

R. CASACION núm.: 5948/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolás Maurandi Guillén

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

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 1213/2019

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 23 de septiembre de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5948/2018, interpuesto por el Ayuntamiento de Santander, defendido por la letrada doña Begoña Díez Andreu, contra la sentencia de 25 de junio de 2018 del Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 2 de Santander, dictada en el procedimiento abreviado núm. 25/2018, que se pronunció sobre una liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Han sido partes recurridas

que no han formalizado oposición al recurso de casación.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Nicolás Maurandi Guillén.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia aquí recurrida tiene la siguiente parte dispositiva:

«**FALLO:**

ESTIMAR EL RECURSO presentado contra las liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de naturaleza Urbana (IIVTNU) recurridas realizada por el Ayuntamiento de Santander por ser contrario a Derecho y, en su virtud, se anulan las mismas, condenando a la Administración a su devolución más los intereses legales correspondientes con imposición de las costas procesales a la Administración».

SEGUNDO.- Notificada la anterior sentencia, por la representación procesal del Ayuntamiento de Santander se preparó recurso de casación, y la Sala de instancia lo tuvo por preparado y remitió las actuaciones a este Tribunal con emplazamiento de las partes.

TERCERO.- Recibidas las actuaciones, el auto de 12 de diciembre de 2018 de la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo resolvió admitir el recurso de casación y determinar cuál era la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, lo que efectuó en los términos que se indican más adelante en el apartado de "*fundamentos de derecho*" de la actual sentencia.

CUARTO.- La representación procesal del Ayuntamiento de Santander presentó escrito de interposición de su recurso de casación en el que, tras

exponer las infracciones normativas y jurisprudenciales reprochadas a la sentencia recurrida, se terminaba así:

«A LA SALA SUPLICO:

Que tenga por interpuesto recurso de casación contra la Sentencia nº 126/2018, de 25 de junio de 2018, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Santander en el procedimiento seguido por el recurso abreviado nº 25/2018, y estimado el mismo, anule la Sentencia impugnada, de conformidad con lo expuesto en los Fundamentos de derecho del presente escrito de interposición».

QUINTO.- Se señaló para votación y fallo del presente recurso la audiencia de 10 de septiembre de 2019.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *La liquidación y la actuación administrativa litigiosa; la sentencia recurrida; e indicación de quien es la parte recurrente en la actual casación.*

1.- ingresaron unas liquidaciones por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) como consecuencia de la adquisición de derechos sobre un inmueble en virtud de herencia.

2.- Posteriormente, se planteó recurso de reposición contra ellas y se solicitó su anulación y la devolución de lo ingresado, con el argumento principal de que las liquidaciones practicadas derivaban de la aplicación de unos preceptos legales que habían sido declarados inconstitucionales [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-TRLHL].

3.- La resolución de 6 de marzo de 2015 del Ayuntamiento desestimó la solicitud de rectificación de las resoluciones y la consiguiente devolución de su importe, justificando su decisión en que el Tribunal Constitucional había declarado que el impuesto no es con carácter general inconstitucional sino solamente en los casos en los que se somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica.

4.- Se interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 2 de Santander; y el motivo de impugnación esgrimido en la demanda fue la inconstitucionalidad de la regulación legal declarada por el Tribunal Constitucional.

5.- La sentencia del juzgado anuló las liquidaciones impugnadas, con el razonamiento principal de que se habían basado en unos preceptos legales que habían sido declarados inconstitucionales y nulos por el Tribunal Constitucional [los artículos 107.1 y 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].

6.- El actual recurso de casación lo ha interpuesto el Ayuntamiento de Santander.

SEGUNDO.- *La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia según el auto de admisión del recurso de casación.*

La determina así la parte dispositiva del auto:

«2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia 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 del derecho a la 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 inexpresiva de capacidad económica, como deriva de la tesis que sostiene la *Jueza a quo*».

TERCERO.- *El recurso de casación del Ayuntamiento de Santander.*

Mantiene en esencia que la sentencia recurrida incurre en un error interpretativo de la doctrina constitucional, en cuanto al alcance del pronunciamiento de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, declarada por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017, de 11 de mayo.

Señala, así mismo, que la sentencia impugnada está realizando una interpretación diferente y contraria a la contenida en la sentencia de 9 de julio de 2018 dictada por esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en el recurso de casación núm. 6226/2017.

CUARTO.- *Coincidencia sustancial del actual recurso de casación, en lo que hace a la principal cuestión debatida, con el recurso de casación nº 6226/2017 resuelto por la sentencia de esta Sala nº 1163/2018, de 9 de julio.*

Remisión íntegra a los razonamientos expresados en esta última sentencia.

El objeto del actual recurso de casación consiste en determinar si la sentencia aquí directamente recurrida es o no conforme a Derecho.

Esto hace necesario interpretar cabalmente la STC 59/2017, de 11 de mayo, sentencia que declara inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL; y hace también obligado comenzar con una referencia a la sentencia de esta Sala y Sección de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación nº 6226/2017, pues en ella se plantean y resuelven cuestiones idénticas en lo sustancial a las que en este recurso de casación han sido objeto de debate.

Esa esencial identidad entre el actual recurso de casación y el que ha sido resuelto en la mencionada sentencia de 9 de julio 2018, impone reproducir en lo que es de interés para el actual litigio, como seguidamente se hará, lo razonado en dicha sentencia; y obliga a utilizar tales razonamientos como base argumental de lo que ha de decidirse en la actual sentencia para la situación particular sobre la que versa el concreto litigio que fue suscitado en el proceso jurisdiccional en el que ha sido dictada la sentencia que es impugnada en la actual casación.

Así lo aconsejan razones de coherencia y unidad de doctrina, inherentes a los postulados de igualdad en la aplicación de la ley y seguridad jurídica (artículos 14 y 9.3 de la Constitución).

Y los pronunciamientos relevantes de la STS de 9 de julio de 2018 (recurso de casación núm. 6226/2017), en relación a idéntica cuestión interpretativa que la que aquí se suscita y por lo que ahora interesa, son éstos:

«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 (RRCA 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».

QUINTO.- *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 que ha sido 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 antes hemos expresado, 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

«imp[ide] 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 [...].

SEXTO.- *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

A la vista de todo lo expresado, sobre la base de nuestra sentencia de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación nº 6226/2017, procede declarar lo siguiente:

1.- La sentencia recurrida debe ser casada y anulada, en tanto contiene un criterio contrario al que hemos establecido, ya que considera erróneamente que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, sobre determinación de la base imponible del impuesto municipal que nos ocupa, han sido expulsados de modo absoluto e incondicional del ordenamiento jurídico; criterio que hemos rechazado formalmente al afirmar que

«(tales artículos) ...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».

2.- La consecuencia de lo que antecede debe ser también la desestimación del recurso contencioso-administrativo que fue deducido en la instancia, al carecer de justificación los motivos de impugnación que fueron esgrimidos en la demanda formalizada en el proceso de instancia.

SÉPTIMO.- *Pronunciamiento sobre costas*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.; y, sobre las de la instancia, son de apreciar la clase de dudas a que hace referencia el artículo 139.1 del anterior texto legal.

FALLO

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

Primero.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia (que reitera el fundamento séptimo de nuestra sentencia de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación nº 6226/2017).

Segundo.- Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Santander contra la sentencia de 25 de junio de 2018 del Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 2 de Santander [dictada en el procedimiento abreviado núm. 25/2018], sentencia que se casa y anula a los efectos de lo que seguidamente se declara.

Tercero.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo que fue interpuesto en el proceso de instancia por

Cuarto.- No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación; y tampoco sobre las correspondientes al proceso de instancia.

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