



Roj: **STS 3061/2019 - ECLI:ES:TS:2019:3061**

Id Cendoj: **28079130022019100450**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **12/09/2019**

Nº de Recurso: **4079/2018**

Nº de Resolución: **1168/2019**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JESUS CUDERO BLAS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SJCA 2076/2018,**
ATS 11218/2018,
STS 3061/2019

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.168/2019

Fecha de sentencia: 12/09/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4079/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 10/09/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

Procedencia: JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 21

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

Transcrito por: EMGG

Nota:

R. CASACION núm.: 4079/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1168/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado



D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 12 de septiembre de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **4079/2018**, interpuesto por la letrada del AYUNTAMIENTO DE MADRID, contra la sentencia núm. 117/2018, de fecha 17 de abril de 2018, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 21 de Madrid, dictada en el procedimiento abreviado núm. 56/2017, sobre liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Ha sido parte en autos CARTERA KAIROS, SL, representada por el procurador de los tribunales don Marcelino Bartolomé Garretas.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 17 de abril de 2018 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 21 de Madrid, estimatoria del recurso núm. 56/2017 (procedimiento abreviado) interpuesto por CARTERA KAIROS, SL frente a varias liquidaciones del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) Con ocasión de la transmisión a favor de ACCIONA, SA de seis inmuebles situados en la calle Juan de Mena de Madrid, la transmitente -CARTERA KAIROS, SL, presentó las correspondientes autoliquidaciones del impuesto por importe total de 2.026,53 euros.

b) Solicitó después la expresada contribuyente rectificación de tales autoliquidaciones con la consiguiente devolución de ingresos indebidos por entender, sustancialmente, que la forma de determinación de la base imponible era contraria a la ley, tesis que fue rechazada por el Ayuntamiento de Madrid mediante resoluciones de 8 de febrero de 2015 que confirman, a su vez., el resultado de la autoliquidación por el mencionado importe y que fueron confirmadas en reposición por la ficción legal del silencio.

c) Contra dicha resolución, confirmada por el Tribunal Económico-Administrativo Municipal, interpuso la sociedad recurso jurisdiccional ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 21 de Madrid, que dictó sentencia estimatoria el 17 de abril de 2018 en la que, prescindiendo del análisis del motivo de impugnación aducido, aplicó la doctrina de la Sala de Madrid y concluyó que las liquidaciones debían ser anuladas, en cuanto giradas en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico *ex origine*, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado, pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza esto es "dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento", determinación que el Constitucional insiste queda reservada al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho, que con ello habría de quebrantar principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria, que en definitiva han determinado la declaración de inconstitucionalidad.

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

El letrado del Ayuntamiento de Madrid preparó recurso de casación contra la mencionada sentencia en el que, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, adujo infracción de 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 (BOE de 9 de marzo)

["TRLHL"], y de doctrina jurisprudencial contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017 (ES:TC:2017:59).

Razona que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la sentencia, argumentando que a través de una interpretación de inconstitucionalidad radical y absoluta de los artículos 107.1 y 107.2.a) TRLHL, se anula la liquidación, incurriendo en un error interpretativo de la doctrina constitucional, por cuanto el pronunciamiento de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2.a) debe entenderse "únicamente en la medida que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica".

El Juzgado *a quo* tuvo por preparado el recurso mediante auto, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante esta Sala Tercera.

La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 24 de octubre de 2018, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"Determinar si, para garantizar la seguridad jurídica (artículo 9.3 CE), la igualdad en la aplicación de la ley (artículo 14 CE) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria (artículos 31.3 y 133.1 y 2 CE), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL 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 IIVTNU, 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 el Juez *a quo* ".

TERCERO. Interposición del recurso de casación y oposición al mismo.

La letrada del Ayuntamiento de Madrid interpuso recurso de casación mediante escrito en el que indica que el juzgado 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. Sostiene el Ayuntamiento recurrente que el pronunciamiento de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) debe entenderse "únicamente en la medida que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica".

Por eso, aplicando la reciente doctrina de esta Sala Tercera, considera que la sentencia debe ser casada - en cuanto acoge una interpretación contraria a dicha doctrina jurisprudencial- con el consiguiente efecto de desestimar el recurso contencioso-administrativo deducido en la instancia pues, a juicio del Ayuntamiento recurrente, el contribuyente no ha probado en absoluto que la enajenación de la finca litigiosa haya provocado una minusvalía, ya que no son aptas a tal efecto las periciales aportadas.

La representación procesal de CARTERA KAIROS, parte demandante en la instancia y recurrida en casación, se opuso al recurso argumentando, esencialmente, que debe acordarse la devolución de los ingresos indebidos que en su momento se solicitó habida cuenta el error en la determinación de la base de cálculo del impuesto y refiriéndose, además, al error en que incurre el ayuntamiento al incorporar al escrito de interposición aspectos no alegados en el de preparación, ni en la instancia.

CUARTO. Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

La Sala, no considerando necesaria la celebración de vista por versar el asunto sobre cuestiones ya decididas en procesos anteriores en los que sí se celebró vista, señaló para la deliberación, votación y fallo de este recurso, el día 10 de septiembre de 2019, fecha, en la que, efectivamente, y previa deliberación, se votó y falló el mismo, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación.

*El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por el juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 21 de Madrid el 17 de abril de 2018 es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso interpretar cabalmente la STC 59/2017, sentencia que, recogiendo la jurisprudencia sentada en pronunciamientos recientes del propio Tribunal Constitucional en relación con normas forales de Guipúzcoa y Álava (SSTC 26/2017, de 16 de febrero, y 37/2017, de 1 de marzo, respectivamente), declara inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL.



A tal efecto, debemos comenzar por hacer referencia a la reciente sentencia de esta Sala y Sección de 9 de julio último, pronunciada en el recurso de casación núm. 6226/2017 (ES:TS:2018:2499), en sentido desestimatorio, puesto que en ella se plantean y resuelven cuestiones idénticas en lo sustancial a las que en este recurso de casación han sido objeto de debate, con la única salvedad de que las sentencias de uno y otro asunto son antagónicas en la respuesta judicial ofrecida y, por ende, las posiciones procesales de las partes, en este asunto, están invertidas respecto a las establecidas en el recurso de casación de referencia.

*En otras palabras, para una cuestión sustancialmente coincidente, el Juzgado núm. 21, a diferencia de lo que declaró la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Aragón en la sentencia impugnada en el recurso de casación aludido (el núm. 6226/2017), anuló la liquidación del IIVTNU examinada en la instancia, por considerar que la STC 59/2017 debía ser interpretada en un sentido expansivo conforme al cual quedaba privada de operatividad la posibilidad misma de mantener el impuesto, esto es, abstracción hecha de que el acto de transmisión del terreno hubiera puesto de manifiesto un incremento o una minusvalía patrimonial, pues la tesis que luce en la sentencia aquí impugnada es la de que tal circunstancia resulta indiferente a la vista de aquella doctrina constitucional.

SEGUNDO. Remisión íntegra a los razonamientos expresados en la sentencia de esta Sala núm. 1163/2018, de 9 de julio, que resuelve el recurso de casación núm. 6226/2017 .

Atendidas tales consideraciones y, en lo que aquí interesa, la esencial identidad entre este asunto y el que hemos resuelto en la mencionada sentencia de 9 de julio último, procede recordar aquí la interpretación que tal sentencia efectuó de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional anteriormente referidos, tras lo que será preciso efectuar la 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), en relación a idéntica cuestión interpretativa que la que aquí se suscita y 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 inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)". Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL [...].

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.

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, lo que debemos hacer necesariamente por remisión íntegra a la interpretación plasmada en el fundamento séptimo de la sentencia de 9 de julio último.

Así, a la cuestión formulada por el auto de admisión como necesitada de esclarecimiento, consistente en "... [D]eterminar 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 defiende el Juzgado a quo...", hemos de efectuar una remisión total a lo que al respecto señala dicho fundamento séptimo.

CUARTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

*Es en la resolución de las cuestiones suscitadas en este recurso de casación donde esta sentencia debe diferir -por pura coherencia, fundada en la inversión de las posiciones procesales, fruto a su vez del sentido de los respectivos fallos- de la respuesta contenida en la sentencia a la que continuamente nos venimos refiriendo, pues, como arriba indicamos, la aquí impugnada anula liquidación del IIVTNU, por considerar que, al margen de la situación concreta de ganancia o pérdida patrimonial experimentada con ocasión de la venta de los terrenos, dato del que abiertamente prescinde, el impuesto no podía ser exigido por haber perdido vigencia total el precepto legal habilitante del gravamen. En otras palabras, la sentencia aquí impugnada es el exponente claro de la que hemos venido a considerar la mal llamada tesis *maximalista*, pues aun descartando el uso de la expresión, la recogemos al menos para facilitar la comprensión de su sentido y alcance.

Ello nos conduce a las declaraciones siguientes, que vamos a fundamentar en lo declarado con valor de doctrina, y ampliamente transcrito, en nuestra sentencia de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación núm. 2662/2017 :

1) La sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 21 de Madrid -procedimiento abreviado núm. 56/2017 - 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, afirmación 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 argumentación central -única- del recurrente versó sobre la circunstancia de ser erróneo el cálculo realizado para determinar la cuota del impuesto, en tanto que cuestionó la fórmula utilizada y que se desprende de la ley, proponiendo una fórmula matemática alternativa, tal y como propugnaba la sentencia de 21 de septiembre de 2010 del Juzgado núm. 1 de Cuenca y del TSJ de Castilla La Mancha de 17 de abril de 2012.

A su juicio, debe rechazarse que la base de cálculo haya de ser el valor del suelo el día de la transmisión en lugar del incremento del valor del suelo que se ha producido, esto es, la diferencia entre el valor actual y aquel que tenía en el momento de ser adquirido. Por tanto, el propio demandante admite la existencia de una plusvalía, puesta de manifiesto con ocasión de la transmisión realizada, aunque lo pretendido, en realidad, no es otra cosa que una alteración del procedimiento de cálculo que desconoce directamente el mandato legal del artículo 107.4 TRLHL, al que debe estarse para determinar la base imponible del impuesto.

Conviene en todo caso recordar, conforme a nuestra sentencia de 9 julio de 2018 (recurso de casación núm. 6226/2017), que corresponde al sujeto pasivo la prueba de que no ha existido plusvalía demostrando que el terreno no experimentó un incremento del valor, actividad probatoria que no ha sido intentada siquiera por el interesado, lo que obliga a desestimar el recurso contencioso-administrativo que dedujo ante el Juzgado.



3) Por lo demás, conviene salir al paso de alguna afirmación efectuada por la parte recurrida en su escrito de oposición. Entiende la Sala, en contra de lo que en tal escrito se afirma, que ninguna objeción formal puede imputarse al escrito de interposición del recurso de casación: el ayuntamiento de Madrid no altera en modo alguno en él el debate litigioso, sino que se limita a citar la jurisprudencia recaída con posterioridad al escrito de preparación y a adecuar su pretensión casacional -que no se altera en absoluto- al contenido de esa jurisprudencia, extremo que ha podido ser rebatido en su integridad por el recurrido, que no hace ni una sola mención en su escrito de oposición a la existencia o no de un incremento gravable puesto de manifiesto en las seis transmisiones litigiosas.

QUINTO. Pronunciamiento sobre costas.

*En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , no procede 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 los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia, por remisión al fundamento séptimo de nuestra sentencia de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación núm. 6226/2017 .

* **2º)** Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid contra la sentencia núm. 117/2018, de fecha 17 de abril de 2018, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 21 de Madrid , sobre liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sentencia que se casa y anula.

3º) Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de CARTERA KAIROS, SL frente a la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Municipal de Madrid de fecha 23 de noviembre de 2016, confirmatoria de las liquidaciones practicadas por el Ayuntamiento de Madrid en concepto de impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, y consiguiente rechazo de la petición de devolución de ingresos indebidos, como consecuencia de la transmisión de seis inmuebles sitios en la calle Juan de Mena, 6, escalera G, piso S-1, puertas 1, 2, 3, 4, 5 y 6 de Madrid.

4º) No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus 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 Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.