



Roj: **STS 3808/2019** - ECLI: **ES:TS:2019:3808**

Id Cendoj: **28079130052019100301**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **21/11/2019**

Nº de Recurso: **86/2019**

Nº de Resolución: **1620/2019**

Procedimiento: **Contencioso**

Ponente: **CESAR TOLOSA TRIBIÑO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Quinta**

#### **Sentencia núm. 1.620/2019**

Fecha de sentencia: 21/11/2019

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

Número del procedimiento: 86/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/11/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Cesar Tolosa Tribiño

Procedencia: CONSEJO MINISTROS

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

Transcrito por:

Nota:

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 86/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Cesar Tolosa Tribiño

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Quinta**

#### **Sentencia núm. 1620/2019**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Jose Manuel Sieira Miguez, presidente

D. Rafael Fernandez Valverde

D. Octavio Juan Herrero Pina

Dª. Ines Huerta Garicano

D. Cesar Tolosa Tribiño



D. Francisco Javier Borrego Borrego

En Madrid, a 21 de noviembre de 2019.

Esta Sala ha visto el presente recurso contencioso-administrativo número 86/2019, formulado por la Procuradora Doña Silvia García Vicente, en representación de D. Erasmo, bajo su propia dirección letrada, contra la desestimación de la solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado Legislador en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, Acuerdo del Consejo de Ministros de 25 de enero de 2019; habiendo sido parte recurrida la Administración General del Estado, debidamente representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Cesar Tolosa Tribiño.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO:** La representación procesal de D. Erasmo presentó, ante esta Sala tercera del Tribunal Supremo, escrito iniciador de recurso contencioso-administrativo <<tras la reclamación de responsabilidad patrimonial deducida por mi mandante en solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tras el dictado de la sentencia del Tribunal Constitucional nº 59/2017, de 11 de mayo, el Consejo de Ministros dictó el acuerdo de 25 de enero de 2019, notificado a mi representado el 7 de febrero de 2019, [...]>>.

**SEGUNDO:** Admitido a trámite el recurso y, tras recibir el expediente administrativo, se concedió plazo para deducir demanda.

La parte recurrente solicitaba una <<[...] sentencia por la que estimando el presente recurso, declare nulo y no ajustado a derecho el acto impugnado, dejándolo sin efecto, y, en su consecuencia, condene a la demandada a pagar a mi representado la cantidad de 2.570,42 € (DOS MIL QUINIENTOS SETENTA EUROS CON CUARENTA Y DOS CENTIMOS) debidamente actualizada en la fecha del pago al reclamante, imponiendo a la demandada el pago de las costas.>>; defendiendo que <<por la notoriedad de la jurisprudencia que se ocupa de la responsabilidad patrimonial de la Administración, trataremos de sintetizar en lo posible los fundamentos en que sustentamos nuestra demanda, invocando expresamente con carácter previo los arts. 106.2 de nuestra Constitución y 32 de la Ley 40/15. Respecto a los requisitos tradicionalmente exigidos para la viabilidad de nuestra acción, no parece preciso abundar en su clara concurrencia en el caso, que se admite expresa e indubitadamente en la resolución recurrida:

- Es obvio que se ha producido una lesión patrimonial real y efectiva.
- Esa lesión es evaluable económicamente, e individualizada en relación a una persona.
- Evidente es que el administrado perjudicado no estaba obligado a soportar tal lesión.
- El daño deriva de la aplicación de una norma con rango de ley que después es declarada inconstitucional.
- El nexo causal entre esa aplicación normativa y la lesión producida es igualmente obvio.>>

Considera, además, que <<es objeto de discusión, y reconocido expresamente en el acto recurrido que se cumplen todos los requisitos formales exigibles en cuanto al plazo de ejercicio de la acción ( art. 67.1 LPACAP) según consta en el Fundamento Segundo de la resolución recurrida, oportuna invocación de la inconstitucionalidad posteriormente declarada ( art. 32.4 LRJSP) como consta en el Fundamento Tercero *in fine* del acto impugnado, y resto de requisitos como se dice en ese Fundamento Tercero, parece claro que se trata de decidir el concreto alcance que en el caso que nos ocupa tiene la declaración de inconstitucionalidad que hace la meritada sentencia del TC de 11 de mayo de 2017.>>

**TERCERO:** Por su parte, la Administración del Estado recurrida interesaba, en su escrito de contestación, que se dicte <<sentencia por la que acuerde desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto y confirmando el acuerdo del Consejo de Ministros [...]>>; Fijada la cuantía, se recibió el pleito a prueba y se practicó la propuesta, con el resultado obrante en autos. Habiéndose solicitado trámite final de conclusiones, cada parte insistió en lo interesado en el contenido de la demanda y contestación, respectivamente, y se señaló para la deliberación, votación y fallo de este recurso, el veinte de noviembre de dos mil diecinueve, fecha en la que se celebró con observancia de las formalidades legales esenciales.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO:** El presente recurso se interpone contra el acuerdo de 25 de enero de 2019 del Consejo de Ministros, desestimatorio de la reclamación de responsabilidad patrimonial deducida por responsabilidad patrimonial



del Estado legislador en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tras el dictado de la sentencia del Tribunal Constitucional nº 59/2017, de 11 de mayo.

**SEGUNDO:** Como consta en la resolución impugnada y se desprende del expediente, que damos por reproducido íntegramente para evitar reiteraciones, el actor pagó en su día la cantidad de 2.570,42 € por la liquidación que el Ayuntamiento de Jaca le giró por el Impuesto de Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante Plusvalía o IIVTNU) con motivo de la transmisión por compraventa de la casa nº NUM000 de la C/ DIRECCION000 nº NUM001 de la citada localidad.

Desestimado el recurso de reposición formulado ante la citada Administración local, el demandante interpuso recurso contencioso administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso Único de Huesca, alegando en síntesis que debía anularse aquella liquidación al no haberse producido el hecho imponible por no haber habido incremento de valor del terreno enajenado, e invocando la inconstitucionalidad de la norma en la que el Ayuntamiento allí recurrido se amparaba para girar la liquidación, en la medida en que era contrario a la Constitución gravar una capacidad económica ficticia o inexistente. En apoyo de la inexistencia del hecho imponible se aportaba prueba documental (valoraciones publicadas por el Ministerio de Fomento, escrituras de compra y de venta) y prueba pericial. El Juzgado de lo Contencioso desestimó la demanda en sentencia de 24-11-16 no susceptible de recurso de apelación por razón de la cuantía.

**TERCERO:** El art. 32 de la ley 40/2015 establece que:

<<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 Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, 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 Ley 40/2015 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.

**CUARTO:** En cuanto a la antijuricidad 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 antijuricidad 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 ).

**QUINTO:** En cuanto la existencia y acreditación de un daño indemnizable, debemos tener en cuenta que la reclamación de responsabilidad patrimonial, la formula la parte a partir de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017.

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 terreno, 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 un 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 -explica- 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 inexpresivas 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 inexpresivas 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 inexpresivas 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 inexpresivas 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 cualesquiera 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)>>.

**SEXTO:** Partiendo de la anterior doctrina, nos corresponde ahora examinar si la parte ha logrado acreditar la inexistencia de un incremento de valor por alguno de los medios previstos en derecho.

La parte recurrente ha procedido en este procedimiento a la aportación de distintos medios probatorios para tratar de acreditar la inexistencia del incremento del valor. En efecto, en defensa de su tesis ha aportado (1) las escrituras de contraste (de adquisición y venta del inmueble del caso), a (2) la prueba pericial, (3) a las declaraciones de IRPF del actor y (4) a las propias tablas de la Administración demandada (nos referimos a su Ministerio de Fomento).

Por su parte la Administración del Estado, sostiene que <<Ante esa falta de prueba, resulta razonable de todo punto que la Administración, al resolver la reclamación administrativa de responsabilidad patrimonial, tuviera presente, a estos fines, el valor catastral del terreno en el año de adquisición (2006) y lo comparase con el valor catastral del terreno en 2014, fecha de la transmisión, del que resulta que el valor del suelo pasó de 75.250 euros en 2006 a 124.500 euros en 2014, haciendo inviable de todo punto la pretensión actora, siendo de destacar, por último, que en ningún momento el recurrente recurrió el valor catastral determinado por la revisión catastral de 2009, dando por bueno el mismo y los porcentajes que representaban la construcción y el suelo>>.

**SÉPTIMO:** 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.

**OCTAVO:** Siendo esta la teoría general, en el caso enjuiciado el obligado tributario presentó la escritura pública, donde se reflejaba una disminución de valor del terreno, mientras que la Administración presentó la evolución positiva de las referencias al valor catastral del suelo.

Pues bien, el Tribunal no estima que esa prueba aportada sea eficaz para desvirtuar el decremento de valor, 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 -dichos valores se apartan claramente de los precios declarados de compra y venta, siendo en no pocas ocasiones la discrepancia entre valor catastral y de mercado manifiesta-, 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.

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.

**NOVENO:** 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 la complejidad del tema de debate, 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.

## FALLO

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

**PRIMERO.-** Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de Don Erasmo contra el acuerdo de 25 de enero de 2019 del Consejo de Ministros, desestimatorio de la reclamación de responsabilidad patrimonial deducida por responsabilidad patrimonial del Estado legislador en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tras el dictado de la sentencia del Tribunal Constitucional nº 59/2017, de 11 de mayo.

**SEGUNDO.-** Revocar y dejar sin efecto dicho acuerdo por disconforme a Derecho.

**TERCERO.-** Condenar a la Administración demandada al pago de la cantidad de 2.570,42 euros, más los intereses legales desde la fecha de la reclamación.

**CUARTO.-** Con imposición de las costas en los términos establecidos en el último fundamento de derecho.

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

Así se acuerda y firma.





Jose Manuel Sieira Miguez. Rafael Fernandez Valverde, Octavio Juan Herrero Pina,

Ines Huerta Garicano, Cesar Tolosa Tribiño, Francisco Javier Borrego Borrego.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente, **D. Cesar Tolosa Tribiño**, estando la Sala reunida en audiencia pública; Doy fe.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ