

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082982

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 884/2021, de 21 de junio de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5302/2019

SUMARIO:

IIVTNU. Hecho imponible. Transmisión del dominio. Arrendamiento financiero. Se cuestiona en el presente recurso si en las operaciones de transmisión de la propiedad derivada de arrendamiento financiero de inmuebles, cabe apreciar un incremento de valor y, consecuentemente, la existencia de hecho imponible en el IIVTNU o, por el contrario, como sostiene la entidad financiera recurrida, en estos casos, el valor del bien (inmueble) objeto del contrato permanece siempre invariable. La Sala considera que en el ámbito de una operación de arrendamiento financiero puede producirse el hecho imponible del IIVTNU, pues en el contrato de arrendamiento financiero se produce la transmisión del inmueble cuando se ejercita la opción de compra, la inexistencia de hecho imponible en este tipo de transmisiones hubiera requerido que estuviera legalmente prevista, lo que no ocurre. La sentencia recurrida sostiene que no resulta aplicable la STS, de 9 de julio de 2018, recurso n.º 6226/2017 (NFJ070779), al no haber ésta entrado en el análisis de la cuestión referente a la tributación por plusvalía del arrendamiento financiero, sin embargo, el Tribunal se remite a lo afirmado en dicha sentencia. Conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional, de que a los efectos de la realización del hecho imponible, la existencia de una transmisión es una condición necesaria, pero no suficiente, pues a la misma hay que añadir «la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial», cabe rechazar, que para determinar el valor del inmueble al tiempo de la transmisión haya de estarse a una valoración ajena a la concreta operación efectuada, acudiendo, como pretende la parte recurrida, al precio del terreno fijado en el contrato de arrendamiento financiero. Corresponde a la entidad recurrida -sujeto pasivo del impuesto- acreditar que la transmisión onerosa de la propiedad de los 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 art. 31.1 CE, siendo ello requisito necesario, de conformidad con la STS de 9 de julio de 2018, para la inaplicabilidad de los arts. 107.1 y 107.2.a) TRLHL y no limitarse a negar la posibilidad de existencia de un incremento de valor del terreno en las operaciones de arrendamiento financiero aduciendo que, en estos casos, el valor del bien inmueble objeto del contrato siempre permanece invariable, por definición. En efecto, esta alegación no puede ser admitida dado que en los contratos de arrendamiento financiero la «materialización» del incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial, se ha de obtener por una vía distinta de la fijación del precio del terreno en el contrato de arrendamiento financiero. La Sala afirma que la transmisión de la propiedad de un terreno en el contexto de un arrendamiento financiero sí puede constituir el hecho imponible del IIVTNU, si bien ello dependerá de las circunstancias concretas de cada caso, lo que determina que no puedan establecerse parámetros generales, correspondiendo al sujeto pasivo probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la LGT. La sentencia impugnada que confirmó la del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Oviedo han interpretado de manera incorrecta el ordenamiento jurídico y mantenido un criterio que contradice el fijado en esta sentencia, al haber considerado que, al margen de la situación concreta, en el ámbito de una operación de arrendamiento financiero nunca va a producirse el hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de naturaleza urbana, puesto que siempre, y en todo caso, el valor del terreno va a permanecer invariable y por ello deben ser casadas y anuladas [Vid., ATS de 28 de mayo de 2020, recurso n.º 5302/2019 (NFJ078040) y STSJ del Principado de Asturias de 27 de mayo de 2019, recurso n.º 60/2019 (NFJ076127) que se casa y anula]

PRECEPTOS:

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 104 y 107.

PONENTE:

Doña María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 884/2021

Fecha de sentencia: 21/06/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5302/2019

Fallo/Acuerto:

Fecha de Votación y Fallo: 25/05/2021

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.ASTURIAS CON/AD SEC.3

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

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 5302/2019

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D.^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 21 de junio de 2021.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 5302/2019, interpuesto por el Letrado del Servicio Jurídico del PRINCIPADO DE ASTURIAS, en representación de dicha Comunidad Autónoma, contra la sentencia pronunciada el 27 de mayo de 2019 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, desestimatoria del recurso de apelación nº 60/2019, interpuesto por el Principado de Asturias contra la

sentencia dictada el 18 de diciembre de 2018, por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo núm. 3 de Oviedo, en el procedimiento ordinario 117/2018, estimatoria del recurso deducido por el Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S.A. (BBVA), contra la desestimación presunta de la reclamación interpuesta contra cuatro liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) del Ayuntamiento de Avilés (ejercicio 2015).

Ha comparecido como parte recurrida la procuradora doña María del Carmen Cervero Junquera, en nombre y representación del BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA S.A.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 27 de mayo de 2019 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, desestimatoria del recurso de apelación núm. 60/2019.

2. La sentencia recurrida en apelación, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Oviedo, había estimado el recurso (procedimiento ordinario) deducido por el Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S.A. (BBVA), contra la desestimación presunta de la reclamación interpuesta contra cuatro liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) del Ayuntamiento de Avilés (ejercicio 2015).

3. En la base de la impugnación formalizada por la citada entidad, según recoge la sentencia apelada, estaba (i) inexistencia de plusvalía con ocasión de la transmisión de la propiedad derivada de una operación de arrendamiento financiero, (ii) la inconstitucionalidad en la determinación legal de la base imponible o plusvalía susceptible de gravamen, y error en la aplicación de la ley al determinar las bases imponibles, y finalmente (iii) el error en la determinación legal de la base imponible o plusvalía susceptible de gravamen, por ser errónea y no ajustada a Derecho la valoración catastral del suelo objeto de transmisión que se ha tomado como base en las liquidaciones.

La sentencia dictada en primera instancia por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Oviedo, acoge la alegación de inexistencia de plusvalía, señalando que "a la vista de los datos anteriores es evidente que resulta, de la referida escritura de arriendo con opción de compra, que no ha existido incremento de valor alguno del bien transmitido, cuya propiedad era de BBVA que primero arrienda y después vende, como se desprende del propio contrato, siendo el documento de compraventa el que hace la función traslativa del inmueble que es requisito previo para la existencia del impuesto que nos ocupa" concluyendo que dado "que por la Administración Tributaria no se ha aportado un principio de prueba que desvirtúe la aportada por la recurrente, y que en virtud de las escrituras de compra y venta evidencian en el peor de los casos para el sujeto pasivo una estabilidad en el valor del bien, es evidente que no se ha producido un incremento del valor que integre el hecho imponible del tributo liquidado, lo que nos lleva a estimar el recurso" (sic).

4. Frente a la sentencia estimatoria en la instancia, la representación procesal del Principado de Asturias dedujo recurso de apelación, que fue desestimado por la sentencia recurrida en casación, que parte de la no aplicación al caso de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018 "al no haber ésta entrado en el análisis de la cuestión referente a la tributación por plusvalía del arrendamiento financiero", razonando que "(...) El negocio de las entidades financieras en esta clase de operaciones no radica en la obtención de una ganancia con la reventa del inmueble, cuyo coste únicamente recupera o amortiza, sino el cobro de un canon arrendaticio durante el tiempo que dura el contrato, siendo por ello por lo que no cabe apreciar un incremento de valor del bien cuando se ejecuta la opción de compra abonando el valor residual previamente establecido, puesto que, como bien se dice en la sentencia de instancia, aquel valor ha quedado definitivamente fijado en la fecha del contrato inicial de tal modo que en la (fecha) correspondiente al ejercicio de la opción la entidad bancaria no puede alterarlo aduciendo un mayor valor del bien en su día objeto del leasing, siendo esta la única manera en la que se revelaría en la entidad bancaria vendedora una mayor capacidad económica que es lo que constituye la esencia última del impuesto" (sic).

Segundo. *Preparación del recurso de casación.*

1. La Letrada del Servicio Jurídico del Principado de Asturias, en nombre y representación de dicha Comunidad Autónoma, presentó el 5 de julio de 2019 escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 27 de mayo de 2019 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, imputa a la sentencia de instancia las siguientes infracciones:

- El artículo 104.1 y el 107.1 y 2.a) del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 212004, de 5 de marzo (BOE de 6 de marzo) ["TRLHL"], en la interpretación fijada por la sentencia del Tribunal Supremo 1163/2018 de 9 de julio de 2018 (recurso 6226/2017) a la luz de la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017.

2. La Sala de instancia, por auto de 12 de julio de 2019, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido el Principado de Asturias, parte recurrente, y la entidad BBVA, parte recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 28 de mayo de 2020, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia es:

"[...] Determinar los parámetros jurídicos, económicos y temporales que deben tenerse en consideración para concluir que la transmisión de la propiedad de un terreno en el contexto de un arrendamiento financiero constituye o no el hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

3º) Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 104.1 y 107.1 y 2.a) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en la interpretación dada por la sentencia del Tribunal Supremo número 1163/2018, de 9 de julio".

2. El Letrado del Servicio Jurídico del PRINCIPADO DE ASTURIAS, en nombre y representación de dicha Comunidad Autónoma, mediante escrito fechado el 10 de septiembre de 2020, interpuso recurso de casación que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, y solicita se dicte sentencia con los pronunciamientos siguientes:

" 1.- Que se declare haber lugar al recurso de casación interpuesto contra la Sentencia nº 393/2019, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, Sección Única, en fecha 27 de mayo de 2019 (Recurso de apelación nº 60/2019), anulándola y dejándola sin efecto; y anulándose, asimismo, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Oviedo, nº 262/2018, de 18 de diciembre de 2018, recaída en la instancia (Procedimiento Ordinario 117/2018).

2.- Que se desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la mercantil Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S.A., contra la desestimación presunta de la reclamación económico-administrativa interpuesta el 3 de agosto de 2015, frente a cuatro liquidaciones giradas en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Ayuntamiento de Avilés (ejercicio 2015)".

Cuarto. Oposición del recurso de casación.

La procuradora doña María del Carmen Cervero Junquera, en la representación ya acreditada del BBVA, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición al recurso de casación en fecha 18 de noviembre de 2020, que observa los requisitos legales, y en el que interesa:

"Que tenga por presentado este escrito de oposición al recurso en tiempo y forma y dicte en su día sentencia por la que desestime el recurso de casación en cuanto pretende la nulidad de la sentencia recurrida, y la confirme; y en definitiva fije la interpretación de los arts. 104.1 y 107.1 y 2.a) del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales en el sentido de que la transmisión de propiedad de un terreno en el contexto de un arrendamiento financiero no constituye hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Con imposición de las costas del recurso a la parte recurrente.

Subsidiariamente, y para el caso de estimar el recurso y fijar la interpretación de los arts. 104.1 y 107.1 y 2.a) del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales en el sentido de que dichas transmisiones constituyen hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ordene la retroacción de actuaciones del procedimiento de instancia al momento inmediatamente anterior a dictar sentencia

por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 3 de Oviedo para que siga el curso del proceso ordenado por la ley hasta su culminación".

Quinto. *Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.*

Por providencia de 20 de noviembre de 2020, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesaridad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 25 de marzo de 2021 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 25 de mayo de 2021, día en que efectivamente se inició la deliberación, finalizando el 15 de junio siguiente en que tuvo lugar su votación y fallo, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.*

1. El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, impugnada en casación por el Principado de Asturias, es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente en:

"Determinar los parámetros jurídicos, económicos y temporales que deben tenerse en consideración para concluir que la transmisión de la propiedad de un terreno en el contexto de un arrendamiento financiero constituye o no el hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana".

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución son los siguientes:

2.1. Los inmuebles objeto de tributación fueron adquiridos por el BBVA el 5 de octubre de 2000 por el precio de 5.499.260,76 euros.

2.2. Por escritura de la misma fecha se celebra contrato de arrendamiento financiero con un plazo de duración de quince años, por el que el arrendatario, la sociedad Olivares y Florida S.A., se obliga a pagar al BBVA la suma de 9.190.252,55 euros, de los que 7.922.631,95 euros corresponden al arrendamiento financiero.

2.3. El valor residual o precio de adquisición de los inmuebles a efectos del ejercicio de la opción de compra en la escritura de arrendamiento financiero era de 40.174,82 euros.

2.4 Por escritura de 15 de junio de 2015 el arrendatario ejerció la opción de compra por un precio de 893.801,64 euros.

2.5. El Ayuntamiento de Avilés (Asturias) giró cuatro liquidaciones en concepto de IIVTNU, ejercicio de 2015, por importes respectivos de 181.101,82, 8.708,43, 9.537,80 y 16.342,64 euros.

Segundo. *Remisión a los razonamientos expresados en la sentencia de esta Sala núm. 1163/2018, de 9 de julio, que resuelve el recurso de casación núm. 6226/2017 .*

Ya se ha expuesto que se discute en el presente recurso si en las operaciones de transmisión de la propiedad derivada de arrendamiento financiero de inmuebles, cabe apreciar un incremento de valor y, consecuentemente, la existencia de hecho imponible en el IIVTNU o, por el contrario, como sostiene la entidad financiera recurrida, en estos casos, el valor del bien (inmueble) objeto del contrato permanece siempre invariable.

Para resolver esta cuestión resulta forzoso interpretar la STC 59/2017, sentencia que, recogiendo la jurisprudencia sentada en pronunciamientos del propio Tribunal Constitucional en relación con normas forales de Guipúzcoa y Álava (SSTC 26/2017, de 16 de febrero, y 37/2017, de 1 de marzo, respectivamente), declara inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL.

*A tal efecto, debemos comenzar por hacer referencia a la sentencia de esta Sala y Sección de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación núm. 6226/2017 (ES:TS:2018:2499), recordando la interpretación que tal sentencia efectuó de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional anteriormente referidos, tras lo que será preciso efectuar la respuesta singularizada a la situación particular que el asunto presenta.

Los pronunciamientos relevantes de la sentencia de 9 de julio de 2018 (recurso de casación núm. 6226/2017), en relación a la cuestión interpretativa que aquí se suscita y por lo que hace al caso, son estos:

"Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial. 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.

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)". Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que 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 [...]."

Corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Y este extremo, no solo se infiere con carácter general del artículo 105.1 LGT, conforme al cual "quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", sino que también, y en el ámbito concreto que nos ocupa, ha sido puesto de relieve por el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 5 b) de la STC 59/2017, y admitido, incluso, por la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 (RCA 2672/2017).

Para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo (a) ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas [cuyo valor probatorio sería equivalente al que atribuimos a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en los fundamentos de derecho 3.4 de nuestras sentencias de 23 de mayo de 2018 (RRCA núms. 1880/2017 y 4202/2017), de 5 de junio de 2018 (RRCA núms. 1881/2017 y 2867/2017) y de 13 de junio de 2018 (RCA núm. 2232/2017)]; (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU.

Aportada -según hemos dicho, por cualquier medio- 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.

Contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente, el obligado tributario dispondrá de los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial. 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".

Tercero. *La reciente doctrina del Tribunal Constitucional sentada en su sentencia núm. 126/2019, de 31 de octubre .*

Su fallo decide lo siguiente:

"Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020-2019, promovida el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 32 de Madrid, y, en consecuencia, declarar que el art. 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, es inconstitucional, en los términos previstos en la letra a) del fundamento jurídico 5".

Ese fundamento jurídico 5 al que remite el fallo precisa el alcance de la declaración de inconstitucionalidad así:

"5. La declaración de inconstitucionalidad. La situación que ha dado lugar al planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad no puede considerarse en modo alguno como excepcional y, por tanto, el efecto negativo que provoca no es posible asumirlo como algo inevitable en el marco de la generalidad de la norma. Antes al contrario, se produce en relación con supuestos generales perfectamente definibles como categoría conceptual, razón por la cual, la legítima finalidad perseguida por la norma no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera, contrarias, como hemos visto, al principio de capacidad económica y a la prohibición de confiscatoriedad (art. 31.1 CE). En consecuencia, debe estimarse la presente cuestión de inconstitucionalidad promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 32 de Madrid, y, en consecuencia, declarar que el art. 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo

2/2004, de 5 de marzo, es inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, uno y otra consagrados en el art. 31.1 CE, en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente.

a) El alcance de la declaración: la anterior declaración de inconstitucionalidad no puede serlo, sin embargo, en todo caso, lo que privaría a las entidades locales del gravamen de capacidades económicas reales. En coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017, el art. 107.4 TRLHL debe serlo únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente. Eso sí, la inconstitucionalidad así apreciada no puede extenderse, sin embargo, como pretende el órgano judicial, al art. 108.1 TRLHL (tipo de gravamen), pues el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria.

Ha de añadirse una precisión sobre el alcance concreto del fallo. Por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme".

Cuarto. Respuesta singularizada a la situación particular que el asunto presenta. Operaciones de transmisión de la propiedad derivada de un contrato de arrendamiento financiero de inmuebles.

1. Se discute en el presente recurso si en las operaciones de transmisión de la propiedad derivada de arrendamiento financiero de inmuebles, cabe apreciar un incremento de valor y, consecuentemente, la existencia de hecho imponible en el IIVTNU o, por el contrario, como sostiene la entidad financiera recurrida, en estos casos, el valor del bien (inmueble) objeto del contrato permanece siempre invariable.

La sentencia impugnada concluye la imposibilidad de existencia de un incremento de valor, y por tanto de hecho imponible, en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de naturaleza urbana, en todos los supuestos de transmisión de la propiedad derivada de operaciones de arrendamiento financiero, dado que considera que, en estos casos, el valor del bien inmueble objeto del contrato siempre permanece invariable, por definición. En este sentido, sostiene que en el ámbito de una operación de arrendamiento financiero nunca va a producirse el hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de naturaleza urbana, puesto que siempre, y en todo caso, el valor del terreno va a permanecer invariable desde la fecha del contrato inicial, de modo que ni siquiera es preciso que el obligado tributario acredite la ausencia de incremento de valor, puesto que se parte de la base de que es imposible que tal incremento de valor se produzca.

Frente a ello, estima la recurrente que la capacidad económica cuyo gravamen constituye el fundamento del impuesto, sí puede existir en los contratos de arrendamiento financiero, porque la forma en que se puede manifestar la existencia de tal incremento de valor no es solamente por comparación entre el valor fijado para el momento del ejercicio de la opción de compra, y el valor en el momento de la adquisición del bien, que, evidentemente, en este tipo de operaciones es el mismo.

2. La regulación del arrendamiento financiero, tal y como ha declarado la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, en reciente sentencia núm. 288/2020, de 11 de junio, dictada en el recurso de casación nº 210/2017, se encuentra dispersa.

Una definición del contrato la encontramos, en la actualidad, en la disposición adicional 3ª de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito, en los siguientes términos:

"Tendrán la consideración de operaciones de arrendamiento financiero aquellos contratos que tengan por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de cuotas. Los bienes objeto de cesión habrán de quedar afectados por el usuario únicamente a sus explotaciones agrícolas, pesqueras, industriales, comerciales, artesanales, de servicios o profesionales. El contrato de arrendamiento financiero incluirá necesariamente una opción de compra, a su término, en favor del usuario".

Por su parte, la disposición adicional 1ª de la Ley 28/1998, de 13 de julio, sobre Venta a Plazos de Bienes Muebles, regula la inscripción registral de estos contratos de leasing y una serie de acciones a favor del arrendador financiero en caso de incumplimiento por el arrendatario financiero de sus obligaciones contractuales, entre las que se encuentra la recuperación del bien. Sin perjuicio de las previsiones contenidas en la Ley Concursal en caso de concurso del arrendatario financiero, en concreto, el art. 56.1.2, respecto de las acciones de recuperación del bien, y el art. 90.1.4º LC, respecto de la clasificación del crédito del arrendador financiero, así como la jurisprudencia sobre la aplicación de los arts. 61 y 62 LC al contrato de leasing.

Esta regulación fragmentaria se complementa con el tratamiento fiscal previsto en el art. 106 Ley 27/2014, del Impuesto de Sociedades, cuyo apartado 3, prescribe lo siguiente:

"3. Las cuotas de arrendamiento financiero deberán aparecer expresadas en los respectivos contratos diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra y la carga financiera exigida por ella, todo ello sin perjuicio de la aplicación del gravamen indirecto que corresponda".

3. La primera cuestión que será preciso analizar es la relativa a determinar cuándo se produce la transmisión de la propiedad del inmueble en el contrato de arrendamiento financiero.

Considera la Sala, sin que haya sido controvertido por las partes, que en el contrato de arrendamiento financiero, la fecha en que se ejercita la opción de compra es la fecha en que la entidad financiera transmite la propiedad del inmueble a la sociedad mercantil, documentándose mediante escritura pública.

Por tanto, la transmisión del derecho de propiedad sobre el bien inmueble de la entidad financiera, en este caso BBVA, a la sociedad mercantil, se produce en la fecha de la escritura pública de ejercicio de la opción de compra, y es esta transmisión de la propiedad por ejercicio de la opción de compra lo que da lugar al devengo del IIVTNU.

En consecuencia, el IIVTNU se devenga en la fecha de la transmisión de la propiedad del terreno, esto es, en la fecha de otorgamiento de la escritura pública de compraventa por ejercicio de la opción de compra.

En estos términos se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en la resolución vinculante, V0590-19, de 20 de marzo de 2019.

4. La Sala, dando respuesta singularizada a la cuestión que el recurso presenta, considera que en el ámbito de una operación de arrendamiento financiero puede producirse el hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de naturaleza urbana, por las siguientes razones.

4.1. Si, como hemos señalado, en el contrato de arrendamiento financiero se produce la transmisión del inmueble cuando se ejercita la opción de compra, la inexistencia de hecho imponible en este tipo de transmisiones hubiera requerido que estuviera legalmente prevista, lo que no ocurre.

4.2. Conforme hemos expuesto, esta Sala en su sentencia nº 1163/2018, de 9 de julio (RC 6226/2017), ha interpretado, a la luz de la STC 59/2017, de 11 de mayo de 2017, que los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLRHL adolecen solo de inconstitucionalidad y nulidad parcial, resultando plenamente aplicables en aquellos supuestos en los que el obligado tributario no logre acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor.

Pues bien, la interpretación realizada por la Sala de Asturias en la sentencia recurrida en casación, contradice el contenido de nuestra sentencia de 9 de julio de 2018 (RC 6226/2017), que, en su Fundamento de Derecho Quinto, señala claramente que corresponde al sujeto pasivo probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley General Tributaria.

Es más, el supuesto examinado en aquella sentencia era, al igual que el actual, una operación de transmisión de la propiedad derivada de un contrato de arrendamiento financiero de inmuebles, en el que incluso la entidad apelante era el BBVA, actual recurrida, declarando el Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en su sentencia número 332/2017, de 27 de septiembre de 2017, que la Sala no admite que la transmisión gravada por dicho impuesto haya puesto de manifiesto un decremento del valor del terreno, porque para "determinar el valor del inmueble al tiempo de la transmisión" hay que estar a la "concreta operación realizada", y resulta que, aun admitiendo que el valor de los terrenos cuando se ejerce por el arrendatario financiero su opción de compra sea de 80 euros el metro cuadrado, dicha circunstancia es "ajena a la concreta operación de transmisión que determina el eventual nacimiento de la obligación tributaria para el BBVA"; tampoco acepta la tesis según la cual, en todo caso, "lo que se habría producido es una estabilidad en el precio, al ser el valor de adquisición igual que el de transmisión", dado que "la adquisición y transmisión se producen en el marco de una operación de arrendamiento financiero", de manera que BBVA percibe intereses y comisiones no solo por el "leasing", sino también por el ejercicio anticipado de la opción de compra, por lo que en el caso enjuiciado la "materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial" se obtiene "por una vía distinta de la fijación del precio del terreno en el contrato de arrendamiento financiero".

4.3. Lo que grava el IIVTNU no es la transmisión patrimonial en sí misma, sino el incremento de valor que el terreno experimenta, puesto de manifiesto con ocasión de la transmisión patrimonial en cuestión, como se desprende de lo dispuesto en el art. 104.1 TRLRHL, por lo que no es al precio al que debe atenderse para determinar si existe o no incremento, sino al valor del terreno.

Partiendo, conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional, de que a los efectos de la realización del hecho imponible, la existencia de una transmisión es una condición necesaria, pero no suficiente, pues a la misma hay que añadir "la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica

real o, por lo menos, potencial", cabe rechazar, en los términos que lo hizo la sentencia de la Sala de Aragón, que para determinar el valor del inmueble al tiempo de la transmisión haya de estarse a una valoración ajena a la concreta operación efectuada, acudiendo, como pretende la parte recurrida, al precio del terreno fijado en el contrato de arrendamiento financiero.

Corresponde, pues, a la entidad recurrida -sujeto pasivo del impuesto- acreditar que la transmisión onerosa de la propiedad de los 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, siendo ello requisito necesario, de conformidad con la sentencia de esta Sala de 9 de julio de 2018, para la inaplicabilidad de los artículos 107.1 y 107.2.a), y no limitarse a negar la posibilidad de existencia de un incremento de valor del terreno en las operaciones de arrendamiento financiero aduciendo que, en estos casos, el valor del bien inmueble objeto del contrato siempre permanece invariable, por definición. En efecto, esta alegación no puede ser admitida dado que en los contratos de arrendamiento financiero la "materialización" del incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial, se ha de obtener por una vía distinta de la fijación del precio del terreno en el contrato de arrendamiento financiero.

5. En consecuencia, procede concluir que es posible la existencia de un incremento de valor del terreno en las operaciones de arrendamiento financiero si bien, habrá o no sujeción al tributo, dependiendo de las circunstancias concretas de cada caso, lo que determina que no puedan establecerse parámetros generales, sino que habrá que examinar caso por caso a fin de determinar si se ha producido el hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de naturaleza urbana, correspondiendo al sujeto pasivo probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley General Tributaria.

Quinto. *Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.*

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

Procede, por tanto, contestar a la pregunta formulada por el auto de admisión en el sentido de que la transmisión de la propiedad de un terreno en el contexto de un arrendamiento financiero sí puede constituir el hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, si bien ello dependerá de las circunstancias concretas de cada caso, lo que determina que no puedan establecerse parámetros generales, correspondiendo al sujeto pasivo probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley General Tributaria.

Sexto. *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

La lógica consecuencia de lo expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación interpuesto por el Letrado del Servicio Jurídico del Principado de Asturias contra la sentencia impugnada, pues tanto la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Asturias en la sentencia dictada en el recurso de apelación núm. 60/2019, como el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Oviedo en la recaída en el procedimiento ordinario num. 117/2018, han interpretado de manera incorrecta el ordenamiento jurídico y mantenido un criterio que contradice el fijado en esta sentencia, al haber considerado que, al margen de la situación concreta, en el ámbito de una operación de arrendamiento financiero nunca va a producirse el hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de naturaleza urbana, puesto que siempre, y en todo caso, el valor del terreno va a permanecer invariable.

Ello nos conduce a efectuar las declaraciones siguientes:

1) Tanto la sentencia pronunciada el 27 de mayo de 2019 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias en el recurso de apelación nº 60/2019, como la dictada el 18 de diciembre de 2018 por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo núm. 3 de Oviedo, en el procedimiento ordinario 117/2018, deben ser casadas y anuladas, en tanto contienen un criterio contrario al que hemos establecido en esta sentencia.

2) Tal anulación obliga a decretar la retroacción de actuaciones a la que faculta el art. 93.1 de la LJCA, al momento inmediatamente anterior a dictar sentencia en la instancia, procedimiento ordinario 117/2018, para que con nuevo señalamiento, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Oviedo dicte sentencia en la que, tras la correspondiente valoración de las circunstancias del caso, la prueba practicada y las pretensiones de las partes, entre a resolver el resto de cuestiones planteadas en la demanda, tal y como solicita la parte recurrida y recurrente en la instancia, habida cuenta de que no han sido analizadas por el referido órgano jurisdiccional.

Séptimo. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y en cuanto a las causadas en la instancia, no ha lugar a hacer pronunciamiento alguno al acordarse la retroacción de actuaciones a la fase previa a la sentencia de instancia en la que habrá de resolverse lo procedente.

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 quinto de esta sentencia.

Segundo.

Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Letrado del Servicio Jurídico del PRINCIPADO DE ASTURIAS, en representación de dicha Comunidad Autónoma, contra la sentencia pronunciada el 27 de mayo de 2019 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, desestimatoria del recurso de apelación nº 60/2019 interpuesto por el Principado de Asturias contra la sentencia de 18 de diciembre de 2018, dictada en el procedimiento ordinario 117/2018 por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo núm. 3 de Oviedo, sentencias ambas que se casan y anulan.

Tercero.

Ordenar la retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior a dictar sentencia en la instancia, procedimiento ordinario 117/2018, para que el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Oviedo dicte nueva sentencia en la que, tras la correspondiente valoración de las circunstancias del caso, la prueba practicada y las pretensiones de las partes, entre a resolver el resto de cuestiones planteadas en la demanda.

Cuarto.

No hacer imposición de las costas procesales de la presente casación.

Notifíquese esta resolución a las partes 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.