

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ068960

**TRIBUNAL SUPREMO**

Auto de 23 de noviembre de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4789/2017

**SUMARIO:**

**IIVTNU. Base imponible.** *Determinación en supuestos en que se ha producido una pérdida en el valor del terreno transmitido. Interpretación y alcance de la STC 59/2017, de 11 de mayo.* La recurrente argumenta que, a través de una interpretación de inconstitucionalidad radical y absoluta de los arts. 107.1 y 107.2.a) RDLeg. 2/2004 (TRLHL), el juez de instancia estima el recurso contencioso-administrativo, sin dar cabida a la acreditación de la existencia de incremento o decremento en el valor del terreno de naturaleza urbana, lo que supone vulnerar el deber de contribuir (art. 3 CE), reducir la autonomía financiera de los entes locales (art. 142 CE), y no aprovechar para la comunidad los efectos de la acción urbanística (art. 47 CE). Y es que el juzgador, en su opinión, desconociendo el espíritu teleológico de las citadas normas, ha podido dictar una resolución estimatoria, sin valorar los elementos probatorios que acreditan la producción del hecho imponible, fundamentando una «tesis maximalista» de la inconstitucionalidad declarada.

Pues bien, a juicio del Tribunal, esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, porque de ser errónea esa «tesis maximalista» de la inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017, de 11 de mayo (NCJ062411) produciría un grave daño al interés general (art. 88.2.b) LJCA), porque notoriamente puede afectar a un gran número de situaciones, trascendiendo del caso objeto del proceso (art. 88.2.c) LJCA), y porque supone la interpretación y aplicación aparentemente con error de la doctrina que dimana de la citada sentencia del TC (art. 88.2.e) LJCA). En definitiva, la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca se evidencia por la indudable relevancia para los Ayuntamientos de la respuesta que se le dé.

Por lo tanto, procede la admisión del recurso por presentar interés casacional para la formación de jurisprudencia determinar si, para garantizar la seguridad jurídica (art. 9.3 CE), la igualdad en la aplicación de la ley (art. 14 CE) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE), la inconstitucionalidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 RDLeg. 2/2004 (TRLHL), declarada en la STC 59/2017, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica, como defiende el juzgador de instancia.

**PRECEPTOS:**

Ley 29/1998 (LJCA), art. 88.

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), art. 107.

Constitución Española, arts. 9.3, 14, 31, 33, 47 y 142.

**PONENTE:***Don Manuel Vicente Garzón Herrero.*

Magistrados:

Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ  
Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO  
Don CELSA PICO LORENZO  
Don EMILIO FRIAS PONCE  
Don DIEGO CORDOBA CASTROVERDE

Don JOSE JUAN SUAY RINCON  
Don INES MARIA HUERTA GARICANO

**TRIBUNAL SUPREMO**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 23/11/2017

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4789/2017

Materia: TRIBUTOS LOCALES

Submateria: Impuesto sobre incremento de valor de los terrenos

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Teresa Barril Roche

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: FAM

Nota:

R. CASACION núm.: 4789/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Teresa Barril Roche

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente

D. Manuel Vicente Garzon Herrero

Dª. Celsa Pico Lorenzo

D. Emilio Frias Ponce

D. Diego Cordoba Castroverde

D. Jose Juan Suay Rincon

D<sup>a</sup>. Ines Huerta Garicano

En Madrid, a 23 de noviembre de 2017.

## HECHOS

### Primero.

1. La procuradora doña Sonia Salas Sánchez, en representación del Ayuntamiento de Zaragoza, mediante escrito presentado el 15 de septiembre de 2017 preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 7 de julio de 2017 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Zaragoza, que falló estimar íntegramente el recurso 371/2016, interpuesto por don Carlos José y don Juan Pablo, relativo a denegación de solicitudes de rectificación de autoliquidaciones presentadas por el impuesto sobre incremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana [«IIVTNU»], con la consecuente devolución de ingresos indebidos.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, «porque interpreta la reciente doctrina del Tribunal Constitucional de una manera gravemente dañosa para los intereses generales municipales y a las arcas públicas, y es susceptible de que se extienda como interpretación generalizada en el resto de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo» (sic), le achaca la infracción de los artículos 31, 47, 133.2 y 142 de la Constitución Española [«CE»], y de los artículos 107.1 y 107.2.a) del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo) [«TRLHL»], porque el Juez de instancia realiza una interpretación de la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017 (ES:TC:2017:59), que determina la inaplicación absoluta de los citados artículos 107.1 y 107.2.a) TRLHL, lo que supone vulnerar además de esos preceptos legales aquellos constitucionales.

3. Razona que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la sentencia que pretende recurrir, argumentando, en síntesis, que, a través de una interpretación de inconstitucionalidad radical y absoluta de los artículos 107.1 y 107.2.a) TRLHL, el Juez de instancia estima el recurso contencioso-administrativo, sin dar cabida a la acreditación de la existencia de incremento o decremento en el valor del terreno de naturaleza urbana, lo que supone vulnerar los preceptos constitucionales mencionados, al producirse el «incumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos cuando pueda manifestarse capacidad económica [ artículo 31.1 CE ], la reducción de la autonomía financiera de los entes locales [ artículo 142 CE ], la cercenación de su potestad tributaria [ artículo 133.2 CE ] y el no aprovechamiento para la comunidad de los efectos de la acción urbanística [ artículo 47 CE ]. El juzgador, desconociendo el espíritu teleológico de las citadas normas, ha podido dictar una resolución estimatoria, sin valorar los elementos probatorios que acreditan la producción del hecho imponible, fundamentando una "tesis maximalista" de la inconstitucionalidad declarada».

4. Entiende que en el recurso de casación preparado concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, porque se dan la presunción de interés casacional del artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) [«LJCA»], y las circunstancias de interés casacional de las letras a), b), c) y e) del artículo 88.2 LJCA.

4.1. La sentencia recurrida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas del Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [ artículo 88.2.a) LJCA ].

Sostiene que la «tesis maximalista», seguida por el juzgador de instancia, expulsa los preceptos cuestionados del ordenamiento jurídico, impidiendo aplicarlos en ningún supuesto, por lo que deja sin someter al IIVTNU situaciones en las que sí se ha producido incremento de valor del terreno, con sustento en la protección de los principios de reserva de ley y de seguridad jurídica, que padecerían si son los órganos judiciales quienes deben determinar si hubo o no incremento de valor; el órgano judicial no puede sustituir al legislador.

Otros juzgadores en cambio otorgan primacía a la protección de los principios de tutela judicial efectiva y de capacidad económica, hasta que el legislador no regule esta cuestión, y con esas miras aceptan que sea el juez ordinario quien valore si ha existido o no un incremento de valor en los terrenos, por lo que deben entrar a valorar las pruebas existentes al respecto. Trae a colación en tal sentido las siguientes sentencias de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Zaragoza: del número 1, sentencia 152/2017, de 4 de julio; del número 3, sentencia 173/2017, de 12 de septiembre, y del número 4, sentencia 165/2017, de 28 de julio.

4.2. Sienta una doctrina sobre dichas normas de Derecho estatal que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [ artículo 88.2.b) LJCA ], pues de consolidarse ocasionaría un grave perjuicio económico para las arcas municipales, que trae como consecuencia la grave afección del gasto municipal y el consecuente peligro para los intereses generales y la prestación de los servicios públicos, ya que no sólo comprende los ingresos que se dejarían de obtener sino también la devolución de la recaudación ya percibida por las liquidaciones tributarias practicadas, respecto de las cuales no haya transcurrido aún el plazo de prescripción legalmente previsto para que los interesados reclamen la devolución de ingresos indebidos.

4.3. Afecta a un gran número de situaciones por trascender de caso objeto del proceso [ artículo 88.2.c) LJCA ], porque la aplicación de la doctrina constitucional conforme a la «tesis maximalista» que se sostiene en la sentencia recurrida puede tener virtualidad expansiva, y si se generaliza podría extender esa exégesis a todas las liquidaciones practicadas por el IIVTNU, así como a todas las solicitudes de devolución de ingresos indebidos no prescritas, en los demás ayuntamientos españoles.

4.4. Interpreta y aplica aparentemente con error y como fundamento de su decisión una doctrina constitucional [ artículo 88.2.e) LJCA ], como lo es la que emana de la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 , que declara inconstitucionales los artículos 107.1 y 107.2.a) TRLHL pero únicamente en aquellos supuestos en que se somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, que no presenten aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Sin embargo, el fallo judicial que se pretende recurrir basa su ratio decidendi en la errónea interpretación de que la citada sentencia 59/2017 declara inconstitucionales y nulos absolutamente dichos preceptos, lo que hace innecesario examinar la existencia de incremento o decremento de valor del terreno de naturaleza urbana en cada caso.

4.5. Finalmente, no hay jurisprudencia que resuelva la cuestión suscitada respecto de la interpretación de la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 en el proceso judicial del que dimana la sentencia recurrida [ artículo 88.3.a) LJCA ]. La reciente sentencia dictada el 27 de junio de 2017 por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo [recurso de casación en interés de la ley 3216/2015 (ES:TS:2017:2549)] no entra a determinar el sentido en el que debe ser interpretada la doctrina del Tribunal Constitucional, ni tampoco examina cuándo debe considerarse que se producido un incremento de valor del terreno.

5. Entiende necesario un pronunciamiento del Tribunal Supremo que aclare si el juez ordinario puede entrar a valorar la existencia de incremento del valor de suelo puesto de manifiesto en la transmisión de un inmueble y, por consiguiente, si procede liquidar el IIVTNU en los términos fijados por la citada sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 .

## Segundo.

El Juez de lo Contencioso-administrativo número 2 de Zaragoza tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 29 de septiembre de 2017, emplazando a las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. Las partes procesales, el Ayuntamiento de Zaragoza, recurrente, y don Carlos José y don Juan Pablo , recurridos, han comparecido el mismo día 2 de octubre de 2017, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA .

## Tercero.

En uso de la facultad conferida por el artículo 89.5 LJCA , el juzgador de instancia emitió informe con opinión favorable a la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en el recurso de casación preparado. Sostiene, en síntesis, que los juzgados y tribunales vienen resolviendo las dudas suscitadas por las sentencias del Tribunal Constitucional referidas al IIVTNU, en particular por la sentencia 59/2017 , de forma contradictoria: unos realizan una verificación de si ha habido o no incremento, y si lo ha habido, confirman, y si no, anulan; otros como él anulan en todo caso por no existir elementos normativos que permitan determinar si ha habido o no incremento de valor. Concurren pues, a su juicio, en el recurso de casación preparado, habida cuenta de la tesis que se sostiene en la sentencia recurrida, las circunstancias de interés casacional objetivo de las letras a ), b ), c ) y e) del artículo 88.2 LJCA , y la presunción de interés casacional objetivo de la letra a) del artículo 88.3 LJCA , porque no hay jurisprudencia sobre la aplicación de la sentencia del Tribunal Constitucional.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, Magistrado de la Sección.

### RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

#### Primero.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 LJCA ); la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación ( artículo 86 LJCA , apartados 1 y 2), al haber sido dictada en única instancia por un Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, contener una doctrina gravemente dañosa para los intereses generales -cuando sostiene que el Tribunal Constitucional ha declarado en la sentencia 59/2017 la inconstitucionalidad radical y absoluta de los artículos 107.1 y 107.2.a) TRLHL-, y ser susceptible de extensión de efectos -el fallo es estimatorio y versa sobre materia tributaria-, y el Ayuntamiento de Zaragoza se encuentra legitimado para prepararlo, por haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA ).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que se reputan infringidas, alegadas en el proceso, tomadas en consideración por la Sala de instancia o que ésta hubiera debido observar aun sin ser alegadas. También se justifica de forma suficiente que su infracción ha sido relevante y determinante del fallo de sentencia impugnada [ artículo 89.2 LJCA , letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que en el recurso de casación preparado concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, porque la sentencia recurrida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de los artículos 107.1 y 107.2.a) TRLHL, tras la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 , en la que fundamenta el fallo que es contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [ artículo 88.2.a) LJCA ]; sienta una «tesis maximalista» de la inconstitucionalidad declarada, que es gravemente dañosa para los intereses generales [ artículo 88.2.b) LJCA ], que afecta a un gran número de situaciones por trascender de caso objeto del proceso [ artículo 88.2.c) LJCA ] y que supone interpretar y aplicar aparentemente con error y como fundamento de su decisión una doctrina constitucional [ artículo 88.2.e) LJCA ], la que emana de la propia sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 . Se aduce además que no hay jurisprudencia que se pronuncie sobre el alcance que debe darse al fallo de dicha sentencia [ artículo 88.3.a) LJCA ]. Finalmente, también razona adecuadamente sobre la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo [ artículo 89.2, letra f) LJCA ].

#### Segundo.

1. El Juez de instancia describe los términos del litigio en el primer fundamento de derecho de su sentencia: «Se recurren la resolución del Titular de la Agencia Municipal Tributaria de Zaragoza de 27-5-2016 que denegó la rectificación de las autoliquidaciones 29211/15 y 29212/15, por 3.810 euros cada una en relación con sendas donaciones de cada una de un local de la calle Sarasate, 5. Se invoca que no ha habido hecho imponible, al haberse comprado el inmueble por 324.657,84 euros el 24-5-2006 y estar valorado en 182.769,60 euros en el momento de la transmisión».

2. En el segundo fundamento da cuenta de lo que ha venido haciendo en casos como éste y de que el Tribunal Constitucional ha dictado las sentencias 26/2017, de 16 de febrero ( ES:TC:2017 : 26 ), 37/2017, de 1 de marzo ( ES:TC:2017 : 37 ) y 59/2017, de 11 de mayo , arriba mencionada, con indudable influencia en el caso.

3. En los fundamentos de derecho tercero y cuarto las examina y en el quinto concluye: «la única solución respetuosa con lo que queda de la norma y con las sentencias del TC, y en concreto con la que nos afecta, de 11-5-2017 , es la anulación de todas las liquidaciones, bien las directamente recurridas, bien cuando se ha pedido la devolución de un pago indebido».

4. Sustenta su tesis «maximalista» en las siguientes consideraciones [FD quinto]: «En primer lugar, porque no estamos realmente ante un fallo interpretativo, pues en ese caso habría dicho la sentencia claramente que el precepto es constitucional si se interpreta de tal o cual modo, no lo habría anulado. [...].

En segundo lugar, porque en el punto c del fundamento 5, en el cual se hacen unas precisiones previas al fallo, se dice "c) Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2, 110.4 LHL en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que sólo corresponde al legislador en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ( SSTC 26/2017, FJ7 , y 37/2017 , FJ 5)". Por tanto, nos está diciendo claramente que los preceptos han sido "expulsados del ordenamiento jurídico", y eso quiere decir que no existen, y además ex origine, con lo cual no pueden seguirse dictando sentencias, determinando al buen criterio de cada órgano judicial, si ha habido o no incremento, pues es algo que ha rechazado en las tres sentencias, por un lado considerando que no cabía hacer tal interpretación "salvadora" y por otro lado diciendo expresamente que corresponde al legislador. No tendría sentido que tras la sentencia, y con una clara declaración de inconstitucionalidad, pudiesen los tribunales hacer ahora lo que se les dijo que no se podía hacer entonces. Cierto es que ha dicho, tras tan rotunda afirmación "Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2, 110.4 LHL" (por cierto que omite, se supone que por error, el 107.1) que es "en los términos señalados", pero como se ha empezado a argumentar, todo ello aboca a una situación incompatible con el resto de las afirmaciones vertidas a lo largo de estas sentencias, por ser contrario a la seguridad jurídica, a la reserva de ley y al sentido de la norma, como ahora se especificará.

En tercer lugar porque, de seguir determinando los Juzgados si había habido o no incremento, tal y como se había venido haciendo por muchos y tal y como propusieron los abogados de las administraciones en las primeras sentencias, "supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no sólo contra el principio de seguridad jurídica ( art. 9.3 CE ), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria ( arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la Constitución ) ( STC 16/2017 )". En definitiva, el resultado del tributo sería diferente en Almería, Zaragoza, Madrid, etc. Del mismo modo, los Ayuntamientos, miles, lo interpretarían a su albedrío y se daría lugar a una radical desigualdad en la aplicación de la ley, con violación del Art. 14 CE , que dependería del Ayuntamiento y luego del Juzgado concreto en que se pudiese recurrir.

En cuarto lugar, porque, eliminado el 107.1 y 107.2.a, ha desaparecido la definición de la base imponible del tributo, y con ello, no tenemos la limitación de los veinte años, no tenemos la indicación de que lo que debe tenerse en cuenta es el valor del terreno en el momento del devengo y que éste se determina conforme a los apartados 2 y 3; y tampoco se puede aplicar el porcentaje del apartado 4, aplicable en virtud del 107.1, declarado inconstitucional, pues van unidos el 107.1 y el 107.4. En definitiva, operaríamos en el vacío, violaríamos el principio de reserva de ley en materia tributaria, al fijar los elementos determinantes de la base imponible, los periodos y los porcentajes y crearíamos una total inseguridad jurídica, con una aplicación diferente en cada municipio o incluso en cada órgano judicial. [...]

En quinto lugar, la expresión "son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor" no está dirigida a los aplicadores, ayuntamientos y órganos judiciales, sino al legislador, pues, una vez expulsados del ordenamiento jurídico los preceptos, y habiendo declarado constitucional el tributo de la plusvalía en sí, lo que indica es cómo se debe regular para que se ajuste a

la constitucionalidad, esto es, cuidando de que sólo se someta a tributación el incremento de valor, a lo que habría que añadir, por decirse en otro lugar de las sentencias, que el resultante no puede ser confiscatorio respecto de la riqueza gravada, esto es, del incremento de valor obtenido.

En sexto lugar, y aunque sea recapitular parte de lo ya dicho, estaríamos ante unos preceptos cuya pervivencia intermitente sería el paradigma de la inseguridad jurídica de la que el propio TC dice abominar, pues serían constitucionales o inconstitucionales en función del resultado, es decir, estaríamos hablando de una norma intermitente y de una constitucionalidad condicionada, resultado al que se llegaría por mil caminos, todos ellos diferentes, que darían lugar a pluralidad de posibles resultados.

Desde otro punto de vista, se dice por el TC que la ley no prevé mecanismos para determinar si ha habido decremento o no ha habido incremento de valor, pero, al mantener condicionada la validez, nos obligaría a salirnos de la ley, inventarnos los elementos que determinen si ha habido o no incremento, es decir, sustituyendo la ley, y determinando unilateralmente los elementos que la CE reserva, art. 33.1 y I33.1, a la ley, y, en caso de que por esos medios extralegales lleguemos a la conclusión de que hay un aumento de valor, volver a la ley y aplicarla con todo su rigor, excepto, eso sí, si el resultado de aplicar el procedimiento de liquidación establecido da un resultado confiscatorio respecto del incremento de valor. Y aquí surge un nuevo problema, y es que tal efecto confiscatorio no se producirá nunca si aplicamos los preceptos "inconstitucionales", pues siempre el aumento, presunto será mayor, pero se puede producir si en ese incremento de valor consideramos los valores resultantes de los métodos alternativos que habremos establecido a nuestra buena voluntad. En este caso, por ejemplo si el valor en venta en escritura es superior en 1.000 euros al de compra, como decíamos antes, tendríamos a nuestra vez que determinar cuándo el resultado es "confiscatorio" (¿si supera el 100%, el 80%, el 50%?) de la riqueza manifestada en la transmisión, al que hace referencia la STC como otro de los límites. Luego, habría que ver los casos en que hay situaciones más complejas. Así, si hay una sucesión tras otra sucesión, qué parámetros seguir, ¿el valor a efectos del Impuesto de Sucesiones, ¿los valores catastrales en el momento de adquirir y de transmitir? Todo ello, además, y como ya se ha apuntado, complicándose extraordinariamente en todos estos casos de sucesiones, donaciones, transformaciones urbanísticas, así como con la compleja cuestión de tener en cuenta o no la inflación, que puede hacer que una venta con saldo positivo sea en realidad con saldo negativo. E incluso habría que considerar, o al menos sería posible que lo hiciese el Juez, por entenderlo un criterio razonable, el coste de adquisición. Es decir, si una persona compró una vivienda por 200.000 euros, pagó en gastos o intereses otros 50.000, y la vendió por 230.000, ¿habría habido una pérdida de valor? A ello se añade otra cuestión, no es lo mismo el incremento de valor del bien que el incremento patrimonial real para el transmitente, de modo tal que el bien ha podido aumentar de valor pero en cambio ser malbaratado por necesidades de urgencia del vendedor, y ahí con seguridad se producirán múltiples interpretaciones de los aplicadores. Por tanto, en el momento en que nos salimos de criterios "objetivos" y atendemos no tanto a la pérdida de valor objetivo como a la pérdida de valor para el sujeto, como hace el TC al hablar de "situaciones inexpresivas de la capacidad económica", nos sumergimos en un sin fin de problemas prácticos y de necesidad de matices que desembocarán en una inevitable variedad de soluciones para casos potencialmente idénticos, produciéndose un efecto demoledor para la seguridad jurídica.

En definitiva, y aun cuando se admitiese esa interpretación de que la STC establece unos preceptos "constitucionales" según y cómo resulten, los problemas prácticos de la liquidación hacen imposible determinar si ha habido o no incremento de valor.

Pero es que, además, y debe insistirse, si siguiésemos aplicando la norma para verificar si se producía o no el incremento- es decir, lo que se había hecho hasta ahora por este Juzgado incurriríamos en el vicio denunciado por el TC de reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar, violación del principio de reserva de ley e inseguridad jurídica. Es más, si atendemos a una validez condicionada al resultado, ni siquiera podemos decir que ahora la norma está "expulsada", pues estaría expulsada intermitentemente y a ratos, y estaríamos exactamente en la misma situación que rechazó el TC, aplicando nuestros propios criterios, más o menos voluntaristas, para determinar si, a nuestro juicio, hay o no incremento de valor, sobre una norma a la que deberíamos tomar como "provisionalmente válida", antes de aplicarla. Sería la pescadilla que se muerde la cola, pues en primer lugar tendríamos en cuenta la norma, con una "presunción iuris tantum" de validez: en segundo lugar, si diese un resultado contrario a la realidad ( es decir, si la realidad implica que no hay incremento) según nuestros más o menos razonables criterios (por ejemplo comparación de escrituras), anularíamos la liquidación porque en ese momento y para ese resultado la norma habría mostrado su faz inconstitucional: v en tercer lugar, con ello daríamos el resultado de haber fijado nosotros los elementos determinantes del tributo, de generar una situación de inseguridad jurídica, pues dependería de cada juzgado, v de dar a la norma un sentido distinto del que

se le quiso dar, es decir, habríamos producido todos y cada uno de los vicios que el TC no aceptó en sus primeras sentencias.

Por todo ello, la conclusión es que el TC, que optó por no anular los demás párrafos del 107, pese a su ligazón con el 107.1 y 107.2.a, lo que ha pretendido es dirigir al legislador, indicándole cómo puede hacer que un sistema como el establecido puede ajustarse a la constitución. [...]».

**5.** El Ayuntamiento de Zaragoza sostiene, en apretada síntesis, que la tesis «maximalista» de la declaración de inconstitucionalidad infringe los propios artículos 107.1 y 107.2.a) TRLHL, al no dar cabida a la acreditación de la existencia de incremento o decremento en el valor del terreno de naturaleza urbana, y los artículos 31, 47, 133.2 y 142 CE, al producir el incumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos cuando pueda manifestarse capacidad económica [ artículo 31.1 CE ], la reducción de la autonomía financiera de los entes locales [ artículo 142 CE ], la cercenación de su potestad tributaria [ artículo 133.2 CE ] y el no aprovechamiento para la comunidad de los efectos de la acción urbanística [ artículo 47 CE ].

**6.** En la sentencia 59/2017 el Tribunal Constitucional falla la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL «pero únicamente en cuanto sometan a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor», después de aclarar en el fundamento jurídico 5º el alcance de ese fallo: «a) El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, «únicamente en la medida en que sometan a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica» ( SSTC 26/2017, FJ 7 ; y 37/2017 , FJ 5).

b) Como apunta el Fiscal General del Estado, aunque el órgano judicial se ha limitado a poner en duda la constitucionalidad del artículo 107 LHL, debemos extender nuestra declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión ( art. 39.1 LOTC ) con los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, al artículo 110.4 LHL, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre este último citado precepto y las reglas de valoración previstas en aquellos, cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene» [ SSTC 26/2017, FJ 6 , y 37/2017 , FJ 4 e)]. Por consiguiente, debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica ( SSTC 26/2017, FJ 7 , y 37/2017 , FJ 5).

c) Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine , los arts. 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ( SSTC 26/2017, FJ 7 ; y 37/2017 , FJ 5)».

### Tercero.

**1.** A la vista de cuanto antecede, el recurso de casación preparado suscita la siguiente cuestión jurídica: Determinar si, para garantizar la seguridad jurídica ( artículo 9.3 CE ), la igualdad en la aplicación de la ley ( artículo 14 CE ) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria ( artículos 31.3 y 133.1 y 2 CE ), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo , obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el IIVTNU, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpressiva de capacidad económica, como defiende el juzgador de instancia.

**2.** Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, porque de ser errónea esa «tesis maximalista» produciría un grave daño al interés general [ artículo 88.2.b) LJCA ], porque notoriamente puede afectar a un gran número de situaciones, trascendiendo del caso objeto del proceso [ artículo

88.2.c) LJCA ], y porque supone la interpretación y aplicación aparentemente con error de la doctrina que dimana de la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 [ artículo 88.2.e) LJCA ]. La conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca se evidencia por la indudable relevancia para los ayuntamientos de la respuesta que se le dé.

**3.** La concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso de casación preparado por las razones expuestas hace innecesario examinar si se dan las demás alegadas para dar lugar a su admisión a trámite.

#### **Cuarto.**

**1.** En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA , en relación con el artículo 90.4 LJCA , procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión precisada en el punto 1 del anterior fundamento jurídico de esta resolución.

**2.** Las normas que en principio serán objeto de interpretación son los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 TRLHL, atendida la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo .

#### **Quinto.**

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA , este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

#### **Sexto.**

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA , y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA , remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

#### **La Sección de Admisión acuerda:**

**1º)** Admitir el recurso de casación RCA/4789/2017, preparado por el Ayuntamiento de Zaragoza contra la sentencia dictada el 7 de julio de 2017 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Zaragoza en el recurso 371/2016.

**2º)** La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: Determinar si, para garantizar la seguridad jurídica ( artículo 9.3 de la Constitución ), la igualdad en la aplicación de la ley ( artículo 14 de la Constitución ) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria ( artículos 31.3 y 133.1 y 2 de la Constitución ), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1 , 107.2 a ) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales , aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo , obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica, como defiende el juzgador de instancia.

**3º)** Identificar como normas jurídicas que en principio será objeto de interpretación los artículos 107.1 , 107.2.a ) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales , atendida la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo .

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente

Manuel Vicente Garzon Herrero Celsa Pico Lorenzo

Emilio Frias Ponce Diego Cordoba Castroverde

Jose Juan Suay Rincon Ines Huerta Garicano

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.