

## SECCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

### TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

**17205** *Sección Primera. Auto 149/2020, de 26 de noviembre de 2020. Recurso de amparo 6760-2018. Inadmite el recurso de amparo 6760-2018 promovido por don Paulo Gustavo da Costa Alves y doña Katia Llacer Dos Santos en proceso contencioso-administrativo. Voto particular.*

ECLI:ES:TC:2020:149A

La Sección Primera del Tribunal Constitucional compuesta por los magistrados don Juan José González Rivas, don Alfredo Montoya Melgar y don Cándido Conde-Pumpido Tourón, en el recurso de amparo núm. 6760-2018, promovido por don Paulo Gustavo da Costa Alves y doña Katia Llacer Dos Santos, sobre providencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo recaída en recurso de casación núm. 3541-2018 contra sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares en recurso núm. 452-2016, ha dictado el siguiente

#### AUTO

##### I. Antecedentes

1. Mediante escrito registrado en este tribunal el día 18 de diciembre de 2018, el procurador de los tribunales don Juan Luis Cárdenas Porras, en nombre y representación de don Paulo Gustavo Da Costa Alves y doña Katia Llacer Dos Santos, interpuso demanda de amparo contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares de 30 de noviembre de 2017 dictada en procedimiento núm. 452-2016.

2. Los hechos relevantes que resultan de la demanda de amparo y de los documentos que la acompañan son, sucintamente descritos, los siguientes:

a) Por la dependencia regional de inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) en las Islas Baleares se tramitó procedimiento de inspección contra los ahora demandantes de amparo y Estructuras Segur Form, S.L., de la cual, el señor Da Costa Alves, era su administrador y socio único, por los conceptos de impuesto sobre la renta de la personas físicas (IRPF), ejercicios 2008 a 2011, ambos inclusive, y con alcance general. En dicho procedimiento se levantaron actas de disconformidad que ponían de manifiesto que los recurrentes, casados en régimen de gananciales, obtuvieron una ganancia patrimonial en la venta de un inmueble del que eran dueños con carácter ganancial, el 4 de octubre de 2011, superior en 385 915, 62 € a la declarada por ellos, que fue de 68 026,20 €. Según las actas, el inmueble fue adquirido como solar en 2003, habiéndose construido sobre el mismo una vivienda unifamiliar que fue objeto de obras de mejora en los años siguientes. Las actas también ponían de manifiesto que la mercantil antes citada fue requerida para que aportara las facturas giradas a los recurrentes como coste de construcción de la vivienda; y no se aportó ningún justificante del coste de esas obras.

b) En fecha 21 de enero de 2014 el jefe de la dependencia regional de inspección dictó acuerdos de liquidación definitiva por un importe total a ingresar para cada uno de los demandantes de 87 342,52 €, correspondiendo 81 042,28 € a cuota y 6 300,24 € a intereses. En esta misma fecha dictó acuerdos confirmando la imposición de una sanción por importe de 60 781,71 € para cada uno de ellos.

En el acuerdo de liquidación se indica que «el obligado tributario no ha acreditado el importe del valor de la vivienda declarado en la escritura de obra nueva de fecha 04/10/2011 que asciende a 780 000 euros. El obligado tributario no ha aportado ninguna prueba de haber satisfecho cantidades para la construcción de dicha vivienda.

No se ha aportado ningún medio de pago bancario de las obras realizadas, ni tampoco de pagos en efectivo.

Se presume que las obras han sido realizadas a título gratuito, dado que en la sociedad Estructuras Segur Form, S.L., consta como socio único y administrador, el cónyuge de la obligada, por lo que no hay ninguna cantidad satisfecha por las mejoras realizadas y por lo tanto, el valor de adquisición deber ser únicamente el solar adquirido».

c) Interpuestas las correspondientes reclamaciones económico-administrativas contra las dos liquidaciones y las dos sanciones, una vez acumuladas, fueron desestimadas por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de las Islas Baleares de 28 de octubre de 2016.

d) Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, se registró como procedimiento ordinario núm. 452-2016. Los recurrentes alegaron en su demanda, sintéticamente, que la construcción existía y tuvo un coste determinado y acreditado de diferentes formas: (i) con las escrituras públicas de obra nueva y modificación de obra nueva en construcción; (ii) mediante informe de técnico independiente aportado en el procedimiento de inspección; (iii) con la actuación de la Gerencia Regional del Catastro de la Islas Baleares, que había fijado el valor de la construcción en 763 224 €. A su juicio, el hecho de que no pudiesen presentar las facturas o justificantes de los gastos de la construcción no impedía presumir que las obras realizadas en el solar lo han sido a costa de sus propietarios. A la demanda se acompañaban documentos enumerados del uno al doce. Por otro sí se expresó que no interesaba el recibimiento del pleito a prueba ni tampoco vista o conclusiones.

Tras su tramitación, que no incluyó recibimiento a prueba, una vez concluso el procedimiento, las pretensiones de los demandantes fueron desestimadas por sentencia de 30 de noviembre de 2017.

Por lo que atañe al presente recurso de amparo, la citada sentencia razona en su fundamento jurídico tercero lo que sigue:

«Para computar la ganancia que supuso en el ejercicio 2011 la transmisión de ese inmueble, es preciso conocer el valor de adquisición de ese bien, que en este caso se identifica con el coste de la edificación levantada. No basta pues, ni con la declaración formal de aquellos efectuada en la escritura pública de modificación de obra nueva, ni con una certificación de un técnico que valore dicha vivienda ni tampoco con el valor catastral que esta tiene. Resulta incomprensible que quien ha edificado una vivienda de las características de la de autos, carezca por completo de la más mínima prueba justificativa del coste que le supuso esa edificación. Y la falta de dicha prueba ha de perjudicar a esa parte, que no consigue demostrar el importe que abonó para edificar esa vivienda unifamiliar, ya que conforme a lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT la carga probatoria incumbe a la parte que la alega.

No es posible suplir esa prueba a través de la certificación de un técnico, o tampoco utilizar el valor catastral de esa edificación, ya que esas dos vías reflejan el valor de esa construcción. Y aquí y ahora, lo que nos importa es determinar las ganancias que han de ser declaradas en el IRPF con ocasión de la transmisión de esa vivienda, y para ello lo que se precisa es probar el valor de adquisición de ese bien, o sea, cuánto costó ese inmueble al transmitente, que no el valor del mismo. Son dos cosas distintas.

El valor pericial refleja el precio de ese inmueble según sus características. Y lo mismo refleja el valor catastral. Pero aquí lo que se precisa es demostrar el valor de adquisición reflejado en el coste de ejecución de dicho inmueble para computar la ganancia de quien lo ha transmitido. Y eso no se ha hecho, ni en vía administrativa, ni tampoco ahora en fase judicial, ya que ni siquiera se ha pedido prueba.

Por lo tanto, tenemos que cuando los recurrentes adquirieron el solar en el año 2003 no existía ninguna vivienda unifamiliar ahí construida. Y en el año 2011 cuando los recurrentes otorgan escritura pública de compraventa, transmiten el solar con una vivienda unifamiliar en él edificada de notables características. Ciertamente existe la presunción de que quien edifica en suelo propio, es también el dueño de la construcción que en dicho suelo se levanta. Esto no se pone en duda en este debate. Lo que sí se discute ahora es el valor de adquisición de esa construcción a efectos de cuantificar en el IRPF del ejercicio 2011 la ganancia patrimonial que supuso esa transmisión para cada uno de los recurrentes. El importe de lo que costó construir esa vivienda era carga probatoria exclusiva de quien se dice titular de aquella y declara esa ganancia en su autoliquidación presentada. Y si ese declarante no puede acreditar bajo ningún concepto el coste que para su patrimonio personal supuso esa construcción, entonces la administración, atendiendo al artículo 35 de la Ley 35/2006, deberá computar la ganancia patrimonial que supone esa transmisión, partiendo únicamente del valor del suelo que sí consta pagado por los recurrentes, porque el valor de adquisición reflejado en el coste de la construcción, que no el valor de la vivienda unifamiliar, no ha quedado en absoluto acreditado en el debate, y por lo tanto y ante esa falta, el resultado es que el valor de adquisición, o sea, el coste de la edificación fue cero para quien la transmitió».

e) La representación procesal de don Paulo Gustavo Da Costa Alves y doña Katia Llacer Dos Santos solicitó la aclaración o rectificación de la sentencia anterior. Dicha solicitud fue rechazada por auto de 24 de enero de 2018. Después de transcribir un fragmento de la sentencia, argumenta la sala sentenciadora lo que sigue: «Nos dice la parte que no se han tenido en cuenta los documentos anexos que en el escrito de completación se detallan y que en su día fueron aportados con la demanda. Ninguno de los documentos aludidos por la parte en su escrito de completación, constituye factura alguna que refleje el coste de ejecución de alguna obra, sino que se refieren a pagos realizados con ocasión de tasaciones, solicitudes de licencia, pagos de impuestos, facturas de notario, cancelaciones de hipoteca, etc. Ninguno de ellos directamente acredita el pago realizado por los recurrentes a ningún trabajador o empresa que haya intervenido directa o indirectamente en la ejecución de la obra de autos. Por lo tanto no se desvirtúa con esa documentación el planteamiento de la administración de que no se ha probado el coste de ejecución de la obra, de forma que la sentencia desestima el recurso y declara el acto impugnado ajustado a Derecho, porque lo que se debía probar en vía administrativa y en estos autos, y así se dice en la sentencia, era el coste efectivo pagado por los recurrentes por la construcción de la edificación transmitida en 2011 y que no estaba construida en el año 2003 cuando aquellos adquirieron el solar. Y esa prueba no se hizo en autos y tampoco la acredita la documental anexa a la demanda. En definitiva, debemos estar a lo ya reflejado en la sentencia».

f) Los demandantes de amparo interpusieron entonces recurso de casación que, finalmente, fue inadmitido mediante providencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2018, «conforme al artículo 90.4 d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa [...] por referirse sustancialmente a cuestiones de hecho excluidas de la casación en virtud del artículo 87 bis LJCA, cuya apreciación y valoración en la instancia, tal y como resulta de la sentencia recurrida, se discute en cuanto determinó el fallo».

g) Por último, promovieron los recurrentes un incidente excepcional de nulidad de actuaciones ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares. Dicho incidente fue inadmitido a trámite por providencia fecha 7 de noviembre de 2018, al considerar el órgano judicial que la nulidad pretendida se sustentaba «en una discrepancia en la valoración de los argumentos que contiene la sentencia».

Dicha providencia fue notificada por Lexnet a la representación procesal de los recurrentes el 8 de noviembre de 2018.

3. El recurso de amparo se funda en dos motivos, con invocación del art. 24.1 y 2 de la Constitución. Son los siguientes, sintéticamente expuestos:

a) Vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) al realizar la sentencia impugnada una valoración de la prueba ilógica e irrazonable. Argumenta que la valoración de las pruebas aportadas por los demandantes debiera haber llevado a la conclusión lógica, en aplicación correcta del art. 35.1 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, de que el coste de adquisición soportado en la construcción transmitida, gastos e impuestos, debía ser necesariamente distinto de cero. Tras citar la STC 128/2017, FJ 4, sostiene que «la falta de lógica o racionalidad de la sentencia puede apreciarse a primera vista por considerarse que es ilógico determinar un coste de adquisición de cero euros» de una construcción existente y propiedad de los declarantes, acorde con la legalidad urbanística, gravada por distintos tributos, con coste presupuestado y determinado, tras su terminación, por un perito y por la Gerencia Regional del Catastro, inscrita en el registro de la propiedad y financiada mediante un préstamo bancario con garantía hipotecaria. Añade que la ilógica o arbitraria valoración de la prueba afecta al contenido de otros derechos constitucionales; en concreto, al artículo 31 CE, dado que «partiéndose de un hecho ficticio (valor de adquisición cero o nulo), 'lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado artículo 31.1 CE' (SSTC 26/2017, FJ 3, y 37/2017, FJ 3)».

La argumentación del motivo, tras afirmar que «el fallo de la sentencia hubiera sido más favorable para los demandantes de haberse realizado una valoración lógica de la prueba aportada», termina con una referencia a la STC 37/2000 sobre el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa consagrado en el art. 24.2 CE.

b) Vulneración del derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 CE). Según la demanda, la sentencia confirma la sanción impuesta con fundamento en una inversión de la carga de la prueba que contradice este derecho, al rechazar, bajo una apariencia de legalidad, todos los intentos de los recurrentes de acreditar que la construcción transmitida tuvo un coste de adquisición distinto de cero euros.

4. La demanda contiene un apartado específico dirigido a justificar la especial trascendencia constitucional del recurso. Se emplean con este fin cuatro argumentos que pueden sintetizarse del modo siguiente:

a) El «derecho a la tutela judicial efectiva vulnerado por la sentencia afecta a supuestos de carácter general en el ámbito tributario». Se afirma que aunque existe doctrina del Tribunal Constitucional, pudiera ser necesario matizarla, precisarla o concretarla «para realidades jurídicas (o facetas) diferentes a las ya contempladas», aplicándola «en el presente supuesto a las operaciones de cálculo de ganancias patrimoniales que son realizadas con carácter general y de forma masiva por los contribuyentes».

b) «Los tribunales deberán conocer de pruebas en el proceso judicial que pudieran ser distintas a las aportadas en el proceso de gestión o inspección tributaria», lo que ha sido reconocido por el Tribunal Supremo en sentencias de 20 de abril de 2017 (recurso de casación para unificación de doctrina núm. 615-2016) y 10 de septiembre de 2018.

c) «Las limitaciones en la apreciación de la prueba en el nuevo recurso casacional realzan la importancia de los tribunales de instancia en la valoración y aplicación de la prueba en aplicación del artículo 24 CE». Se refiere aquí al nuevo recurso de casación introducido por la Ley Orgánica 7/2015.

d) «La actuación de la Sala supone una negativa manifiesta al deber de acatamiento de la doctrina del derecho a la tutela judicial efectiva con interdicción de indefensión al haber impedido, de facto, el derecho a usar los medios de prueba para su defensa». Alude este apartado de la demanda a «la omisión de una actividad procesal de la Sala, adoptando una actitud meramente pasiva, sin atender a los criterios de lógica

en la valoración de la prueba cuando disponía de evidencias elementales proporcionadas por una de las partes».

## II. Fundamentos jurídicos

1. Examinada la demanda, así como las actuaciones judiciales precedentes, de lo que se ha dado cumplida cuenta en los antecedentes, esta Sección entiende que procede inadmitir a trámite el recurso de amparo por no apreciar en el mismo la especial trascendencia constitucional que, como condición para su admisión, requiere el artículo 50.1 b) de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC).

2. Como este tribunal ha tenido ocasión de recordar, la entrada en vigor de la Ley Orgánica 6/2007, de 24 de mayo, supuso una importante modificación del régimen jurídico del trámite de la admisión del recurso de amparo por la inclusión de nuevos requisitos de procedibilidad (STC 10/2018, de 5 de febrero, FJ 2, y 27/2018, de 5 de marzo, FJ 2). Entre ellos, diferenciada de la exigencia impuesta al recurrente por el art. 49.1 *in fine* LOTC de alegar y acreditar que el contenido del recurso justifica una decisión sobre el fondo por parte del tribunal en razón de su especial trascendencia constitucional (STC 17/2011, de 28 de febrero, FJ 2), destaca como caracterización más distintiva el enunciado en el artículo 50.1 b) LOTC, que exige que el contenido del recurso justifique una decisión sobre el fondo por parte del Tribunal Constitucional por su especial trascendencia constitucional, la cual se apreciará atendiendo a su importancia para la interpretación de la Constitución, para su aplicación o para su general eficacia, y para la determinación del contenido y alcance de los derechos fundamentales (ATC 47/2018, de 25 de abril, FJ 2).

En lo que atañe a esta exigencia material, se trata de un requisito que solo corresponde valorar a este tribunal atendiendo a los tres criterios que en el precepto legal se enuncian (SSTC 17/2011, de 28 de febrero, FJ 2, y 96/2012, de 7 de mayo, FJ 4). Ahora bien, el perfil abierto, tanto de la noción de «la especial trascendencia constitucional», como de los tres criterios antes reproducidos que la propia Ley ofrece para su caracterización, ha llevado al tribunal a realizar un esfuerzo de concreción que se inició en la STC 155/2009, de 25 de junio. En ella, sin ánimo exhaustivo, se identifican determinados criterios adicionales propiciadores de la apreciación de esa especial trascendencia constitucional. Tal relación, como advertimos entonces, no puede ser entendida «como un elenco definitivamente cerrado de casos en los que un recurso de amparo tiene especial trascendencia constitucional, pues a tal entendimiento se opone, lógicamente, el carácter dinámico del ejercicio de nuestra jurisdicción, en cuyo desempeño no puede descartarse a partir de la casuística que se presente la necesidad de perfilar o depurar conceptos, redefinir supuestos contemplados, añadir otros nuevos o excluir alguno inicialmente incluido» (FJ 2).

Hemos afirmado también que la citada reforma ha eliminado la dimensión subjetiva del recurso de amparo para dotarlo, exclusivamente, de un significado objetivo. De este modo, «la mera lesión de un derecho fundamental o libertad pública tutelable en amparo ya no será por sí sola suficiente para admitir el recurso» (STC 155/2009, FJ 2). Así, para que este tribunal pueda admitir el recurso de amparo y, en su caso, otorgar la tutela del derecho fundamental que se estima vulnerado, ya no basta (frente a lo que sucedía con anterioridad a la reforma introducida por la Ley Orgánica 6/2007) que se haya producido la lesión subjetiva del derecho fundamental, sino que la admisión y tutela solo procederá si a esa lesión subjetiva se une el indispensable requisito objetivo de que el problema planteado en el recurso posea una «especial trascendencia constitucional» [art. 50.1 b) LOTC]. De tal manera que, si no concurre ese requisito sustantivo, aunque resulte verosímil la existencia de lesión subjetiva del derecho fundamental y sea cual sea la gravedad de la misma, este tribunal no admitirá el recurso de amparo (AATC 29/2011, de 17 de marzo, FJ 3, y 47/2018, de 25 de abril, FJ 2).

3. A fin de valorar la especial trascendencia constitucional del presente recurso de amparo es prioritario aclarar cuál es su objeto, que viene delimitado primordialmente por la demanda.

A pesar de que se efectúan algunas referencias al derecho a utilizar los medios pertinentes para la defensa (art. 24.2 CE), lo cierto es que no es este derecho el concernido, pues, como también ha quedado dicho, ni se solicitó ni se negó la práctica de prueba alguna. Lo que cuestionan los recurrentes es la conclusión, de orden fáctico, alcanzada por el órgano judicial, lo que atañe al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) en su vertiente de derecho a obtener una resolución fundada en Derecho. En relación con la sanción, cuestionan también el derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 CE), vulneración que vendría dada por haberse producido una inversión de la carga de la prueba y que, en realidad, sería imputable a la inicial resolución administrativa ex art. 43 LOTC. Tampoco se esgrime queja alguna en cuanto a la inadmisión del recurso de casación por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ni respecto de la del incidente de nulidad de actuaciones por la sala sentenciadora.

De acuerdo con lo anterior, hemos de descartar, de entrada, a estos mismos efectos de verificar la especial trascendencia constitucional del recurso, las alegaciones efectuadas bajo los epígrafes b) y c) reseñados en los antecedentes, pues ni se refieren a supuestos de especial trascendencia constitucional, ni atañen al objeto de este recurso de amparo. En estos apartados se alude al deber de los órganos judiciales de conocer de pruebas en el proceso judicial que pudieran ser distintas a las aportadas en los procedimientos de gestión o inspección tributaria, y a las limitaciones en orden a la revisión de apreciaciones fácticas en el recurso de casación de la jurisdicción contencioso-administrativa introducido por la Ley Orgánica 7/2015. En ambos casos, ni se esgrimen aspectos relativos a la dimensión objetiva del recurso de amparo ni se trata de cuestiones sobre las que versa el presente proceso constitucional, pues, según se ha dicho, no se ha denegado prueba alguna ni resulta controvertida por los recurrentes la inadmisión del recurso de casación.

4. De las alegaciones efectuadas en la demanda sobre la especial trascendencia constitucional del recurso, que han sido reseñadas en los antecedentes, solo es posible identificar tres de los supuestos contemplados en la STC 155/2009: (i) plantea un problema o una faceta de un derecho fundamental susceptible de amparo sobre el que no hay doctrina del Tribunal Constitucional» [FJ 2 b)]; (ii) da ocasión al Tribunal Constitucional para aclarar o cambiar su doctrina, como consecuencia de un proceso de reflexión interna o por el surgimiento de nuevas realidades sociales o de cambios normativos relevantes para la configuración del contenido del derecho fundamental, o de un cambio en la doctrina de los órganos de garantía encargados de la interpretación de los tratados y acuerdos internacionales a los que se refiere el art. 10.2 CE» [FJ 2 b)]; y (iii) el órgano judicial incurre en una negativa manifiesta del deber de acatamiento de la doctrina del Tribunal Constitucional [art. 5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ); FJ 2 f)].

La Sección no aprecia ninguno de estos supuestos de especial trascendencia constitucional, por los siguientes razonamientos:

a) El recurso de amparo no presenta novedad. La propia demanda asume que existe doctrina constitucional sobre el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE) en la vertiente que resulta aplicable.

En efecto, la doctrina constitucional en relación con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE) existe y es abundante. Como se recuerda en la STC 64/2010, de 18 de octubre, FJ 3, este derecho fundamental «no incluye un pretendido derecho al acierto judicial en la selección, interpretación y aplicación de las disposiciones legales, pero sí comprende, entre otras dimensiones, el derecho a obtener una resolución judicial motivada que, a su vez, según la doctrina constitucional, presenta varias manifestaciones. Supone, en primer lugar, que la

resolución ha de estar suficientemente motivada, es decir, contener los elementos y razones de juicio que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos que fundamentan la decisión; y en segundo lugar, que la motivación debe contener una fundamentación en Derecho, lo que conlleva la garantía de que la decisión no sea consecuencia de una aplicación arbitraria de la legalidad, ni resulte manifiestamente irrazonable, incurra en un error patente o en una evidente contradicción entre los fundamentos jurídicos, o entre estos y el fallo, ya que, en tal caso, la aplicación de la legalidad sería tan solo una mera apariencia» (SSTC 147/1999, de 4 de agosto, FJ 3; 25/2000, de 31 de enero, FJ 2; 87/2000, de 27 de marzo, FJ 3; 82/2001, de 26 de marzo, FJ 2; 221/2001, de 31 de octubre, FJ 6; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 6; 223/2005, de 12 de septiembre, FJ 3, y 276/2006, de 25 de septiembre, FJ 2, entre otras muchas). Asimismo, hemos venido afirmando que «son los órganos judiciales los únicos competentes, ex art. 117.3 CE, para resolver sobre las materias de estricta legalidad ordinaria, si bien también hemos advertido que sus decisiones pueden ser objeto de revisión en vía de amparo si resultan inmotivadas o manifiestamente irrazonables o arbitrarias, pues, en tal caso, vulnerarían el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE» (STC 138/2014, de 7 de octubre, FJ 2).

Y, en lo atinente a la valoración del caudal probatorio, es doctrina constitucional que a este tribunal «no le corresponde revisar la valoración de las pruebas a través de las cuales el órgano judicial alcanza su íntima convicción, dado que el art. 117.3 CE atribuye dicha tarea a los jueces y tribunales ordinarios. A la jurisdicción constitucional corresponde únicamente, a los efectos que ahora interesan, controlar la razonabilidad del discurso que une la actividad probatoria y el relato fáctico que de ella resulte, porque el recurso de amparo no es un recurso de apelación, ni este tribunal una tercera instancia revisora de las actuaciones propias de la competencia específica de los órganos judiciales, lo que impide valorar nuevamente la prueba practicada o enjuiciar la valoración realizada por los jueces o tribunales que integran el Poder Judicial, salvo en caso de arbitrariedad o irrazonabilidad manifiesta (SSTC 81/1998, de 2 de abril, FJ 3; 189/1998, de 29 de septiembre, FJ 2; 220/1998, de 17 de diciembre, FJ 3; 120/1990, de 28 de junio, FJ 2; 220/2001, de 5 de noviembre, FJ 3; 125/2002, de 20 de mayo, FJ 2; 57/2002 de 11 de marzo, FJ 2; 125/2002 de 20 de mayo, FJ 2; 137/2002, de 3 de junio, FJ 8; 43/2003, de 3 de marzo, FJ 4, y 119/2003, de 16 de junio, FJ 2)» (SSTC 159/2004, de 4 de octubre, FJ 9; 129/2005, de 23 de mayo, FJ 9, y 16/2016, de 1 de febrero, FJ 5).

b) Tampoco las circunstancias del caso nos ofrecen causa alguna para matizar, precisar o aclarar la doctrina anterior.

La parte recurrente alude a la necesidad de aplicar la doctrina constitucional sobre el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) «a las operaciones de cálculo de ganancias patrimoniales que son realizadas con carácter general y de forma masiva por los contribuyentes», y, en los fundamentos relativos a la vulneración que denuncia, señala que la ilógica o arbitraria valoración de la prueba afecta al contenido de otros derechos constitucionales a los que se refiere el art. 31 CE.

Entendemos que la primera razón aludida carece del necesario desarrollo y de alcance constitucional, y que nada añade la perspectiva del art. 31.1 CE. La problemática aquí planteada tiene un origen puramente fáctico, de modo que la vulneración de los principios tributarios de capacidad económica y no confiscatoriedad (art. 31.1 CE) no sería sino la consecuencia de la primaria calificación constitucional ex art. 24.1 CE, como arbitraria o irrazonable, de la conclusión probatoria alcanzada por el órgano judicial. Y para estimar o negar dicha calificación este tribunal habría de limitarse a aplicar la doctrina constitucional existente, sin matiz ni precisión de ningún tipo.

En suma, no se observa razón para matizar, precisar o aclarar la doctrina constitucional antes aludida derivada del hecho de que la respuesta judicial incida en estos otros derechos, que no tienen el rango de fundamentales. Resulta difícilmente imaginable que una resolución judicial no afecte a alguno de los derechos, valores o principios plasmados en la Constitución. Esta afectación, por sí sola, no modula el

derecho fundamental a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE), ni, por ende, determina la especial trascendencia constitucional del recurso de amparo.

c) Finalmente, no apreciamos negativa manifiesta del deber de acatar la doctrina del Tribunal Constitucional [supuesto f) del fundamento jurídico 2 de la STC 155/2009].

En palabras de la STC 106/2017, de 18 de septiembre, con cita del ATC 26/2012, de 31 de enero, FJ 3, esta causa de especial trascendencia constitucional «no puede ser identificada con ‘la errónea interpretación o aplicación de la jurisprudencia, incluso si fuera objetivable y verificable’ en el caso concreto. Para el tribunal se trata de algo radicalmente distinto como lo es la voluntad manifiesta de no proceder a su aplicación; o dicho en otras palabras, a una decisión consciente de soslayarla (en este sentido, STC 133/2011, de 18 de julio, FJ 3, y 155/2015, de 8 de junio, FJ 2)». Y es que es precisamente «el ‘elemento intencional o volitivo’ el que caracteriza este concreto supuesto de especial trascendencia constitucional» (STC 5/2017, FJ 2) y el que lo distingue de un supuesto subjetivo, que no objetivo, de vulneración por inaplicación de la jurisprudencia constitucional.

En definitiva, el incumplimiento por sí solo de la doctrina dictada por este tribunal, no puede ser considerado como un supuesto de especial trascendencia constitucional, pero una vez advertida la cualidad que hace del mismo un supuesto de trascendencia constitucional –es decir, la existencia de una negativa manifiesta– este tribunal debe conocer del recurso y aplicar su doctrina al caso concreto.

El tribunal, en las SSTC 5/2017 y 6/2017, de 16 de enero, FJ 2, seguidas de otras muchas, ha apreciado la concurrencia de dicho elemento intencional de incumplir la doctrina constitucional en supuestos en los que el órgano judicial, aun conociéndola, dado que había sido citada y extractada en lo fundamental en el escrito por el que se promovió el incidente de nulidad de actuaciones, lo resolvió sin hacer consideración alguna. Hay que advertir al respecto, que, en estos casos, para que pueda apreciarse el elemento volitivo o intencional de incumplimiento, es necesario que este lo sea referido a una doctrina concreta y precisa del tribunal, no siendo suficiente cualquier pronunciamiento jurisprudencial que se entienda incumplido. Si, a pesar de ello, el órgano judicial elude cualquier tipo de consideración sobre la dimensión constitucional puesta de relieve, lo que denota una voluntad implícita de no aplicarla, el tribunal puede inferir una conducta concluyente y patente de incumplimiento con especial trascendencia (SSTC 83/2018, de 16 de julio, FJ 3, y 29/2020, de 24 de febrero, FJ 2).

Las circunstancias del caso no permiten apreciar la alegada negativa manifiesta del deber de acatar la doctrina constitucional. Según señalamos más arriba, en los supuestos en que el elemento intencional no se desprende directamente de las palabras empleadas por las resoluciones judiciales, para que pueda ser constatado por este tribunal, se requiere una activa colaboración de la parte demandante, esgrimiendo ante el órgano judicial la doctrina constitucional concreta aplicable al caso, en la que precisamente se sustente luego la demanda de amparo.

Ocurre que, en el caso, la demanda funda este supuesto de especial trascendencia sobre la base de que la sala sentenciadora ha impedido «el derecho a usar los medios de prueba para su defensa», materia ajena al presente recurso de amparo que, según hemos ya reiterado, plantea una cuestión relativa no a la práctica sino a la valoración de la prueba. Frente a lo alegado en este apartado de la demanda, no es posible reprochar a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares la «omisión de actividad procesal» alguna, pues no se solicitó por ninguna de las partes el recibimiento y práctica de prueba.

Tampoco apreciamos que la natural discrepancia sobre la valoración probatoria integre esta ni otra causa de especial trascendencia constitucional en el supuesto examinado.



Por lo expuesto, la Sección

#### ACUERDA

Inadmitir el recurso de amparo promovido don Paulo Gustavo Da Costa Alves y doña Katia Llacer Dos Santos.

Publíquese este auto en el «Boletín Oficial del Estado».

Madrid, a veintiséis de noviembre de dos mil veinte.—Juan José González Rivas.—Alfredo Montoya Melgar.—Cándido Conde-Pumpido Tourón.—Firmado y rubricado.

*Voto particular que formula el magistrado don Alfredo Montoya Melgar respecto del auto dictado en el recurso de amparo núm. 6760-2018*

Con el mayor respeto a la opinión mayoritaria de los miembros de la Sección Primera, en la que se sustenta el auto, en el ejercicio de la facultad que me confiere el art. 90.2 LOTC, formulo el presente voto particular para manifestar mi discrepancia con la decisión de inadmisión adoptada, por las razones que a continuación se exponen.

1. Las circunstancias del caso sometido a la consideración de este tribunal.

En el caso enjuiciado, el matrimonio recurrente había adquirido una parcela (2003) por un importe de 115 000 €, autoconstruyéndose luego una vivienda unifamiliar por un importe total de 780 000 € (primero, en los años 2005 y 2006, para luego ampliarla en los años 2009 y 2010). La construcción fue valorada por la administración tributaria (Gerencia Regional del Catastro) en 763 224 €, asignándole un valor catastral a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles de 381 612 € (tras aplicarle el coeficiente de referencia al mercado –RM– del 0,5 sobre el valor de mercado).

En el año 2011 procedieron a la venta de la vivienda por un importe de 1.100.000 €. En la declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas incluyeron una ganancia patrimonial individual de 68 026,20 €, a saber, el 50% de la ganancia total generada con la transmisión (de 136 052,40 €), calculada por la diferencia entre el valor adquisición (895 000 € resultantes de sumar los 115 000 € del precio del solar más los 780 000 € de los gastos de construcción) y el valor de transmisión (1 100 000 €).

Requeridos por la administración tributaria (dependencia regional de inspección de Baleares) para la aportación de «facturas» acreditativas del coste de la construcción, no las presentaron, pero sí aportaron otros documentos justificativos: proyecto de obras inicial, de ampliación y final; licencias municipales de obras para la construcción, ampliación y primera ocupación de la vivienda; certificaciones emitidas por el técnico director de las obras realizadas; pagos bancarios efectuados con cargo a los tres préstamos hipotecarios concedidos por la Banca March; liquidación del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras; tasa por licencia de obras; escritura de obra nueva; escrituras de constitución de las hipotecas; autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales sobre la obra nueva; y valoración del bien inmueble (suelo y construcción) efectuada por la Gerencia Regional del Catastro.

La administración tributaria (dependencia regional de inspección de Baleares), reconociendo la existencia de la construcción, negó validez probatoria a la documentación aportada por no tratarse de «facturas». Por tal motivo, presumió en su acuerdo de liquidación «que las obras [fueron] realizadas a título gratuito» (tanto las de construcción como las de ampliación), valorándolas en cero euros y fijando la ganancia patrimonial total obtenida en 907 883,64 € (una vez actualizado el valor de adquisición y descontados los gastos y tributos inherentes a la compra y a la venta). Procedió, por tanto, a incorporar a la base imponible de cada cónyuge la cifra de 453 941,82 €, reclamando a cada cónyuge 87 342,52 € (81.042,28 € de cuota tributaria más 6 300,24 € de intereses de demora) e imponiéndoles una sanción por dejar de ingresar la deuda tributaria de 60 781,71 €. Por tanto, la construcción originariamente valorada por la

administración tributaria (Gerencia Regional del Catastro) en 763 224 € se valora después por la propia administración tributaria (dependencia regional de inspección de Baleares) en cero euros.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, en la sentencia núm. 527/2017, de 30 de noviembre, objeto del recurso de amparo, consideró que la documentación aportada solo servía para fijar el «valor de construcción», pero que ninguno de los documentos aportados «constitu[ía] factura alguna que reflej[ase] el coste de ejecución» (fundamento de Derecho 2), razón por la cual, solo podía tomarse para el cálculo de la ganancia patrimonial el valor del suelo, dado que el valor de la construcción debía fijarse en cero euros. Además, confirmó las sanciones impuestas al apreciar un comportamiento negligente derivado de la ausencia justificativa de los costes de construcción.

2. La lesión del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), en conexión con el principio de capacidad económica y con la prohibición de confiscatoriedad (art. 31.1 CE).

Debo señalar que, a mi juicio, se ha efectuado una ilógica valoración jurídica, pues al margen de que se haya acreditado con mayor o menor fortuna el coste de la controvertida construcción, lo cierto es que tanto la administración tributaria como el órgano judicial reconocen la existencia de una construcción «de notables características» para proceder a renglón seguido a afirmar que se hizo «gratuitamente», por lo que debía asignársele un valor de cero euros. Con su decisión, no solo desconocen la documentación aportada por la parte actora para intentar acreditar el coste de la construcción, sino que contradicen la valoración de mercado efectuada por la propia administración tributaria a efectos fiscales. Tanto la conducta de la administración tributaria como la del órgano judicial, consistente en negar cualquier valor a una construcción cuya existencia reconocen, so pretexto de no haber sido justificado con facturas, puede calificarse como manifiestamente irrazonable o arbitraria (SSTC 11/2020, de 28 de enero, FJ 8; 1/2020, de 14 de enero, FJ 9, y 38/2020, de 25 de febrero, FJ 6). Sabido es por todos que la factura no es, en derecho tributario, el único medio para justificar los gastos en la materia, aunque sea el «prioritario» para acreditar las «operaciones realizadas por empresarios o profesionales» [art. 106.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT)]. De hecho, «no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la administración cuestiona fundamentamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones» (art. 106.4 citado, párrafo segundo); pruebas que, una vez aportadas, no pueden rechazarse, sin más, con fundamento en que no son «facturas». No puede reconocerse la existencia de una construcción y, a falta de «facturas», atribuirle un valor de cero euros so pretexto de que la obra se realizó gratuitamente. Si la base imponible del impuesto no puede estimarse directamente, deberá estimarse indirectamente mediante la «aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto» [art. 53.2 a) LGT], y/o mediante la «utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los [...] costes» [art. 53.2 b) LGT].

Como tiene señalado este tribunal, en la realidad jurídica, unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir al mismo tiempo para los órganos del Estado (SSTC 77/1983, de 3 de octubre, FJ 4; 24/1984, de 23 de febrero, FJ 3; 62/1984, de 21 de mayo, FJ 5; 204/1991, de 30 de octubre, FJ 4, y 95/2000, de 10 de abril, FJ 5). Es ilógico admitir que existe una construcción, que cuenta con un alto «valor», a efectos de un impuesto, para luego atribuirle un valor de cero euros, a efectos de otro. Carece, entonces, de toda justificación razonable entender que un mismo bien (una construcción) existe y no existe a efectos tributarios. Las decisiones administrativa y judicial de privar de todo valor probatorio a la documentación presentada para acreditar el coste de la construcción ha provocado el gravamen de una renta inexistente en contra del principio

de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad (STC 126/2019, de 31 de octubre, FJ 4).

Es doctrina de este tribunal la de que el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) no queda a salvo «en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia» (STC SSTC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 3; 37/2017, de 1 de marzo, FJ 3; 59/2017, de 11 de mayo, FJ 3; 72/2017, de 5 de junio, FJ 3, y 126/2019, de 31 de octubre, FJ 3). Y sucede que la base imponible, tal y como ha sido calculada en el caso de autos, conduce al «gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE)» (STC 126/2019, de 31 de octubre, FJ 4). Con ello, la deuda tributaria reclamada, al incidir en la prohibición de confiscatoriedad (gravamen de una renta inexistente) viola el derecho de propiedad consagrado tanto en el art. 33.1 CE como en el art. 1 del Protocolo adicional al Convenio europeo de derechos humanos. Se ha roto, en consecuencia, el «equilibrio justo» que debía existir entre el interés general de la comunidad al pago de los tributos y los requisitos de protección de los derechos fundamentales de la persona, al imponerse una carga excesiva (el tributo correspondiente al gravamen de la renta ficticiamente atribuida) que atenta contra el derecho de propiedad de los recurrentes (SSTEDH de 3 de julio de 2003, asunto Buffalo, S.R.L., en liquidación c. Italia, § 32; de 9 de marzo de 2006, asunto Eko-Elda Avee c. Grecia, § 30; de 2 de julio de 2013, asunto R.Sz. c. Hungría, § 31, y de 24 de junio de 2014, asunto Azienda Agricola Silverfunghi Sas y otros c. Italia, § 102).

### 3. La concurrencia de la especial trascendencia constitucional invocada.

La especial trascendencia constitucional «se apreciará atendiendo a su importancia para la interpretación de la Constitución [...] y para la determinación del contenido y alcance de los derechos fundamentales» [art. 50.1 b) LOTC]. Siendo cierto que la demanda no solo es parca en la justificación de este requisito, sino también poco certera en la defensa de los motivos que alega, como señala el auto objeto de este voto particular, también lo es que se trata de un requisito «notablemente flexible» (STC 37/2019, de 26 de marzo, FJ 3), cuya apreciación corresponde en exclusiva a este Tribunal Constitucional (STC 3/2020, de 15 de enero, FJ 4). Y a juicio de quien suscribe este voto, dejando a un lado las restantes causas alegadas, el asunto encajaría –como así defiende la parte actora– en el supuesto recogido en la letra a) del fundamento jurídico 2 de la STC 155/2009, de 25 de junio: «cuando se plantee un problema o una faceta del derecho fundamental susceptible de amparo sobre el que no haya doctrina del Tribunal Constitucional».

No cabe duda de que la doctrina constitucional en relación con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE), como señala el auto, existe y es abundante. De hecho, existe incluso en conexión con la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 CE). Pero también lo es, en contra de lo señalado por la resolución de la que se discrepa, que la perspectiva del art. 31.1 CE añade una faceta que hasta la fecha no ha sido escrutada por este tribunal, como es la de que los actos de todos los poderes públicos, y no solo los del poder legislativo, «en ningún caso» pueden tener un «alcance confiscatorio» (arts. 31.1 CE). Hay que tener presente que el resultado confiscatorio constitucionalmente prohibido no solo puede derivar de los postulados de la ley sino también de su aplicación administrativa y judicial. Por este motivo es importante subrayar que la contrapartida del «deber» de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos «de acuerdo» con la capacidad económica es el «derecho» a tributar exclusivamente «de acuerdo» con esa capacidad económica y «en función de» la misma. Si la necesidad de la existencia de una capacidad económica susceptible de ser sometida a imposición es el *prius* lógico que legitima el gravamen, el respeto al contenido esencial del derecho de propiedad y, por tanto, a la prohibición de confiscatoriedad, es el límite a todo gravamen.

Pues bien, en la reciente STC 141/2020, de 19 de octubre, la Sala Segunda de este tribunal ha apreciado, como faceta novedosa del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), el control judicial de las medidas cautelares adoptadas por la administración tributaria (ex art. 81.8 LGT) para asegurar las eventuales responsabilidades derivadas del delito de defraudación (FJ 3). Y la previa STC 67/2020, de 29 de junio, también de la Sala Segunda, ha descubierto, como faceta sin doctrina del derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE), las posibilidades de utilización en el marco de un procedimiento administrativo sancionador por parte de la inspección de los tributos de las pruebas obtenidas en un proceso penal. No puede afirmarse, por tanto, que la perspectiva del art. 31.1 CE no añade al derecho invocado facetas necesitadas de una intervención por parte de este tribunal, que garantice la correcta aplicación de los mandatos constitucionales ante el deber de contribuir. En suma, el asunto controvertido poseía, según mi parecer, una evidente trascendencia constitucional porque hubiese permitido a este tribunal precisar el control de las decisiones de aplicación de los tributos que, por su manifiesta irrazonabilidad, incurren en un «alcance confiscatorio» contrario al deber/derecho de contribuir única y exclusivamente «de acuerdo con» la capacidad económica realmente manifestada (arts. 24.1 CE, en conexión con los arts. 9.3, 31.1 y 33.1, todos ellos de la CE).

Madrid, a veintiséis de noviembre de dos mil veinte.—Alfredo Montoya Melgar.—  
Firmado y rubricado.