



Roj: **STS 485/2021** - ECLI: **ES:TS:2021:485**

Id Cendoj: **28079130052021100031**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **08/02/2021**

Nº de Recurso: **45/2020**

Nº de Resolución: **155/2021**

Procedimiento: **Recurso ordinario**

Ponente: **RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

Sentencia núm. 155/2021

Fecha de sentencia: 08/02/2020

Tipo de procedimiento: REC.ORDINARIO(c/a)

Número del procedimiento: 45/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 02/02/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde

Procedencia: CONSEJO MINISTROS

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Pera Bajo

Transcrito por: MAS

Nota:

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 45/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Pera Bajo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

Sentencia núm. 155/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Segundo Menéndez Pérez, presidente

D. Rafael Fernández Valverde

D. Octavio Juan Herrero Pina

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D^a. Ángeles Huet De Sande



En Madrid, a 8 de febrero de 2020.

Esta Sala ha visto el Recurso Contencioso-administrativo 45/2020, interpuesto por doña Felisa representada por el procurador de los Tribunales don Oscar Gómez Franco, y asistida por la letrada doña Fátima Sánchez Sánchez, contra el Acuerdo del Consejo de Ministros, adoptado en su sesión de fecha 19 de julio de 2019, desestimatorio de reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado-legislador, formulada por la propia recurrente, como consecuencia de la STC 59/2017, de 11 de mayo, en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), por medio de la cual se declararon inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el (TRHL), por infringir el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 de la Constitución.

La cuantía del recurso ascendió a 6.533,93 euros.

Ha intervenido como parte demandada la Administración General del Estado, representada y asistida por el Abogado del Estado D. Francisco Espinosa Fernández.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante escrito presentado el 11 de mayo de 2017, para ante el Consejo de Ministros, la recurrente formuló reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, como consecuencia de la STC 59/2017, de 11 de mayo, en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), solicitando, por tal concepto, el abono de a 6.533,93 euros, más los intereses legales correspondientes.

Por Acuerdo del Consejo de Ministros, adoptado en su sesión de fecha 19 de julio de 2019, fue desestimada la citada reclamación de responsabilidad patrimonial.

Contra dicho Acuerdo la entidad recurrente interpuso, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, Recurso Contencioso-administrativo 45/2020.

SEGUNDO.- Mediante diligencia de ordenación de 14 de febrero de 2020, se tuvo por interpuesto Recurso Contencioso-administrativo contra el citado Acuerdo el Consejo de Ministros, el cual se admitió trámite, teniéndose por personada a la entidad recurrente, y acordándose requerir al Ministerio de Hacienda, a fin de que, en el improrrogable plazo de veinte días, bajo los apercibimientos a que se refiere el artículo 48 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LRJCA), remitiera el expediente administrativo correspondiente al acto impugnado, debiendo practicar los emplazamientos a que se refiere el artículo 49 de la citada Ley.

TERCERO.- Por diligencia de ordenación de fecha 4 de marzo de 2020 se tuvo por recibido el expediente administrativo y por personado como parte recurrida al Abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración General del Estado, dándose traslado a la parte demandante del expediente administrativo a fin de que, en el plazo de veinte días, pudiera formalizar la demanda.

CUARTO.- En fecha 3 de julio de 2020 la entidad recurrente presentó escrito de formalización de la demanda en la que, tras la exposición de los hechos que consideraba relevantes y su argumentación jurídica, concluía solicitando en el suplico de la misma la estimación íntegra del recurso, pidiendo, en concreto, que se estimara el recurso y se *"condene al Estado legislador a indemnizar a mi mandante, siendo la cuantía de 6.553,93 € de principal más los intereses que se devenguen, con expresa condena en costas a la Administración demandada"*

QUINTO.- Por diligencia de ordenación de 6 de julio de 2020 se tuvo por formalizada la demanda y se dio traslado por veinte días al Abogado del Estado, con entrega del expediente administrativo, para contestación a la demanda, que fue formula mediante escrito que presentó el 31 de julio de 2020, en el cual da por reproducidos los hechos que obran en el expediente y, tras argumentarla jurídicamente, concluye suplicando que se dicte sentencia *"por la que se acuerde desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto, confirmado el Acuerdo del Consejo de Ministros recurrido, por ser plenamente ajustado a Derecho, todo ello con imposición de las costas procesales a la parte recurrente"*.

SEXTO.- Por Decreto de 10 de septiembre de 2020 se acordó fijar la cuantía del presente recurso en la suma de 6.553,93 euros.

SÉPTIMO.- No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba del recurso, por providencia de 15 de septiembre de 2020, se concedió a la parte recurrente el plazo de diez días para evacuar el trámite de conclusiones,



formulándose las mismas por la recurrente, mediante escrito presentado el día 2 de octubre de 2020, en el que solicita se dicte sentencia de conformidad con el suplico del escrito de demanda.

OCTAVO.- Mediante diligencia de ordenación de 5 de octubre de 2020 se da traslado al Abogado del Estado para que evacue sus conclusiones en el plazo de diez días, lo que llevó a cabo mediante escrito presentado el 30 de octubre siguiente, ratificándose en la pretensión desestimatoria de la contestación a la demanda.

NOVENO.- Por providencia de 3 de noviembre de 2020 se declararon concluidas las actuaciones, quedando pendiente de señalamiento para votación y fallo, hasta que por providencia de 9 de diciembre de 2020 se señaló para votación y fallo el día 2 de febrero de 2021, fecha en la que, efectivamente, tuvo lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso se interpone contra el Acuerdo del Consejo de Ministros, adoptado en su sesión de fecha 19 de julio de 2019, por el que fue desestimada la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado-legislador, formulada por la recurrente, doña Felisa, por importe de 6.553,93 euros, como consecuencia de la STC 59/2017, de 11 de mayo, en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), por medio de la cual se declararon inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el (TRLRHL), por infringir el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 de la Constitución.

El Acuerdo del Consejo de Ministros impugnado se fundamentó para rechazar la reclamación de la recurrente, en el previo informe de la Dirección General de Tributos, de fecha 27 de febrero de 2019, en el que, tras exponer las normas reguladoras del IIVTNU, contenidas en el TRLRHL (artículos 104 a 110), se deja constancia de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional contenidos en las SSTC 26/2017, de 10 de febrero, 37/2017, de 1 de marzo, 59/2017, de 11 de mayo y 72/2017, de 5 de junio; y, en concreto, por lo que al derecho estatal concierne, se recuerda que la citada STC 59/2017 había procedido a la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLRHL.

Igualmente el informe de la Dirección General de Tributos, que sirve de fundamento al Acuerdo del Consejo de Ministros impugnado, reproduce la doctrina contenida en la STS 1163/2018, de 9 de julio, en la que se estableció doctrina sobre el alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la citada STC 59/2017, conforme a la cual *"[c]orresponde al sujeto pasivo del IIVTNU probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)"*. Igualmente reproduce la doctrina establecida en la STS 1248/2018, de 17 de julio, que reitera la anterior doctrina.

Pues bien, de conformidad con la citada doctrina jurisprudencial, el Acuerdo impugnado llega a la conclusión de que la recurrente no había acreditado que la pretendida diferencia entre el precio de adquisición y el precio de venta del inmueble concernido, pudiera ser atribuida a una disminución del valor del terreno entre ambos momentos, ya que el IIVTNU es un impuesto que grava el valor del terreno, sin que afecte en absoluto la existencia o no de construcción sobre el mismo o el incremento o disminución del valor de dicha construcción. En concreto, señala que *"[p]ara poder determinar si se ha producido o no una disminución del valor del terreno, no se pueden tomar los precios de compra y venta del inmueble en su conjunto, ya que los mismos incluyen el terreno y la construcción"*.

Pues bien, en relación con el supuesto concreto, el Acuerdo impugnado señala que, como quiera que esa diferenciación, entre el precio del terreno y el de la construcción, no puede deducirse de las escrituras públicas de adquisición y enajenación —pues en las que figura sólo un precio global—, habrá que acudir a otros mecanismos para poder determinar si se ha producido el incremento del valor de los terrenos entre la fecha de adquisición y la fecha de transmisión del inmueble. Recuerda el informe de referencia que el valor catastral del inmueble, en el año de su transmisión, era de 145.107,89 euros (que se desglosaba en 69.905,05, como valor del terreno, y 75.202,84, como valor de la construcción); valores que habían sido notificados a la recurrente y cuya impugnación no constaba en el expediente. Y, tras hacer referencia a la normativa reguladora del sistema de determinación de los valores catastrales (artículo 22 del Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario), y señalar que una de las *"características primordiales del valor catastral es que es un valor referenciado al mercado, sin que pueda superar este último"*, el informe que sustenta al Acuerdo impugnado, señala que los citados valores catastrales del suelo y de la construcción le fueron notificados en su día a la reclamante sin que impugnara los mismos por considerarlos excesivos o erróneos.



De ello deduce el Acuerdo impugnado que no queda acreditada por la reclamante la disminución del valor del terreno, recordando que esta circunstancia fue uno de los motivos esgrimido por el Juzgado de lo Contencioso administrativo para la desestimación de recurso contencioso administrativo interpuesto contra la liquidación.

Por todo ello el Acuerdo impugnado del Consejo de Ministros llega a la conclusión de que no puede considerarse acreditada la concurrencia de los mismos supuestos de hecho considerados en la STS 59/2017, de 11 de mayo; acreditación que imputa al reclamante, de conformidad con a doctrina establecida por el Tribunal Supremo sobre la carga de la prueba.

SEGUNDO.- La recurrente expone que adquirió la finca urbana sita en la CALLE000 , nº NUM000 , de Parla, mediante escritura pública de fecha 22 de junio de 2006, por un importe de 220.000 euros, sin que en la escritura constara que alguno de los elementos de la finca —terreno o construcción— tuviera asignada de forma individual referencia catastral alguna. El inmueble, a su vez, fue transmitido en fecha de 11 de noviembre de 2014, mediante escritura pública de compraventa, por un precio de 152.000 euros; escritura en la que sí se contenía la valoración catastral expresada en el Acuerdo del Consejo de Ministros impugnado; esto es, 145.107,89 euros (que se desglosaba en 69.905,05, como valor de la construcción, y 75.202,84, como valor del suelo, aunque en el Acuerdo impugnado se expresa al revés)

Como consecuencia de dicha transmisión le fue girada a la recurrente, por el Ayuntamiento de Parla, la liquidación de referencia, por el IIVTNU, que ascendió a 6.553,93 euros, tomando como referencia el valor catastral del suelo en 2014, que es el que figuraba en la escritura de transmisión del inmueble (75.202,84 euros); liquidación que fue abonada por la recurrente.

Insiste la recurrente en que en el momento de la adquisición el inmueble, al ser de nueva edificación, carecía de valor catastral, si bien aporta justificante emitido por el Ayuntamiento de Parla, de 2007 (que, según expresa, fue el primer año con referencia catastral y con valor), en el que se le atribuye al inmueble un valor de 46.295,65 euros. Por ello, comparando los valores otorgados al suelo por el propio catastro, y teniendo en cuenta los valores de adquisición y transmisión, ponderados en razón de la proporción en que se halla el valor catastral del suelo (51,82 %) respecto del valor catastral total del inmueble, llega a la conclusión de haberse acreditada la depreciación del valor del terreno en 35.229,26 euros.

De forma pormenorizada, la alegación de la recurrente en aplicar al valor total de adquisición del inmueble escriturado en 2006 (220.000 euros), el porcentaje correspondiente al valor del suelo integrado en valor global catastral en el año 2007 (esto es, el 51,82%), con el que obtiene el que denomina valor del suelo ajustado en la adquisición (114.003,97 euros). Y, a continuación, compara dicho valor ajustado del suelo en la adquisición (114.003,97 euros), con el que obtiene, realizando la misma operación, en relación con el valor escriturado de transmisión de 2014 (152.000 euros), al que aplica un porcentaje similar que en la adquisición (51,81%), de donde obtiene un valor del suelo ajustado en la transmisión de 78.774,70 euros. De esta forma, entiende que este valor del suelo ajustado en la transmisión (78.774,70 euros) es en 35.229,26 euros inferior al valor del suelo ajustado en la adquisición (114.003,97 euros), con lo que la minusvaloración o depreciación resulta acreditada.

Señala, para concluir, que tal criterio ha sido el adoptado por muchos Ayuntamientos, entre otros el de Madrid, que ha revisado sus resoluciones, así como que, entre 2006 y 2014 existió una crisis inmobiliaria que hizo que los inmuebles perdiesen valor, como quedó recogido por el Consejo General del Notariado, que, para el segundo trimestre de 2007, fijaba, para Parla, el precio del metro cuadrado en 1776,09 euros, mientras que en 2014 era de 959,72 euros.

TERCERO.- El Abogado del Estado, mostrando su conformidad con los hechos reseñados en el escrito de demanda, se opone, no obstante, a la conclusión alcanzada por la recurrente en su escrito de demanda, conforme a cuál no se habría producido el hecho imponible del impuesto, al no haberse producido, a su vez, un incremento del valor del terreno de la vivienda en cuestión entre la fecha de su adquisición y la de venta.

Se recuerdan, en la oposición a la demanda que se efectúa, los elementos esenciales del IIVTNU de conformidad con lo establecido en el TRLHL (artículos 107 a 110), así como la incidencia que sobre los mismos preceptos tuvo la ya citada STC 59/2017 —que reproduce y sintetiza—, haciendo referencia, igualmente, a la interpretación realizada por la Sección Segunda de esta misma Sala, en relación con STC de presente cita, en las SSTS 1163/2018, de 9 de julio, 1248/2018, de 17 de julio, 1300/2018, de 18 de julio, así como 291/2019, de 6 de marzo, cuya doctrina, igualmente, sintetiza y reproduce.

Como consecuencia de todo ello, señala *"sólo hay un supuesto actual, de conformidad con la doctrina del TS, que obsta la liquidación tributaria por este impuesto: la inexistencia de incremento de valor, tal y como resulta del fallo de la Sentencia 59/2017 del Tribunal Constitucional "*.



Analizando, en concreto, el supuesto de autos, la representación estatal considera que la respuesta a la demanda ha de ser negativa por cuanto, según expresa, la reclamante no lo ha acreditado de forma suficiente una disminución o decremento del valor de los terrenos en la fecha de la transmisión del inmueble. En concreto, se expresa que no se ha acreditado que el decremento entre el valor de adquisición (220.000 euros) y el de transmisión (152.000 euros) pueda ser atribuida a una disminución del valor del terreno entre las citadas fechas de 2006 y 2014.

Recuerda que lo determinante del IIVTNU es el valor de los terrenos, sin que debe de tomarse en consideración lo construido, o no, sobre los mismos, por lo que, para poder apreciar si se ha producido una disminución o decremento del valor de los terrenos, no pueden tomarse en consideración los precios de compra y venta del inmueble en su conjunto, ya que este incluye ambos valores, negando que, en el supuesto de autos, tal diferenciación se hubiese efectuado en las respectivas escritura públicas de adquisición y transmisión. Frente a ello, mantiene que entre el valor catastral del suelo correspondiente al año 2007 (23.990,40 euros) y el correspondiente al año 2014 (75.202,84 euros) se habría producido un incremento justificativo de la liquidación del IIVTNU girada por el Ayuntamiento de Parla y abonada por la recurrente.

Por último, insiste en que la recurrente no ha acreditado lo contrario, esto es, el decremento del valor del terreno, siendo a la reclamante a la que correspondía la prueba en tal sentido, y recordando la vinculación existente entre el valor catastral de los inmuebles y el valor de mercado, de conformidad con lo establecido en el artículo 22 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, en relación con la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 18 de diciembre de 2000. Y concluye señalando que la misma valoración motivó la desestimación del recurso contencioso administrativo formulado por la recurrente frente a la liquidación girada por el Ayuntamiento ante el Juzgado de lo Contencioso administrativo de Madrid.

CUARTO.- El artículo 32 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen jurídico del sector público (LSP) establece:

"1. Los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes, de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos salvo en los casos de fuerza mayor o de daños que el particular tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la Ley.

3. [...] La responsabilidad del Estado legislador podrá surgir también en los siguientes supuestos, siempre que concurren los requisitos previstos en los apartados anteriores:

a) Cuando los daños deriven de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, siempre que concurren los requisitos del apartado 4. [...]

4. Si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada."

Ha de destacarse cómo la LSP introduce en nuestro ordenamiento jurídico la primera regulación legislativa específica de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas por leyes contrarias a Derecho. En efecto, como hemos visto, el precepto distingue entre los casos en que la lesión deriva de una norma con rango de ley declarada inconstitucional y aquellos en los que los daños fueron ocasionados por la aplicación de una norma contraria al Derecho de la Unión Europea.

En ambos supuestos, para que nazca el deber de indemnizar, deben concurrir los requisitos generales de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas:

a) que la aplicación de la ley haya ocasionado una lesión que *"el particular no tenga el deber jurídico de soportar"*; y,

b) que el daño alegado sea *"efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas"*.

También respecto de ambos casos, la LSP dispone que solo procederá la indemnización *"cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad [o la infracción del Derecho de la Unión Europea] posteriormente declarada"*. Es decir, los perjudicados por la aplicación de la ley posteriormente declarada inválida que no agotaron todas las instancias judiciales contra dicha aplicación o no adujeron en ellas la correspondiente inconstitucionalidad o infracción del ordenamiento jurídico comunitario no podrán luego exigir el resarcimiento de los daños sufridos.



QUINTO.- Como hemos expuesto en otras sentencias se trata de garantizar la indemnidad patrimonial, mediante la reparación de las lesiones producidas a los particulares en sus bienes y derechos, por la actividad de la Administración, en este caso la aplicación de actos legislativos, causándole una lesión que no tiene el deber de soportar. La finalidad de la institución se asocia a la reparación de la situación patrimonial del administrado afectada por la actividad administrativa y el fundamento legal viene determinado por la falta de justificación de la lesión en cuanto no existe un título que imponga al interesado el deber de asumir el daño patrimonial. De tal manera que el sistema de la responsabilidad patrimonial de la Administración, teniendo como presupuesto la existencia de una lesión patrimonial real y actual, responde al elemento fundamental de la antijuridicidad del daño, que viene a configurar la lesión como indemnizable, antijuridicidad que no se refiere a la legalidad o ilegalidad de la conducta del sujeto agente que materialmente la lleva a cabo sino a esa falta de justificación del daño, es decir, a la inexistencia de una causa legal que legitime la lesión patrimonial del particular e imponga al mismo el deber de soportarla.

Como pusimos de manifiesto en la STS 1347/2019, de 10 de octubre (RC 255/2018) en relación con la antijuridicidad del daño *"en los casos en que el título de imputación de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador lo es, la posterior declaración de inconstitucionalidad de la ley o norma con fuerza de ley cuya aplicación irrogó el perjuicio debe imponerse como regla general o de principio la afirmación o reconocimiento de la antijuridicidad de éste, pues si tiene su origen en esa actuación antijurídica de aquél, constatada por dicha declaración, sólo circunstancias singulares, de clara y relevante entidad, podrían, como hipótesis no descartable, llegar a explicar y justificar una afirmación contraria, que aseverara que el perjudicado tuviera el deber jurídico de soportar el daño.*

Esa regla general o de principio es, sin duda, la que se desprende con toda evidencia de nuestra jurisprudencia iniciada en las primeras sentencias del año 2000, en donde se señala que no parece necesario abundar en razones explicativas de la antijuridicidad del daño, dado que éste se produjo exclusivamente en virtud de lo dispuesto en un precepto declarado inconstitucional (STS de 15 de julio de 2000); o que no existía para los recurrentes el deber jurídico de soportar ese perjuicio, puesto que el mismo lo produjo una ley posteriormente declarada inconstitucional (STS de 9 de mayo de 2008)".

SEXTO.- Para acercarnos a la cuestión que se suscita debemos reiterar la doctrina que ya establecimos en las SSTs, de esta Sección, 1303/2019, de 3 de octubre (RC 262/2018, ECLI:ES:TS:2019:3120) y, la ya citada, 1347/2019, de 10 de octubre (RC 255/2018, ECLI:ES:TS:2019: 3202); doctrina en la que, obviamente partimos de los anteriores pronunciamientos realizados por la Sección Segunda, de esta misma Sala, en la STS 1163/2018, de 9 de julio (ECLI:ES:TS:2018:2499, RC 6226/2017), y en las que le siguieron.

Se tratan, en todas ellas, de supuestos, como el de autos, en los que, se resolvía en relación con la existencia y acreditación de un daño indemnizable, y en los que el centro del debate se situaba a partir de la circunstancia de que la reclamación de responsabilidad patrimonial —del Estado Legislador— era formulada por los recurrentes, a partir de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, de 11 de mayo, ya citada.

Nuestros pronunciamientos fueron los siguientes:

"La sentencia 1.163/2018, de 9 de julio, de este Tribunal interpreta el alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, considerando, de una parte, que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que debe darse al fallo y 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".

De otra parte, entiende que "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)".

Es, precisamente, esta nulidad total del artículo 110.4 del TRLHL la que, de acuerdo con la sentencia de esta Sala, "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".



En relación con la prueba de la inexistencia de una plusvalía real y efectiva obtenida en la transmisión del terrero, considera la sentencia, en primer lugar, que corresponde "al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido"; en segundo término, que para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU "podrá el sujeto pasivo ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla" (como es, por ejemplo, la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas); y, en tercer lugar, en fin, que aportada "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".

Finalmente, se considera que, en la medida en que la existencia de una plusvalía real y efectiva resulta perfectamente constatable sobre la base del empleo de los medios de comprobación que establece la Ley General Tributaria en los artículos 105 y siguientes, medios que permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del terreno onerosamente transmitido, no existe -en los casos en los que se liquida el IIVTNU- vulneración de la reserva de ley tributaria recogida en los artículos 31.3 y 133.1 CE, ni quiebra alguna del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE).

Dice así nuestra sentencia de 9 de julio último:

"CUARTO. El alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017: no se declara la inconstitucionalidad total o absoluta de todos los preceptos mencionados en el fallo [artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL].

En el fallo de la STC 59/2017 se declara -y citamos textualmente- "que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor", no, por tanto -podría concluirse tras una primera lectura del fallo-, en aquellos casos en los que se gravan plusvalías realmente existentes, supuestos estos últimos para los que -cabe entender- han quedado en vigor y, por ende, resultan plenamente aplicables los mencionados preceptos.

Como decimos, esta es la interpretación que a priori podría inferirse del fallo. Sin embargo, de un análisis sosegado del texto de la STC 59/2017 en el que se tomen en consideración, no solo la literalidad de su fallo o incluso de algún fundamento jurídico aislado [señaladamente, del FJ 5 c), que vienen citando los Tribunales Superiores de Justicia que defienden la imposibilidad de liquidar en la actualidad el IIVTNU], sino también, y fundamentalmente, la verdadera ratio decidendi o, lo que es igual, las razones de fondo que llevaron al Pleno del Tribunal a efectuar la declaración de inconstitucionalidad que interpretamos, pueden inferirse dos conclusiones: de una parte, que en la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL; y, de otra parte, que el alcance de la declaración de inconstitucionalidad que se efectúa en relación con el artículo 110.4 del TRLHL es total (o, más exactamente, que se expulsa completa y definitivamente del ordenamiento jurídico la imposibilidad que hasta ese momento tenían los sujetos pasivos de acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL y, en consecuencia, de demostrar la improcedencia de liquidar y venir obligado al pago del IIVTNU en ciertos casos).

1. La declaración de inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL. Como es sabido -y a este respecto existe unanimidad en las exégesis que se han venido efectuando de la STC 59/2017-, los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL se declaran contrarios al texto constitucional (no entramos todavía en el alcance de esta declaración) porque, (1) estableciendo los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLHL una regla objetiva para el cálculo de la base imponible del impuesto en los casos de transmisión onerosa de terrenos cuya aplicación conlleva, en todo caso, la existencia de una plusvalía objeto de tributación, y (2) impidiendo el artículo 110.4 del TRLHL que el sujeto pasivo del impuesto pueda probar la inexistencia de incremento de valor real del terreno transmitido, en ocasiones (que en los últimos tiempos han resultado cada vez más frecuentes como consecuencia de la crisis económica), se someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica o, lo que es igual, manifestaciones de capacidad económica inexistentes, virtuales o ficticias, en flagrante contradicción con el contenido que al principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 CE le ha venido atribuyendo el máximo intérprete de nuestra Constitución en reiterada jurisprudencia.

Así se encarga de puntualizarlo expresamente el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 3, in fine, de la STC 59/2017: "el tratamiento que los preceptos cuestionados de la Ley reguladora de haciendas locales -explican- otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso



del tiempo, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE. En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017, FJ 3 ; y 37/2017, FJ 3)".

Pues bien, siendo como es la vulneración del principio de capacidad económica la ratio decidendi de la inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017, carece de sentido -y, por ende, consideramos que el Pleno del Tribunal Constitucional no pudo pretender este efecto- que la nulidad de los preceptos cuya contradicción con la Constitución se denuncia se extienda también a supuestos en los que existe un incremento de valor del terreno y, en consecuencia, un manifestación de riqueza real o potencial cuyo gravamen resulta plenamente compatible con artículo 31.1 CE. Y es que -y a mayor abundamiento-, en estos casos, no solo se grava la que a priori o en abstracto es una manifestación de riqueza real o potencial compatible con los dictados del artículo 31.1 CE, sino también la que en su configuración legal concreta resulta plenamente compatible con las exigencias que derivan del principio de capacidad económica. Así se encargó de puntualizarlo el máximo intérprete de la Constitución en el FJ 3 de STC 26/2017, de 16 de febrero, y de reiterarlo en la posterior STC 59/2017: "es plenamente válida -explicó- la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto" (FJ 3) por el contribuyente.

Y, en fin, por si pudiera existir alguna duda de que la que acabamos de exponer en apretada síntesis es la exégesis correcta -aunque, lo adelantamos ya, necesitada de ulteriores precisiones- del pronunciamiento que venimos comentando, el Pleno del Tribunal se encarga de precisar en el FJ 5, que destina a efectuar "una serie de precisiones últimas" sobre el alcance del fallo al que conduce la Sentencia, lo siguiente: (1) que el IIVTNU "no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual"; (2) que "No es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión"; y (3) que "deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica" (SSTC 26/2017, FJ 7 ; y 37/2017, FJ 5)" [letra a) del FJ 5 de la STC 59/2017].

2. La exégesis que consideramos certera del FJ 5: la declaración de inconstitucionalidad total del artículo 110.4 del TRLHL contenida en la STC 59/2017 y la posibilidad que se abre para probar la inexistencia de plusvalía. Esto sentado, tenemos que refutar a continuación la interpretación excesivamente literal -y, lo que es más reprobable, asistemática - que algunos Tribunales Superiores de Justicia vienen efectuando de la letra c) del FJ 5 de la STC 59/2017, que les lleva a transformar el que es el entendimiento correcto del fallo de la Sentencia -la declaración de inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL- en una comprensión errónea del mismo: en particular, a defender la declaración de inconstitucionalidad radical y absoluta de los mencionados preceptos y, por derivación, a descartar a radice que, hasta tanto se produzca la reforma legal del IIVTNU, puedan girarse liquidaciones correspondientes al mismo.

Ciertamente, en el FJ 5.c) de la STC 59/2017 el Pleno del Tribunal afirma que, declarados contrarios al texto constitucional los preceptos denunciados del TRLHL, "la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto". Ahora bien, de esta atribución al poder legislativo de la competencia exclusiva para reformar el IIVTNU no puede inferirse que, hasta que el legislador no lleve a cabo semejante tarea, no puede probarse por el contribuyente -ni, en consecuencia, valorarse por el aplicador del Derecho- la inexistencia de plusvalía real susceptible de ser sometida a imposición, y ello por cuanto que esta prueba o, en su caso, la determinación del eventual incremento/decremento del valor del terreno que pudiera producirse, carecerían de la debida cobertura legal, en contra de las exigencias que dimanarían de los principios de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE) y de reserva de ley que en materia tributaria establecen los artículos 31.3 y 133.1 CE. Y no podemos compartir estas conclusiones, al menos, por tres razones:

2.1. En primer lugar, porque quienes efectúan semejante interpretación obvian la puntualización que efectúa el Tribunal Constitucional a renglón seguido del propio FJ 5 c) de la STC 59/2017, que acabamos de transcribir parcialmente (y cuya primera parte es la que insistentemente se cita). Corresponde efectivamente al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de la Sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que -añade el Tribunal y la aclaración no debe pasarse por alto- " permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (SSTC 26/2017, FJ 7 ; y 37/2017, FJ 5)" [FJ 5 c)]. La intervención legislativa se reclama, pues, expresamente, (a) para que en lo sucesivo dejen



de gravarse situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana contrarias al principio de capacidad económica y, (b) obviamente, para cubrir la laguna legal que deja la declaración de inconstitucionalidad contenida en la Sentencia, no porque no exista -a continuación nos pronunciaremos expresamente sobre este extremo- base legal en el ordenamiento tributario que discipline la prueba por el contribuyente y la valoración por el aplicador del Derecho de la inexistencia de un incremento de valor del terreno o de una regla positiva de cálculo para cuantificarla (por mucho que su acierto haya sido cuestionado, pero que, insistimos, el máximo intérprete de la Constitución ha declarado compatible con el artículo 31.1 CE).

De hecho, tal como se desprende del apartado I de la Exposición de Motivos de la Proposición de ley núm. 122/000196, presentada por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso, por la que se modifica el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOCG núm. 225- 1, de 9 de marzo de 2018), así como de la redacción del apartado 5 que añade al artículo 104 TRLHL el Artículo único. Primero. Uno. de la citada Proposición, esta lectura es la que parece haber hecho también el poder legislativo de la tarea que expresamente se le encomienda en el FJ 5 c) de la STC 59/2017 y del alcance del fallo que en ella se contiene.

2.2. En segundo lugar, porque la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia a la que nos venimos refiriendo desconoce -o, al menos, lo pasa por alto- el corolario que se desprende de la declaración de inconstitucionalidad total del artículo 110.4 TRLHL. A este respecto, señala, inequívocamente, el FJ 5 b) de la STC 59/2017 que, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre el artículo 110.4 TRLHL y las reglas de valoración previstas en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, "cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual "no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene" [SSTC 26/2017, FJ 6 , y 37/2017 , FJ 4 e)]", "debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir 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)".

Pues bien, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que hasta la fecha de dictarse la Sentencia tenían los sujetos pasivos del impuesto de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana, prohibición de la que indirectamente derivaba la quiebra del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE, queda expedita la vía para llevar a cabo esta prueba.

Cuestión distinta es a quién corresponda la carga de la misma, qué medios probatorios sean idóneos para llevarla a efecto o, en fin, si estos aspectos cuentan en la actualidad con la debida cobertura legal, extremo este último -lo adelantamos ya- al que responderemos afirmativamente en el Fundamento de Derecho siguiente.

2.3- Y, en tercer lugar -pero no por ello menos importante-, no compartimos la doctrina sentada, por primera vez, en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017 y reiterada, posteriormente, por el mismo órgano jurisdiccional y por otros Tribunales Superiores de Justicia, porque priva absolutamente de sentido al fallo de la STC 59/2017 , que venimos comentando. En efecto, atribuyendo en exclusiva y en todo caso al legislador la forma de determinar la existencia o no de un incremento de valor del terreno susceptible de ser sometido a tributación y negando al aplicador del Derecho la posibilidad de valorar la prueba aportada por el contribuyente (de existencia de una minusvalía o decremento de valor del terreno enajenado), se desnaturaliza completamente el fallo de la Sentencia, pues únicamente si se permite al contribuyente probar la inexistencia de plusvalía y al aplicador del Derecho valorar la prueba aportada por el contribuyente el fallo de la STC 59/2017 puede cumplirse en sus términos estrictos; en particular, resulta posible inaplicar el IIVTNU únicamente en la medida en que se someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

A este respecto, acertadamente, se afirma en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 31 de enero de 2018, recaída en rollo de apelación núm. 159/2017 , lo siguiente:

"Por lo demás, a juicio de la Sala, el alcance de la reiterada sentencia no es otro que el que resulta del claro tenor que expresa el fallo como resultado del fundamento jurídico último que el Tribunal dedica a precisar tal extremo, lo que evidencia que no ha tenido voluntad de realizar un pronunciamiento de inconstitucionalidad de carácter absoluto, radical o incondicionado. En este mismo sentido se razona en las sentencias de los Juzgados n. 1 y 4 antes citadas indicando que de admitirse la anulación de cualquiera liquidación recurrida que se hubiera emitido en aplicación de los preceptos declarados inconstitucionales en los términos de las sentencias reseñadas, se estaría igualando las consecuencias de estas sentencias con los efectos de una sentencia con declaración de inconstitucionalidad genérica y sin matizaciones. Es decir, no se entiende para qué se habrían hecho las salvedades en el Fallo y fundamentos de las sentencias." (FJ 3º)".

Esta doctrina general, interpretando la de la Sección Segunda, sería reiterada por nuestra STS 1620/2019, de 21 de noviembre (ECLI:ES:TS:2019: 3808, RC 86/2019).



SÉPTIMO.- Partiendo de la anterior doctrina de esta Sala —Secciones Segunda y Quinta—, debemos situarnos, en concreto, en el ámbito de la cuestión probatoria que se nos suscita, pues, si se recuerda, la falta o ausencia de acreditación de la minusvalía, o decremento, del valor del terreno, sobre el que se ubicaba el inmueble de la recurrente, fue la razón de decidir del Acuerdo del Consejo de Ministros aquí impugnado.

Sobre este concreto aspecto probatorio de la cuestión, hemos realizado, recientemente, diversos pronunciamientos, bien de carácter general (A), bien relacionados, específicamente, con la valoración relativa a los datos que, sobre el valor del suelo de los inmuebles transmitidos, figuran en las escrituras públicas (B) aportadas por los recurrentes.

A) Así, con carácter general, en la STS 1414/2020, de 28 de octubre (ECLI:ES:TS:2020:3466, RC 148/2019) —a la que luego seguiría la STS 5/2021, de 7 de enero (RC 164/2019)— se puso de manifiesto por la Sala que la "exigencia esencial para el reconocimiento de responsabilidad patrimonial del Estado legislador en un caso como el de autos" ... "es la inexistencia de ese incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana lo que ha de acreditar, como exigencia esencial, quien, en un caso como el de autos, solicita la declaración de responsabilidad patrimonial del Estado legislador como consecuencia de la inconstitucionalidad de los arts. 107.1, 107.2.a) y 110.4 de ese Texto Refundido", por cuanto, según expresa la sentencia, el "IIVTNU grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos (art. 104.1 del TRLHL)".

La misma sentencia se remite —en relación con la cuestión relativa a la prueba de la minusvalía o decremento del valor de los terrenos— a la doctrina establecida por la Sección Segunda, de esta misma Sala, en la tan citada STS 1163/2018, de 9 de julio (ECLI:ES:TS:2018:2499, RC 6226/2017), y en las que le siguieron (que en la misma se citan), de la que destaca:

"En definitiva, de dicha jurisprudencia se deduce que el sujeto pasivo del IIVTNU puede acudir a cualquier medio de prueba de los que prevén los arts. 106 y 108 de la LGT para acreditar que el valor que tiene el terreno en la fecha en que lo transmite no es mayor que el que tenía en la fecha en que lo adquirió. Y se deduce, también, que las escrituras públicas de adquisición y transmisión y, por tanto, los valores que en ellas consten, no es un medio de prueba del que no quepa prescindir, sustituyéndolo por otro u otros.

En este sentido, no es ocioso transcribir algunos apartados de los arts. de la LGT que acaban de ser citados. Así, el 106.1 dispone: 'En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa'. Y el 108.2 añade: 'Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano'. [...]"

En la misma línea, la STS 1412/2020, de 28 de octubre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:3479, RC 428/2019) insistió:

"A la vista del alcance de la inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017, el presupuesto básico que determina la inaplicabilidad del IIVTNU y, por ello, la falta del deber de soportar el correspondiente gravamen y el derecho a la correspondiente indemnización viene constituido por la inexistencia de incremento del valor de los terrenos, que es lo que se cuestiona y discute por las partes en este recurso.

Corresponde al obligado tributario acreditar tal inexistencia de incremento de valor, para lo que dispone de los medios que se acaban de indicar en la referida sentencia, lo que habrá de valorarse para resolver la discrepancia planteada.

Por su parte, desde esta misma perspectiva general de la cuestión suscitada, la STS 1720/2020, de 14 de diciembre (ECLI:ES:TS:2020: 4082, RC 447/2019), analiza, igualmente, la mencionada STS 1163/2018, de 9 de julio, de la Sección Segunda de la Sala, señalando al respecto:

" En conclusión, solo resulta posible inaplicar el IIVTNU en la medida en que se someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

Que a tal efecto, corresponde al sujeto pasivo del IIVTNU probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT") [mandato que no conlleva una quiebra de los principios de reserva de ley tributaria o del principio de seguridad jurídica].

Que el obligado tributario puede demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor y, por ende, que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria principal correspondiente al IIVTNU; que demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a



la devolución); y que, en caso contrario, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 107. 2 a) del TRLHL.

Que 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. Precisamente -nos interesa subrayarlo-, fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 para asumir -sin oponer reparo alguno-, en los supuestos de hecho examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía".

B) Descendiendo al concreto terreno de las escrituras públicas, en la STS 1620/2019, de 21 de noviembre (RC 86/2019, ECLI:ES:TS:2019:3808) se había puesto de manifiesto:

"Para resolver esta discrepancia, debemos señalar cómo, tras la sentencia de 9-7-2018 del Tribunal Supremo, las escrituras de adquisición y transmisión del terreno constituyen un sólido principio de prueba de la inexistencia de incremento de valor del terreno. Este Tribunal Supremo, en sentencia de 18-7-2018 (recurso 4777/2017), les atribuye la misma presunción de certeza que a las autoliquidaciones presentadas por un contribuyente. Se presumen ciertas para los contribuyentes (artículo 108.4 de la LGT). Y la Administración puede darlas por buenas, o comprobarlas (artículo 101.1 LGT).

Por otra parte, frente a la exigencia, en todo caso, de una prueba pericial completa, como única forma de acreditar que el valor del terreno no se ha incrementado. Los costes que dicha prueba conlleva han disuadido a muchos contribuyentes de su derecho a recurrir, el Tribunal Supremo ha reaccionado y en sentencia de 5-3-2019 (Recurso 2672/2017) ha estimado un recurso de casación contra una resolución del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que había desestimado el recurso del contribuyente "con fundamento en que, para que el obligado tributario acredite la inexistencia de plusvalía no es suficiente, como ha sucedido en este caso, aportar como indicio las escrituras de compra y venta, sino que es preciso una tasación pericial contradictoria".

Es cierto, sin embargo, que los valores resultantes de las escrituras no son válidos en todos los casos, dado que, como hemos declarado en sentencia de 17-7-2018 (5664/2017) los valores contenidos en las escrituras constituyen un principio de prueba de la inexistencia de incremento de valor a menos que fueran simulados. Introduce por tanto el Supremo, la posibilidad de que los valores consignados en las escrituras de adquisición y transmisión de un terreno no siempre sean un instrumento válido para acreditar la inexistencia de incremento de valor del terreno.

Hemos de tener en cuenta, igualmente, el contenido de la sentencia del Tribunal Constitucional nº 107/2019, la cual, al resolver un recurso de amparo, estudia la alegación de un contribuyente que consideró vulnerado el artículo 24.1 de la Constitución, por no haberse valorado las pruebas conforme a las reglas de la sana crítica. Y ello porque aportó las escrituras de compra y venta del terreno, de las que se deducía una clara pérdida en la transmisión, y éstas no fueron tenidas en cuenta por el Juzgado a la hora de dictar sentencia.

El Tribunal Constitucional estima el recurso, declarando vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva del contribuyente, por no haberse valorado las pruebas (escrituras de adquisición y transmisión del terreno) conforme a las reglas de la sana crítica y declara la nulidad de la sentencia dictada, al tiempo que ordena la retroacción de actuaciones hasta el momento inmediatamente anterior al de dictarse la sentencia. Y ello para que el Juzgado de lo Contencioso dicte otra resolución en la que reconozca el contenido del derecho fundamental vulnerado. Es decir, para que valore, y tenga en cuenta, las escrituras de adquisición y transmisión del terreno, antes de dictar sentencia".

Esta doctrina sería reiterada por las SSTs 73 y 74/2020, de 27 de enero (ECLI:ES:TS:2020:240, RC 107/2019 y ECLI:ES:TS:2020:241, RC 116/2019), 1412/2020, de 28 de octubre (ECLI: ES: TS:2020:3479, RC 428/2019), y la ya citada 1720/2020, de 14 de diciembre (ECLI: ES:TS:2020: 4082, RC 447/2019).

Por su parte, en la STS 54/2020, de 22 de enero (ECLI:ES:TS:2020: 152, RC 177/2019), añadimos, en relación con la falta de aportación de las escrituras:



"Esa falta de aportación no conduce, por sí sola, o de modo obligado, a la desestimación del recurso, ni impide que la decisión de éste se sustente en la valoración de otros medios de prueba, como son, en este caso, los que la parte recurrente adjuntó con su reclamación y, luego, con su escrito de demanda.

La falta de aportación es, sin más, otro dato en la valoración de la prueba, que podrá ser relevante si condujera racionalmente a poner en duda lo que aparentemente resulta del conjunto de los otros medios aportados.

Eso, no lo contrario, es lo que se desprende de la jurisprudencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera que las mismas partes han tomado en consideración, pues en ella se mencionan los medios de prueba de que puede valerse el sujeto pasivo del IIVTNU de modo abierto, no cerrado, aptos unos u otros, en principio, por sí solos o en conjunto, y, en fin, sin preferencia alguna, o necesaria, entre ellos. Y en ella no se atribuye a la aportación de las escrituras públicas de adquisición y/o transmisión un carácter imprescindible, obligado, de la que dependa necesariamente, o en todo caso, la posibilidad de tener por acreditada la inexistencia de incremento en el valor de los terrenos adquiridos y luego transmitidos".

OCTAVO.- Pues bien, en el marco de lo que acabamos de sintetizar, en el supuesto de autos, se trata, en la valoración probatoria que debemos efectuar, de (1) dar prioridad la depreciación defendida por la recurrente —que se deduce del examen comparativo entre los valores escriturados de adquisición del inmueble (2006, 220.000 euros) y el de transmisión (2014, 152.000 euros)—, o bien (2) dar prioridad al incremento producido en el valor catastral asignado al suelo del inmueble —entre el correspondiente al año 2007 (23.990 euros) y el correspondiente a 2014 (75.202,84 euros)—; valor, este, que es el que figura en la escritura de transmisión, y sobre el que el Ayuntamiento de Parla giró la liquidación abonada por la recurrente, motivo por el cuál formuló la reclamación de indemnización del Consejo de Ministros como supuesto de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador.

No puede acogerse el planteamiento de la Administración que desestima la reclamación en consideración al incremento de los valores catastrales entre 2006 (en realidad 2007) y 2014. Como hemos puesto de manifiesto, el valor catastral total del inmueble transmitido por la recurrente era, en 2007 (año siguiente al de adquisición y fecha en la que, por primera vez, se le asigna), de 46.295,65 euros, correspondiendo al valor del suelo 23.990,40 euros. En el año de la transmisión (2014) el valor total catastral fue de 145.107,89 euros, de los que 75.202,84 correspondían al valor del suelo.

El evidente que ambos valores contrastan con los que constaban en las escrituras de adquisición (220.000) y transmisión (152.000), produciéndose una progresión inversa: los valores catastrales se incrementan durante el período 2006/2014 y los valores escriturados disminuyen. Como hemos puesto de manifiesto en otros pronunciamientos, no existe congruencia entre unos y otros valores, sin que podamos encontrar justificación a la circunstancia de haberse multiplicado, por más de tres, el valor catastral del suelo correspondiente al inmueble de la recurrente (23.990,40 euros, en 2006/2007, y 75.202,84 euros en 2014) en un período en el que se habían proyectado los efectos negativos de la situación económica.

Por ello ha de concluirse que el obligado tributario ha aportado los elementos de prueba suficientes para entender acreditada la inexistencia de un incremento patrimonial entre la adquisición y la transmisión del inmueble de naturaleza urbana en cuestión, que pudiera ser susceptible de la aplicación del IIVTNU, por lo que no tenía el deber de soportar la correspondiente liquidación y, por lo tanto, debe ser indemnizado en la cantidad de 6.553,93 euros a la que ascendió la indebida liquidación, más los intereses legales desde la reclamación.

La recurrente aportó a las actuaciones las correspondientes escrituras públicas de compra o adquisición del inmueble en 2006, y de venta o transmisión en el año 2014 de las que resulta una disminución del valor del total del bien en el momento de la enajenación por un importe de 68.000 euros, siendo cierto que en el momento firmarse la escritura de adquisición el inmueble carecía de valor catastral (pues no se fijaría hasta 2007), lo que determinó que el mismo no constara en dicha escritura, cosa que sí ocurriría en la escritura de transmisión.

Toda esta realidad —y discrepancia de valores— consta en el Acuerdo impugnado del Consejo de Ministros que, frente a la realidad documental escrituraria aportada, realiza una doble oposición:

a) Por un lado recuerda los valores catastrales de 2014 (siendo conforme al correspondiente al suelo del inmueble como el Ayuntamiento de Parla gira la liquidación), respecto de los que realiza una doble observación:

1. Que los mismos fueron fijados de conformidad con la normativa en vigor (Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario) considerando que se trata de un valor "referenciado al de mercado, sin que pueda superar este último, entendiéndose como tal el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas".

2. Que los citados valores fueron notificados a la recurrente, sin que conste su impugnación.



b) Como segundo argumento, el Acuerdo impugnado recuerda que el Juzgado de lo Contencioso administrativo, que conoció del recurso contra la liquidación, ya consideró que la recurrente no había acreditado la disminución de valor del terreno con la aportación de un informe de arquitecto que se limitaba a aportar los precios de la zona que constaban en un portal de internet.

NOVENO.- Pues bien, con tal argumentación no consideramos desvirtuados, por parte del Acuerdo impugnado, los valores que constan en la escritura de transmisión del inmueble, tomando en consideración el hecho notorio de la época en la que la recurrente fue propietaria del inmueble transmitido; hecho notorio que fue la situación de crisis económica iniciada a partir de 2007.

En ese marco de crisis económica resulta difícil asumir un incremento del valor del suelo que llega a multiplicarse por tres, habiéndose requerido un mayor esfuerzo probatorio por parte de la Administración tendentes a desvirtuar los valores que constaban en la escritura pública de transmisión, pues, como hemos expresado, en el marco de la citada realidad económica, debemos insistir en que el valor escriturario es un indicio suficiente que traslada a la Administración la prueba de la ausencia de minusvalía. No basta, pues, en tal situación, con la referencia a los valores catastrales —que se habrían triplicado durante el período de titularidad del inmueble por parte de la recurrente—, porque tal posible incremento, en época de crisis, sencillamente, no se corresponden con la realidad.

No resultaba, pues, posible —insistimos, en dicho marco económico— exigir a la recurrente más pruebas dirigidas a acreditar los valores reales del mercado, cuando no se ha puesto de manifiesto, ni alegado, que el precio escriturado en la transmisión fuera erróneo o simulado.

Por ello no consideramos que la argumentación del Acuerdo resulte eficaz para desvirtuar el decremento de valor del inmueble, y no solo por cuanto no se justifica la correspondencia de dichos valores catastrales con el valor de mercado del suelo en las fechas de compra y venta, sino porque parece sorprendente que pueda sostenerse que entre 2006 y 2014, con la crisis inmobiliaria padecida entre dichas anualidades, y sin que se aporte ninguna circunstancias justificativa de ello, el valor del suelo haya subido la cantidad que se alega.

Es cierto, como también hemos señalado, que los valores resultantes de las escrituras no son válidos en todos los casos, dado que, como hemos declarado en la STS 1248/2018, de 17 de julio (RC 5664/2017) los valores contenidos en las escrituras constituyen un principio de prueba de la inexistencia de incremento de valor, a menos que fueran simulados. Introduce, por tanto, el Tribunal Supremo, desde el primer momento de interpretación de la STS 59/2017, la posibilidad de que los valores consignados en las escrituras de adquisición y transmisión de un terreno no siempre sean un instrumento válido para acreditar la inexistencia de incremento de valor del terreno, en cuanto no respondan a valores reales o de mercado.

Pero, en supuestos como el de autos —esto es, en el marco de una crisis económica que determinó la bajada del precio de los inmuebles— la presunción probatoria que se deduce de las escrituras públicas, requiere de una actividad probatoria de la Administración, que no puede limitarse a esgrimir los valores catastrales. Dicho de otra forma, que la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, propicia la posibilidad de acreditar, frente al sistema de valoración catastral, que no ha existido incremento patrimonial susceptible de imposición, y en tal caso resulta factible contrastar los valores de mercado expresados por el sujeto pasivo en la escritura de transmisión, con los valores catastrales, que no pueden superar los valores de mercado y responden a un concreto índice de proporcionalidad. Pero lo que no es aceptable, de conformidad con la anterior jurisprudencia, es que la Administración, partiendo de la consideración que el incremento del valor se refiere a los terrenos, y no a la totalidad del inmueble, le limite a la invocación de la evolución de los valores catastrales entre 2007 y 2014, es decir, más del triple en un periodo de aguda crisis económica que afectó especialmente al sector inmobiliario y sin justificación alguna, obteniendo así el porcentaje de repercusión del valor catastral del suelo en el valor catastral total del bien que luego aplica al valor en venta del inmueble escriturado, trasladando a ésta la falta de justificación de la valoración del suelo, aplicando un porcentaje que se obtiene desde un incremento del valor catastral del suelo injustificado y claramente desproporcionado con la evolución del mercado inmobiliario, lo que impide tomarlo en consideración como prueba en contrario frente a los datos concretos del mercado que resultan de manera congruente de los elementos probatorios aportados por el interesado.

En atención a lo expuesto, ha de concluirse que se estima producido el decremento patrimonial entre adquisición y transmisión del inmueble, tal y como se hace constar en la correspondiente escritura y, en consecuencia, procede estimar el recurso interpuesto.

DÉCIMO.- La estimación del recurso conlleva la imposición de las costas a la Administración del Estado demandada (artículo 139.1 LRJCA), si bien, en atención a las circunstancias del caso y haciendo uso de la facultad que al Tribunal confiere el apartado 4 del indicado artículo, se fija como cuantía máxima a reclamar por la parte recurrente, por todos los conceptos, la cantidad de 4.000,00 euros, más IVA, si se devengare.



FALLO

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

1º. Estimar el recurso contencioso administrativo 45/2020, interpuesto por doña Felisa contra el Acuerdo del Consejo de Ministros, adoptado en su sesión de fecha 19 de julio de 2019, desestimatorio de reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado-legislador, formulada por la propia recurrente, como consecuencia de la STC 59/2017, de 11 de mayo, en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), por medio de la cual se declararon inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

2º. Anular, por ser contraria al ordenamiento jurídico, el Acuerdo del Consejo de Ministros, adoptado en su sesión de fecha 19 de julio de 2019.

3º. Declarar el derecho de la recurrente a ser indemnizado en la cantidad de 6.553,93 euros, más los intereses legales desde la fecha de la reclamación.

4º. Imponer las costas a la Administración demandada en los términos establecidos en el último fundamento de derecho.

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

Así se acuerda y firma.

D. Segundo Ménendez Pérez

D. Rafael Fernández Valverde D. Octavio Juan Herrero Pina

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy D^a. Ángeles Huet de Sande

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente don Rafael Fernández Valverde, estando la Sala celebrando audiencia pública lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.