



**JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 1
SALAMANCA**

SENTENCIA: 00181/2025

-

Modelo: N11600 SENTENCIA ART 67 Y SS LRJCA
Pº TORRES VILLARROEL N° 21-25, 1ª PLANTA. TLF: 923285254/923284696 (PO/DF/ED)
DIR3: J00004598
Teléfono: 923285255-6-7 PA Fax: 923284699
Correo electrónico: contenciosol.salamanca@justicia.es

Equipo/usuario: AMM

N.I.G: 37274 45 3 2025 0000174
Procedimiento: PA PROCEDIMIENTO ABREVIADO 0000089 /2025 /
Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA
De D/Dª: 1

Abogado: , ,
Procurador D./Dª:

Contra D./Dª OAGER AYUNTAMIENTO DE SALAMANCA
Abogado: LETRADO DE CORPORACION MUNICIPAL
Procurador D./Dª

SENTENCIA N°181/2025

En Salamanca, a veinticuatro de octubre de dos mil veinticinco.

El Ilmo. Sr. _____ Magistrado-Juez en el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Salamanca, en relación al presente recurso contencioso administrativo **-Procedimiento Abreviado número 89/2025-**, en el que figuran como demandantes, Dª

D.

y

representados por la Procuradora de los Tribunales _____ y asistidos por la Letrada Dª _____ ; y como demandada, el Organismo Autónomo de Gestión y Recaudación del EXCMO. AYUNTAMIENTO DE SALAMANCA, asistido por la Letrada Doña



contra la Resolución Registro N°: 481/S25 número de orden: 72/E25, con fecha de salida 13 de febrero de 2025, que desestima el recurso de reposición presentado el día 17 de enero de 2025 y escrito complementario de 4 de febrero de 2025, procedente del sistema de recaudación del Ayuntamiento de Salamanca, por las liquidaciones, n° 2550089616, 2550089619 y 2550089620 de impuesto de PLUSVALÍA; procede al dictado de la presente Sentencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la parte demandante se presentó demanda de procedimiento abreviado recurriendo la Resolución indicada en el encabezamiento, en la que, en base a los hechos y fundamentos de derecho que tuvo por conveniente exponer, terminaba con la súplica de que se dicte *sentencia estimatoria en la que se acuerde:*

1. La nulidad de la resolución del Ayuntamiento de SALAMANCA de fecha 13 de febrero de 2025, por la que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) n.º 2550089616, 2550089619 y 2550089620.

2. Que se declare que las mencionadas liquidaciones son contrarias a Derecho por no existir incremento de valor real del terreno transmitido, conforme a lo dispuesto en el artículo 104 del TRLRHL, en relación con el artículo 31.1 CE y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (especialmente STC 59/2017 y STC 182/2021), así como del Tribunal Supremo.

3. Se declare la improcedencia de la aplicación del método objetivo del artículo 107.4 TRLRHL, debiendo haberse aplicado el método de estimación directa previsto en el artículo 107.5 TRLRHL, por resultar más favorable al contribuyente, y en atención al principio de capacidad económica, justicia tributaria y al deber de motivación de los actos administrativos.

4. Que se condene al Ayuntamiento de SALAMANCA a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, en su caso, con los correspondientes intereses legales desde el pago de los mismos.

5. Subsidiariamente, a lo anterior, se solicita la determinación del impuesto en la cuantía de 31,14 € en vez de los 1.584,09 € liquidados.

6. Que se condene en costas a la Administración demandada, si se opusiere al recurso con temeridad o mala fe, conforme al artículo 139.1 de la LJCA, y aún cuando se allane a la presente demanda.

SEGUNDO.- Admitida a trámite la demanda fue reclamado el expediente administrativo y se convocó a las partes para la celebración de la comparecencia prevista en la Ley.

TERCERO.- El día señalado para la vista comparecieron ambas partes. Abierto el acto, la parte actora se afirmó y ratificó en su escrito de demanda, tras lo cual, la parte demandada contestó a la demanda y se opuso a la misma en base



a las alegaciones fácticas y jurídicas que a su derecho convino exponer.

Recibido el pleito a prueba, se practicaron las que, propuestas por las partes, fueron admitidas por el órgano judicial, y dado que toda la prueba propuesta fue de carácter documental, verificado por las partes el trámite de conclusiones orales, el procedimiento resultó pendiente de dictar sentencia.

CUARTO.- La cuantía del recurso ha quedado fijada en 1.584,09 euros.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Posiciones de las partes en el procedimiento.

* Los actores, D^a _____ D.
_____ y D^a _____

interponen ~~recurso contencioso-administrativo~~ contra los actos administrativos indicados en el encabezamiento de la presente, por virtud de los cuales fueron giradas a su cargo las liquidaciones, n^o 2550089616, 2550089619 y 2550089620 por el impuesto de PLUSVALÍA.

Alegan como motivos de su recurso, en primer lugar, la improcedencia de tales liquidaciones, toda vez que no se ha producido un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana que justifique el pago del tributo, lo cual



se pone de manifiesto comparando los títulos de adquisición y de transmisión de los inmuebles. Así, el inmueble fue adquirido por los actores según figura en la escritura de aceptación y partición de herencia de fecha 26 de marzo de 2024 y que fue trasladado al modelo 650 de declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el valor de 302.426,59 euros. Dicho valor se corresponde con el valor de referencia determinado por el Catastro Inmobiliario, tal y como establece el artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Y en virtud de dicho valor se liquidó el correspondiente impuesto de plusvalía el día 02 de abril de 2024.

Posteriormente, con fecha 13 de noviembre de 2024 se formaliza en escritura pública otorgada ante el notario Don _____ y con número de protocolo 1320, la transmisión del citado inmueble por los tres hermanos por un importe de 280.000 euros. Es decir, que ha habido una pérdida de valor patrimonial de 22.426,59 euros. A pesar de ello, con fecha 25 de enero de 2025 les fueron notificadas las liquidaciones con número de referencia 2550089616 a _____, con número 2550089619 a _____ y con número 2550089620 a _____, correspondientes al Impuesto Municipal de Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por la transmisión efectuada el día 13 de noviembre de 2024 de citado inmueble, por un importe, cada una de ellas de 528,03 euros. Además, el Ayuntamiento giró la liquidación del IIVTNU mediante la aplicación del método objetivo del artículo 107.4 TRLRHL, sin considerar que el contribuyente no había obtenido un incremento de valor real, ni aplicar el sistema alternativo de estimación directa del artículo 107.5, más favorable. Por ello, los actores presentaron recurso de

reposición, solicitando la nulidad de las liquidaciones dado que no había existido un incremento de valor y, subsidiariamente, solicitaron en su recurso que el cálculo en todo caso del impuesto debía hacerse por la diferencia de valor catastral, que hubiera supuesto una liquidación de 31,14 € en vez de los 1.584,09 € liquidados. Dicho recurso fue desestimado, y frente a esta última resolución interponen su recurso contencioso-administrativo.

Por ello, consideran los actores que se ha vulnerado, en primer lugar, el artículo 104 del TRLRHL, así como la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional, y en especial su sentencia de 26 de octubre de 2021, pues para girarse este impuesto debe haber existido un incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, lo cual no ha sucedido en el presente caso. Concretamente, conforme determina el apartado 5 del artículo 104, 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: el que conste en el título que documente la operación o el comprobado, en su caso, por la Administración Tributaria, y cuando la transmisión sea a título lucrativo el que conste declarado en el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o el comprobado, en su caso, por la Administración tributaria. Considera la actora que la dicción del artículo es clara y su interpretación no presenta complejidad alguna, llevándonos a realizar una comparativa entre dos valores de la que debe resultar determinante el mayor valor de los obtenidos. En el caso presente, comparando el título de adquisición con el de transmisión se ha producido un claro decremento de valor.

Además, también se ha infringido el artículo 107.5 del TRLRHAL, tras su reforma por el Real Decreto-ley 26/2021, y



que establece que el sujeto pasivo "podrá optar" por determinar la base imponible del IIVTNU conforme a la diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición del terreno, cuando esta resulte más favorable que la determinada por el método objetivo del artículo 107.4. Ello impone a la Administración la obligación de aplicar el método que resulte más favorable al contribuyente. Y ello, aunque el contribuyente no lo haya solicitado expresamente, dada la función protectora que cumple dicho precepto. En este contexto, resulta inadmisibles que la Administración local haya liquidado el impuesto aplicando el método objetivo sin contrastar si existía un incremento real de valor y sin valorar si el método de estimación directa podía resultar más adecuado. Tal actuación supone un ejercicio arbitrario de la potestad tributaria, contrario a los principios de equidad y de tributación conforme a la capacidad económica, máxime cuando le constaba el pago de la plusvalía un año antes y la escritura de compraventa donde se recogían todos los datos de la adquisición anterior.

En consecuencia, acreditada la inexistencia de incremento de valor, se ha producido una grave vulneración del principio de capacidad económica y del artículo 31 de la Constitución Española. La Administración, al no aplicar el método de cálculo que reflejaría la realidad económica (el del artículo 107.5 TRLRHL), ni valorar la documentación probatoria aportada, ha vulnerado no solo la legalidad ordinaria, sino también los principios constitucionales de justicia tributaria, proporcionalidad, y capacidad económica.

Finalmente, también se ha infringido el apartado 7 del art. 1 de la Ordenanza fiscal número 3 del Ayuntamiento de Salamanca, que establece que "7. No se producirá la sujeción

al impuesto en las transmisiones de terrenos respecto de los cuales se constate la inexistencia de incremento del valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición", como también se ha producido una infracción del deber de motivación (art. 35 de la Ley 39/2015 y art. 103.1 de la CE) y de análisis individualizado del supuesto concreto, pues La liquidación impugnada no contiene ninguna motivación sobre la elección del método de cálculo, ni analiza si la opción más beneficiosa para el contribuyente era aplicable. Esta omisión constituye un vicio formal y material que agrava la lesión del derecho del contribuyente a una tributación ajustada a su verdadera capacidad económica. Y dicha falta de motivación produce, a su vez, una vulneración del derecho de defensa.

Además, alega que la liquidación impugnada también ha incurrido en vulneración de la Jurisprudencia que menciona precedente de nuestro TS y de nuestro TC.

Y subsidiariamente, en caso de no ser estimados los motivos anteriores, solicita que se les calcule el impuesto por el procedimiento real, posibilidad recogida tanto por el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo) como por la Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Salamanca, pues debe valorarse que la determinación del impuesto teniendo en cuenta tal variación supondría pagar conjuntamente por los tres hermanos la cuantía de 31,14 euros en vez de los 1.584,09 euros que han sido liquidados.

* La Administración demandada se opone a la demanda. Haciendo también un esfuerzo de síntesis, tras remitirse a los argumentos reflejados en la resolución recurrida, alega que en el caso presente no se ha acreditado a instancia de los actores que no haya existido un incremento de valor de los inmuebles transmitidos, encontrándose debidamente motivados todos los actos llevados a cabo por la Administración, ya que recogen todos los datos exigidos en el art. 102 de la LGT.

Alega que en el caso presente los actores procedieron a presentar la declaración del Impuesto y a solicitar expresamente de la Administración la práctica de la liquidación del Impuesto, y aportaron para ello únicamente el título de transmisión, la escritura de compraventa de 13 de noviembre de 2024. No aportaron el título de adquisición, como determina el art. 104.5 del TRLRHL. Tampoco solicitaron ni alegaron nada respecto de la inexistencia de incremento de valor, ni instaron la aplicación del método real. Por ello, el Servicio Tributario, aplicó, por establecerlo así la Ley, el método objetivo para determinar la base imponible del Impuesto.

Alega que la aplicación del método real, previsto en el artículo 107.5, requiere de la solicitud expresa por parte los obligados tributarios, tal y como ha confirmado el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 2 de Salamanca en las sentencias que cita. Este método se aplicará a instancia del sujeto pasivo y conforme al incremento de valor determinado de acuerdo con los títulos aportados por el mismo. Y no fue sino hasta que interpusieron recurso de reposición frente a las liquidaciones practicadas, cuando se alega por vez primera por los demandantes la inexistencia de incremento de valor, y aportan, para tratar de justificar dicha inexistencia de incremento de valor, el título de adquisición anterior del

inmueble, la escritura de aceptación y partición de herencia y las declaraciones del Impuesto sobre Sucesiones por fallecimiento. Fue a la vista de estas nuevas alegaciones, que la Administración procedió a comprobar el valor de la transmisión, resultando el comprobado por la Administración superior al que figura en el título de transmisión que aportaron los demandantes. Así, cabe significar que el 13 de noviembre de 2024 se valora el inmueble por los vendedores en 280.000 euros, y el 4 de noviembre de 2023, es decir, tan solo un año antes, los mismos valoraron el inmueble en el Impuesto sobre Sucesiones en 302.426,59 euros. Existe un decremento de valor del inmueble en un año de más de 20.000 euros (22.426,59 euros), de acuerdo con los títulos de adquisición y transmisión, decremento que en modo alguno ha quedado acreditado por los recurrentes.

Por el contrario, el valor al que acude la Administración para comprobar si existe o no incremento de valor es el valor de referencia asignado al inmueble que es proporcionado por la Dirección General del Catastro Inmobiliario en la fecha de la transmisión, que establece un valor de 302.652,13 euros, valor más objetivo que el proporcionado por los actores, ya que precisamente su objetivo es asegurar que las transacciones inmobiliarias se declaren de forma que se corresponda con un valor más cercano al de mercado, conforme un análisis de los precios de las compraventas de inmuebles. Su empleo ha sido admitido por los Juzgados de lo CA de Salamanca, y en este caso, el mayor de los valores es el comprobado por la Administración, valor que en modo alguno ha resultado desvirtuado por el recurrente ni en vía administrativa, al interponer el recurso contra la liquidación, ni en esta vía judicial.

Insiste que, en cuanto a la pretensión subsidiaria de los recurrentes de aplicación del método real para determinar la

base imponible del Impuesto, no pueden pretender los recurrentes ya en esta vía judicial, ni al tiempo de interponer el recurso de reposición contra las liquidaciones practicadas conforme a la solicitud presentada por ellos mismos, la aplicación del método real para determinar la base imponible, y tomando además para determinar la base imponible el valor comprobado por el OAGER. Así lo ha declarado el Juzgado de lo CA nº 2 de esta ciudad en la sentencia 201/2025, de 20 de octubre de 2025. Ello es así, porque para poder aplicarse el método real deben concurrir dos circunstancias, la primera que se inste la aplicación de dicho método por los sujetos pasivos dentro del plazo legalmente establecido para efectuar la declaración del Impuesto, en este caso es de 30 días hábiles a contar desde el siguiente al de la transmisión (fecha de compraventa), sin que en este caso se optara por su aplicación por los recurrentes en dicho plazo, disponiendo el artículo 119.3 de la LGT que *"Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración"*, y segundo, puesto que el método real tiene en cuenta como base imponible la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición que conste en los títulos aportados por los obligados tributarios, lo primero que debe quedar acreditado con los títulos a los que se remiten los mismos al efectuar la declaración es la existencia de incremento de valor de acuerdo con los valores recogidos en esos títulos, y en este caso no se da esa circunstancia, puesto que precisamente con los valores de los títulos a los que acuden los obligados tributarios lo que pretenden acreditar no es un incremento, sino lo contrario, la inexistencia de incremento. Y el apartado 1 del artículo 107 del TRLRHL establece que la regla general de cálculo es el sistema objetivo, activándose el método real para



calcular la base imponible sólo a instancia del sujeto pasivo - artículo 107.5 del TRLRHL.

Es una vez que la Administración practica las correspondientes liquidaciones en concepto de cuotas del Impuesto conforme a los datos proporcionados por los recurrentes, cuando se plantea por estos, no la aplicación del método real, sino la inexistencia de incremento de valor. Y es luego, ya resuelto el recurso de reposición mediante la Resolución de 3 de febrero de 2025 y sobre la pretensión de no sujeción al impuesto de la transmisión, cuando se pretende después, el 4 de febrero de 2025, la aplicación del método real por la diferencia, no entre los títulos aportados que documentan la transmisión y adquisición, sino acudiendo al valor de referencia y al valor de adquisición. La pretensión que formulan los actores tras la interposición del recurso y aprobación de la resolución del mismo y que mantienen en esta vía judicial no puede por tanto prosperar por resultar extemporánea.

SEGUNDO.- Fondo del asunto.

De los datos obrantes en el expediente administrativo y prueba documental aportada por las partes al procedimiento, debo concluir que el recurso contencioso-administrativo debe ser estimado, no en su pretensión principal, pero sí en la subsidiaria, al haber resultado acreditado que la cuota tributaria en el supuesto que nos ocupa infringe la doctrina dimanante del Tribunal Constitucional en su sentencia núm. 126/2019, de 31 de octubre, que recordemos que declaró que el artículo 107.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales era inconstitucional en aquellos supuestos en los que

la cuota tributaria resultante sea superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente en la parte que excede del beneficio realmente obtenido.

No obstante, dado que son varias las cuestiones planteadas, vayamos por partes.

* Así, en primer lugar, el artículo 104 apartado 5 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, cuenta actualmente con la siguiente redacción:

«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.

Quando 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~~ ~~transmisión~~ puesto 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.»

Y el artículo 107, en su apartado 5, también conforme a su nueva y reciente redacción, establece que "5. Cuando, a instancia del sujeto pasivo, conforme al procedimiento



establecido en el artículo 104.5, se constate que el importe del incremento de valor es inferior al importe de la base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo, se tomará como base imponible el importe de dicho incremento de valor.»

Y sobre la carga de la prueba de la inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, podemos traer a colación la Sentencia dictada por nuestro Tribunal Supremo, Contencioso sección 2 del 09 de diciembre de 2020 (ROJ: STS 4182/2020 - ECLI:ES:TS:2020:4182), Sentencia: 1689/2020 Recurso: 6386/2017, Ponente: Excmo. Sr. D. -----, la cual, en su Fundamento de Derecho Segundo, señala lo siguiente:

"2. Respecto de la carga de la prueba sobre la inexistencia de plusvalía, hemos afirmado en las sentencias citadas -y en numerosos pronunciamientos posteriores- lo siguiente:

(i) Que "corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de ~~incremento de valor~~ del terreno onerosamente transmitido".

(ii) Que "para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana podrá el sujeto pasivo ofrecer cualquier principio de prueba que, al menos indiciariamente, permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas, o bien optar por una

prueba pericial que confirme tales indicios o, en fin, emplear cualquier otro medio probatorio que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación" y

(iii) Que "aportada por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía, en el bien entendido de que contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente, el obligado tributario dispondrá de los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial.

3. Y, todavía con mayor precisión en relación con la actividad probatoria exigible al sujeto pasivo para acreditar la minusvalía, hemos matizado en la sentencia de 17 de julio de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 5664/2017, lo siguiente:

"Aun a título de ejemplo, hemos señalado que los valores consignados en las escrituras públicas, en tanto sean expresivos de que la transmisión se ha efectuado por un precio inferior al de adquisición, constituyen un sólido y ordinario principio de prueba que, sin poseer un valor absoluto -que no podemos establecer con carácter abstracto en sede casacional- sí que bastarían, por lo general, como fuente de acreditación del hecho justificador de la inaplicabilidad del impuesto que,



no debemos olvidar, hace sólo objeto de gravamen las plusvalías o incrementos de valor.

En otras palabras, tales datos, a menos que fueran simulados, deberían ser suficientes, desde la perspectiva de la onus probandi, para desplazar a la parte contraria, al Ayuntamiento gestor y liquidador, la carga de acreditar en contrario, de modo bastante, que los precios inicial o final son mendaces o falsos o no se corresponden con la realidad de lo sucedido".

* Dicho lo anterior, y respecto del motivo principal del recurso relativo a la inexistencia de incremento de valor en la transmisión, este motivo debe ser desestimado.

A criterio de este órgano judicial de instancia, la parte recurrente no aporta medios de prueba suficientes en atención a las circunstancias del caso que nos ocupa, a fin de acreditar que, en el caso presente, no se ha producido un incremento de valor de los inmuebles transmitidos. Debemos partir de la base, de que toda persona interesada puede acreditar la inexistencia de incremento real de valor del terreno a través de cualesquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho, incluido, por ello, tanto las escrituras de adquisición y de transmisión, o incluso mediante la aportación de un dictamen pericial, como ha dicho nuestro TS.

En el caso presente, para acreditar que no hay incremento de valor, la parte actora aporta única y exclusivamente las escrituras de adquisición y de ulterior transmisión, cuyos valores no coinciden (en el caso de la escritura de



transmisión de 13 de noviembre de 2024), con la valoración obtenida por la Administración en el ejercicio de sus labores de comprobación.

Pues bien. Tal y como expuso este juzgador en Sentencia nº 94/2023, de 29 de mayo, dictada en el marco del Procedimiento Ordinario 57/2022 de este mismo Juzgado, el valor de mercado de los terrenos e inmuebles no tiene por qué corresponderse necesariamente con el precio que, para la transmisión del inmueble, las partes contratantes hayan hecho constar de mutuo acuerdo en el negocio jurídico de compraventa (y aquí podemos añadir como referencia cualquier otro negocio jurídico de derecho privado), pues, ciertamente, el precio de la compraventa en un negocio jurídico concreto, no tiene por qué coincidir necesariamente con el valor de mercado del bien en cuestión (aunque pueda resultar un dato más a tener en cuenta), ya que el precio que las partes contratantes en el libre ejercicio de su autonomía de la voluntad decidan reflejar en el ejemplar del negocio jurídico de compraventa, es fruto de su negociación individual y de sus propios intereses privados, más ello no significa que la Administración pueda estimar que el valor de mercado del bien transmitido "es otro" consignado en el contrato privado, obtenido, claro está, mediante el recurso a métodos de valoración normativamente establecidos, como ha sucedido en el presente caso.

De admitir la hipótesis defendida por la parte recurrente, consistente en que hemos de estar únicamente a los precios o valores reflejados en las escrituras de adquisición inicial y posterior transmisión para verificar si se ha producido o no en el caso concreto un incremento del valor de los terrenos de



naturalaleza urbana, teniendo en cuenta como decíamos que las escrituras en cuestión (en este caso la de transmisión de fecha 13 de noviembre de 2024) reflejan valores que son libremente asignados por las partes, sujetos de derecho privado, en el libre ejercicio de su autonomía de la voluntad, y privando de todo valor a cualquier otro método valorativo más objetivo que pueda ser practicado a instancia de la administración para comprobar si tales valores consignados en las escrituras se corresponden o no con la realidad, llegaríamos a la conclusión de que el sometimiento o no al impuesto dependería única y exclusivamente de la voluntad unilateral y subjetiva del propio contribuyente. Es decir, bastaría con que las partes contratantes hicieran constar valores en las escrituras de transmisión iguales o inferiores a los que constan en las escrituras de adquisición para eludir abiertamente el pago del tributo, hipótesis ésta absolutamente improcedente, pues en ningún caso el devengo de los impuestos puede quedar supeditado únicamente al interés del administrado.

En el caso presente, suscitada discrepancia entre la valoración de los inmuebles entre la parte recurrente y la Administración, la _____ ocupa considero que debe ser objeto de cumplida prueba a través de la aportación de una prueba pericial a instancia de la parte demandante. La parte actora aporta como medios de prueba únicamente las escrituras de adquisición y de transmisión, y se remite a los precios o valores contenidos en las mismas para tratar de acreditar que se ha producido un decremento de valor (y por lo tanto que no hay incremento). Pero, sin embargo, respecto de la escritura de compraventa de 13 de noviembre de 2024, que refleja un precio "redondo" de 280.000 euros como valor de transmisión,



inferior al consignado en la escritura de aceptación y partición de herencia de fecha 26 de marzo de 2024 y que fue trasladado al modelo 650 de declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el valor de 302.426,59 euros, debo decir que este órgano judicial (que no es perito) no sabe ni conoce con arreglo a qué parámetros o criterios se ha obtenido dicho precio o valor de transmisión posterior, a fin de comprobar si se corresponde o no con el valor real o verdadero de mercado de un inmueble de esas características a aquella fecha. Por el contrario, la Administración acude para valorar el bien en el momento de la transmisión al valor asignado al inmueble que es proporcionado por la Dirección General del Catastro Inmobiliario en la fecha de la transmisión, que establece un valor de **302.652,13 euros**, valor que al menos se muestra como más objetivo que el proporcionado por los actores, ya que precisamente su objetivo es asegurar que las transacciones inmobiliarias se declaren de forma que se corresponda con un valor más cercano al de mercado, conforme un análisis de los precios de las compraventas de inmuebles. De manera que, acreditada por la Administración la existencia de incremento de valor en la transmisión, la sujeción al Impuesto resultaría en principio correcto.

* Ahora bien. No obstante lo anterior, el recurso contencioso-administrativo sí debe ser acogido, como se anticipó, en su pretensión subsidiaria, toda vez que efectivamente al no solo absorber, sino incluso exceder considerablemente la cuota del tributo el importe del incremento o ganancia real obtenido por los contribuyentes como consecuencia de la transmisión, aplicando los mismos valores que ha tenido en cuenta la Administración al tiempo de

resolver el recurso de reposición, se infringe la doctrina del TC.

De este modo, regresando de nuevo a la Sentencia de nuestro Tribunal Supremo, Contencioso sección 2 del 09 de diciembre de 2020 (ROJ: STS 4182/2020 - ECLI:ES:TS:2020:4182), Sentencia: 1689/2020, Recurso: 6386/2017, Ponente: Excmo. Sr. D. JESUS CUDERO BLAS, se declara nula una liquidación de un impuesto de plusvalía en el que la cuota del tributo era igual a la ganancia obtenida (incremento patrimonial) por el contribuyente. En su Fundamento de Derecho Tercero contiene los siguientes razonamientos, que son plenamente aplicables al presente supuesto, en el que, además, la cuota tributaria incurre en la agravante de que no solo absorbe la ganancia patrimonial, sino que la supera en exceso. Dice el TS:

"TERCERO. Alcance confiscatorio de una cuota tributaria que agota por completo la riqueza gravable.

1. Presupuesto lo anterior, la resolución del litigio nos exige tener en cuenta (i) que se ha producido el incremento de valor que llena el hecho imponible del impuesto, (ii) que tal incremento se cuantifica -a tenor de las escrituras de adquisición y transmisión- en la suma de 17.473,71 euros y (iii) que la cuota girada al contribuyente ha ascendido a 76.847,76 euros.

2. Una aplicación literal, simple y -desde luego- poco reflexiva de la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 126/2019, de 31 de octubre podría conducirnos a una solución fácil del presente recurso de casación.

Consistiría tal solución en trasladar al factum de este proceso la declaración contenida en el fundamento jurídico quinto de aquella sentencia en los siguientes términos: como resulta inconstitucional el 107.4 de la Ley de Haciendas Locales cuando la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente, bastaría con ajustar nuestra cuota a esa declaración para eludir la vulneración del principio de capacidad económica y el de interdicción de la confiscatoriedad.

De esta forma, la cuota constitucional (respetuosa con la capacidad económica, no confiscatoria y ajustada a la doctrina que emana de la repetida sentencia núm. 126/2019) ascendería a 17.473,71 euros, lo que obligaría a devolver al contribuyente la cuota que abonó en exceso (59.374,05 euros), pues esa parte de más -al superar el incremento obtenido- sí resulta inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, uno y otra consagrados en el art. 31.1 CE.

3. Una respuesta como esa sería, quizás, adecuada a la letra de la doctrina constitucional que se desprende de la sentencia citada; pero resultaría completamente insatisfactoria desde la perspectiva material del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad, cuya regulación constitucional conviene recordar (artículo 31.1 de la Constitución): "todos los ciudadanos 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 y que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

Probablemente no sea este el lugar para hacer doctrina sobre estos principios, sobre todo cuando tanto se ha escrito sobre los mismos en relación con el tributo que nos ocupa. Pero sí creemos imprescindible recordar que la capacidad económica debe ser respetada por todo tributo, en el bien entendido que ésta pues ser real o potencial -como sucede en el impuesto que analizamos- aunque nunca inexistente, como sucedería en los casos en los que la transmisión de la propiedad de los terrenos en cuestión no pusiera de manifiesto incremento de valor alguno.

Incluso en estos supuestos (esto es, cuando la enajenación del bien permitiera identificar una plusvalía) la no confiscatoriedad supondría un límite infranqueable del esfuerzo tributario exigible a los contribuyentes, de suerte que la distribución de la carga tributaria que se deriva de la definición del hecho imponible, de los supuestos de no sujeción, de las exenciones, de las deducciones o de los tipos impositivos no podría implicar en ningún caso que los obligados tributaros acabaran viendo seriamente comprometido su patrimonio, o una gran parte del mismo o -en definitiva- su derecho de propiedad para poder hacer frente al pago de esa carga tributaria.

4. Dice el Diccionario de la RAE que el adjetivo "confiscatorio", en su segunda acepción y dicho especialmente de un impuesto, se refiere a aquello "que detrae una proporción excesiva de la renta gravada".

En nuestro auto planteando la cuestión de inconstitucionalidad en el recurso de casación núm. 981/2018 (y en la propia sentencia del Tribunal Constitucional núm. 126/2019, de 31 de octubre) hicimos referencia in extenso a la

doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (expresada, entre otras, en sentencias de 3 de julio de 2003, asunto *Buffalo Srl c. Italia*; de 9 de marzo de 2006, asunto *Eko-Elda AVEE c. Grecia*; de 14 de mayo de 2013, asunto *N.K.M. c. Hungría*, y de 2 de julio de 2013, asunto *R.Sz. c. Hungría*) sobre la existencia de la confiscatoriedad prohibida por el Convenio cuando se exige al sujeto pasivo que cumpla con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante la imposición de una carga excesiva o exagerada.

Y el Tribunal Constitucional no solo se ha hecho eco en numerosas ocasiones de esa doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, sino que ha señalado con reiteración que la prohibición de confiscatoriedad debe interpretarse como la imposibilidad de que el sistema tributario consuma la riqueza de los contribuyentes, pues "lo que se prohíbe no es la confiscación, sin justamente que la imposición tenga «alcance confiscatorio»", lo que sucedería si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades.

5. Dicho lo anterior, consideramos fuera de toda duda que la concreta aplicación de un tributo que suponga que el contribuyente tenga que destinar a su pago la totalidad o la mayor parte de la riqueza real o potencial que tal tributo pone de manifiesto tendrá carácter confiscatorio en la medida en que supone - claramente- una carga excesiva, exagerada y, desde luego, no proporcional a aquella capacidad económica que, en definitiva, justifica la existencia misma de la figura tributaria correspondiente.

Y esto -la plena coincidencia entre la riqueza gravada y el coste fiscal para el contribuyente- es lo que ocurre en el

que caso que analizamos después de aplicar en su estricta literalidad la doctrina constitucional contenida en la sentencia núm. 126/2019, de 31 de octubre, de tan continua cita, y en la que -como dijimos- se declara inconstitucional por confiscatoria la parte del gravamen que excede "del beneficio realmente obtenido". Lo que sucede, en efecto, es que la cuota tributaria que debe abonar nuestro sujeto pasivo (17.473,71 euros) coincide plenamente con el incremento (17.473,71 euros) que constituye el hecho imponible del impuesto y que determina, por tanto, la medida de capacidad económica tenida en cuenta por el legislador para exigirlo.

No parece necesario efectuar especiales disquisiciones dialécticas para convenir que una situación como la descrita resulta contraria también a los principios de capacidad económica y a la prohibición de confiscatoriedad que prevé el artículo 31.1 de la Constitución. Y un resultado de esa naturaleza ha de reputarse, asimismo, escasamente respetuoso con las exigencias de la justicia tributaria a la que se refiere el propio precepto constitucional.

6. Llegados a este punto, resta por determinar cuáles sean las consecuencias de esta declaración, esto es, qué alcance ha de otorgarse a una liquidación tributaria que, aplicando un precepto legal que no puede calificarse de inconstitucional en la medida en que grava un incremento de valor constatado, establece una cuota que hemos reputado confiscatoria al absorber la totalidad de la riqueza gravable, esto es, al obligar al contribuyente a destinar al pago del tributo toda la plusvalía puesta de manifiesto en la transmisión de la finca cuando tal plusvalía es el (único) indicador de capacidad económica previsto por el legislador para configurar el impuesto.

Desde luego, no es este Tribunal el órgano llamado a determinar, y mucho menos a fijar de manera general, qué porcentaje de incremento de valor podría coincidir con la cuota tributaria para que no existiera la exageración, el exceso o la desproporción que aquí concurre. Tampoco, obviamente, nos corresponde analizar el sistema en su conjunto, o ponerlo en relación con el concreto contribuyente para obtener un canon aceptable que excluyera, en este supuesto específico, el alcance confiscatorio.

En la propia sentencia del Tribunal Constitucional núm. 126/2019, de 31 de octubre, se contiene una llamada al legislador que entendemos extraordinariamente conveniente y que, además, resulta muy oportuna en el caso que analizamos.

En esta última sentencia -recordando lo que ya había señalado en sus pronunciamientos de 2017 relativos al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana- afirma el Tribunal Constitucional que es tarea del legislador, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, "realizar la adaptación del régimen legal del impuesto a las exigencias constitucionales puestas de manifiesto" en la doctrina emanada de aquellas declaraciones.

Pero añade algo más, de extraordinaria relevancia:

"Solo al legislador le es dado, entonces, regular esa contribución y la forma de adecuarla a la capacidad económica de cada cual, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de dos años desde la publicación de la STC 59/2017, de 11 de mayo (en el «BOE» núm. 142, de 15 de junio), sin que haya acomodado el impuesto a las exigencias constitucionales. Es importante

subrayar que el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) exige no solo la claridad y certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable, sino también la legítima confianza y la previsibilidad en sus efectos, entendida como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano de cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (STC 135/2018, de 13 de diciembre, FJ 5)".

7. A falta de la "acomodación del impuesto a las exigencias constitucionales", nuestro pronunciamiento solo puede limitarse a fijar doctrina sobre el supuesto analizado y, con arreglo a dicha doctrina, resolver el recurso de casación y las pretensiones ejercitadas por las partes. Y vamos a hacerlo en los siguientes términos:

Resulta contraria a Derecho -por implicar un claro alcance confiscatorio- una liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, aplicando los artículos correspondientes de la Ley de Haciendas Locales, establezca una cuota impositiva que coincida con el incremento de valor puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión del terreno, esto es, que absorba la totalidad de la riqueza gravable.

CUARTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

1. Consecuencia obligada de lo hasta aquí expuesto debe ser, en primer lugar, la declaración de haber lugar al recurso de casación interpuesto por el ayuntamiento de Madrid, pues la sentencia impugnada -al acoger la tesis maximalista, prescindiendo de la existencia o no de incremento de valor constatado en las actuaciones- ha infringido nuestra doctrina



derivada de las sentencias de 9 de julio de 17 de julio de 2018, por lo que debe ser casada.

2. El recurso contencioso-administrativo interpuesto por COVEAL, SA frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid de 17 de marzo de 2016 debe ser estimado, procediendo la rectificación de la autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos que había sido denegada por el Director de la Agencia Tributaria de Madrid por resolución de 10 de marzo de 2015".

Trasladando esta doctrina al caso presente, resulta que los valores tomados en cuenta por la Administración para justificar que sí ha existido un incremento de valor, valores que aparecen reflejados en la propia resolución recurrida, son los siguientes:

"CUARTA: Por esta Administración se ha comprobado que el inmueble experimenta un aumento en su valor como bien inmueble urbano entre la fecha de fallecimiento de la causante y la fecha de la escritura de compraventa, según los datos obtenidos de la certificación catastral de valor de referencia de bienes inmuebles de la Dirección General del Catastro, que se incorporan al expediente y que se ajustan al siguiente detalle:

Fecha de valor de referencia 4 de noviembre de 2023:

Valor de referencia del inmueble con referencia catastral 6387602TL7368E0022DF: **302.426,59 €.**

Fecha de valor de referencia 13 de noviembre de 2024:

Valor de referencia del inmueble con referencia catastral 6387602TL7368E0022DF: **302.652,13 €.**

Dichos valores no se toman como valor comprobado por la Administración, sino que se aportan como prueba aceptable del aumento de valor del inmueble y de esta forma, se considera destruida la prueba



indiciaria que le sirve de fundamento a la pretensión de los recurrentes, se acredita la existencia de incremento de valor, se entiende producido el hecho imponible del impuesto y procede, en consecuencia, desestimar el recurso presentado”.

Pues bien. Aunque se diga que dichos valores no se toman como valor comprobado por la Administración, sin embargo, son valores a los que la Administración sí otorga validez al remitirse específicamente a ellos en la propia resolución. La diferencia entre ambos valores (adquisición - transmisión posterior), como expone la parte actora en su demanda, es de tan solo 225,54 euros. La cuota tributaria, sin embargo, asciende a nada menos que 1.584,10 euros. No solo se absorbe la ganancia o incremento patrimonial, sino que acaba por obligar a los contribuyentes a tener que soportar el impuesto con su propio patrimonio. Se han vulnerado por parte de la Administración Tributaria a través del método aplicado los principios constitucionales de justicia tributaria, proporcionalidad, y capacidad económica.

Debe tenerse en cuenta que si bien el actual artículo 104.5 del TRLHL, tiene una nueva redacción que le ha sido otorgada por el ~~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**, sin embargo, este RD Ley, en su misma Exposición de Motivos I, pone de manifiesto expresamente lo siguiente (el formato de letra destacada es de este juzgador):



"La Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de fecha 11 de mayo de 2017, relativa al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, declaró inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4, del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, pero únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

Posteriormente, el Alto Tribunal, en su Sentencia 126/2019, de fecha 31 de octubre de 2019, declaró también inconstitucional el artículo 107.4 del citado texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, respecto de los casos en los que la cuota a satisfacer sea superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente.

Y, finalmente, la reciente Sentencia 182/2021, de fecha 26 de octubre de 2021, ha venido a declarar la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del mencionado texto refundido, 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.

El Tribunal Constitucional ha señalado en el fundamento jurídico 5 de esta sentencia que «el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado



inmobiliario y de la crisis económica, y, por tanto, al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (artículo 31.1 CE)».

Pues bien, este real decreto-ley tiene por objeto dar respuesta al mandato del Alto Tribunal de llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto como consecuencia de la última de las sentencias referidas, así como integrar la doctrina contenida en las otras dos sentencias, al objeto de dar unidad a la normativa del impuesto y cumplir con el principio de capacidad económica (...) ”.

En base a la redacción de la exposición de motivos que se acaba de transcribir, el motivo de oposición a la demanda planteado por la administración en su contestación oral a la demanda, referente a que una vez presentada la declaración por los obligados tributarios no tenía la Administración otra opción que acudir al método objetivo para hallar la cuota tributaria, no puede ser acogido, toda vez que la exposición de motivos trascrita constituye la *ratio legis* o razón de ser que configura el espíritu y finalidad de la ley, y que constituye el primer pilar interpretativo al que debe acudir la propia administración a la hora de determinar cómo aplicar la norma para no terminar vulnerando, a través de interpretaciones rígidas e inflexibles, los principios constitucionales anteriormente mencionados y la doctrina del TC que la propia Exposición de Motivos menciona como fundamento de la nueva normativa.

Y tampoco se puede invocar en el caso presente el contenido del art. 119.3 de la LGT, que establece como regla general la irrevocabilidad de la opción, pues en el caso presente, por el mero hecho de presentar su declaración del tributo por parte de los contribuyentes en cumplimiento de lo ordenado en el art. 104.5 del TRLRHL, que establece que "Para ello, el interesado en acreditar la inexistencia de incremento de valor **deberá declarar la transmisión (...)**", no puede presumirse automáticamente que "hayan optado" por el método aplicado por la Administración.

Es cierto que el Juzgado homónimo de esta ciudad, Juzgado de lo CA nº 2, en Sentencia nº 191/2025, de 6 de octubre, dictada en el marco del Procedimiento Abreviado nº 105/2025, ha razonado y puesto de manifiesto lo siguiente en torno a esta circunstancia:

Ciertamente la correcta viabilidad de este instituto y su principal consecuencia de la irrevocabilidad, pasa necesariamente porque la opción y las alternativas ideadas legalmente respondan a una delimitación precisa y cierta sobre el ámbito de su aplicación y los efectos derivado ~~del ejercicio de la opción~~, también, que amparadas las opciones que ofrece el legislador en el principio de justicia tributaria y la concreción de la efectividad del principio de capacidad económica, podría verse afectada la irrevocabilidad como regla general cuando una modificación de las circunstancias sustanciales determinantes en el ejercicio de la opción afecten a los citados principios".

En el presente caso, no resulta controvertido que de conformidad con lo dispuesto en la Ordenanza Núm. 3 Reguladora del IIVTNU cuyo artículo 5.1 reproduce lo dispuesto en el Art. 107.1 del

TRLRHL, para la liquidación del IIVTNU se ofrecen al obligado tributario dos opciones o alternativas de cálculo, de manera que concurren claramente los elementos propios y definitorios de las opciones de conformidad con el artículo 119.3 LGT, y que la sentencia que citamos interpreta, esto es:

.- Concurre un elemento de carácter objetivo, consistente en la conformación por la norma tributaria de una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes.

.- Y, otro elemento de carácter volitivo, consistente en el acto libre, de voluntad del contribuyente, reflejado en su declaración y autoliquidación.

La precitada sentencia realiza un análisis interpretativo sobre las opciones tributarias, indicando:

" (...)

De acuerdo con el Diccionario de la lengua española de la Real Academia Española (RAE), el término "opción" comporta varias acepciones, la mayoría basadas en la idea de elección entre diferentes alternativas, como por ejemplo "cada una de las cosas a las que se puede optar" o "derecho a elegir entre dos o más cosas, fundado en precepto legal o en negocio jurídico" (acepción jurídica).

Ahora bien, conviene que enfatizamos que el artículo 119.3 LGT no se refiere a cualesquiera opciones -es decir, a un concepto amplio o genérico de opción-, sino sólo a aquellas "opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración."

A nuestro juicio, semejante previsión implica, primero, que esa "normativa tributaria" identifique que, una determinada alternativa que se le presenta o se le ofrece al contribuyente, es una verdadera

"opción tributaria" y, segundo, que esa opción deba ejercitarse, solicitarse o renunciarse a través de una declaración.

Opciones tributarias en el sentido expresado, se encuentran sin dificultad en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("BOE" núm. 285, de 29 de noviembre), como la opción por la tributación conjunta (arts. 83) o la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (art 93); en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ("BOE" núm. 288, de 28 de noviembre), como la elección del régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda (art. 48 LIS) o la aplicación del régimen de consolidación fiscal (art. 61 LIS); o, en fin, en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ("BOE" núm. 312, de 29 de diciembre), con relación, por ejemplo, a la aplicación del régimen especial del grupo de entidades (art 163 quinquies). [...] "

Por lo tanto, de conformidad con esta doctrina jurisprudencial, el tributo que nos ocupa admite encaje entre aquellos que contemplan en su normativa una verdadera opción tributaria ya que se ofrece al contribuyente una determinada alternativa que debe, como dice la sentencia, ejercitarse, solicitarse o renunciarse a través de una declaración.

Más adelante, ahondando en el elemento volitivo descrito, añade la sentencia:

"(...), si la LGT considera declaración tributaria "todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos" (art 119.1 párrafo primero), parece evidente que las declaraciones tributarias deben ser expresas, no presuntas y, por tanto, en la medida que opciones tributarias son las "que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración" (art 119.3), **también resulta evidente que la elección**

(o la renuncia) de una u otra alternativa en que la opción consiste, necesariamente habrá de ser expresa y no presunta, precisamente, por venir incorporada a una declaración o autoliquidación, calificada esta última como declaración por el art. 120.1 LGT, sin perjuicio del ejercicio tácito de la opción cuando se desprende de forma inequívoca y concluyente la voluntad de elección (sentencia de este Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020, rec. cas. 5692/2017 ECLI:ES:TS:2020:1102.)"

Por lo que, conforme a lo expuesto no cabe presumir la elección o voluntad del contribuyente desde el momento que el ejercicio de toda opción ha de ser expresa o tácita pero inequívoca, por lo que, en el caso que se nos presenta, la Administración demandada no podía orillar esa voluntad inequívoca del recurrente/contribuyente expresamente manifestada al realizar la autoliquidación del tributo". (el formato de letra destacada es de este juzgador).

Sin embargo, en el caso presente, del contenido del expediente administrativo únicamente se deduce que los contribuyentes presentaron la declaración tributaria a fin de cumplir con las obligaciones (art. 104.5 TRLRHL) que les pudiera eventualmente corresponder para con la Administración Tributaria, pues no tienen por qué ser expertos en la materia, pero no eligieron. ^{En ningún momento} específicamente la aplicación del método por el que se ha decantado la administración, y tampoco cabe presumir que esa haya sido su intención o voluntad, pues sería absurdo que un administrado estuviera dispuesto a soportar con su propio patrimonio una cuota tributaria que excede con creces de la ganancia real obtenida con la transmisión y que, además, es contraria a la más reciente doctrina del TC.

Por ello, como expone la parte demandante en su demanda, debe acogerse esta pretensión subsidiaria y, en consecuencia, dado que según los cálculos realizados por la parte actora (no desmentidos por la parte demandada en su contestación a la demanda) la determinación del impuesto teniendo en cuenta tal variación supondría pagar conjuntamente por los tres hermanos la cuantía de 31,14 € (en vez de los 1.584,09 € liquidados), debe fijarse en esta cuantía la determinación del impuesto: en la cuantía de 31,14 €, por lo que la Administración demandada deberá proceder a la devolución a los actores de las cantidades indebidamente ingresadas en cuanto excedan de dicha cantidad, incrementadas con los correspondientes intereses legales desde que tal cantidad fue ingresada por cada uno de los demandantes.

TERCERO.- Costas.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la L.J.C.A., no se imponen las costas procesales a ninguna de las partes, ya no solo porque en puridad nos hallamos ante una estimación parcial¹, sino también por la presencia de serias dudas de derecho en la resolución de la controversia.

La cuestión que nos ocupa, pese a su aparente sencillez, constituye una materia jurídicamente muy compleja, como lo demuestran las sentencias del Tribunal Constitucional que se han pronunciado sobre la inconstitucionalidad de las normas reguladoras de este tributo, sentencias que por ser conocidas por las partes baste con su mera mención, hallándonos ante una



materia para cuya respuesta se precisa acudir necesariamente al terreno de la interpretación y analizar detenidamente las circunstancias caso por caso.

En consecuencia, cada parte deberá abonar las costas procesales ocasionadas a su instancia, y las comunes por mitad.

CUARTO.- Frente a la presente sentencia no cabe interponer recurso.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente aplicación, en nombre de su S.M. el Rey y por el poder que me confiere la Constitución,

FALLO

ESTIMO en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D^a _____, D. _____,

y D^a _____,

contra los actos administrativos sancionados en el encabezamiento de la presente, en el sentido de que, desestimando la pretensión principal, se estima sin embargo la pretensión subsidiaria ejercitada en la demanda, de modo que la determinación del impuesto teniendo en cuenta tal variación supondría pagar conjuntamente por los tres hermanos la cuantía de 31,14 € (en vez de los 1.584,09 € liquidados), debiendo fijarse en esta cuantía la determinación del impuesto: en la cuantía de 31,14 €; por lo que la Administración demandada deberá proceder a la devolución a los actores de las cantidades indebidamente



ingresadas en cuanto excedan de dicha cantidad, incrementadas con los correspondientes intereses legales desde que tal cantidad fue ingresada por cada uno de los demandantes.

Sin imposición de las costas procesales a ninguna de las partes.

Notifíquese la presente resolución a las partes haciéndoles saber que contra la citada resolución no cabe recurso.

Así por esta mi sentencia lo pronuncio, mando y firmo.

La difusión del texto de esta resolución a las partes interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutelar o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.