

R. CASACION núm.: 6025/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 1166/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 11 de septiembre de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6025/2018, interpuesto por la procuradora doña María González-Pinto Coterillo, en representación del Ayuntamiento de Santander, mediante escrito presentado el 11 de septiembre de 2018 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 25 de junio de 2018 por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 2 de Santánder, que estimó el recurso 51/2018, interpuesto por
, relativo a liquidaciones giradas por el impuesto sobre incremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana [«IIVTNU»].

El Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 2 de Santander tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 17 de septiembre de 2018, ordenando el emplazamiento de las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. El Ayuntamiento de Santander, parte recurrente, se ha personado dentro del plazo señalado en el artículo 89.5 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) [«LJCA»].

parte recurrida, no se ha personado en el mencionado plazo.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso.

Según la propia Sentencia que se recurre (Fundamento de Derecho Primero), el objeto del recurso contencioso-administrativo en su día planteado y que dio origen al Procedimiento Abreviado nº 51/2018 era la impugnación de la desestimación presunta del recurso de reposición presentado contra las liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) giradas por el Ayuntamiento de Santander tras la venta de tres inmuebles en fecha 22-11-2017. Las alegaciones de la recurrente consistieron en que la liquidación del impuesto es contraria a Derecho porque, tras la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017, se ha declarado la inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL), no existiendo cobertura legal para determinar la concurrencia o no del hecho imponible. De ahí su solicitud de estimación del recurso, declaración de nulidad de las liquidaciones recurridas y devolución de las mismas, con imposición de costas a la Administración.

Por su parte, el Ayuntamiento de Santander sostuvo y sostiene que la resolución impugnada se ajusta a Derecho y que, en cualquier caso, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de Mayo de 2017, no declara la inconstitucionalidad de los preceptos del TRLRHL totalmente sino únicamente en los términos del inciso. Es decir, que, el Tribunal Constitucional no ha anulado totalmente el impuesto y la falta de gravamen exige la prueba, por parte del sujeto pasivo, de que no hay hecho imponible pudiendo pedir pericial contradictoria.

El Juzgado de lo Contencioso- administrativo nº 2 de Santander estimó íntegramente la demanda presentada contra la resolución del Ayuntamiento de Santander mediante la cual se efectuó la liquidación del IIVTNU.

SEGUNDO.- Auto de admisión del recurso de casación.

Con fecha 108-01-2019, la Sección de Admisión (Primera) del Tribunal Supremo acordó mediante Auto:

«1º) Admitir el recurso de casación RCA/6025/2018, preparado por el Ayuntamiento de Santander contra la Sentencia dictada el 25 de junio de 2018 por el Juzgado de lo Contencioso- administrativo número 2 de Santander en el recurso 51/2018.

2º) Precisar la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, que consiste en:

Determinar si, para garantizar la seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución), la igualdad en la aplicación de la ley (artículo 14 de la Constitución) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria (artículos 31.3 y 133.1 y 2 de la Constitución), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento de derecho de devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una

situación inexpressiva de capacidad económica, como deriva de la tesis que sostiene el Juez a quo».

TERCERO.- Votación, fallo y deliberación del recurso.

De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción , y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 10 de septiembre de 2019.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Remisión a los razonamientos expresados en la sentencia de esta Sala nº 1163/2018, de 9 de julio, que resuelve el recurso de casación nº 6226/2017 .

Dada la interpretación de los preceptos a los que alude el auto de admisión procede recordar la interpretación que tal sentencia efectuó de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, tras lo que será preciso suministrar una respuesta singularizada a la situación particular que el asunto presenta.

Y los pronunciamientos relevantes de la STS de 9 de julio de 2018 (recurso de casación núm. 6226/2017), por lo que ahora interesa, son estos:

-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 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 .

-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 inexpresiva 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.

-Corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Y este extremo, no solo se infiere con carácter general del artículo 105.1 LGT , conforme al cual "quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", sino que también, y en el ámbito concreto que nos ocupa, ha sido puesto de relieve por el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 5 b) de la STC 59/2017, y admitido, incluso, por la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 (RCA 2672/2017).

-Para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo (a) 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 [cuyo valor probatorio sería equivalente al que atribuimos a

la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en los fundamentos de derecho 3.4 de nuestras sentencias de 23 de mayo de 2018 (RCA núms. 1880/2017 y 4202/2017), de 5 de junio de 2018 (RRCA núms. 1881/2017 y 2867/2017) y de 13 de junio de 2018 (RCA núm. 2232/2017); (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU.

-Aportada -según hemos dicho, por cualquier medio- 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.

-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. En la vía contencioso-administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 LJCA y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 LJCA , de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

SEGUNDO.- Hechos recogidos en la sentencia de instancia.

En consecuencia, de lo dicho en dicha sentencia de referencia y a la que han seguido otras de esta Sala, se rechaza por la jurisprudencia la tesis maximalista, sin perjuicio de que en los respectivos procesos a través de la prueba correspondiente el sujeto pasivo del impuesto pueda demostrar la inexistencia de plusvalía real en el momento de la transmisión, por lo que el recurso ha de ser estimado.

La Sentencia núm. 1163/2018, de 9 de julio de 2018, en el Recurso de casación 6226/2017, fija una interpretación en relación con la posibilidad de probar la inexistencia de plusvalía, y corresponde al obligado tributario la carga de la prueba de la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido, al amparo del artículo 105.1 LGT , permitiendo al sujeto pasivo acreditar este extremo, con cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleje en las correspondientes escrituras públicas. Para la recurrente no se ha aportado al presente caso, elemento probatorio alguno, salvo las propias manifestaciones del recurrente, que permitan acreditar al menos indiciariamente la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión. Es más, la Resolución del Ayuntamiento de Santander de 14-03-2018, por la que se desestimó el recurso de reposición planteado indica:

«2º) Que la recurrente hasta la fecha no ha intentado siquiera acreditar que en su caso concreto la renta gravada y la capacidad económica puesta de manifiesto en la transmisión no sea real.

Por el contrario, tras el examen de la documentación obrante en esta Administración, se ha podido comprobar que el precio de adquisición del inmueble en el año 1997 fue de 31.000.000 de pesetas, equivalentes a 186.313,75, mientras que el de transmisión actual es por 385.000 €. De lo anterior, resulta que efectivamente existe un incremento de valor de los terrenos y una manifestación de capacidad económica».

En consecuencia procede estimar el recurso de casación, en cuanto aplica el Juzgado la tesis maximalista, pero desestimando el recurso contencioso-administrativo, al no haber acreditado la recurrente el decremento del valor del bien transmitido.

TERCERO.- Contenido interpretativo de esta sentencia.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA , procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a las cuestiones

suscitadas en el auto de admisión y declarar, remitiéndonos a la jurisprudencia relacionada en los fundamentos de derecho anteriores, lo siguiente: en el presente caso, la interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1, 2 y 4, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, permite concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ha de ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda.

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

Rechazada la tesis maximalista, procede, por los motivos antes expresados, estimar el recurso de casación y retrotraer las actuaciones al Juzgado número 2 de Santander para que con libertad de criterio resuelva lo procedente sobre la existencia o no de incremento o decremento patrimonial en virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA proceda declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar como doctrina legal el criterio interpretativo expresado en el fundamento de derecho tercero de la presente sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación núm. 6025 /2018, interpuesto por el procurador don Eduardo Moya Gómez en representación del Ayuntamiento de

Santander, contra la sentencia dictada el 25 de junio de 2018 por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 2 de Santander, que estimó el recurso 51/2018, interpuesto por _____, relativo a liquidaciones giradas por el impuesto sobre incremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana [«IIVTNU»]. Con retroacción de actuaciones a dicho Juzgado.

3º) No formular pronunciamiento sobre las costas procesales.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma:

D. Nicolás Maurandi Guillén

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma **D. JOSÉ DÍAZ DELGADO**, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

