

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 508/2020 de 19 May. 2020, Rec. 3315/2017

Ponente: Díaz Delgado, José.

Nº de Sentencia: 508/2020

Nº de Recurso: 3315/2017

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

ECLI: *ES:TS:2020:1106*

INTERÉS CASACIONAL. IIVTNU (PLUSVALÍA MUNICIPAL). Base imponible. Alcance de la declaración de inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, de la STC 59/2017 y de la expulsión del ordenamiento jurídico de la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana, ex artículo 110.4 del TRLHL. El obligado tributario puede demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor y, que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria principal correspondiente al IIVTNU, no procediendo, en tales casos, la liquidación del impuesto. CARGA DE LA PRUEBA. Le corresponde probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido al obligado tributario.

El Tribunal Supremo desestima recurso de casación interpuesto contra sentencia de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJ Andalucía, que desestima el recurso de apelación relativo a liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

RDLeg. 2/2004 de 5 Mar. (TR Ley Reguladora de las Haciendas Locales) art. 107.1; art. 107.2 a); art. 110.4

Corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido no procediendo en tal caso la liquidación del IIVTNU

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 508/2020

Fecha de sentencia: 19/05/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3315/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/01/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD SEC.3

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3315/2017

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. 508/2020

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 19 de mayo de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3315/2017 , interpuesto por el procurador don Mauricio Gordillo Alcalá, en representación de CAIXABANK SA, quien mediante escrito registrado el 25 de abril de 2017 preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 8 de marzo de 2017 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, que desestima el recurso de apelación 618/2015 contra la sentencia de 27 de julio de 2015 dictada por el Juzgado de lo contencioso-administrativo número 1 de Jerez de la Frontera que desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del Teniente Alcalde Delegado de Economía del Ayuntamiento de Jerez de la Frontera que desestimó, a su vez, el recurso de reposición interpuesto por ANLUGASA, en representación de CAIXABANK SA, contra la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ["IIVTNU"], por importe de 755.692,55 euros.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 8 de marzo 1 de 2017 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso- administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, que desestima el recurso de apelación 618/2015 contra la sentencia de 27 de julio de 2015 dictada por el Juzgado de lo contencioso-administrativo número 1 de Jerez de la Frontera que desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del Teniente Alcalde Delegado de Economía del Ayuntamiento de Jerez de la Frontera que desestimó, a su vez, el recurso de reposición

interpuesto por ANLUGASA, en representación de CAIXABANK SA, contra la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ["IIVTNU"], por importe de 755.692,55 euros.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, le achaca la infracción de los artículos 104 y 107 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"], al ratificar la conformidad de la interpretación realizada por el Ayuntamiento de Jerez de la Frontera de las reglas previstas en el artículo 107 TRLHL de las que se obtiene una magnitud que no se corresponde con la que debería ser la base imponible del Impuesto, al no constituir la medición o valoración del hecho imponible del Impuesto, tal y como viene definido en el artículo 104 TRLHL. Esta fórmula, a su entender, no cuantifica la plusvalía que ha experimentado el terreno durante su tiempo de tenencia, sino que, en todo caso, cuantifica la plusvalía que presumiblemente se podrá producir en los años venideros con un porcentaje teórico de incremento anual de valor igual al que ha establecido el Ayuntamiento. Es decir, se grava un incremento futuro del valor del terreno desde el momento presente, cuando, a su entender, el legislador al definir tanto el hecho imponible del Impuesto (artículo 104 TRLHL) como la base imponible (artículo 107 TRLHL) pretende gravar el incremento de valor experimentado por el terreno durante el tiempo de tenencia del mismo tomando como referencia su valor catastral en el momento de su transmisión, es decir, pretende gravar un incremento de valor actual desde un momento pasado, el momento en que el terreno fue adquirido. Por ello considera que sólo después de que esa fórmula sea declarada contraria a Derecho, ante la ausencia de una alternativa válida aportada por el Ayuntamiento, propone para resolver el caso y llenar el vacío que se originaría una fórmula de cálculo distinta que se ajusta, en su opinión, a lo exigido en dichos preceptos.

Razona que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la sentencia que pretende recurrir, por cuanto la sala entiende que la aplicación de las reglas previstas en el artículo 107 TRLHL efectuada por el Ayuntamiento de Jerez de la Frontera en su liquidación es ajustada a Derecho en la medida en que el legislador configuró el IIVTNU como un impuesto que no somete a tributación el incremento real del terreno transmitido, sino un incremento cuantificado de forma objetiva; motivo por el cual en la Sentencia ahora impugnada se valida el criterio conforme al cual no puede ser aceptada la fórmula alternativa de cálculo propuesta por esta parte ya que la misma carecería de apoyo legal que la fundamente.

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 31 de octubre de 2017., en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, anunciada en estos literales términos:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/3315/2017 preparado por CAIXABANK, SA, contra la sentencia dictada 8 de marzo de 2017 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en el recurso de apelación 618/2015.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia es la siguiente: Determinar si la interpretación conjunta del artículo 104 y 107 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 puede no 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.

3º) Identificar como normas jurídicas que en principio serán objeto de interpretación los artículos 104 y 107 del citado texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

TERCERO. 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 21 de enero de 2020, 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 y 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 .

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada el 31 de mayo de 2017 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Cartagena, estimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 301/2016 interpuesto por doña Clemencia, 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 sentencia de esta Sala y Sección de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación núm. 6226/2017 y que ha sido seguida por pronunciamientos posteriores, en los que hemos afirmado lo siguiente:

"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.

SEGUNDO. 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 la cuestión suscitada en el auto de admisión, lo que debemos hacer necesariamente por remisión a la interpretación plasmada en el fundamento séptimo de la sentencia de 9 de julio, citada, en la que se hace referencia expresa a la cuestión de la carga de la prueba del incremento de valor que constituye el hecho imponible del impuesto.

Así, a la cuestión formulada por el auto de admisión como necesitada de esclarecimiento, consistente en "...[D]eterminar si, como defiende el juzgador de instancia, 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, cierra el paso a cualquier presunción de existencia de incremento de valor de los terrenos, de modo que corresponde a la Administración tributaria probar su existencia cuando el sujeto pasivo declare que no se ha producido", hemos de efectuar una remisión total a lo que al respecto señala dicho fundamento séptimo en el sentido siguiente:

1. Corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido, a cuyo efecto podrá valerse de cualesquiera medios de prueba admitidos en Derecho, que podrán ser las escrituras de adquisición y transmisión, una prueba pericial al respecto u otros medios idóneos para acreditar tal extremo.
2. Aportada prueba de tal naturaleza y de la que se infiera, *prima facie*, la inexistencia de incremento gravable, pesará sobre la Administración la carga de acreditar, en contra de aquellos datos, que se ha producido en efecto el incremento de valor para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía.
3. En ningún caso, por tanto, será suficiente la mera afirmación del sujeto pasivo -sin soporte en elemento probatorio alguno- de la inexistencia del incremento para considerar que dicho contribuyente cumple con la carga probatoria que le incumbe, de suerte que con aquella simple afirmación no se traslada a la Administración la carga de probar el incremento que constituye el hecho imponible del tributo.

TERCERO. Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones

deducidas en el proceso.

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 en los siguientes términos:

"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 únicamente el previsto expresamente en la norma, esto es, 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".

Y ello nos conduce a la desestimación del recurso contencioso-administrativo en tanto la argumentación central 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 pues, 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.

CUARTO. 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.

2º) Declarar no haber lugar al recurso de casación núm. 3315/2017 , interpuesto por el procurador don Mauricio Gordillo Alcalá, en representación de CAIXABANK SA, quien mediante escrito registrado el 25 de abril de 2017 preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 8 de marzo 1 de 2017 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso- administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, que desestima el recurso de apelación 618/2015 contra la sentencia de 27 de julio de 2015 dictada por el Juzgado de lo contencioso-administrativo número 1 de Jerez de la Frontera que desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del Teniente Alcalde Delegado de Economía del Ayuntamiento de Jerez de la Frontera que desestimó, a su vez, el recurso de reposición interpuesto por ANLUGASA, en representación de CAIXABANK SA, contra la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ["IIVTNU"], por importe de 755.692,55 euros.

3º) 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. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Angel 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.