



Roj: **STS 234/2020** - ECLI: **ES:TS:2020:234**

Id Cendoj: **28079130022020100035**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **30/01/2020**

Nº de Recurso: **151/2018**

Nº de Resolución: **111/2020**

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

Ponente: **NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AS 3313/2017,**
ATS 3540/2018,
STS 234/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 111/2020

Fecha de sentencia: 30/01/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 151/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/01/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolás Maurandi Guillén

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

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

Transcrito por: FGG

Nota:

R. CASACION núm.: 151/2018

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. 111/2020

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 30 de enero de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 151/2018, interpuesto por doña Felicísima, representada por el Procurador don Manuel Álvarez-Buylla Ballesteros y defendida por el letrado don Emilio de Robles Morán, contra la sentencia núm. 842/2017, de 23 de octubre de 2017 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias (que desestimó el recurso de apelación núm. 236/17 interpuesto por la Sra. Felicísima frente a la sentencia de 31 de mayo de 2017 dictada por el Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 3 de Oviedo en el procedimiento núm. 260/2017, que se había pronunciado sobre una liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana).

Ha sido parte recurrida el Ayuntamiento de Oviedo representado por la procuradora doña Isabel Julia Corujo y defendido por el abogado consistorial.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

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

" **FALLO:**

[...]: Desestimar el recurso de apelación formulado contra la sentencia apelada, que, íntegramente, se confirma. Y se expresa imposición de las costas causadas".

SEGUNDO.- Notificada la anterior sentencia, por la representación procesal de doña Felicísima 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 4 de abril 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 de doña Felicísima 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 habiendo presentado este escrito, con sus copias, se sirva admitirlo, y, en su virtud, me tenga por personada y parte, y tenga por **INTERPUESTO RECURSO DE CASACIÓN**, en tiempo y forma, contra la Sentencia de fecha 23-10-2017 dictada por el TSJ de Asturias, previos los trámites procesales procedentes, en su día dictar Sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida ya referenciada, se estime plenamente nuestro recurso en los términos interesados".

QUINTO.- La representación procesal del Ayuntamiento de Oviedo no formalizó oposición al recurso de casación.

SEXTO.- Se señaló para votación y fallo del presente recurso la audiencia de 21 de enero de 2020.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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



1.- A doña Felicísima le fue exigida por el ayuntamiento de Oviedo liquidación por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), derivada de una transmisión mortis causa referida a la porción de un inmueble.

Planteó reclamación económico administrativa frente a esa liquidación y le fue desestimada por resolución de 27 de octubre de 2016 del Consejo Económico-Administrativo Municipal de Oviedo.

2.- Impugnó jurisdiccionalmente los actos anteriores y su recurso contencioso-administrativo fue desestimado por la sentencia de 31 de mayo de 2017 del juzgado número tres de Oviedo de este orden jurisdiccional, dictada en el procedimiento ordinario núm. 260/16.

Esta sentencia, según exponen sus fundamentos de derecho, justificó su pronunciamiento desestimatorio en el rechazo de estos dos motivos de impugnación que habían sido esgrimidos por la parte recurrente: la ausencia de realización del hecho imponible; y el error en la fórmula utilizada por el Ayuntamiento para el cálculo de la base imponible del impuesto.

3.- La Sra. Felicísima planteó posteriormente recurso de apelación, y le fue desestimado por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias que es objeto de esta casación.

4.- El actual recurso de casación lo ha interpuesto también doña Felicísima .

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 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.- El recurso de casación de doña Felicísima .

1.- Las infracciones denunciadas.

Están referidas a los artículos 104.1 y 107.1 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 (TRLHL) que, en criterio del recurso de casación, habrían sido vulnerados por la sentencia recurrida al haber declarado correcta la aplicación que de estos preceptos ha realizado el Ayuntamiento de Oviedo.

Y esto porque la fórmula de cálculo que resulta de tales preceptos, al tener en cuenta el Valor catastral del momento de la transmisión y el número de años transcurridos desde la adquisición, lo que grava es la revalorización futura del terreno, es decir, el incremento de Valor del suelo en los años sucesivos.

Se sostiene que una interpretación más adecuada de los preceptos de que se viene hablando aconseja que lo que debe someterse a gravamen debe ser el incremento durante los años de posesión o disfrute del bien, y no el del futuro. Y esto comporta que la fórmula matemática correcta para determinar la base imponible no debe ser la de capitalización simple si no la de descuento, pues ésta última es la que permite conocer el rendimiento pasado.

Siguiendo esta línea, se defiende que se siga la interpretación acorde con la misma que ha sido mantenida por otros órganos jurisdiccionales, citándose de manera especial la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha que confirmó la sentencia dictada el 21 de septiembre de 2010 por el Juzgado número uno de Cuenca.

2.- Pretensión deducida en el recurso de casación:

Se dice que tiene por objeto lo siguiente:

"[...] que, la interpretación conjunta de los artículos 104 y 107 de la TRHL, permite concluir que, la fórmula correcta para el cálculo de la base imponible debe ser la de descuento, pues con ella se refleja el verdadero incremento que ha experimentado el inmueble desde su adquisición hasta su transmisión, bien que tomando como referencia un valor final, al que aplicándole dicha fórmula de descuento, se llega a conocer el valor teórico inicial, y después, por diferencia entre uno y otro, el experimentado durante el período de tenencia, sobre el



que se debe aplicar el tipo de gravamen establecido por la ley, solicitando, en consecuencia, se dicte sentencia con los siguientes pronunciamientos:

1º.-Que, la fórmula empleada por el Ayuntamiento de Oviedo para el cálculo de la base imponible no es el correcto al someter a tributación un incremento de valor futuro del bien transmitido y no al correspondiente a los años de posesión y disfrute del bien.

2º.- Que, la interpretación conjunta de los artículos 104 y 107 del TRLHL, permite concluir que, la fórmula matemática para determinar correctamente el importe de la base imponible del IIVTNU sería: (Valor catastral del suelo a la fecha de devengo x nº años x porcentaje de incremento) / (1 + (nº años x porcentaje de incremento))".

CUARTO.- Necesidad de tomar en consideración para decidir el actual recurso de casación lo razonado por la sentencia de esta Sala nº 1163/2018, de 9 de julio, dictada en el recurso de casación nº 6226/2017 resuelto.

La solución a lo suscitado en la presente casación 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 que guardan una sustancial relación con las que son suscitadas en este recurso de casación.

Y los pronunciamientos relevantes de la STS de 9 de julio de 2018 (recurso de casación núm. 6226/2017), en relación con la principal cuestión, 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.- *La reciente doctrina del Tribunal Constitucional en la STC 126/2019, de 31 de octubre de 2019.*

Su fallo decide lo siguiente:

"Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020-2019, promovida el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 32 de Madrid, y, en consecuencia, declarar que el art. 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, es inconstitucional, en los términos previstos en la letra a) del fundamento jurídico 5".

Ese fundamento jurídico 5 al que remite el fallo precisa el alcance de la declaración de inconstitucionalidad así:

"5. La declaración de inconstitucionalidad. La situación que ha dado lugar al planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad no puede considerarse en modo alguno como excepcional y, por tanto, el efecto negativo que provoca no es posible asumirlo como algo inevitable en el marco de la generalidad de la norma. Antes al contrario, se produce en relación con supuestos generales perfectamente definibles como categoría conceptual, razón por la cual, la legítima finalidad perseguida por la norma no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera, contrarias, como hemos visto, al principio de capacidad económica y a la prohibición de confiscatoriedad (art. 31.1 CE). En consecuencia, debe estimarse la presente cuestión de inconstitucionalidad promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 32 de Madrid, y, en consecuencia, declarar que el art. 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, es inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, uno y otra consagrados en el art. 31.1 CE, en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente.

a) El alcance de la declaración: la anterior declaración de inconstitucionalidad no puede serlo, sin embargo, en todo caso, lo que privaría a las entidades locales del gravamen de capacidades económicas reales. En coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017, el art. 107.4 TRLHL debe serlo únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente. Eso sí, la inconstitucionalidad así apreciada no puede extenderse, sin embargo, como pretende el órgano judicial, al art. 108.1 TRLHL (tipo de gravamen), pues el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria.

Ha de añadirse una precisión sobre el alcance concreto del fallo. Por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme".

SEXTO.- *Criterios interpretativos sobre los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del TRLHL, a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional contenida en las SsTC 59/2017 y 126/2019.*

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 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 [...].

3º) Esos artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL deberán ser inaplicados como inconstitucionales cuando, mediante prueba practicada por el sujeto pasivo, jurídicamente idónea y eficaz para acreditar la evolución realmente experimentada por el valor del concreto suelo a que vaya referido el gravamen, se haya constatado cuál ha sido el incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente; y la determinación de la base imponible, efectuada según lo dispuesto en ese mencionado artículo 107, conduzca al resultado de una cuota a satisfacer superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente.

Y la consecuencia de la inaplicación derivada de esa específica inconstitucionalidad será que la cuota exigible al contribuyente no podrá ser superior a ese incremento patrimonial realmente obtenido que haya quedado acreditado.

SÉPTIMO .- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La consecuencia de lo que antecede debe ser la desestimación del recurso de casación.

Así debe ser porque lo pretendido, en realidad, es una alternativa de cálculo que desconoce directamente el mandato del artículo 107.4 del TRLH; y porque tampoco la parte actora ha practicado una prueba que evidencie de manera eficaz, en los términos antes apuntados, este concreto extremo: que el cálculo legalmente establecido conduce en el actual caso litigioso a una cuota a satisfacer superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente .

OCTAVO.- *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 sexto de esta sentencia.

Segundo.- Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por doña Felicísima contra la sentencia núm. 842/2017, de 23 de octubre de 2017 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias (que desestimó el recurso de apelación núm. 236/17 interpuesto por la Sra. Felicísima frente a la sentencia de 31 de mayo de 2017 dictada por el Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 3 de Oviedo en el procedimiento núm. 260/2017, que se había pronunciado sobre una liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana).

Tercero.- 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.

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. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Rafael Toledano Cantero D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Don Nicolás Maurandi Guillén, Magistrado Ponente en estos autos, estando celebrando audiencia pública la Sala Tercera del Tribunal Supremo, lo que como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.-