

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª. Comentario a la Sentencia de 17 de julio de 2018, rec. 5664/2017

Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

IIVTNU. Determinación de la Base Imponible. Alcance de la inconstitucionalidad declarada por la STC en sentencia de 11 de mayo de 2017.

El Tribunal Supremo reproduce, en esta sentencia, buena parte de los fundamentos de derecho de la sentencia del TS 9 de julio de 2018, rec. 6226/2017, en la que se interpreta por primera vez la declaración de inconstitucionalidad referida. De este modo, se considera que los artículos 107.1 y 107.2.a) adolecen únicamente de inconstitucionalidad y nulidad parcial, lo que implica que los preceptos son constitucionales y resultan plenamente aplicables en todos aquellos supuestos en los que no quede acreditado que no se ha producido un incremento del valor del terreno. Sin embargo, la inconstitucionalidad, y la consiguiente nulidad, del artículo 110.4 del TRLHL –precepto que impide al sujeto pasivo acreditar la inexistencia de plusvalía real- es total y absoluta. Esta nulidad absoluta conlleva la posibilidad de probar, a partir de la sentencia del Tribunal Constitucional, la inexistencia de incremento de valor y, en caso de que dicho extremo no quedase acreditado, habilita la aplicación de la regla de cuantificación objetiva de la base imponible contenida en los artículos 107.1 y 107.2.a).

En relación con la carga de la prueba, al igual que en la sentencia de 9 de julio, se establece que corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor. El TS en esta sentencia es todavía más preciso a la hora de determinar el valor probatorio de las escrituras públicas de adquisición y transmisión del terreno y entiende que los valores en ellas consignados constituyen un sólido y ordinario principio de prueba, aunque no tienen valor absoluto y salvo que fueran simulados, su aportación debería ser suficiente para trasladar a la parte contraria -la Administración- la carga de acreditar en contrario.

Fundamentos de derechos

(...)

TERCERO .- Contenido interpretativo de esta sentencia.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA , procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión, lo que debemos hacer

necesariamente por remisión íntegra a la interpretación plasmada en el fundamento séptimo de la sentencia de 9 de julio último .

Así, a la cuestión formulada por el auto de admisión como necesitada de esclarecimiento, consistente en "...[D]eterminar si, para garantizar la seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución), la igualdad en la aplicación de la ley (artículo 14 de la Constitución) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria (artículos 31.3 y 133.1 y 2 de la Constitución), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en las entencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica, como defiende el juzgador de instancia...", hemos de efectuar una remisión total a lo que al respecto señala dicho fundamento séptimo.

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

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

Ello nos conduce a las declaraciones siguientes, que vamos a fundamentar en lo declarado con valor de doctrina, y ampliamente transcrito, en nuestra sentencia de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación nº 2662/2017:

- 1) La sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sección Novena, de 19 de julio de 2017 -recurso de apelación nº 783/2016- debe ser casada y anulada, en tanto contiene un criterio contrario al que hemos establecido, ya que considera erróneamente que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, sobre determinación de la base imponible del impuesto municipal que nos ocupa, han sido expulsados de modo absoluto e incondicional del ordenamiento jurídico, afirmación que hemos rechazado formalmente, al afirmar que " (tales artículos) ...a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial".
- 2) Tal anulación conduce directamente al análisis de la sentencia dictada en primera instancia el 14 de septiembre de 2016, en el procedimiento ordinario nº 5/2016, por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 34 de los de Madrid, cuyo criterio también ha sido desautorizado, si bien por razones distintas de la anterior, en nuestra sentencia.

Así, debe ser igualmente objeto de anulación la sentencia dictada en primera instancia que la Sala revocó en apelación, pues la confirmación en aquélla de la liquidación allí impugnada atendía sólo a los criterios de establecimiento de plusvalía presunta o automática derivada de la mera aplicación del artículo 107 TRLHL, esto es, de los valores catastrales matizados por el coeficiente de revalorización presunta y el número de años transcurridos en el periodo de generación, prescindiendo, por tanto, de la declaración sobrevenida de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, en relación con el artículo 110.4 del mismo cuerpo legal, declarada por el Tribunal Constitucional.

Además de ello, la sentencia de primera instancia está también aquejada de error jurídico en cuanto a los criterios que establece en relación con la carga, principios de prueba válidos y objeto sobre el que tal prueba debe recaer, a que nos hemos referido en el fundamento jurídico quinto de la sentencia de 9 de julio de 2018, reproducida y ratificada en ésta.

Si bien tales aspectos no parecen constituir una afirmación central de dicha sentencia de instancia, pues su fundamento sustentador se encuentra en la aplicación a ultranza del régimen de determinación de la base imponible de los artículos 107 y 110 TRLHL, con independencia de la circunstancia de que, en el caso enjuiciado, se estuviera gravando realmente una minusvalía o pérdida patrimonial, aspecto éste que resulta indiferente, en su concepción del problema, para alcanzar el fallo desestimatorio, no obstante, en al menos aparente contradicción con la aplicación mecánica e incondicional de tales preceptos, se indica que NASIPA no ha acreditado la minusvalía que reivindica como acaecida para quedar excluido del gravamen del impuesto.

Para ello, el Juzgado se muestra rigorista con la exigencia de prueba sobre la inexistencia de riqueza gravable: a) en primer lugar, desdeña *a priori* todo valor de prueba, aun indiciaria, a los precios recogidos en las escrituras públicas de adquisición y transmisión, con cita del artículo 1218 del Código Civil, pero llevada a una posición extrema su exégesis, de suerte que lo que no sea "...el hecho que motiva su otorgamiento y [de] la fecha de éste" parece carecer de todo valor; b) en segundo término, atribuye al interesado la carga de probar la pérdida patrimonial por medios distintos al de la exhibición de tales instrumentos; y c) viene a exigir, a la postre, una prueba pericial para acreditar que se ha experimentado la minusvalía que situaría la transmisión efectuada fuera del ámbito objetivo de la aplicación del tributo.

Tales afirmaciones han quedado claramente contradichas en el fundamento jurídico quinto de nuestra sentencia de 9 de julio pasado, dictada como hemos repetido en el recurso de casación nº 2662/2017. Aun a título de ejemplo, hemos señalado que los valores consignados en las escrituras públicas, en tanto sean expresivos de que la transmisión se ha efectuado por un precio inferior al de adquisición, constituyen un sólido y ordinario principio de prueba que, sin poseer un valor absoluto -que no podemos establecer con carácter abstracto en sede casacional- sí que bastarían, por lo general, como fuente de acreditación del hecho justificador de la inaplicabilidad del impuesto que, no debemos olvidar, hace sólo objeto de gravamen las plusvalías o incrementos de valor.

En otras palabras, tales datos, a menos que fueran simulados, deberían ser suficientes, desde la perspectiva de la *onus probandi*, para desplazar a la parte contraria, al Ayuntamiento gestor y liquidador, la carga de acreditar en contrario, de modo bastante, que los precios inicial o final son mendaces o falsos o no se corresponden con la realidad de lo sucedido.

- 3) Finalmente, la disconformidad a derecho de la sentencia de instancia lleva consigo la nulidad de los actos administrativos de liquidación y revisión allí enjuiciados, en tanto han hecho indebidamente objeto de gravamen una verdadera y propia minusvalía patrimonial, inexpresiva de capacidad económica alguna, en contra de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017 y en nuestra doctrina jurisprudencial.

A tal efecto, resulta evidente -además de no contradicho- el dato de que con ocasión de la transmisión de los terrenos, NASIPA experimentó una clara, manifiesta y evidente minusvalía patrimonial que, dado todo lo que se ha razonado con anterioridad, en ningún caso podía dar lugar a la exacción del impuesto controvertido, pues habría bastado, ante el silencio e inactividad probatoria de la Corporación local, con la exhibición y examen de las correspondientes escrituras públicas.

(...)