

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085318

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 155/2022, de 9 de febrero de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7371/2019

### SUMARIO:

**IIVTNU. Base imponible. Determinación del valor catastral.** *Proporción existente entre el valor del suelo y el valor catastral total del inmueble.* Las liquidaciones por IIVTNU controvertidas traen causa de la transmisión en 2018 de viviendas construidas en una promoción y que fueron adquiridas en 2008, recogiendo en las escrituras el precio de adquisición del suelo. Sin embargo, las escrituras de transmisión no diferencian entre valor del suelo y valor de la construcción, fijando el precio de venta total. Producida la STC 59/17, con la declaración de inconstitucionalidad parcial a los arts. 107.1 y 107.2 a) TRLHL y total en relación con el art. 110.4 TRLHL, al considerar la obligada tributaria que no se produjo incremento del valor de los terrenos, al contrario, presenta pruebas dirigidas a acreditar dicho hecho; la Administración se opone pues dado que en las transmisiones de las viviendas se recogió en las escrituras el precio total de venta sin distinguir el valor de la construcción y el valor del suelo, debe considerarse como valor del suelo el que resulte de aplicar proporcionalmente al valor escriturado el porcentaje que catastralmente se establezca entre ambos valores. La tesis formulada por la parte recurrente configura un supuesto de presunción iuris et de iure, puesto que si ante la ausencia de distinción en el valor de transmisión entre el valor del suelo y el valor de la construcción ha de acudir al porcentaje que se fija catastralmente para determinar el valor del suelo, y respecto del valor resultante no cabe hacer prueba que desvirtúe el valor del suelo resultante, se está definiendo una presunción *iure et de iure*. En la expresión *iuris et de iure*, como enseña la doctrina clásica, se contiene los rasgos delimitadores de este tipo de presunciones, por un lado deben ser introducidas por el Derecho y le otorga tal fuerza la ley que procura la resolución del asunto en que concurre. En definitiva, las presunciones *iuris et de iure* deben venir contempladas en una ley, son presunciones legales impuestas e imperativas. En el tiempo en que ocurren los hechos no existía mandato legal que contemplara la propuesta que hace la parte recurrente en el sentido de que ante la falta de concreción del valor del suelo en la escritura de venta del inmueble se aplica la proporción catastral del valor del suelo, lo cual debe reputarse como valor real, no una mera presunción, sin que sobre el mismo pueda prevalecer otras pruebas; sino que ha de convenirse que, conforme a la jurisprudencia emanada de este Tribunal, recogida en la sentencia de instancia y de la que se hacen expreso eco las partes, corresponde probar la minusvalía al interesado mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho, y ante un principio de prueba en dicho sentido la carga de la prueba recae sobre la Administración. Atendiendo al momento en que se producen los hechos, debe reiterarse la doctrina jurisprudencial en el sentido de que corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido; 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, o bien optar por una prueba pericial que confirme tales indicios, o bien emplear cualquier otro medio probatorio que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU; aportada por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe dicho aumento, en este contexto cuando en el precio de transmisión escriturado no conste el valor separado del suelo, el porcentaje catastral utilizado para determinar el valor del suelo es prueba válida al efecto; pero en todo caso en la vía contencioso-administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales, a la vista del conjunto de pruebas practicadas, entre las que puede contarse para su valoración dicho dato catastral. El Juzgado ha valorado en su conjunto las pruebas presentadas por ambas partes, concluyendo que hubo una minusvalía del valor del suelo en el momento de transmisión de las viviendas, aplicando correctamente la normativa aplicable conforme a los criterios interpretativos delimitados por el Tribunal Supremo, no pudiéndose ser objeto de revisión casacional ni los hechos tenidos por acreditados ni la valoración efectuada para llegar a dicha convicción de la existencia de minusvalía.

### PRECEPTOS:

RDLeg. 2/2004 (TR LHL), arts. 107 y 110.

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 60 y 61.

RDL 26/2021 (Adapta TRLHL, a la reciente jurisprudencia del TC respecto del IIVTNU).art. único.

**PONENTE:**

*Don José Antonio Montero Fernández.*

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 155/2022

Fecha de sentencia: 09/02/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7371/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 08/02/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 12

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 7371/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

**SENTENCIA**

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente  
D. José Antonio Montero Fernández  
D. Francisco José Navarro Sanchís  
D. Dimitry Berberoff Ayuda  
D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 9 de febrero de 2022.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 7371/2019, interpuesto por el Ayuntamiento de Villalbilla (Madrid), representado

por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Carmen Echevarría Terroba, bajo la dirección letrada de D<sup>o</sup>. Jesús Rodrigo Fernández, contra la sentencia n<sup>o</sup>. 267, de 13 de diciembre de 2019, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N<sup>o</sup>. 12 de Madrid, en el recurso 397/2018, estimatoria del recurso formulado contra la desestimación presunta por silencio administrativo del recurso de reposición interpuesto con fecha 21 de junio de 2018 y del escrito complementario al mismo presentado con fecha 11 de julio de 2018 frente a las 38 liquidaciones del IIVTNU ejercicio 2018, a excepción de la liquidación 2018/004/529, de la finca sita en la calle Gonzalo de Berceo 16, Portal 2, Planta baja, Puerta C, Finca registral 14739, por importe de 1.209,18 euros que es la única que no pertenece a la misma promoción inmobiliaria practicadas por el Ayuntamiento de Villalvilla (Madrid)

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida HERCECAM VIVIENDA JOVEN, S.L. representada por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. María del Pilar Moyano Nuñez, bajo la dirección letrada de D<sup>a</sup>. María José de Juan Sánchez.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### **Primero.** *Resolución recurrida en casación.*

En el recurso n.º. 397/2018, seguido en el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N<sup>o</sup>. 12 de Madrid, con fecha 13 de diciembre de 2019, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- Que estimando la demanda contencioso administrativa interpuesta por Hercecam Vivienda Joven S.L, representada por la Procuradora D<sup>a</sup>. María del Pilar Moyano Núñez y defendida por la Letrada D<sup>a</sup>. María José de Juan Sánchez, contra la desestimación presunta por silencio administrativo de los 37 recursos de reposición presentados por la hoy actora contra las 38 liquidaciones del IIVTNU ejercicio 2018, practicadas por el Ayuntamiento de Villalvilla (Madrid) que se relacionan en el fundamento de derecho primero de esta sentencia y declaro la disconformidad a Derecho de la resolución impugnada y en consecuencia, la anulo, dejando sin efecto las 38 liquidaciones del IIVTNU impugnadas, reconociendo el derecho de la recurrente a la devolución de la cantidad indebidamente ingresada por tal concepto con los intereses sin hacer expresa condena en costas"

#### **Segundo.** *Preparación del recurso de casación.*

Notificada dicha sentencia a las partes, por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Carmen Echevarría Terroba, en nombre y representación del Ayuntamiento de Villalbilla (Madrid), se presentó escrito con fecha 29 de octubre de 2019, ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N<sup>o</sup>. 12 de Madrid, y el Juzgado, por auto de 4 de noviembre de 2019, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente el Ayuntamiento de Villalbilla (Madrid), representado por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Carmen Echevarría Terroba, bajo la dirección letrada de D<sup>o</sup>. Jesús Rodrigo Fernández, y como parte recurrida HERCECAM VIVIENDA JOVEN, S.L. representada por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. María del Pilar Moyano Nuñez, bajo la dirección letrada de D<sup>a</sup>. María José de Juan Sánchez.

#### **Tercero.** *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 10 de septiembre de 2020, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

" 2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en lo siguiente:

1.- En aquellos casos en que sea necesario individualizar el valor del terreno respecto del precio total de transmisión para comprobar si el mismo ha experimentado o no un aumento de valor (de lo que dependerá que se halle sujeto a tributación por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana), determinar lo siguiente:

1.1. Si el método consistente en calcular la proporción que represente en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble es válido pese a que la escritura de adquisición del solar reflejaba el precio de compra del solar (magnitud que pudiera diferir del valor catastral que tuviera asignado en el momento en que se produjo dicha adquisición).

1.2. Si, en el caso de que se dé una respuesta afirmativa a la primera cuestión, tal método debe prevalecer sobre otros medios de prueba admisibles en derecho.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4, atendida la declaración de inconstitucionalidad que para los dos últimos preceptos ha decidido el Tribunal Constitucional en la sentencia 59/2017, de 11 de mayo, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo".

#### **Cuarto.** *Interposición del recurso de casación y oposición.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la procuradora D<sup>a</sup>. Carmen Echevarría Terroba, en nombre y representación del Ayuntamiento de Villalbilla (Madrid), por medio de escrito presentado el 11 de noviembre de 2020, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1.- Los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4, atendida la declaración de inconstitucionalidad que para los dos últimos preceptos ha decidido el Tribunal Constitucional en la sentencia 59/2017, de 11 de mayo, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

2.- La doctrina jurisprudencial contenida en las Sentencias del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018, recurso de casación 6226/2017, y de 12 de marzo de 2019, recurso de casación 3107/2017.

El recurrente manifiesta que, la sentencia recurrida vulnera dichos preceptos a la luz de la STC 59/2017 y la Jurisprudencia del Tribunal Supremo ya que claramente dichos preceptos gravan la renta potencial puesta de manifiesto por el incremento de valor del suelo en el periodo de generación marcado por los hitos temporales de la adquisición y venta, de forma que se haya acreditado que entre dichos momentos se ha producido una plusvalía real y efectiva en la transmisión del suelo, mientras que la sentencia recurrida, por el procedimiento que utiliza, incluye gastos, costes, inversiones y mejoras en el suelo, para la aplicación de dichos artículos que han sido excluidos expresamente por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo anteriormente citada.

Respecto a la primera cuestión planteada en el auto de admisión, manifiesta que, ha de responderse afirmativamente declarándose que en aquellos casos en que sea necesario individualizar el valor del terreno respecto del precio total de transmisión el método consistente en calcular la proporción que represente en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble, es válido cuando no existe identidad del bien transmitido entre la escritura pública de compra del suelo, que se refiere sólo al suelo y la escritura de venta, que se refiere a la venta de un piso y por tanto el precio de venta de la escritura se refiere globalmente tanto a la construcción como al suelo. También, es válido en los supuestos que se aplica tanto en la escritura de compra como en la escritura de venta cuando no se ha especificado el valor del suelo en dichas escrituras. Y, considera que, por el carácter objetivo de los valores catastrales y por el procedimiento, en normas con rango legal, que regulan su determinación y revisión este método beneficia tanto a los ciudadanos como a las Corporaciones Locales, ya que es objetivo y sencillo, favoreciendo la seguridad jurídica ante la inactividad del legislador estatal.

Y, respecto a la segunda cuestión manifestada en el auto de admisión, señala que, el método de aplicar la proporción catastral entre el valor del suelo y el valor total es un medio de prueba admisible en derecho, que debe ser valorado, no como una mera presunción, sino atendiendo a las características de los valores catastrales, manteniendo en el ámbito del IIVTNU dicha proporción la prevalencia propia de los valores catastrales, sin que en tanto no se establezca por ley, como en otros impuestos, se haya establecido una prevalencia ex lege, por lo que deberá hacerse una valoración global de las pruebas presentadas, dando a la proporción fijada la prevalencia de los valores catastrales, tomando en consideración que se aplica sobre el valor global declarado por el obligado al pago. Prevalece sobre pruebas o indicios que se fundamenten en datos contables que se refieran al beneficio de la sociedad o ciudadano o en conceptos excluidos del ámbito del IIVTNU por la doctrina establecida por la STS de 12 de marzo de 2019 y que se refieren al beneficio contable gravado por el Impuesto sobre Sociedades, que no es gravado por el IIVTNU.

Por todo ello, considera que la doctrina legal que ha de fijarse es que, la "proporción" que representa el valor del suelo en el valor catastral total en el momento de la transmisión de los inmuebles, aplicado al valor global declarado por el contribuyente, es un elemento de prueba a valorar a efectos de obtener datos reales que determinen la existencia de una plusvalía o minusvalía reales y efectivas, a efectos de acreditar la existencia de capacidad

contributiva susceptible de integrar el hecho imponible del impuesto, cuando el sujeto pasivo no desglose el valor del terreno en el valor de transmisión del terreno, a efectos del IIVTNU.

ras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la Sentencia 267/2019 de 13 de septiembre recurrida, del Juzgado Contencioso Administrativo nº 12 de Madrid, retrotrayendo las actuaciones para que este dicte nueva sentencia aplicando la doctrina que se fije en la Sentencia que dicte la Sala a la que tenemos el honor de dirigirnos, reiterando que el onus probandi se atribuye al contribuyente en relación con la inexistencia de incremento gravable, condenando en costas a quien se oponga a este recurso".

Por su parte, la procuradora D<sup>a</sup>. María del Pilar Moyano Nuñez,, en nombre y representación de HERCECAM VIVIENDA JOVEN, S.L., por escrito presentado con fecha 16 de diciembre de 2020, formulo oposición al recurso de casación manifestado respecto a la primera infracción, que en contra de lo pretendido por la recurrente, la sentencia recurrida no infringe ninguno de estos preceptos por cuanto si bien es cierto, que el IIVTNU grava la renta potencial puesta de manifiesto por el incremento de valor del suelo en el periodo de generación marcado por los hitos temporales de la adquisición y la venta, no es menos cierto que para que esa renta potencial pueda ser gravada, previamente debe haberse producido el devengo del impuesto y para ello son necesarios dos requisitos: 1) Transmisión 2) Incremento de Valor real del Terreno entre la fecha de adquisición y la fecha de transmisión. En consecuencia, si la transmisión del terreno no ha puesto de manifiesto un incremento de valor real y efectivo del terreno entre la fecha de transmisión y la fecha de adquisición no hay nacimiento de la obligación tributaria principal y por tanto no ha lugar a gravar renta potencial alguna. Así, la sentencia recurrida concluye que no hay hecho imponible por faltar uno de los dos elementos que lo constituyen: incremento de valor real del suelo entre la fecha de compra y la de venta porque de la diferencia entre el precio de compra (consignado en la escritura de compra, admitido por ambas partes y que no incluye ningún concepto excluido por la Jurisprudencia del TS) y el precio de venta (no desvirtuado por la prueba aportada de contrario y que tampoco incluye ningún concepto excluido por el TS que expresamente ha dicho que los costes, gastos, inversiones y mejoras posteriores a la compra podrán determinar un mayor valor del bien puesto de manifiesto en el momento de la enajenación) resulta minusvalía y este resultado de minusvalía ha sido corroborado con la prueba pericial aportada por el obligado tributario; y por tanto, no devengándose el impuesto, no hay opción a gravar renta potencial alguna.

Y, respecto de la segunda infracción, manifiesta que, la sentencia recurrida no es contraria a la doctrina del TS fijada en las STS alegadas de contrario porque no tienen relación alguna con el objeto de este recurso (en el presente caso no se cuestiona el precio de compra), y porque no contraviene la doctrina fijada por el TS en las dos Sentencias alegadas puesto que ambas recogen en sus fundamentos jurídicos que "es obligado atender, a los efectos de desvirtuar la existencia de tal incremento de valor, a la comparación, exclusivamente de los valores de adquisición y transmisión...", y exactamente eso es lo que recoge la sentencia recurrida: estima el recurso atendiendo al precio de compra consignado en la escritura de compra y aceptado por ambas partes y el precio de venta acreditado documentalmente por el obligado al pago cuyo resultado de minusvalía ha sido corroborado con la prueba pericial aportada y ante la falta de prueba en contrario por parte del Ayuntamiento que se ha limitado a aportar como única prueba un método de cálculo del que no resulta el precio real de venta del suelo, ni consta acreditado que el resultado que arroja sea el valor real del terreno en el momento de la venta, sin aportar ninguna otra prueba cuyo objeto sea el valor de transmisión del suelo que pueda corroborar el resultado del método de cálculo propuesto.

Señala, respecto a la primera cuestión que presenta interés casacional, que (i) Cuando no hay coincidencia entre lo que se compra y lo que se vende, como valor de adquisición se ha admitido por ambas partes el precio de compra consignado en la escritura con independencia del valor catastral y en el precio de venta no está desglosado el valor del suelo, es necesario conocer el precio de venta del suelo para poder comparar dos magnitudes iguales de las que resulte la existencia o inexistencia de plusvalía. (ii) Utilizar para calcular del precio de venta del suelo la misma proporción existente entre el valor catastral total y el valor catastral del suelo respecto del precio de venta total, no es un método adecuado porque el resultado que se obtiene no es el precio de venta real (el vendedor al establecer el precio de venta no tiene en cuenta la proporción existente entre el valor catastral total y el valor catastral del suelo) sino un valor que lo sustituye y que comparado con el precio de compra real arroja un resultado irreal y ficticio desvinculado completamente de la plusvalía o minusvalía que real y efectivamente se haya producido con la venta. (iii) De este método de cálculo resulta un valor del suelo que no es ni su precio de venta real ni su valor real, pero que puede ser utilizado por las partes en un proceso si a su derecho conviene como cualquier otro medio de prueba admitido en derecho, y su validez y eficacia probatoria deberá ser apreciada por el juzgador de instancia en cada caso concreto junto con el resto de las pruebas aportadas.

Y, respecto a la segunda cuestión que presenta interés casacional, manifiesta que, la respuesta debe ser rotundamente negativa porque en tanto no se produzca la intervención legislativa que reclama la STC 59/2017 a efectos de determinar cómo se acredita la inexistencia de incremento de valor, la doctrina establecida por el TS es que se podrá utilizar cualquier medio de prueba admitido en derecho y que en la vía contencioso-administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los arts. 60 y 61 LJCA y, en último término, y tal y como dispone el art. 60.4 LJCA de conformidad con las normas del Código



Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil, sin que exista prescripción legal alguna que permita dar a este medio de prueba prevalencia sobre el resto. La forma de acreditar la existencia de incremento de valor necesita la intervención legislativa ya que debe tener la debida cobertura legal, tal y como reclaman los principios de seguridad jurídica ( art. 9.3 CE ) y reserva de ley tributaria ( art. 31.3 y 133.1 CE) y en tanto ésta regulación legal no se produzca el método de cálculo cuestionado no puede prevalecer sobre otros medios de prueba puesto que si se le concediera esta prevalencia lo que realmente se estaría haciendo es regular, en contra del principio de reserva del ley tributaria, la forma de acreditar la existencia de incremento de valor en determinados casos, cuestión que está sujeta a la reserva de ley. La inactividad del legislador no se puede suplir por la Jurisprudencia en aras de una pretendida mayor seguridad jurídica, como pretende la recurrente.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala que "dicte sentencia por la que se desestime el recurso de casación y se declare conforme a Derecho la sentencia recurrida".

**Quinto.** *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Por providencia de 18 de diciembre de 2020, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el día 8 de febrero de 2022, fecha en la que tuvo lugar el acto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** *Los hechos y alcance del pronunciamiento judicial.*

Sobre los hechos no existe discrepancia entre las partes, lo cual no ocurre a la hora de determinar el alcance de las declaraciones realizadas en la sentencia de instancia en atención a unos hechos en los que se muestran contestes. Por ello no está de más recordar los hechos y acotar en sus justos términos el pronunciamiento en la instancia. Al efecto nos ayudamos de lo recogido en el auto de admisión.

Las liquidaciones por IIVTNU controvertidas traen causa de la transmisión en 2018 de viviendas construidas en una promoción. Las parcelas sobre las que se edificaron fueron adquiridas en 2008, recogiendo en las escrituras el precio de adquisición del suelo; hecho sobre el que no existe controversia. Las escrituras de transmisión no diferencian entre valor del suelo y valor de la construcción, fijando el precio de venta total; hecho sobre el que no existe controversia. Producida la STC 59/17, con la declaración de inconstitucionalidad parcial a los arts. 107.1 y 107.2 a) TRLHL y total en relación con el art. 110.4 TRLHL, al considerar la obligada tributaria que no se produjo incremento del valor de los terrenos, al contrario, presenta pruebas dirigidas a acreditar dicho hecho; la Administración se opone, considerando, fundamentalmente, que dado que en las transmisiones de las viviendas se recogió en las escrituras el precio total de venta sin distinguir el valor de la construcción y el valor del suelo, debe considerarse como valor del suelo el que resulte de aplicar proporcionalmente al valor escriturado el porcentaje que catastralmente se establezca entre ambos valores.

La sentencia de 13 de septiembre de 2019, dictada en el procedimiento ordinario 397/2018, por el Juzgado de Madrid nº 12, recuerda la abundante jurisprudencia recaída hasta dicho momento sobre la materia, y respecto del problema que nos ocupa señala que "en el caso concreto debe comprobarse si está debidamente acreditada la inexistencia de incremento de valor del terreno con motivo de la transmisión". Siguiendo la doctrina legal emanada del Tribunal Supremo, parte como primera premisa que la prueba de la inexistencia del incremento le corresponde al interesado, y sin solución de continuidad recoge las pruebas aportadas por la demandante y entra a valorar las mismas. Indica cuál es la posición del Ayuntamiento al afirmar que "... en las liquidaciones impugnadas calcula el precio de venta del suelo aplicando al precio de venta total fijado en la escritura la proporción existente entre el valor catastral y el valor catastral del suelo (32,28%)"; recoge las distintas pruebas aportadas por el Ayuntamiento, y descarta la proposición realizada en cuanto "... que la proporción que representa el valor del suelo en el valor catastral total en el momento de la transmisión de los inmuebles no es un dato real, sino un criterio objetivo que está basado en una presunción, como recuerda la actora, por lo que no sirve a efectos de obtener datos reales que determinen la existencia de una plusvalía o minusvalía reales y efectivas, a efectos de acreditar la existencia de capacidad contributiva susceptible de integrar el hecho imponible del impuesto". Concluyendo -las negritas se incorporan para resaltar la real cuestión en debate- que "No habiendo discusión sobre el precio de compra del suelo, (351,82 euros m<sup>2</sup>), la cuestión se circunscribe a determinar el precio de venta y para ello se ha aplicado el total precio de venta de la promoción real existente entre el coste de compra del suelo y el coste total de la promoción (19,92%), con el resultado que consta en los 38 certificados aportados. No existe identidad entre el suelo que se compra y el que se vende y ésta es la única forma de obtener un resultado real que acredite la minusvalía real y efectiva generada en las ventas y, consiguientemente, la inexistencia de capacidad económica que permita la exacción del impuesto. El Ayuntamiento pretende establecer el precio de venta del suelo calculando el precio total

de venta de la promoción existente entre el valor catastral y el valor catastral del suelo (32,28%) se obtiene un resultado irreal y ficticio desvinculando de la minusvalía que real y efectivamente se ha producido con las ventas por ser un criterio objetivo basado en una presunción consistente en presumir que cuando la vendedora establece el precio de venta del inmueble lo hace considerando que el precio de venta del suelo representa respecto del precio de venta total el mismo porcentaje que representa el valor catastral del suelo sobre el valor catastral total y precisamente esa presunción ha sido desvirtuada por la actora con la prueba aportada".

Dado los términos en los que se conduce el escrito de interposición, no parece estorbar recordar el art. 87.bis.1 de la LJCA, cuando dice que "Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 93.3, el recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo se limitará a las cuestiones de derecho, con exclusión de las cuestiones de hecho", que viene a plasmar una de las características propias del recurso de casación que limita su conocimiento a cuestiones jurídicas en la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico, excluyendo la revisión de los hechos recogidos en la resolución judicial impugnada y valoración de la prueba realizada. De ahí que debamos señalar que no cabe entrar en aquellas alegaciones que en realidad centra su crítica en la apreciación de la prueba realizada por el juzgador de instancia, que en definitiva viene a reconocer y a tener por probado, como se ha transcrito, una minusvalía real entre el precio de transmisión y el de adquisición del suelo. Se parte de unos valores de adquisición y ventas que según el Juzgado son los que son, por ende, no cabe ahora en casación cuestionar su acierto, por estar conformados con la inclusión de unos u otros gastos, y con ello la vulneración de la jurisprudencia al respecto, ni tampoco cabe ahora intentar justificar el desacierto en la valoración de la prueba y considerar que su resultado es incorrecto; en lo que ahora interesa y resulta inamovible en esta casación es que después de valorar las pruebas aportadas por ambas partes, el Juzgado ha llegado a la conclusión que hubo una minusvalía real.

En definitiva, la cuestión a dilucidar es estrictamente jurídica, entendemos correctamente formulada por la sentencia de instancia, que considera que estamos ante una presunción, lógicamente iuris tantum, que ha sido desvirtuada por la obligada tributaria mediante las pruebas aportadas.

Frente a ello, prescindiendo de otras alegaciones en la línea antes apuntadas que han sido rechazadas, la parte recurrente considera -añadimos negritas- que para determinar "si ha existido, o no, incremento de valor del terreno se determina sobre los valores reales declarados por el obligado al pago del IIVTNU y ante la falta de concreción del valor del suelo en la escritura de venta del piso se aplica la proporción catastral del valor del suelo. Por su carácter mixto se obtiene un valor real y no es una mera presunción y no prevalecen sobre dicho método otras pruebas o indicios que se basen en hipótesis como el costo contable de la Promoción a la que pertenece el piso vendido y otras que se basen en hipótesis, ya que los valores catastrales son valores fijados por métodos objetivos, excluidos a efectos del IIVTNU por la doctrina establecida en la Sentencia de 12 de marzo de 2019 anteriormente citada". Esto es, lo que viene a defender la parte recurrente es que estamos ante una presunción iuris et de iure contra la que no cabe prueba alguna para desvirtuarla, de suerte que no habiéndose distinguido en el valor de transmisión entre el valor de la construcción y el del suelo este siempre será el que resulte de aplicar el porcentaje fijado para determinar el valor catastral del suelo.

**Segundo.** *Sobre la aplicación de la porcentaje fijado catastralmente para determinar los valores del suelo y la construcción.*

La tesis de la parte recurrente al momento de elaborarla y hacerla valer debe inscribirse dentro de una posible solución de futuro, de lege ferenda, que ha tenido actualmente su plasmación en el Real Decreto Ley 26/21, de 8 de noviembre, al introducir su artículo único el apartado 5 al art. 104 con el siguiente texto: "Cuando se trate de la transmisión de un inmueble en el que haya suelo y construcción, se tomará como valor del suelo a estos efectos el que resulte de aplicar la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total y esta proporción se aplicará tanto al valor de transmisión como, en su caso, al de adquisición". Se introduce, pues, el criterio de la proporcionalidad catastral entre el valor catastral del suelo respecto del total del inmueble, siendo evidente que desde la vigencia del artículo, y sin entrar ahora sobre la interpretación y alcance que quepa hacer del mismo, la tesis de la recurrente encuentra su acomodo.

Ahora bien, a la fecha en que ocurren los hechos no existía mandato legal alguno que sostuviera el parecer de la parte recurrente. En modo alguno la regulación contenida en el impuesto sobre sociedades para determinar el valor del suelo acudiendo al principio de la proporcionalidad catastral en relación con el valor total del inmueble, es extensible al impuesto que nos ocupa, en tanto que resulta evidente las diferencias entre uno y otro impuesto y la finalidad que en cada caso se persigue con la determinación del valor del suelo, aún cuando en definitiva en ambos casos sirva para la determinación de la base imponible. En definitiva, estamos ante un supuesto claro en el que rige el principio de estanqueidad.

Como se ha apuntado la tesis formulada por la parte recurrente configura un supuesto de presunción iuris et de iure, puesto que si ante la ausencia de distinción en el valor de transmisión entre el valor del suelo y el valor de la construcción ha de acudirse al porcentaje que se fija catastralmente para determinar el valor del suelo, y

respecto del valor resultante no cabe hacer prueba que desvirtúe el valor del suelo resultante, se está definiendo una presunción iure et de iure.

En la expresión iuris et de iure, como enseña la doctrina clásica, se contiene los rasgos delimitadores de este tipo de presunciones, por un lado deben ser introducidas por el Derecho y le otorga tal fuerza la ley que procura la resolución del asunto en que concurre. En definitiva, las presunciones iuris et de iure deben venir contempladas en una ley, son presunciones legales impuestas e imperativas.

En el caso que nos ocupa, ya se ha dicho, al tiempo en que ocurren los hechos no existía mandato legal que contemplara la propuesta que hace la parte recurrente en el sentido de que ante la falta de concreción del valor del suelo en la escritura de venta del inmueble se aplica la proporción catastral del valor del suelo, lo cual debe reputarse como valor real, no una mera presunción, sin que sobre el mismo pueda prevalecer otras pruebas; sino que ha de convenirse que, conforme a la jurisprudencia emanada de este Tribunal, recogida en la sentencia de instancia y de la que se hacen expreso eco las partes, corresponde probar la minusvalía al interesado mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho, y ante un principio de prueba en dicho sentido la carga de la prueba recae sobre la Administración.

### **Tercero. Doctrina jurisprudencial y su proyección al caso concreto.**

Dicho lo anterior, atendiendo al momento en que se producen los hechos, debe reiterarse la doctrina jurisprudencial en el sentido de que corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido; 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, o bien optar por una prueba pericial que confirme tales indicios, o bien emplear cualquier otro medio probatorio que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU; aportada por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe dicho aumento, en este contexto cuando en el precio de transmisión escriturado no conste el valor separado del suelo, el porcentaje catastral utilizado para determinar el valor del suelo es prueba válida al efecto; pero en todo caso en la vía contencioso-administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 LJCA y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 LJCA, de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil, a la vista del conjunto de pruebas practicadas, entre las que puede contarse para su valoración dicho dato catastral.

No existe disputa entre las partes, el Juzgado ha valorado en su conjunto las pruebas presentadas por ambas partes, concluyendo que hubo una minusvalía del valor del suelo en el momento de transmisión de las viviendas, aplicando correctamente la normativa aplicable conforme a los criterios interpretativos delimitados por el Tribunal Supremo, no pudiéndose ser objeto de revisión casacional ni los hechos tenidos por acreditados ni la valoración efectuada para llegar a dicha convicción de la existencia de minusvalía.

### **Cuarto. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

## **FALLO**

Por todo lo expuesto,

### **EN NOMBRE DEL REY**

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º) Declarar no haber lugar al recurso de casación n.º 7371/2019, interpuesto por el Ayuntamiento de Villalbilla (Madrid), representado por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Carmen Echevarría Terroba, contra la sentencia n.º. 267, de 13 de diciembre de 2019, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º. 12 de Madrid, en el recurso 397/2018, cuya confirmación procede.

3º) No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.



Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.