia catastral NUM006) lo es por un precio alzado de 10.450.000,00 euros).

La citada venta incluye fincas que han visto aumentada su edificabilidad como consecuencia del convenio suscrito con el Ayuntamiento de Segovia el 21 de septiembre de 2001 y el proceso constructivo desarrollado que implica como consecuencia un incremento de valor de los terrenos. No teniendo otra valoración aportada entre la fecha de adquisición y la fecha de trasmisión (recuérdese que tuvo oportunidad de aportarla durante el procedimiento liquidatorio) y considerando que la regulación actual permite la comparación de valores teniendo en cuenta la proporción existente entre el valor catastral y del suelo. así el artículo 104.5 señala que "Cuando se trate de la transmisión de un inmueble en el que haya suelo y construcción, se tomará como valor del suelo a estos efectos el que resulte de aplicar la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total y esta proporción se aplicará tanto al valor de transmisión como, en su caso, al de adquisición."

Consideran do que el valor catastral a la fecha de trasmisión (2018) fue de: 1. Finca NUM001. Referencia catastral NUM004. Superficie total de 5.464,46 m² (superficie parcela 3.133 m²) Valor catastral 7.782.741,98 euros Valor de suelo de 3.754.421,62 euros (porcentaje del valor del suelo en el valor catastral 48,24%). Representando una cuota de participación del 25,2616% de la superficie total del inmueble (15640+5464,46+527=21.631,46) 2. Finca NUM002 Referencia catastral NUM005. Superficie de 527 m² Valor catastral 248.672,81 euros (solo tenía valor suelo). 3. Finca NUM003 Referencia catastral NUM006 Varias fincas (locales-garajes) Superficie total de 15.640 m² Valor catastral total de 7.606.307,15 euros Valor de suelo total de 3.532.265,11 euros (porcentaje 46,44%). De ellas se trasmiten 21 fincas con una superficie de 3.692 m² representado un porcentaje, representado por la suma de la cuota de participación en la totalidad del inmueble del 21,7256%.

*Aplicando los citados porcentajes estimados al no estar valoradas las distintas fincas de forma independiente y no estar reflejados su valoración en la trasmisión obtenemos las citadas consecuencias: 1. Finca NUM001 valor suelo a la fecha de adquisición es, conforme a la escritura, de 601.012,10 euros y conforme al porcentaje de la venta sería 10.450.000,00 euros *25,2616%*48,24%=1.273.457,465€. Por lo que habría incremento. 2. Finca NUM002. hay incremento, valor adquisición 180.303,63€ valor de trasmisión 248.672,81 euros 3. Finca NUM001 valor suelo a la fecha de adquisición es de 601.012,10 euros y conforme al porcentaje de la venta sería 10.450.000,00 euros *21,72,56%*46,44%=1.054.339,023€. Por lo que también habría incremento.*

Por tanto de conformidad con lo dispuesto en el art 217.3 se debe acordar la desestimación de la revisión de las actuaciones desarrolladas tanto en lo relativo a la falta de notificación por carecer manifiestamente de fundamento (existen notificaciones fechacientes recibidas por el representante de la sociedad, tanto electrónicas como físicas en el procedimiento liquidatorio y

posteriormente en el procedimiento ejecutivo), como en la alegación de la falta de incremento que no ha sido acreditada, y al haberse desestimado anteriormente la misma solicitud del interesado dentro del procedimiento de liquidación.”.

4º La fundamentación jurídica de la sentencia apelada es en lo sustancial: I) el Acuerdo plenario de fecha 31.5.2024 aunque indica la inadmisión de la solicitud de nulidad de pleno derecho, realmente no es un pronunciamiento que no entre en el fondo de la solicitud instada, ya que el Acuerdo se remite al Informe del Jefe de Gestión Tributaria y Recaudatoria , de fecha 15.5.2024-expediente 35.34 otros Propuesta de Resolución- , de tal manera que se produce una resolución del fondo de la cuestión, ya que realmente el acto administrativo contiene la fundamentación de la desestimación de la pretensión de nulidad y no la inadmisión, de tal manera que nos encontramos ante una situación en la que se admite por razones formales y se desestima por razones de fondo. Y así lo ha entendido la administración demandada que ha analizado la cuestión de fondo sobre la existencia o no de incremento del valor del terreno urbano en las fases de contestación y conclusiones de este recurso. Por tanto, hemos de analizar en primer lugar, si la declaración de inadmisión es ajustada a derecho, y en caso de entender que no lo es, se resolverá sobre la cuestión de fondo. II) Por lo que se refiere a la decisión de inadmisión de la solicitud de nulidad de la liquidación tributaria, la firmeza administrativa no impide la impugnación vía artículo 217 g LGT de liquidaciones tributarias firmes, de tal manera que la declaración de inadmisión de la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones tributarias firmes identificadas en la demanda no es ajustada a derecho. III) Una vez indicada la admisibilidad de la solicitud de nulidad de pleno derecho, es necesario entrar a valorar si ha existido incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, que constan identificados en el expediente administrativo: 1) Los términos de comparación en el IIVTNU es el valor del terreno en el momento de adquisición y el valor del mismo en el momento de la transmisión. 2) El problema de fondo pasa por determinar si existe o no prueba suficiente que permita concluir que el precio de la transmisión es inferior al de adquisición. 3) La parte actora puede aportar cualquier medio de prueba para acreditar que el valor del suelo ha decrecido desde la adquisición a la transmisión. 4) La sentencia 189/ 2021 de 11 de febrero de 2021, recurso 428/ 2020, viene a indicar que el método de comparar porcentaje de valor del suelo en relación con el valor catastral, cuando existe suelo y construcción es un método válido cuando no esté identificado el precio del suelo en la escritura de adquisición, que puede ser objeto de prueba en contrario, mediante prueba documental o prueba pericial. Entre los medios de prueba que puede utilizarse nos encontramos con el valor del suelo en el momento de la adquisición, en el que la escritura de adquisición puede determinar el valor del suelo, como ocurre en este caso, o ser necesario deducir dicho importe cuando figura el precio total, comprensivo del precio del suelo y construcción. 5) La parte actora no parte del valor de adquisición contenido en la escritura de compraventa, de fecha 30.5.2001, en la que figura el importe del valor del suelo en las casas y finca adquiridas. De esta manera, existe un dato cierto sobre el valor del suelo en el momento de adquisición y el porcentaje que supone en relación con el precio de adquisición de los bienes inmuebles. 6) La proporción del valor de suelo respecto del valor de adquisición aparece recogido en la escritura de adquisición y era el siguiente: Casa DIRECCION000 , el valor total es de 811.366, 34, correspondiendo 601.012, 10 euros al solar, y 210.354, 24 euros a la construcción. Casa DIRECCION001 Segovia, siendo su valor total de 240.404, 84 euros, correspondiendo al solar 180.303, 63 euros y 60.101, 21 euros a la edificación. Huerta llamada DIRECCION002 contigua a las casas descritas, por valor de 601.012, 10, en una superficie de 7089 metros cuadrados. En el momento de transmisión, el valor de transmisión fue de 10.450.000 euros, que comprende el suelo y las edificaciones. 7) La parte actora no ha aportado informe pericial que valore al momento de la transmisión cuál es la parte correspondiente a la edificación y cuál es la parte referida al suelo, lo que hubiera permitido conocer cuál es el valor real del suelo en el momento de la transmisión, carga que corresponde a la parte actora conforme la previsión del artículo 217 LEC, al ser el sujeto pasivo quien debe acreditar que el valor del suelo no ha superado los importes del valor de adquisición. 8) La valoración realizada por TINSA no puede ser aplicada, dado que se refiere a otra situación diferente, dado que el valor del suelo en la adquisición no es discutible al estar determinado el valor individual de suelo y construcción y no un precio único. 9) Lo cierto es que no se aporta prueba pericial u otra prueba que indique el valor del suelo en el año de transmisión, sino que se realiza una comparación con una valoración del año 2010, siendo que el valor del suelo en un periodo de 8 años no puede hacerse tomando la referencia de la proporción entre construcción y suelo realizado en un momento. 10) De esta manera, al no existir otro método válido de comparación para valorar el valor del suelo en el momento de la transmisión, ha de resolverse en la forma que lo ha hecho la Administración demandada, que tiene en cuenta el porcentaje que

supone el valor del suelo respecto del valor catastral y se traslada con la participación del total a cada una de las fincas por su valor de transmisión. Los datos tomados en cuenta son: Finca NUM001 un valor de 1.273.457, 465 (valor venta 10.450.000 x 25,2616% de la superficie total x 48,24 porcentaje del valor del suelo) superior al valor del suelo de adquisición que fue de 601.012, 10. Finca NUM002, superficie de 527 metros cuadrados siendo valor catastral 248.762 euros. Es superior al valor de adquisición que fue de 180.303, 63 por 527 metros cuadrados. Finca NUM003 valor de 1.054.339,023 (valor venta 10.450.000 x 21,7256% de la superficie total x 46,44 porcentaje del valor del suelo) superior al valor del suelo en el momento de la adquisición que fue de 601.012, 10 euros. 11) La administración ha acudido a un mecanismo válido para acreditar la existencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sin que la parte actora haya acreditado que no se ha producido el citado incremento, por lo que no puede prosperar el motivo de impugnación de revisión de oficio contra liquidación tributaria.

TERCERO. Sobre la pretensión de que la Administración tramite el procedimiento para la revisión de los actos administrativos.

Alega la apelante, en primer lugar, que la desestimación de la pretensión de que se tramite la revisión de la liquidación tributaria se impugna porque una vez que la sentencia apelada ha admitido el derecho a la revisión, tramitar la misma de conformidad con las previsiones del artículo 217.3 y 4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, es absolutamente necesario para que en el trámite de alegaciones la mercantil apelante pueda aducir todos los motivos evitando que a la postre se le pueda imputar desviación. Añade que el Ayuntamiento apelado debe saber que su actuación está sometida al imperio de la Ley y al respeto de los derechos de los ciudadanos.

La sentencia apelada, como se ha indicado, considera que el acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de fecha 31 de mayo de 2024, aunque indica la inadmisión de la solicitud de nulidad de pleno derecho, realmente no es un pronunciamiento que no entre en el fondo de la solicitud instada, ya que el acuerdo se remite al informe del Jefe de Gestión Tributaria y Recaudatoria de fecha 15 de mayo de 2024, obrante en el expediente administrativo, de tal manera que se produce una resolución sobre el fondo de la cuestión, pues realmente el acto administrativo contiene la fundamentación de la desestimación de la pretensión de nulidad y no la inadmisión de la solicitud, lo que ha entendido la Administración demandada que ha analizado la cuestión de fondo sobre la existencia o no de incremento del valor del terreno urbano en las fases de contestación y conclusiones del recurso contencioso-administrativo.

Por lo anterior, el juez a quo analiza, en primer lugar, si la decisión de inadmisión de la solicitud de declaración de nulidad de la liquidación tributaria es ajustada a derecho y, al concluir que no es conforme a derecho, analiza la cuestión de fondo, es decir, si ha existido o no incremento del valor del terreno urbano puesto de manifiesto en la transmisión del inmueble.

El artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece: Declaración de nulidad de pleno derecho. 3. Se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de las solicitudes formuladas por los interesados, sin necesidad de recabar dictamen del órgano consultivo, cuando el acto no sea firme en vía administrativa o la solicitud no se base en alguna de las causas de nulidad del apartado 1 de este artículo o carezca manifiestamente de fundamento, así como en el supuesto de que se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales... 7. La resolución expresa o presunta o el acuerdo de inadmisión a trámite de las solicitudes de los interesados pondrán fin a la vía administrativa.

El número 4 del mismo precepto legal establece: 4. En el procedimiento se dará audiencia al interesado y serán oídos aquellos a quienes reconoció derechos el acto o cuyos intereses resultaron afectados por el mismo. La declaración de nulidad requerirá dictamen favorable previo del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma, si lo hubiere. La Sala Tercera del Tribunal Supremo, en la sentencia nº 457/2025, de 21 de abril de 2025 (rec. 2754/2023), ha declarado:

"Por otra parte, como ya dijimos en nuestra sentencia 1873/2024, de 25 de noviembre, rec. cas. 530/2023 «la decisión no puede limitarse, en este caso, a revocar la inadmisión de la revisión de oficio, operada por la siempre censurable vía del silencio administrativo, sino que debe resolver el fondo de la propia solicitud, desatendida, dando lugar a ella», tal como solicita el Banco de Santander. En esa sentencia declaramos:

«Estamos ante un caso en el que, conforme a constante doctrina jurisprudencial de esta Sala, el órgano judicial está en condiciones de resolver directamente sobre la revisión de oficio, sin necesidad de retroacción de actuaciones para seguir el procedimiento establecido en el artículo 217.4 LGT (dictamen del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad

autónoma), pues no existen otras personas distintas al interesado que deban ser oídas, ni se produce afectación de derechos o intereses de terceros como consecuencia del acto cuya revisión de oficio se solicita. Como hemos declarado, entre otras, en la STS de 1 de diciembre de 2020 (rec. cas. 3857/2019) cuando la administración inadmite la revisión de oficio de actos administrativos, la estimación del recurso contencioso-administrativo contra dicha decisión de inadmisión no se ha de limitar necesariamente a la retroacción de actuaciones a la fase de admisión de la solicitud de revisión, para su tramitación posterior ante la propia administración, sino que el tribunal podrá entrar directamente a resolver sobre la procedencia de la revisión de oficio, cuando resulte desproporcionado, y así ocurre aquí, someter a los interesados a un nuevo procedimiento para dilucidar una cuestión de derecho que ha quedado plenamente resuelta en este proceso jurisdiccional. Por otra parte, constatamos que la revisión de oficio se solicitó en un plazo inferior a cuatro años desde que se produjo el pago la liquidación tributaria cuya revisión se pretende, y poco más de dos años después de dictarse la STC 59/2017, de 11 de mayo».

En consecuencia, el pronunciamiento de la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 21 de los de Madrid, que acogió la solicitud de revisión de oficio, declaró la nulidad de pleno derecho de la liquidación y la obligación de devolución de la cuota tributaria abonada y los intereses legales, no es ajustado a Derecho y debe ser anulado, por lo que el recurso de casación ha de ser estimado. Ahora bien, al tiempo, actuando nosotros como tribunal de instancia, a la vista de las circunstancias ya expuestas, procede acceder a las pretensiones del Banco de Santander, lo que comporta la anulación de la liquidación girada, y la devolución del ingreso efectuado, junto con el abono de los intereses de demora que procedan.".

La misma doctrina es seguida por el Tribunal Supremo, Sala Tercera, en la sentencia nº 2020/2024, de 19 de diciembre de 2024 (rec. 2741/2023), o por la STS nº 339/2024, de 28 de febrero de 2024 (Rec. 199/2023), invocada por la apelante, si bien, con otra finalidad.

En el presente supuesto, como se ha visto y señala el juzgador a quo, la Administración ahora apelada ha examinado, en el acuerdo del Pleno impugnado, si existe o no incremento del valor del terreno de naturaleza urbana puesta de manifiesto como consecuencia de la transmisión de las fincas efectuada en el año 2018, por lo que la decisión de inadmisión de la solicitud de declaración de nulidad de las actuaciones contiene también una decisión sobre esta concreta cuestión.

En consecuencia, la decisión del juez a quo de entrar en el examen de la cuestión de fondo, es decir, si ha existido o no incremento del valor del terreno urbano puesto de manifiesto en la transmisión del inmueble, es conforme a derecho porque el órgano jurisdiccional está en condiciones de resolver directamente sobre la revisión de oficio instada.

CUARTO. Sobre el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: el número 5 del artículo 104, del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales . La transmisión de las fincas tuvo lugar mediante escritura pública otorgada el día 31 de enero de 2018.

El artículo 104 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, establece: Naturaleza y hecho imponible. Supuestos de no sujeción. 1. 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. El artículo 104 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, establece: Devengo. 1. El impuesto se devenga: a) Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión.

Cabe señalar que a la fecha de la transmisión de las fincas el artículo 107 del Real Decreto Legislativo 2/2004, establecía: 1. *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 4.2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas: a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. No obstante, cuando dicho valor sea*

consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquél. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo. ...4. 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.

La STC nº 57/2019, de 11 de mayo, declaró inconstitucionales: 1) el número 1 del artículo 107, únicamente en la medida que somete a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. 2) La letra a) del número 2 del mismo artículo 107, únicamente en la medida que somete a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

La STS nº 1163/2018, de 9 de julio de 2018 (Rec. 6226/2017), declaró: "SÉPTIMO. Criterios interpretativos sobre los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del TRLHL, a la luz de la STC 59/2017 . Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA , procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio: 1º) Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial. En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios que hemos expresado en el fundamento de derecho Quinto, que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE. 2º) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene», o, dicho de otro modo, porque «impide 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)». Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017 , la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL .

Igualmente , cabe citar la STS nº1496/2020, de 11 de noviembre de 2020 (Rec. 6865/2018), en la que se dice: "Hasta aquí la Jurisprudencia de nuestra Sala sobre el IIVTNU tras la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL , a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico quinto de la STC 59/2017 , declarando que los mismos adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial, por cuanto son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que

el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 de la CE ". La STC nº 182/2021, de 26 de octubre de 2021 (Rec. 4433/2020), declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en los términos previstos en el fundamento jurídico 6. El fundamento jurídico sexto de la sentencia dice:

"6. Alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad. Sobre la presente declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1 , segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL cabe realizar las siguientes precisiones:

A) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este Tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han trascurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017 ("BOE" núm. 142, de 15 de junio). Como ya se recordó en la STC 126/2019 , al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes en todo el territorio nacional [STC 233/1999, de 16 de diciembre , FJ 10 c)] y el principio de autonomía local (arts. 137 y 140 CE), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales exigida por el art. 142 CE...". Ahora bien, la liquidación tributaria de la que fue solicitada la declaración de nulidad de pleno derecho fue aprobada mediante la resolución 2020/04734, de fecha 15 de julio de 2020.

A la fecha del devengo del impuesto, el artículo 104 del Real Decreto Legislativo 2/2004, no contaba con un número 5. Este número 5 fue introducido por el apartado uno del artículo único del Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

El número 5 del artículo 104 del texto refundido establece: 5. No se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos respecto de los cuales se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición. Para ello, el interesado en acreditar la inexistencia de incremento de valor deberá declarar la transmisión, así como aportar los títulos que documenten la transmisión y la adquisición, entendiéndose por interesados, a estos efectos, las personas o entidades a que se refiere el artículo 106. Para constatar la inexistencia de incremento de valor, como valor de transmisión o de adquisición del terreno se tomará en cada caso el mayor de los siguientes valores, sin que a estos efectos puedan computarse los gastos o tributos que graven dichas operaciones: el que conste en el título que documente la operación o el comprobado, en su caso, por la Administración tributaria. Cuando se trate de la transmisión de un inmueble en el que haya suelo y construcción, se tomará como valor del suelo a estos efectos el que resulte de aplicar la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total y esta proporción se aplicará tanto al valor de transmisión como, en su caso, al de adquisición.Si la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas de los párrafos anteriores tomando, en su caso, por el primero de los dos valores a comparar señalados anteriormente, el declarado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En la posterior transmisión de los inmuebles a los que se refiere este apartado, para el cómputo del número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos, no se tendrá en cuenta el periodo anterior a su adquisición. Lo dispuesto en este párrafo no será de aplicación en los supuestos de aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles que resulten no sujetas en virtud de lo dispuesto en el apartado 3 de este artículo o en la disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

La parte apelante alega que la liquidación tributaria aplica con carácter retroactivo una norma tributaria que no estaba en vigor ni en el año 2018 ni en el año 2020, como es el número 5 del artículo 104 del texto refundido.

En relación con esta alegación, ha de señalarse: 1) que en la resolución nº 2020/04734, mediante la que se aprueban las liquidaciones tributarias nº NUM007 y otras, no fue aplicada la proporción ahora prevista en el artículo 104.5 del texto refundido, pues la mercantil ahora apelante solicitó la no sujeción del impuesto alegando la inconstitucionalidad de los artículos 107.2 y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo y se tuvo en cuenta que no presentó ninguna documentación que acreditara la falta de incremento entre la compra del inmueble realizada con fecha 30 de mayo de 2001 y la venta posterior en fecha 31 de enero de 2018. 2) Que es cierto que el informe de la Sección Jurídica de Gestión Tributaria y Gestión Recaudatoria de fecha 15 de mayo de 2024, que se ha tenido en cuenta para resolver sobre la solicitud, aplica esta proporción que prevé el número 5 del artículo 104 del texto refundido, lo que el juzgador a quo admite.

Cabe señalar que el artículo 3 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, establece: Amortización de elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias: normas comunes. ... 2. Será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual. Cuando se trate de edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo excluidos, en su caso, los costes de rehabilitación. Cuando no se conozca el valor del suelo se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición. No obstante, el contribuyente podrá utilizar un criterio de distribución del precio de adquisición diferente, cuando se pruebe que dicho criterio se fundamenta en el valor normal de mercado del suelo y de la construcción en el año de adquisición.

La STS nº 138/2021, de 4 de febrero de 2021 (Rec. 4847/2019), dice: "8. Debe, pues, responderse a las cuestiones planteadas en el auto de admisión en el sentido siguiente: el método consistente en la proporción que represente en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble puede ser apto para obtener el valor del terreno cuando no se conozca el valor atribuido al suelo, pero no puede otorgarse a dicho método el carácter de exclusivo o único ni, desde luego, imponerse a cualesquiera otros medios de prueba admitidos en derecho, que podrán ser legítimamente utilizados por el interesado para determinar el valor del suelo y que serán libremente valorados por el órgano judicial conforme a las reglas de la sana crítica.

CUARTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso y costas procesales.

1. La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la desestimación del recurso de casación, pues la juez de instancia ya ha efectuado la valoración de todo el material probatorio del que disponía y ya ha tenido en cuenta el método en cuestión, cuya aptitud - insistimos- no ha rechazado, sino que ha considerado que su resultado ha sido enervado por la prueba practicada a instancias de la parte demandante."

Resulta, pues, que el método aplicado por el Ayuntamiento apelado, consistente en la aplicación de la proporción que representa el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble, podía ser apto, ya antes de la publicación del Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, para obtener el valor del terreno cuando no se conozca el valor atribuido al suelo en la adquisición y en la transmisión.

Por tanto, la aplicación de la proporción que representa el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble no contraviene el ordenamiento jurídico.

QUINTO. Sobre la existencia de incremento de valor del terreno en el presente supuesto.

Alega la parte apelante que la sentencia es errónea porque no ha tenido en cuenta que concurre una evidente y palmaria minusvalía, conclusión que ha alcanzado el juzgador a quo al despreciar las valoraciones efectuadas por TINSA, las cuales alega que debieron ser tenidas en cuenta porque: 1) esta valoración, en cuanto a su objeto y a sus importes, no ha sido impugnada e incluso asumida por el Ayuntamiento como determinante del coste de la construcción de los inmuebles vendidos. 2) La venta a pérdidas pone de manifiesto una situación objetiva de inexistencia de generación de capacidad económica como consecuencia de la transmisión. 3) Con las valoraciones de la obra y del suelo al momento de su adquisición, ha probado las pérdidas, mientras el Ayuntamiento no ha probado nada, salvo que se pretenda que un criterio de un técnico municipal es prueba suficiente.

Invoca la apelante la STS nº 339/2024, de 28 de febrero de 2024 (Rec. 199/2023), si bien a efectos de acreditar que se está ante "una pérdida manifiesta".

Ha de señalarse que esta sentencia de la Sala Tercera dice: "Dicho esto, no cabe duda de que la liquidación firme por IIVTNU cuya revisión se solicita incurre en el supuesto de inexistencia de incremento de valor de los terrenos en el que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) LHL incurre en la inconstitucionalidad declarada por la STC 59/2017, de 11 de mayo. En la transmisión de inmueble sometida a gravamen no se exteriorizó ningún incremento de valor de los terrenos urbanos, sino al contrario, un significativo decremento. Se trata de un hecho que no ha sido cuestionado por ninguna de las partes y que resulta incontestable, ya que el inmueble se adquirió en 2007 por 1.100.000 euros, y se vendió en 2016 por 440.000 euros. Aunque este precio comprende el conjunto del inmueble construido (se trataba de un local) la Administración ni tan siquiera ha cuestionado que semejante decremento -del 60%- pone de manifiesto una significativa disminución de valor del suelo, por tanto, la inexistencia de riqueza susceptible de gravamen. Estamos, por tanto, ante una liquidación nula de pleno derecho, por la inconstitucionalidad de las normas que aplica y que se sitúa en el ámbito del supuesto para el que la STC 59/2017 declaró la inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) LHL."

En el presente supuesto la Administración mantiene que ha existido un incremento del valor del suelo. Como señala la sentencia apelada, la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía recae sobre el sujeto pasivo del impuesto.

En el recurso de apelación se alega que no se ha cuestionado que las valoraciones de TINSA reflejan el valor de construcción de los inmuebles vendidos, a lo que ha de añadirse el valor del suelo sobre el que se ha ejecutado la construcción en el momento de su adquisición, por lo que resulta que lo que la apelante vende en 10.000.000 de euros (en realidad parte de los inmuebles se venden en la suma de 10.450.000 euros) le ha costado más de 15.781.000 euros, a lo que hay que agregar la construcción sobre otra registral y la participación en el suelo inicial.

El IIVTNU no grava el beneficio económico obtenido por el sujeto pasivo al realizar la transmisión; grava la capacidad económica puesta de manifiesto entre dos momentos temporales, el de adquisición del bien inmueble y el de su enajenación, computados por años y con un máximo de veinte. La STS nº 1496/2020, de 11 de noviembre de 2020 (Rec. 6865/2018), antes citada, dice: "El IIVTNU es un impuesto directo, de naturaleza real, que grava, no el beneficio económico de una determinada actividad empresarial o económica, ni el incremento de patrimonio puesto de manifiesto con motivo de la transmisión de un elemento patrimonial integrado por suelo de naturaleza urbana, sino la renta potencial puesta de manifiesto en el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto durante el periodo de permanencia del bien en el patrimonio del transmitente, con un máximo de 20 años".

Cabe recordar que la prueba del decremento, que es lo que produce la no sujeción al tributo, ha de concretarse al valor del suelo. Así, la STS nº 570/2019, de 25 de abril de 2019 (rec. 4950/2018), dice: "El día 17 de noviembre de 2016, la ahora recurrente doña Milagrosa vendió el inmueble vivienda unifamiliar, por un precio de 330.000 euros. El inmueble había sido adquirido el 4 de julio de 2011 por la cantidad de 300.000 euros. Estos extremos no se discuten, siendo tales valores los fijados en las respectivas escrituras públicas. Lo que se ha venido discutiendo son los efectos que puede tener la ampliación de la edificación realizada en el inmueble. Ese es el verdadero debate. Pues bien, procede recordar que el IIVTNU lo que grava son los incrementos de valor de los terrenos, y de la prueba practicada se desprende que tales obras de ampliación han afectado a la construcción, que no al suelo, de suerte que debemos entender que no se ha acreditado, en contra de lo que se pretendía por la hoy recurrente, que se haya producido una disminución del valor del terreno. Ello nos lleva a la estimación del recurso y, consecuentemente, a casar y anular la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 8 de Barcelona".

Lo que se debe comparar a estos efectos del IIVTNU es solamente el valor del suelo al inicio y al final del período impositivo. La parte apelante considera que, al estar acreditado el precio de la construcción (los costes en realidad), con las valoraciones de TINSA y de CPV, y constando el precio de adquisición del suelo, queda acreditada que la venta se produjo a pérdidas.

Pues bien, este planteamiento que hace la apelante no se refiere en particular al valor del suelo, sino a que la venta de los inmuebles construidos se produjo a pérdidas, lo que no puede considerarse prueba del valor del suelo a los momentos a los que debe atenderse, ni tampoco que acredite que el valor del suelo es inferior en el momento de la transmisión al valor del suelo en el momento de la adquisición.

Por otra parte, la apelante, cuando habla de precio de la construcción, lo hace en realidad de los costes de construcción, lo que es distinto del valor de la construcción al momento de la

transmisión del inmueble, pues los costes de construcción podrían ser superiores al valor de mercado del inmueble (por ejemplo por acaecer un derribo accidental que obliga a volver a elevar la construcción, o por la corrección de defectos), lo que podría dar lugar a que el terreno tuviera un valor negativo si se identifica costes de construcción con valor de mercado de lo construido al momento de la transmisión, que no tienen por qué coincidir.

Por tanto, no puede considerarse acreditada la minusvalía que alega la apelante.

Consecuencia de lo expuesto hasta ahora es que el recurso de apelación interpuesto por la representación de la mercantil Hotel doña Juana SL ha de ser desestimado.

SEXTO. Costas.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.2 de la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, al desestimarse el recurso de apelación, las costas causadas se imponen a la apelante, quedando fijadas, en aplicación del número 4 del mismo precepto legal y en atención a la complejidad del asunto, en la cuantía máxima de mil euros que incluyen todos los conceptos, IVA incluido.

En atención a todo lo expuesto

FALLO

Se desestima el recurso de apelación interpuesto, por la representación de la mercantil Hotel Doña Juana SL, contra la sentencia nº 29/2025, de fecha 24 de febrero de 2025, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Segovia.

Todo ello, imponiendo las costas causadas a la apelante, con el límite de mil euros.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sección de Casación de la Sala de lo Contencioso-Administrativo con sede en el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de conformidad con lo previsto en el art. 86.1 y 3 de la LJCA y siempre y cuando el recurso, como señala el art. 88.2 y 3 de dicha Ley, presente interés casacional objetivo para la formación de Jurisprudencia; mencionado recurso de casación se preparará ante esta Sala en el plazo de los treinta días siguientes a la notificación de esta sentencia y en la forma señalada en el art. 89.2 de la LJCA.

Una vez firme esta sentencia, devuélvase el expediente administrativo al Órgano de procedencia con certificación de esta resolución para su conocimiento y ejecución.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).