



Roj: **STS 430/2021 - ECLI:ES:TS:2021:430**

Id Cendoj: **28079130022021100050**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **04/02/2021**

Nº de Recurso: **4847/2019**

Nº de Resolución: **138/2021**

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

Ponente: **JESUS CUDERO BLAS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SJCA 6183/2019,**
ATS 752/2020,
STS 430/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 138/2021

Fecha de sentencia: 04/02/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **4847/2019**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 02/02/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Procedencia: JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 6

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

Transcrito por: EMGG

Nota:

R. CASACION núm.: **4847/2019**

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 138/2021

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 4 de febrero de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **4847/2019**, interpuesto por el AYUNTAMIENTO DE VILLALBILLA, representado por el procurador de los tribunales con José Pedro Vila Rodríguez y bajo la dirección letrada de don Jesús Rodrigo Fernández, contra la sentencia núm. 111/2019, de fecha 14 de mayo de 2019, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 6 de Madrid, dictada en el procedimiento ordinario núm. 124/2018, sobre liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Ha sido parte en autos HERCECAM VIVIENDA JOVEN, SL, representada por la procuradora de los tribunales doña María del Pilar Moyano Núñez y bajo la dirección letrada de doña María José de Juan Sánchez.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 14 de mayo de 2019 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 6 de Madrid, estimatoria del recurso núm. 124/2018 (procedimiento ordinario) interpuesto por HERCECAM VIVIENDA JOVEN, SL frente a varias liquidaciones del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana giradas por el ayuntamiento de Villalbilla y cuya parte dispositiva declara la disconformidad a Derecho de tales liquidaciones (y de los recursos de reposición que las confirmaron), reconociendo el derecho de la demandante a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas por tales conceptos con los intereses, sin hacer expresa condena en costas.

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

El ayuntamiento de Villalbilla, demandado en la instancia, preparó recurso de casación contra la mencionada sentencia en el que adujo infracción de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y de doctrina jurisprudencial contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017 y en la jurisprudencia de esta Sala relativa a la valoración de la prueba sobre la existencia del hecho imponible del impuesto que nos ocupa.

El Juzgado *a quo* tuvo por preparado el recurso mediante auto, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante esta Sala Tercera. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 30 de enero de 2020, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"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. 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).
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".

TERCERO. Interposición del recurso de casación y oposición al mismo.

El ayuntamiento de Villalbilla interpuso recurso de casación mediante escrito en el que indica que el juzgado incurre en un error interpretativo de aquellas normas y de esta jurisprudencia al excluir que el método que la Corporación propone para fijar el valor del suelo en la transmisión (porcentaje del valor catastral) sea apto,



interesando que se retrotraiga el procedimiento para que la juez *a quo* efectúe una valoración conjunta del acervo probatorio del que dispone.

La representación procesal de HERCECAM VIVIENDA JOVEN, SL, parte demandante en la instancia y recurrida en casación, se opuso al recurso argumentando, esencialmente, que debe mantenerse la sentencia recurrida, pues ésta se ha limitado a valorar la prueba de la que disponía a tenor de la doctrina fijada por esta misma Sala y Sección.

CUARTO. Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

La Sala, no considerando necesaria la celebración de vista, señaló para la deliberación, votación y fallo de este recurso, el día 2 de febrero de 2021, fecha, en la que, efectivamente, y previa deliberación, se votó y falló el mismo, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de esta sentencia consiste, como se ha dicho, en determinar si la pronunciada por el juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 6 de Madrid el 14 de mayo de 2019 es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso comenzar recordando los hechos del litigio:

1. Las liquidaciones que fueron giradas al contribuyente por el ayuntamiento de Villalbilla (Madrid) traen causa de la transmisión en el año 2017 de una serie de viviendas (un total de treinta y siete) que integraba una misma promoción construida en una determinada parcela que había sido adquirida en el año 2008.

2. No existe discrepancia sobre el precio de compra del suelo por estar establecido en la escritura de adquisición del solar de 30 de diciembre de 2008 (4.933.932,366 euros). Al ser la superficie adquirida de 14.024 metros, la sentencia tiene en cuenta un valor de adquisición del suelo de 351,826 euros/m².

3. Respecto al valor del terreno en el momento de la enajenación de las treinta y siete viviendas construidas en la promoción, las escrituras de transmisión no diferencian entre valor del suelo y valor de la construcción, fijando el precio de venta total.

4. Como, en principio, no son comparables las magnitudes de compra y venta (la adquisición se refería solo al terreno y la transmisión se proyectaba sobre el total del bien inmueble, esto es, suelo más construcción), para determinar si existía o no incremento gravable (y, por tanto, el hecho imponible del impuesto que nos ocupa) era esencial establecer el método a través del cual podía hallarse el valor del suelo a la fecha del devengo del tributo (esto es, en el momento de la transmisión).

Y resultaba también esencial -como veremos- cómo podía probarse ese valor en la medida -insistimos- que no estaba expresamente fijado en las escrituras de transmisión.

5. El contribuyente obtiene el precio de venta del terreno mediante la aplicación al precio de venta fijado en las escrituras de la proporción real existente entre el coste de compra del suelo y el coste total de la promoción, asignando al suelo un porcentaje del 19,92 por 100, extremo que extrae del siguiente material probatorio, que aporta al proceso: (i) treinta y siete informes generales de inventario y treinta y siete anexos en los que constata esa proporción; (ii) un dictamen pericial y un escrito del director de la sociedad de valoración VALTECSA que constatan ese porcentaje y que, a tenor del mismo, "no ha existido plusvalía" al compararlo con el precio del solar; (iii) la declaración del Impuesto sobre Sociedades de la promotora y las cuentas anuales en las que se consignan esos valores.

6. La Corporación Local, por su parte, calcula el precio de venta del suelo aplicando al precio de venta total fijado en la escritura la proporción existente entre el valor catastral del suelo y el valor catastral total, lo que arroja un porcentaje del 32,28 por 100, supuesto en el que -comparando el precio resultante con el del solar- existiría incremento de valor y, por tanto, hecho imponible del impuesto.

SEGUNDO. La sentencia recurrida y las posiciones de las partes.

1. La juez *a quo* acoge el criterio del demandante y, a tenor de la prueba practicada a su instancia, sostiene literalmente lo siguiente:

"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".



Tal conclusión la obtiene la sentencia, fundamentalmente, valorando el acervo probatorio del que dispone (aportado por la parte demandante en la instancia y consistente en los Anexos citados, las declaraciones tributarias, las Cuentas Anuales y el informe pericial de un sociedad de valoración) pues -a tenor del mismo- considera enervado el "criterio objetivo" sostenido por el ayuntamiento.

2. La entidad local recurrente entiende que la afirmación que contiene la sentencia excede de una ponderación normal de la prueba, e implica rechazar de plano el dato obtenido mediante el método propuesto por ella, esto es, mediante el cálculo del porcentaje que representa el valor del suelo en el valor catastral total en el momento de la transmisión.

La recurrente es consciente de que las cuestiones referidas a la apreciación de los hechos son ajenas a la casación, por lo cual no interesa que la Sala efectúe una nueva valoración de la prueba sino que siente doctrina sobre si el parámetro utilizado por la Administración y controvertido puede tenerse en cuenta como medio de prueba o no. Tan es así, que se solicita expresamente que, en caso de que haya lugar al recurso de casación, se ordene la retroacción a fin de que el juzgador *a quo* valore el dato aportado por el Ayuntamiento de Villalbilla.

Para defender esa tesis, recuerda que el método (el porcentaje) es un medio muy utilizado en el derecho tributario, concretamente en el artículo 3.2 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sociedades vigente, que establece el siguiente criterio para calcular el valor del suelo, a efectos del cálculo de las amortizaciones en el Impuesto sobre sociedades:

"Cuando no se conozca el valor del suelo se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción".

O el artículo 1.2 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, del anterior Reglamento del Impuesto de Sociedades, que establecía que:

"Cuando no se conozca el valor del suelo se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción".

O el artículo 44.2 del Real Decreto 2631/1982, de 14 de abril, por el que se aprobaba el Reglamento del Impuesto de Sociedades establecía el siguiente criterio para calcular el valor del suelo cuando no se conozca:

"Cuando no se conozca el valor atribuible al suelo, se calculará atendiendo a la proporción en que éste se encuentre en relación con el valor total, tomando como base los valores catastrales".

Recalca también que la posibilidad de utilizar este criterio consta, igualmente, en la Proposición de Ley por la que se modifica el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, admitida a trámite por la Mesa de la Cámara del Congreso de los Diputados en fecha 6 de marzo de 2018, en cuyo artículo único (modificación del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo), se añade un apartado 5 en el artículo 104, con la siguiente redacción:

"Para acreditar la inexistencia de incremento de valor, como valores reales de transmisión y adquisición del terreno se tomarán los efectivamente satisfechos respectivamente en la transmisión y adquisición del bien inmueble, que consten en los títulos que documenten la transmisión, o bien, en su caso, los comprobados por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión de los impuestos que gravan la transmisión del inmueble, en caso de que sean mayores a aquellos.

En el caso en que el valor del suelo no se encuentre desglosado, se calculará aplicando la proporción que represente en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble".

Incide también la Corporación en la aplicación al caso de la doctrina sentada en nuestra sentencia de 12 de marzo de 2019 (gastos de urbanización), que habría sido infringida por el juzgado de instancia, pues lo que la resolución recurrida viene a afirmar, en el fondo, es que hay que tener en cuenta el "coste de la promoción", lo que ha sido negado por la jurisprudencia.

3. La parte recurrida niega la mayor: señala que la sentencia no rechaza de plano que pueda estarse al valor propuesto por el ayuntamiento, sino que - simplemente- tiene en cuenta el material probatorio del que dispone y concluye, valorándolo, que el porcentaje que afirma el demandante está debidamente acreditado en autos.

TERCERO. Criterio interpretativo de esta sentencia: la determinación del valor del terreno en la transmisión es cuestión de hecho que habrá de establecerse conforme a las normas que disciplinan la carga de la prueba y que establecen su valoración conjunta conforme a las reglas de la sana crítica.

1. El auto de admisión del presente recurso de casación se preguntaba qué ocurría en aquellos supuestos -como el que aquí concurre-, en los que el valor del terreno no está individualizado en el precio total de la



transmisión del inmueble correspondiente, lo cual puede resultar imprescindible para comprobar si el terreno ha experimentado o no el incremento de valor que constituye el hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

En el supuesto que nos ocupa, la relevancia de tal individualización es patente pues las magnitudes que han de tenerse en cuenta para la determinación de si existe el incremento (los precios de adquisición y enajenación) no son comparables, ya que se compró un solar y se vendió un inmueble construido mediante una escritura pública que no separa o no individualiza qué parte de este inmueble se corresponde con el suelo y qué parte va referida a la construcción.

2. Ante tal circunstancia, nos interroga el auto de admisión sobre (i) si es válido -para realizar esa individualización- 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 y (ii) si, de ser válido, tal método debe prevalecer sobre otros medios de prueba admisibles en derecho.

3. Como tantas veces nos sucede con el modelo de recurso de casación con el que contamos desde julio de 2016 (digno de encomio de todo punto, desde luego), las preguntas que el auto de admisión formula han de adaptarse al caso de autos porque así lo exige el juicio de relevancia.

Es evidente que 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 transmitido en el momento de producirse el hecho imponible) puede -desde luego- ser apto para determinar el valor del suelo y, mediatamente, la existencia o no de incremento gravable.

Puede serlo no solo porque está presente -como tal- en las normas jurídicas de naturaleza tributaria citadas por el ayuntamiento recurrente en sus escritos de preparación e interposición (normas que siempre van referidas a aquellos supuestos en los que no sea posible determinar dicho valor), sino porque es un método objetivo que -aunque descansa, ciertamente, en una presunción- tiene en cuenta unos valores (los fijados por el Catastro Inmobiliario) que son utilizados por nuestro sistema fiscal en distintos supuestos y cuyo uso no puede, desde luego, calificarse sin más como arbitrario, atípico o extravagante, sino que responde a una previsión normativa muy común en el ámbito impositivo de nuestras Corporaciones Locales, incluido en lo que hace al tributo que ahora nos ocupa.

Esa aptitud general, empero, no implica que tal método sea o deba ser la opción exclusiva o única para efectuar esa determinación.

No solo no aparece el sistema en la ley con esa característica de exclusividad (al contrario de lo que sucede con el valor catastral "general" como modo de determinar la base imponible, que sí está recogido en el texto refundido de la ley de haciendas locales), sino que acogerlo con aquella nota, incluso de prevalencia que se sugiere en la última pregunta del auto de admisión, resultaría completamente contrario a nuestra jurisprudencia y a la doctrina constitucional, pues imposibilitaría por completo al contribuyente probar el "verdadero" valor del suelo en el momento de la transmisión.

4. Debe, en este sentido, salirse al paso de las alegaciones efectuadas por el ayuntamiento recurrente respecto a las normas jurídicas que abonarían el uso de dicho método como (único) idóneo para determinar el valor del terreno cuando no consta su individualización.

Y es que esas normas jurídicas no dicen -ni pueden decir, so pena de contravenir la doctrina constitucional- que ese es el único método de cálculo posible.

Lo que dicen -y ello es lógico- es que habrá que acudir "a la proporción que represente en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble" en los casos en los que " *no se conozca el valor atribuible al suelo*" (el subrayado es de esta sentencia). Es obvio que tal conocimiento puede obtenerse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho, extremo -por cierto- que se sigue con claridad de nuestra doctrina jurisprudencial desde las primeras sentencias dictadas sobre la materia que nos ocupa.

En otras palabras, la única interpretación de aquellas normas respetuosa con nuestra jurisprudencia es la que sostiene que solo si no hay prueba apta del valor atribuible al suelo (esto es, si no se conoce ese valor), se impondrá el método que se discute en autos.

5. Dicho lo anterior, resulta entonces obligado resaltar otra obviedad: la relevancia *en concreto* de esa forma de determinar el porcentaje del valor del suelo (esto es, el empleo del "método" o del "sistema" en un supuesto específico) dependerá de las circunstancias del caso, pues no es lo mismo que el contribuyente guarde completo silencio al respecto que -como aquí ha sucedido- despliegue todo un esfuerzo argumentativo y probatorio para intentar demostrar que -pese a la falta de especificación en las escrituras de enajenación de



las viviendas- el porcentaje del suelo en la transmisión que efectuó fue uno determinado y no el que se sigue, objetivamente, de aquel método.

Esto es, efectivamente, lo que sucedió en autos: HERCECAM VIVIENDA JOVEN, SL aportó prueba documental y pericial que demostraba, a su juicio, que el porcentaje que representaba el suelo en la venta de las viviendas construidas, efectuada en 2017, era muy inferior al que se sigue del método defendido por el ayuntamiento. Y con el porcentaje propuesto, cotejando el valor del suelo con el del solar cuando fue adquirido, resultaba que había minusvalía.

6. En contra de lo que afirma el ayuntamiento recurrente, la juez *a quo* no rechaza, en la sentencia recurrida, que el método discutido (que atiende a los valores catastrales) sea apto. Lo que ocurre es que, valorando la prueba de la que dispone, considera enervado el porcentaje resultante de su aplicación por el que se sigue de los datos que aquellos medios de prueba suministran. Nada más.

El hecho de que se afirme en la sentencia que el método en cuestión constituye "un criterio objetivo basado en una presunción" no significa que se le niegue toda aptitud a los efectos de determinar el valor del suelo; solo constata una realidad (el método es "objetivo") que se completa cuando, a renglón seguido, se explican las razones por las que, en el caso, se considera que el porcentaje que se sigue de tal método ha sido enervado por la prueba practicada a instancias de la parte demandante, que se valora conjuntamente.

7. En definitiva, el problema es y ha sido -como sugiere el propio recurrente en casación- de pura valoración de la prueba, inaccesible a la casación cuando -como se ha dicho- no consta en absoluto que la sentencia recurrida haya negado cualquier virtualidad o aptitud *en todo caso* al sistema defendido por la Corporación Local.

8. Debe, pues, responderse a las cuestiones planteadas en el auto de admisión en el sentido siguiente: el método consistente en la proporción que represente en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble puede ser apto para obtener el valor del terreno cuando no se conozca el valor atribuido al suelo, pero no puede otorgarse a dicho método el carácter de exclusivo o único ni, desde luego, imponerse a cualesquiera otros medios de prueba admitidos en derecho, que podrán ser legítimamente utilizados por el interesado para determinar el valor del suelo y que serán libremente valorados por el órgano judicial conforme a las reglas de la sana crítica.

CUARTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso y costas procesales.

1. La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la desestimación del recurso de casación, pues la juez de instancia ya ha efectuado la valoración de todo el material probatorio del que disponía y ya ha tenido en cuenta el método en cuestión, cuya aptitud -insistimos- no ha rechazado, sino que ha considerado que su resultado ha sido enervado por la prueba practicada a instancias de la parte demandante.

2. Y 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 :

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

* *Segundo.* Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el AYUNTAMIENTO DE VILLALBILLA contra la sentencia núm. 111/2019, de fecha 14 de mayo de 2019, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 6 de Madrid, dictada en el procedimiento ordinario núm. 124/2018, sobre liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

* *Tercero.* No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara



PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS CUDERO BLAS, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Letrado de la Administración de Justicia. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ