

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

Referencia: NFJ071965

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 1601/2018, de 8 de noviembre de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5214/2017

**SUMARIO:**

**IIVTNU. Hecho imponible. Incremento del valor del terreno. Inexistencia. Base imponible. Prueba de la inexistencia de incremento de valor.** En remisión íntegra a la STS, de 9 de julio de 2018, recurso n.º 6226/2017 (NFJ070779), por esencial identidad entre el supuesto dirimido en aquella ocasión y el que se dilucida en los autos, se asume por completo su línea argumental, en el sentido de que en la STC, n.º 59/2017 de 11 de mayo de 2017 (NCJ062411) se declara la inconstitucionalidad parcial de los arts. 107.1 y 107.2 a) RDLeg. 2/2004 (TRLHL) y que el alcance de la declaración de inconstitucionalidad que se efectúa en relación con el art. 110.4 del TRLHL es total, lo que supone que se expulsa completa y definitivamente del ordenamiento jurídico la imposibilidad que hasta ese momento tenían los sujetos pasivos de acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en los arts. 107.1 y 107.2 a) del TRLHL y, en consecuencia, de demostrar la improcedencia de liquidar y venir obligado al pago del IIVTNU en ciertos casos. En consecuencia, se reconoce el derecho del obligado tributario a probar la inexistencia de incremento del valor del terreno onerosamente transmitido, estando la Administración obligada a probar lo contrario, si entiende que lo que hubo fue un incremento.

Pues bien, la sentencia aquí impugnada anula la liquidación del IIVTNU por considerar, al margen de la situación concreta de ganancia o pérdida patrimonial experimentada con ocasión de la transmisión *mortis causa* del inmueble, que el impuesto no podía ser exigido por haber perdido vigencia total el precepto legal habilitante del gravamen, lo cual no casa con la interpretación que ha hecho este Tribunal de la STC, n.º 59/2017. Sin embargo, y a pesar de ello, procede declarar la nulidad de los actos administrativos de liquidación y revisión enjuiciados, en tanto han hecho indebidamente objeto de gravamen una verdadera y propia minusvalía patrimonial, inexpressiva de capacidad económica alguna, en contra de la declaración de inconstitucionalidad, para lo que resulta determinante la declaración de la sentencia impugnada de que también procedería «la estimación del recurso [...] por los hechos expuestos en la demanda y los documentos que se acompañan de los que se desprende la pérdida de valor, pues a fecha de fallecimiento el valor de mercado de la vivienda era de 75.990 euros y por tanto inferior al precio de adquisición (180.300 Euros)», hecho evidente -además de no contradicho- que denota que con ocasión de la transmisión *mortis causa* del inmueble la obliga tributaria experimentó una clara, manifiesta y evidente minusvalía patrimonial que, dado todo lo que se ha razonado con anterioridad, en ningún caso podía dar lugar a la exacción del impuesto controvertido.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 104, 107 y 110.

**PONENTE:***Don Ángel Aguallo Avilés.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JESUS CUDERO BLAS

Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.601/2018

Fecha de sentencia: 08/11/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5214/2017

Fallo/Acuerto:

Fecha de Votación y Fallo: 30/10/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Procedencia: JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 5 ZARAGOZA

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5214/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1601/2018

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero  
D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 8 de noviembre de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5214/2017, interpuesto por doña Sonia Salas Sánchez, procuradora de los Tribunales y del AYUNTAMIENTO DE ZARAGOZA, contra la sentencia núm. 173/2017, de fecha 24 de julio de 2017, del Juzgado de lo Contencioso Administrativo núm. 5 de Zaragoza, dictada en el procedimiento abreviado núm. 220/2016, sobre liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ejercicio 2015. Ha sido parte recurrida doña Ruth, quien no ha presentado oposición al recurso de casación.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles.

### ANTECEDENTES DE HECHO

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

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 24 de julio de 2017 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Zaragoza, estimatoria del recurso núm. 220/2016 (procedimiento abreviado) interpuesto por doña Ruth.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) El 16 de enero de 2008 doña Carolina adquirió la tercera parte de la vivienda sita en Zaragoza, CALLE000 NUM000, núm. NUM001- NUM002, NUM003 NUM004, por título de compraventa, por la cantidad de 180.300 euros más el IVA (por lo que su participación ascendía a 60.100 euros más el IVA de dicha cantidad).

A la fecha de fallecimiento de la Sra. Carolina, el 27 de agosto de 2014, la citada finca constaba con un valor a precio de mercado, según la baremación de la Diputación General de Aragón, de 75.990 euros, siendo la participación de la causante de 35.330 euros.

Doña Ruth, presentó autoliquidación -núm. 4280/2015- en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ["IIVTNU"] por la transmisión mortis causa, por el fallecimiento de su madre, del tercio de la vivienda de referencia, abonando un total de 540,46 euros, y, en el entendimiento de que la operación había puesto de manifiesto una pérdida de valor del inmueble, y, que, por tanto, no se había producido el hecho imponible del IIVTNU, solicitó del Ayuntamiento de Zaragoza la rectificación de la citada autoliquidación y la devolución de lo ingresado.

Dicha solicitud fue rechazada por la Jefa de la Unidad de Impuestos Inmobiliarios del Servicio de Gestión Tributaria de la Agencia Municipal Tributaria ["AMT"] del Ayuntamiento de Zaragoza, mediante resolución de 3 de noviembre de 2015, que confirma la autoliquidación núm. 4280/2015 practicada en concepto del IIVTNU por la Sra. Ruth, a tenor de lo dispuesto en el artículo 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (BOE de 9 de marzo) ["TRLHL"].

b) Contra la mencionada resolución de la AMT, mediante escrito de 22 de diciembre de 2015, doña Ruth interpuso recurso de reposición, que fue desestimado por acuerdo de la Jefa de la Unidad de 25 de abril de 2016, dándose por reproducidos los fundamentos en que se basó la resolución impugnada.

Dicha resolución, entre otras cosas, se fundamenta en que (i) para "saber en el presente caso si no ha habido incremento de valor no basta acreditar que se ha perdido dinero en una operación de compraventa, por cuanto no es ese incremento o decremento patrimonial el que grava el tributo, ni sobre el precio de mercado ni el que figure en un contrato, sino el catastral, sin perjuicio de los precios que, en uso de la libertad de contratación las partes acepten"; (ii) que "lo que debe acreditarse es un descenso del valor real del inmueble en concreto, un valor objetivo al margen del pactado, ya que aún siendo algo notorio e incuestionable el problema inmobiliario y el que los

precios se ha desinflado, también es algo aceptado y notorio que no ha afectado a todas las zonas y bienes por igual"; (iii) que acreditado el "incremento, la cuantía del mismo no responde ya al valor real, sino a la resultante de la aplicación de un método objetivo previsto en la Ley, y respecto del cual no cabe admitir valoraciones alternativas"; y, en fin, (iv) que la "reforma producida por la Ley 51/2002 eliminó la referencia al valor real en el art. 108.1 buscando sin duda la seguridad jurídica".

### **Segundo.** *La sentencia de instancia.*

1. Frente a la citada resolución desestimatoria del recurso de reposición doña Ruth interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de este orden jurisdiccional núm. 5 de Zaragoza, que lo estimó íntegramente pero "sin perjuicio de que, si el legislador dicta una norma al respecto, la misma se ajusta a las normas y criterios constitucionales, y no se ha producido la prescripción, pueda volver a hacerse la liquidación".

La sentencia, remitiéndose íntegramente a la resolución dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Zaragoza en el procedimiento ordinario 320/2016, señala, entre otras cosas, lo que a continuación reflejamos:

"El criterio seguido hasta ahora por éste Juzgado, así como por los demás Juzgados de Zaragoza, y confirmado por el TSJ de Aragón el 15 de febrero de 2017 (ROJ: STSJ AR 301/2017 - ECLI: ES: TSJAR:2017:301), rec. 20/2014, era que cuando se constatase una pérdida de valor entre la adquisición y la transmisión, no se daba el hecho imponible, y por ello debía, ser anulada la liquidación. En cuanto, al modo, de determinación de dicha pérdida, normalmente venía dado por la comparación de las escrituras, exigiéndose por algunos juzgados alguna prueba adicional, como por ejemplo una pericial. No se consideraba el efecto de la inflación y si, en cualquier caso, la diferencia era positiva, aunque fuese por poco dinero, se aplicaba el IIVTNU, que podía resultar incluso superior a dicha diferencia, lo cual no dejaba de ser un efecto confiscatorio de la norma.

Por el TC se dictaron unas primeras sentencias, SSTC 26/2017, de 16 de febrero, y 37/2017, de 1 de marzo, relativas a los arts. 1, 4 y 7.4, respectivamente, de las Normas Forales 16/1989, de 5 de julio, y 46/1989, de 19 de julio, reguladoras del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en los Territorios Históricos de Guipúzcoa y Álava, lo que llevó a estos Juzgados a suspender sus procedimientos hasta que se dictase sentencia respecto de la ley nacional, la LRHL RDLeg. 2/2004 de 5 de marzo, habiéndose dictado el 11 de mayo de 2017 la 59/2017, por cuestión planteada por un Juzgado de Jerez de la Frontera.

En el fallo se dice "Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declarar que los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor".

Reanudados los procedimientos, se hace preciso aplicar dicha doctrina jurisprudencial y, sobre todo, determinar cómo ha de proceder el aplicador, en este caso los órganos judiciales, y cómo debe entenderse el fallo, que presenta oscuridades. El conjunto de la sentencia se remite a las anteriores, siendo la primera más detallada, y no resuelve claramente la duda que aquella planteaba, si se puede seguir liquidando por las administraciones y si los Juzgados pueden seguir actuando como lo venían haciendo los que, como en Zaragoza, entendían que había que verificar si había habido o no incremento y si, por ello, había hecho imponible.

TERCERO. La primera de las sentencias, la 26/2017 de 16 de febrero - sobre la que nos centraremos porque es más completa que la dictada respecto de la LRHL- a entender de este juzgador, sienta varias premisas.

En primer lugar, considera que el tributo no puede gravar una capacidad económica inexistente o ficticia, debiendo ser cuando menos potencial.

En segundo lugar, que el principio de la capacidad económica del Art. 31.1 CE debe predicarse de cada uno de los impuestos, no del sistema tributario en su conjunto, siendo por ello un límite al poder legislativo en materia tributaria, y si no hay una riqueza potencial o real, no se puede gravar.

En tercer lugar, considera que ese efecto acorde con la capacidad económica debe serlo respecto de cada ciudadano, puesto que la CE habla de "su" capacidad económica y no de "la" capacidad económica, de lo que se sigue que debe atenderse al resultado concreto, pues debe gravar un hecho imponible en el que haya "alguna fuente de capacidad económica".

En cuarto, lugar, una vez determinada la existencia de capacidad económica, ya no se exige una modulación en función de la concreta capacidad económica revelada en cada tributo, considerando que en ese caso

sí que debe atenderse al sistema tributario "en su conjunto", siempre que no agote la riqueza imponible, en cuyo caso es confiscatorio. Esto también excluiría de una valoración positivamente constitucional aquéllos supuestos en que, habiendo un ligero incremento, la aplicación del sistema supone que la cuota supere dicho incremento. En este sentido, la STC 26/2017 dice [...].

En quinto lugar, y entrando en el meollo, considera aceptable que se grave el incremento de valor puesto de manifiesto en la transmisión, pero no un sistema que parte de un incremento de valor ficticio, que se produce por el mero hecho de aplicar unas fórmulas, en la medida que grava incluso los supuestos en que ha habido un decremento, siendo además un efecto que no se produce de forma excepcionalísima, sino que se puede producir de forma generalizada en situaciones de crisis económica, hablando de "supuestos generales perfectamente definibles como categoría conceptual". [...]

En sexto lugar, no desautoriza la fórmula en todo caso, sino en la medida en que pueda dar un resultado de gravamen cuando no ha habido incremento, lo que precisará de una regulación específica para establecer cómo se fijará todo esto. Eso sí, lo que parece decir es que no debe entenderse es [sic] que esa fórmula pervive siempre que haya incremento, pues la fórmula se anula, sino que lo que viene a decir es cómo debe ser el resultado para que pueda considerarse constitucionalmente válida. Ésta es la cuestión, como se verá, más controvertida, si bien este Juzgador se inclina por la interpretación dicha, que realmente se anula, por lo que se irá desgarrando posteriormente.

En séptimo lugar, y es una de las cuestiones, más relevantes para la Jurisdicción, rechaza la posibilidad, fundamento 6, de aplicar una interpretación forzada, como hemos venido haciendo muchos Juzgados y Tribunales -considerando que si no hay incremento no puede aplicarse el tributo- pues considera que "la normativa reguladora no admite como posibilidad ni la eventual existencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento" -generándose para la norma el incremento por la mera titularidad y su transmisión- pues entiende que ello -hacer esa interpretación por los Juzgados- sería reconstruir la norma, algo que corresponde al legislador, no al aplicador. Es decir, aun dando la razón a los órganos judiciales respecto del fondo, les desautoriza respecto del procedimiento. Más precisamente, la sentencia de 26/17 de 16-2-2017 dice [...].

La consecuencia práctica de esto último era que los órganos judiciales debían o plantear la cuestión de inconstitucionalidad o, como se ha hecho en Zaragoza, suspender los autos, en espera de que se resuelvan las ya planteadas respecto del RDL 2/2004, por ejemplo la nº 409/2016 promovida por el Juzgado nº 22 de Madrid, BOE de 8-3-2016.

Como ahora se verá, será también determinante a la hora de dictar sentencia.

CUARTO. Por el TC, el 11-5-2017 se ha dictado la sentencia respecto del RD Leg. 2/2004 de 5 de marzo. En su fallo se acuerda "Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declarar que los arts. 107.1, 107,2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que- someten a tributación "situaciones de inexistencia de incrementos de valor". Dichos preceptos decían: [...].

Aun cuando no se ha declarado inconstitucionales los apartados 2.b, 2.c y 2.d, ni el 3 y 4 del Art. 107, realmente devienen inaplicables, pues son aplicables en función del Art. 107.1 y no dejan de formar un bloque con el mismo. Dichos preceptos dicen: [...].

Una vez dictada sentencia por el TC, se ha producido un vacío normativo, tanto por la declaración de inconstitucionalidad de parte de los preceptos como por la inaplicabilidad, total o parcial, de los supervivientes, planteándose a entender de este Juzgado, esencialmente, respecto de las liquidaciones ya realizadas, dos posibles interpretaciones.

La primera es que tal situación permita a los jueces, para las liquidaciones ya hechas, sin el obstáculo actualmente existente en los preceptos cuestionados, aplicar el principio de que sin hecho imponible no hay tributo, en el cual, en espera de que se dicten normas en las que se establezca cómo determinar si ha habido o no incremento, los juzgados y tribunales deberán operar en función de reglas generales de la prueba (comparar escrituras de adquisición y transmisión, aportación de periciales, etc).

La segunda interpretación sería maximalista, y es que, habiéndose anulado la fórmula, simplemente no puede liquidarse y los juzgados no pueden establecer sus propios parámetros para determinar si ha habido o no incremento, ya que si lo hiciesen estarían "presumiendo" que la fórmula es relativamente válida y debe aplicarse si hay un incremento, contradiciendo con ello lo dicho en la STC, pues reconstruirían la norma a su buen sentido, cada uno con el propio, con la consiguiente quiebra del principio de reserva de ley y del de seguridad jurídica. Dicha

interpretación supone en realidad considerar que las precisiones o indicaciones del TC están dirigidas al legislador. Tal interpretación lleva a anular todas las liquidaciones.

Aún cabría una intermedia, y sería la posibilidad de anular plenamente, por razones de fondo, aquellas en las que claramente no hay incremento -el caso más evidente es cuando se ha comprado por un precio y se ha subastado judicialmente el bien por precio mucho menor- y de anular por falta de procedimiento de determinación de si hay incremento, en aquellas en que sea más -dudoso (vgr. cuando proceden de herencia, o cuando la diferencia es tan pequeña que se puede invocar que computando el IPC ha habido decremento), en cuyo caso podría volverse a liquidar en función de lo que se regule respecto del modo de determinar si hay incremento. No obstante, ésta se puede descartar, por lo que ahora se verá, pues si hay una inconstitucionalidad pura y dura, todas son nulas, y si no la hay, el aplicador, sea Ayuntamiento o juez, deberá seguir un criterio, el que le parezca más razonable, y, en función del mismo, será irrelevante si la pérdida patrimonial es evidente y manifiesta o lo es por poco.

Se hace preciso determinar cuál es la solución procedente.

TERCERO. Tal y como se continúa diciendo en la sentencia mencionada 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, (solución que comparte esta Juzgadora) es la anulación de todas las liquidaciones, bien las directamente recurridas, bien cuando se ha pedido la devolución de un pago indebido. Y ello por las razones que se exponen en la sentencia dictada en el PO 320/2016 y que son las "siguientes:

En primer lugar, porque no estamos realmente ante un falló 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. Así, habría empleado una fórmula del tipo "siempre que se interpreten en los términos establecidos en el correspondiente fundamento jurídico que se indica, los siguientes preceptos", como hizo en la STC 31/2010, si bien en este caso haciendo referencia a que el resultado de la aplicación fuese el indicado en tal o cual fundamento. Hay que tener en cuenta que las sentencias "interpretativas" del TC lo que dicen es cómo, apriorísticamente, debe interpretarse una norma para que sea constitucional, pero no establecen una aplicación condicionada en función de que el resultado "salga o no salga constitucional". Por el contrario, ha declarado inconstitucionales los preceptos, aunque, como se detallará, parece haberlo hecho con una condición de resultado, cosa insólita, o al menos muy inhabitual, en una norma, y que es lo que produce las dudas.

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. Y piénsese que si hay algunas transmisiones en las que la cuestión puede ser relativamente sencilla -en las ventas, comparar las escrituras, aunque no todos los juzgados que venían aplicando el criterio seguido en Zaragoza exigían lo mismo, pues algunos pedían además una pericial- en otras, como en los casos de herencias, o en donaciones, la cosa se complica. Además de ello, habría que ver si se aplican o no los efectos de la inflación, o si hay que considerar, a la hora de determinar plusvalías en terrenos en los que luego se ha construido, especialmente en suelos urbanizables que se han urbanizado, el valor de lo invertido en la urbanización y construcción. Así mismo, tendríamos que determinar, en los casos en que haya un incremento de valor muy escaso según nuestro buen criterio, por ejemplo una finca comprada por cien mil euros y vendida por 101.000 euros, cómo determinar que no sea confiscatorio, y si, por ejemplo, la cuota resultante es de 1.500 euros, eso supone reducirla a 999, para que no supere la riqueza gravada, o si eso también debería considerarse confiscatorio y habría que fijarlo en 700, o 499.

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 133.1, 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 con 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? 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 inexpressivas de la capacidad económica".]

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 ha 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; y 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, y 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.

Por todo ello, procede anular la liquidación, sin perjuicio de que, si el legislador dicta una norma al respecto, la misma se ajusta a las normas y criterios constitucionales, y no se ha producido la prescripción, pueda volver a hacerse la liquidación respecto de la cual hoy día no hay elementos normativos que permitan hacerla".

2. En resumen, la sentencia impugnada sigue, en esencia, el siguiente hilo argumental: (a) hasta ahora, el criterio seguido por los Juzgados de Zaragoza y por el Tribunal Superior de Justicia de Aragón era que cuando se constatase una pérdida de valor entre la adquisición y la transmisión, no se daba el hecho imponible y debía ser anulada la liquidación, determinándose, normalmente, dicha pérdida, por la comparación de las escrituras, y si la diferencia era positiva, aunque fuese por poco dinero, se aplicaba el IIVTNU, que podía resultar incluso superior a dicha diferencia; (b) se han dictado las SSTC 26/2017, 37/2017 y 59/2017, cuyo fallo (de la última citada) no "resuelve claramente la duda que aquella planteaba", esto es, si se puede seguir liquidando por las Administraciones y si los Juzgados pueden seguir verificando si ha habido o no incremento y, por ello, hecho imponible; (c) dictada la STC 59/2017, "se ha producido un vacío normativo, tanto por la declaración de inconstitucionalidad de parte de los preceptos como por la inaplicabilidad, total o parcial, de los supervivientes", planteándose, esencialmente, respecto de las liquidaciones ya realizadas, dos posibles interpretaciones: (i) la primera, permitir a los jueces aplicar el principio de que sin hecho imponible no hay tributo, debiendo operar, en espera de que se dicten normas en las que se establezca cómo determinar si ha habido o no incremento, en función de reglas generales de la prueba, (ii) y la segunda, maximalista, que conduce a anular todas las liquidaciones, considerar que, habiéndose anulado la fórmula, no puede liquidarse y los juzgados no pueden establecer sus propios parámetros para determinar si ha habido o no incremento, pues estarían reconstruyendo la norma, con la consiguiente quiebra de los principios de reserva de ley y de seguridad jurídica; (d) la única solución respetuosa con lo que queda de norma y con la STC 59/2017 es la anulación de todas las liquidaciones, por varias razones: (i) porque no estamos ante un fallo interpretativo, (ii) porque dicha sentencia afirma que los preceptos han sido expulsados del ordenamiento jurídico, lo que significa que no existen, (iii) porque dejar que los Juzgados determinen si ha existido o no incremento supondría reconstruir la norma, en contra de los principios de seguridad jurídica y reservar de ley, (iv) porque, eliminados los artículos 107.1 y 107.2.a TRLIS, ha desaparecido la definición de la base imponible del tributo, lo que obliga a operar en el vacío, (v) porque la expresión "son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor", está dirigida al legislador, y, en fin, (vi) porque "estaríamos ante unos preceptos cuya pervivencia intermitente sería el paradigma de la inseguridad jurídica de la que el propio

TC dice abominar"; (e) aun cuando se admitiese la interpretación de que la STC 59/2017 "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"; (f) si siguiésemos aplicando la norma para verificar si se producía o no el incremento "incurriríamos en el vicio denunciado por el TC de reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar", en violación de los principios de reserva de ley y seguridad jurídica; (g) si atendemos a una validez condicionada al resultado, la norma estaría expulsada "intermitentemente y a ratos, y estaríamos exactamente en la misma situación que rechazó el TC", aplicando nuestros propios criterios 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"; (h) 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"; (i) procede, pues, anular la liquidación, "sin perjuicio de que, si el legislador dicta una norma al respecto, la misma se ajusta a las normas y criterios constitucionales" y "no se ha producido la prescripción, pueda volver a hacerse la liquidación respecto de la cual hoy día no hay elementos normativos que permitan hacerla".

### **Tercero.** *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. El Ayuntamiento de Zaragoza preparó recurso de casación mediante escrito de 3 de octubre de 2017.
2. En dicho escrito, la representación procesal del recurrente identificó como "normas legales que se consideran infringidas" los artículos 31, 47 y 142 CE, así como los artículos 107.1 y 107.2.a) TRLHL.
3. El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Zaragoza tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 17 de octubre de 2017, y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 15 de enero de 2018, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de 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) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA)], "porque notoriamente puede afectar a un gran número de situaciones, trascendiendo del caso objeto 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]", precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

"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".

El citado auto identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL, atendida la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017.

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

1. La representación procesal del Ayuntamiento de Zaragoza interpuso el recurso de casación mediante escrito de 19 de febrero de 2018, que observa los requisitos legales. En dicho escrito, después de identificar el objeto del recurso, referirse al cumplimiento de los requisitos de competencia, plazo y legitimación, y recordar la cuestión casacional fijada por el auto de admisión, comienza argumentando porqué la sentencia impugnada malinterpreta la STC 59/2017 al considerar que de esta se infiere la inaplicación absoluta de los artículos 107.1 y 107.2 a) y 110.4 del TRLHL, con fundamento en que otra solución implicaría vulnerar los artículos 9.3, 14, 31.3 y

133.1 y 2 de la CE. A su juicio, es precisamente la interpretación mantenida por la Sala de instancia la que incurre en la infracción de los citados preceptos constitucionales.

Para llegar a semejante conclusión, el recurrente comienza por exponer los argumentos de la sentencia impugnada, tras lo cual razona porqué vulneran la CE.

A este respecto, en primer lugar, advierte que la "conclusión a que llega la resolución impugnada no es la declaración de conformidad o no a Derecho de los preceptos cuestionados en todas sus posibles interpretaciones según el Tribunal Constitucional", sino "la solución que debe buscar el juzgador a la hora de aplicar los artículos de la LHL"; y "la solución a la que llega es la de anular las liquidaciones, bien las directamente recurridas, bien cuando se ha pedido la devolución".

Pero, en su opinión, la "interpretación del fallo de una declaración de inconstitucionalidad no consiste en buscar soluciones para la aplicación del derecho por el poder judicial", sino "en averiguar en qué límites se mueve la conformidad a derecho de la norma cuestionada". La sentencia impugnada -se abunda en este sentido- "no se plantea averiguar los supuestos en que se aprecia la legalidad o no del impuesto, sino buscar soluciones para el ámbito judicial", mas "la seguridad jurídica no se manifiesta solamente a la hora de acudir a la tutela judicial, sino que debe primar en todos los estados de la aplicación del Derecho".

En segundo lugar, llama la atención sobre el hecho de que el FJ 7º de la STC 26/2017 declara inconstitucionales y nulos los preceptos de la norma foral "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia". Esta frase estaría revelando "el motivo de la consideración de la inconstitucionalidad interpretativa, y es que los sujetos pasivos puedan acreditar la inexistencia de incremento". La consecuencia sería que "en el momento que el aplicador del Derecho estime suficientemente probado que no hubo incremento, se producirá automáticamente la no sujeción al impuesto". "La sentencia impugnada -se subraya- no alude a que se declaren inconstitucionales las normas únicamente en la medida en que impiden a los sujetos pasivos demostrar la inexistencia de revalorización del terreno", por lo que "su análisis de la doctrina constitucional sostenida con anterioridad a la sentencia 59/2017 no es integral ni completo".

En tercer lugar, se resalta que la sentencia impugnada menciona en su FJ 5º que la expresión "son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor" está dirigida solo al legislador. A este respecto, el Ayuntamiento recurrente señala que "las declaraciones de inconstitucionalidad nunca van a tener un destinatario, pues no es esa la labor del Tribunal Constitucional en recursos y cuestiones de inconstitucionalidad", y sostiene que cuando la STC 59/2017 expone en su FJ 5º c) que la forma de determinar la existencia o no de un incremento es algo que solo corresponde al legislador, "con ello hace alusión a que no le corresponde ejercer funciones legislativas para aclarar ni determinar en su sentencia los parámetros con los que se debe medir la magnitud del incremento, sugiriendo instrucciones al poder legislativo", pero "en absoluto está indicando que mientras el legislador no determine el régimen aplicable, los preceptos están expulsados del ordenamiento jurídico".

La sentencia impugnada -prosigue- apela a la seguridad jurídica para plantear que mientras el legislador no legisle, el juzgador no puede determinar la existencia o inexistencia de incremento si no está determinado el criterio del valor a cuantificar, razón por la cual los preceptos del TRLHL son radicalmente inconstitucionales en todos los supuestos. Para el Ayuntamiento de Zaragoza, sin embargo, "de esta manera, además de obviar el inexorable principio " iura novit curia", estaríamos cuestionando también aquellas normas que por estar dotadas de flexibilidad en su aplicación y no contener una rígida y exacta definición y expresión lingüística, tienen en su seno conceptos jurídicos indeterminados". El aplicador del derecho solo "tiene que preguntarse en el supuesto de hecho si se ha producido o no el incremento de valor de terreno durante el periodo impositivo y, si la respuesta es afirmativa, la solución jurídica es única y obedece al cálculo de la base imponible tal y como se establece en la ley. La zona de incertidumbre marcada dentro del halo de concepto es la que dará lugar a un examen más exhaustivo y amplio de los medios de prueba del incremento, no bastando solo con comparar de forma homogénea en los momentos inicial y final las magnitudes de valor como son los precios escriturados, sino que será necesario acudir también a tasaciones, estimaciones valorativas de otros impuestos, etc", "valorando en cada circunstancia si existe o no incremento, a tenor del artículo 12 LGT", "y dejando de aplicar el tributo en caso de que considere que no existió incremento de valor".

Por otro lado, la sentencia impugnada concluye que se vería vulnerado el principio de igualdad si "cada órgano judicial o administrativo debe ponderar la existencia del incremento, y la aplicación del tributo depende en razón del resultado que se obtenga en la liquidación tributaria". Sin embargo -se opone- "en ningún impuesto de

nuestro sistema tributario se aplica o deja de aplicar un tributo en función del resultado de la cuota tributaria", ni "se expone esto tampoco en ningún lugar de la sentencia constitucional", sino que "es la conclusión particular de la sentencia al advertir que en algunos casos la aplicación del tributo pueda tener efectos confiscatorios". A su modo de ver, la desigualdad no se produce porque cada órgano judicial pueda "resolver, apreciando en cada caso concreto si existen razones suficientes para comparar valores y concluir que hubo incremento de valor, pudiendo dar lugar a resoluciones judiciales no iguales, ni tampoco porque cada órgano administrativo sea capaz de aplicar el tributo solo cuando el titular del órgano considere que se ha producido un incremento", sino que la desigualdad, la vulneración del artículo 31.1 CE en relación con el 14 CE, "se produce precisamente porque la consecuencia de la generalización de la interpretación de inconstitucionalidad a todos los supuestos de una transmisión de propiedad sería la no tributación" por el IIVTNU, "impidiendo con ello gravar situaciones en las que se produce un hecho imponible que revela una capacidad económica real que se pone de manifiesto en una transmisión de la finca". "Llegando a la conclusión de la tesis maximalista defendida en la sentencia -se dice- se dejarían de gravar situaciones de evidente y notorio incremento de valor de los terrenos aunque con ello se estuviese manifestando con evidente certeza la capacidad económica del obligado tributario", lo que determinaría, asimismo, la infracción del artículo 47 CE.

En relación con la infracción del artículo 31.3 CE, en conexión con los artículos 133.1 y 133.2, ambos de la CE, se afirma que con la interpretación maximalista que realiza la sentencia, "se desnaturaliza el motivo, principalmente financiero, por el cual los ayuntamientos han tomado la decisión de establecer este tributo, de carácter potestativo, y de desarrollarlo en Ordenanzas Fiscales, en ejercicio de su potestad tributaria reglamentaria, amparados en los preceptos constitucionales 133.1 y 2, que en absoluto se ven vulnerados si, por el contrario, la doctrina constitucional se interpreta" en el sentido de permitir el devengo del impuesto cuando se aprecie la revalorización del terreno.

En cuanto a la vulneración del artículo 31.3 CE, se sostiene que el "fundamento de la tesis maximalista es la imposibilidad de determinar la base imponible y por ello considera anulado en todo caso el precepto por el que se regula (art. 107)", razón por la cual "concluye que deben considerarse inconstitucionales el resto de apartados dedicados a la regulación de la base imponible, sin que exista pronunciamiento del TC en cuanto a la posible inconstitucionalidad de los mismos". Pero semejante "extensión de la declaración de inconstitucionalidad, al tratarse de preceptos conexos, solamente podría haberla hecho el Tribunal Constitucional que es quien exclusivamente tiene competencia para declarar nulas normas con rango de ley y otras conexas no cuestionadas ex art. 39.1 LOTC, y no el juzgador de instancia". En este sentido, en opinión del Ayuntamiento de Zaragoza, la "sentencia impugnada se excede en la ampliación de inconstitucionalidad que propugna, tanto cuantitativamente por sostener que abarca a todos los supuestos de devengo del impuesto, como cualitativamente por sostener que existe una inconstitucionalidad implícita de preceptos conexos".

Para finalizar este punto, se mantiene que la "tesis sostenida por la instancia daría lugar a una sentencia constitucional procesalmente incongruente, puesto que Tribunal Constitucional habría excluido expresamente de revisión (Fundamento 1) los apartados b), c) y d) del artículo 107.2 [TR]LHL, para posteriormente, en el fallo declarar la inconstitucionalidad y nulidad en todo caso de una base imponible que les afectaría como para quedar vacíos de contenido".

**2.** Seguidamente, el Ayuntamiento de Zaragoza explica porqué la doctrina establecida por la sentencia impugnada es gravemente dañosa para el interés general. Concretamente, a su juicio, la conclusión de que los preceptos sobre los que se pronuncia el Tribunal Constitucional quedan expulsados radical y absolutamente del ordenamiento jurídico, "puede suponer en sus efectos prácticos una disminución notable de la recaudación de los ingresos públicos que trae como consecuencia la grave afección del gasto público municipal y el consecuente perjuicio para los intereses generales y la prestación de los servicios públicos", con la consiguiente afectación del artículo 47.2 CE, precepto en el que radica el espíritu y fundamento del IIVTNU, que no es otro que "devolver a la comunidad de ciudadanos parte de las plusvalías que la acción urbanística de los municipios genera en la propiedad privada de algunos de ellos".

Por contra, descartar la posición maximalista, "supone que el aplicador del tributo podrá apreciar el valor objetivo del terreno urbano en relación con su propia situación y si de forma notoria ha experimentado un incremento de valor, siempre que haya habido actuaciones urbanísticas, con independencia de todas consideraciones jurídicas subjetivas de los negocios de transmisión, dando así cobertura al artículo 47.2 CE". En detrimento del interés general -se añade en este punto-, "el juzgador sostiene la previsión de que el legislador modificará los preceptos tributarios por indicación de la doctrina constitucional, pero igualmente advierte que no se podrán recuperar aquellas

obligaciones tributarias que hubieran prescrito", lo cual produciría -se insiste en la misma línea- un perjuicio "no solo a la colectividad de ciudadanos como sujeto abstracto del 47.2 CE por las liquidaciones ya prescritas que no se percibirían nunca", sino también "al administrado por la incertidumbre mantenida en el tiempo sobre si resultará definitivamente obligado tributario", así como "a los municipios, por la lesividad que supone por un lado para su organización y administración municipal tributaria, y por otro lado para su autonomía financiera", reconocida por el artículo 142 CE y soslayada por la sentencia impugnada.

3. A continuación, el Ayuntamiento recurrente llama la atención sobre el gran número de situaciones a las que podría afectar la doctrina propugnada por la sentencia impugnada. Concretamente, se alega que puede tener "una virtualidad expansiva que, de generalizarse, podría extender su interpretación 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", no solo "por el gran número de liquidaciones recurridas que se han producido en juzgados y tribunales a partir de la publicación" de la STC 59/2017, sino también "por la esperanza creada por la tesis maximalista de que el juzgado o tribunal asignado a un litigio sea favorable a esta postura, favoreciendo con ello expectación que se crea el administrado de que su liquidación de plusvalía va a ser anulada en todo caso". En este sentido, apunta la existencia de la responsabilidad patrimonial del Estado Legislador, por los daños que se deriven de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, siempre que concurren los requisitos del artículo 32.4 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, así como de la STC 30/2017, de 27 de febrero, que sienta doctrina sobre el artículo 40.1, in fine, LOTC, que regula el alcance de los efectos de sentencias que declaren la inconstitucionalidad de precepto legal penal o contencioso-administrativos sancionador, dando la posibilidad de revisar las sentencias firmes cuando la inconstitucionalidad produce una exención.

4. Posteriormente, el Ayuntamiento de Zaragoza cita como resoluciones favorables a su tesis, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección 2ª, de 31 de enero de 2018, recaída en rollo de apelación núm. 159/2017 e interpuesta contra sentencia núm. 158/2017, de 23 de junio, dictada por el Juzgado Contencioso-Administrativo núm. 2, en Procedimiento Ordinario núm. 320/2016; y las sentencias del Tribunal Supremo de 22 septiembre de 1995 (RJ 1995,6953) y de 1 diciembre de 1993 (RJ 1993/9293).

5. Y después de señalar que "en la fijación del precio intervienen determinados factores exógenos y circunstancias relacionadas tanto con el comprador como con el vendedor y que pueden ser múltiples y diversos, desde la escasez de un producto en el mercado, pasando por la existencia de monopolios, impuestos que gravan la operación, subvenciones vinculadas y llegando hasta el grado de honestidad de los vendedores y el grado de irracionalidad de los compradores", se pronuncia sobre la prueba en el caso de autos sobre el incremento de valor.

A este respecto, afirma (a) que en estos autos "la parte recurrente compara el precio de adquisición del terreno por parte del causante en fecha 16 de enero de 2008 (60.100 euros por su tercera parte proindivisa) con el valor fijado a efectos del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en fecha 27 de agosto de 2014 en la que se devenga el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por la adquisición mortis causa del mismo"; (b) que no "se ha practicado en el proceso prueba pericial alguna que acredite la inexistencia de incremento del valor de los terrenos no siendo suficiente respecto a un tercero, como es el Ayuntamiento, el valor declarado por la parte en la escritura pública de compraventa de 16 de enero de 2008"; (c) que la parte recurrente "se limita a comparar en el ramo de prueba documental ese precio con una valoración resultante de un aplicativo informático del Gobierno de Aragón para facilitar la cumplimentación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones del que obtiene un valor de 25.351 euros para su tercera parte proindivisa en fecha 27 de agosto de 2014"; (d) que este documento "tiene un valor meramente orientativo, ya que no se acredita que esté realizado por técnico facultativo competente y con aplicación estricta de los métodos de valoración legalmente existentes como son el método residual estático previsto en la Ley del Catastro Inmobiliario y su Normas Técnicas de Valoración aprobadas por RD 1020/1933, y el método de comparación previsto y regulado tanto en la Orden ECO 805/2003[,] de 27 de marzo ( artículos 4 y 21) como en el Real Decreto 1492/2011[,] de 24 de octubre[,] por el que se aprueba el Reglamento de Valoraciones de la Ley del Suelo (artículo 24), y no prueba por tanto la ausencia de plusvalía ya que ningún esfuerzo probatorio se ha realizado para acreditar cuál es el valor del terreno en fecha 16 de enero de 2008. para poder efectuar la oportuna comparación de valores".

6. Por último, el Ayuntamiento de Zaragoza enumera las pretensiones que se plantean y los pronunciamientos que se solicitan, que son los siguientes: (a) la anulación de la sentencia impugnada, (b) declaración expresa de que el juzgador de instancia puede y debe valorar en cada caso concreto si se "somete a tributación situaciones de inexistencia de valor del suelo puesto de manifiesto en el momento de la transmisión del bien y por comparativa con el valor en el momento de la adquisición", (c) la valoración de las pruebas aportadas al proceso "de conformidad con las reglas de la sana crítica y los precedentes del Tribunal Superior de Justicia y de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo y en consecuencia, [e]l reconocimiento expreso [de] que en el supuesto de autos procede el devengo del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana", (d) y, finalmente, la declaración de que el acto administrativo impugnado es adecuado y conforme a derecho.

**Quinto.** *No personación en el recurso de casación de la demandante en la instancia.*

La parte recurrida, doña Ruth, no se personó, lo que se hizo constar mediante providencia de 7 de marzo de 2018.

**Sexto.** *Señalamiento para deliberación, votación y fallo.*

La Sala, replanteándose la necesidad de vista pública del presente recurso, acordó, en virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, por providencia de 12 de julio de 2018, no celebrar la misma por versar sobre una cuestión ya decidida en un proceso anterior en el que si se celebró vista (RCA 6226/17), señalando para la deliberación, votación y fallo de este recurso, el día 30 de octubre de 2018, fecha, en la que, efectivamente, y previa deliberación, se votó y falló el mismo, con el resultado que ahora se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** *Objeto del presente recurso de casación.*

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por el Juzgado núm. 5 de este orden jurisdiccional de Zaragoza, impugnada en casación por el Ayuntamiento de Zaragoza, es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso interpretar cabalmente la STC 59/2017, sentencia que, recogiendo la jurisprudencia sentada en pronunciamientos recientes 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 reciente sentencia de esta Sala y Sección de 9 de julio último, pronunciada en el recurso de casación núm. 6226/2017 (ES:TS:2018:2499), en sentido desestimatorio, puesto que en ella se plantean y resuelven cuestiones idénticas en lo sustancial a las que en este recurso de casación han sido objeto de debate, con la única salvedad de que las sentencias de uno y otro asunto son antagónicas en la respuesta judicial ofrecida y, por ende, las posiciones procesales de las partes, en este asunto, están invertidas respecto a las establecidas en el recurso de casación de referencia.

En otras palabras, para una cuestión sustancialmente coincidente, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Zaragoza, a diferencia de lo que declaró la Sala del mismo orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Aragón impugnada en el recurso de casación aludido (el núm. 6226/2017), anuló la liquidación del IIVTNU examinada en la instancia, por considerar que la STC 59/2017 debía ser interpretada en un sentido expansivo conforme al cual quedaba privada de operatividad la posibilidad misma de mantener el impuesto, esto es, abstracción hecha de que el acto de transmisión del terreno hubiera puesto de manifiesto un incremento o una minusvalía patrimonial, pues la tesis que luce en la sentencia aquí impugnada es la de que tal circunstancia resulta indiferente: "la única solución respetuosa con lo que queda de la norma y con las sentencias del TC -afirma el Juez a quo-, 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" (FJ 3º).

**Segundo.** *Remisión íntegra 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.*

Atendidas tales consideraciones y, en lo que aquí interesa, la esencial identidad entre este asunto y el que hemos resuelto en la mencionada sentencia de 9 de julio último, procede reproducir in toto lo extensamente razonado en ella como base argumental de lo que debamos decir en esta sentencia, tras lo que será preciso efectuar la respuesta singularizada a la situación particular que el asunto presenta.

Dice así la STS de 9 de julio de 2018 (recurso de casación núm. 6226/2017):

"[...] es preciso desentrañar el alcance y efectos de la citada STC 59/2017 porque, aunque la resolución judicial impugnada en casación no se pronuncia sobre la cuestión *expressis verbis*, al confirmar la negativa de la Administración municipal a rectificar la autoliquidación del IIVTNU en última instancia cuestionada, sin desconocer la meritada sentencia del Tribunal Constitucional (en el FD Cuarto la cita, junto con la STC 26/2017, y reproduce varios de sus fragmentos), y con base en la existencia "de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial", es evidente que está interpretando que los preceptos declarados inconstitucionales por la STC 59/2017 continúan siendo aplicables en aquellos supuestos en los que se aprecia la existencia de una plusvalía.

Tesis de la sentencia recurrida que contrasta, no solo con la que mantiene la parte recurrente -para quien, en síntesis, se está confirmando una liquidación en concepto de IIVTNU "que se ha practicado sin que exista base legal para ello", dado que la base imponible "se calculó conforme a las normas recogidas en los artículos 107 y 110.4" del TRLHL, que han sido anulados *ex origine* por la citada STC 59/2017; anulación que, en su opinión, obliga a anular todas las liquidaciones que se hayan practicado con arreglo a dichos preceptos-, sino también, como se refleja en el auto de admisión de 5 de febrero de 2018, con el criterio sostenido, en la misma línea que la entidad recurrente, por diversos Tribunales Superiores de Justicia en sentencias que hemos citado en los antecedentes de hecho (Tercero, punto 2), por lo que, ante una situación igual nos encontramos con soluciones jurisdiccionales contradictorias [artículo 88.2.a) LJCA], incidiendo desfavorablemente y de manera grave sobre los intereses generales si se concluyera que esa doctrina es contraria al ordenamiento jurídico [ artículo 88.2.b) LJCA].

Además, dado que la sentencia impugnada en esta sede, partiendo, como hemos dicho, del criterio sentado por la STC 59/2017, y de que no es posible el gravamen por el IIVTNU si no existe incremento del valor del terreno puesto de manifiesto -en este caso concreto- en el momento de la transmisión del mismo, confirma la denegación de la rectificación de la autoliquidación presentada por B... y, por consiguiente, la devolución de los ingresos derivados de aquella, con fundamento en que la entidad recurrente no ha acreditado que se produjera una minusvalía o la inexistencia de una plusvalía, en la hipótesis de que llegáramos a la conclusión de que la tesis de la que parte la Sala de instancia es correcta, tendríamos necesariamente que aclarar a quién y con qué rigor corresponde, en principio, la referida prueba.

En fin, a tenor de lo expuesto, según el auto de admisión de 5 de febrero de 2018 dictado por la Sección Primera de esta Sala, la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscita este recurso de casación es la siguiente:

"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".

Aunque el citado auto de admisión, en expresión que ha tenido cierta acogida en la doctrina tributarista, adjetiva a la tesis que defiende una respuesta afirmativa a la cuestión con interés casacional objetivo como "maximalista", con independencia de cuál sea el criterio que finalmente adoptemos, prescindiremos de emplear tal calificativo, en la medida en que, según el Diccionario de la Real Academia, el maximalismo es la "[t]endencia a mantener ideas o actitudes extremas", que podrían entenderse, en un sentido peyorativo, como excesivas o

exageradas, siendo así que, en todo caso, dicha tesis solo ofrece una determinada interpretación para un pronunciamiento del Tribunal Constitucional, la STC 59/2017, que desde luego no puede calificarse como una muestra o modelo de absoluta claridad y precisión en cuanto al alcance de su fallo.

Además, aunque la cuestión con interés casacional definida en el auto de admisión se refiere exclusivamente a la igualdad en la aplicación de la Ley consagrada en el artículo 14 CE, sin especificar si, como la parte recurrente, se refiere únicamente a la aplicación judicial de la Ley, aparentemente, como veremos que indica la parte recurrida, caso de existir, esa desigualdad se proyectaría también sobre el ámbito tributario, por lo que tendremos que examinar asimismo el problema desde la perspectiva del artículo 31.1 CE.

Finalmente, casi resulta ocioso puntualizar que, pese a que la cuestión con interés casacional emplea la expresión ingresos "indebidos", solo en la hipótesis de que se concluyera que la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4, todos ellos del TRLHL, efectuada por la STC 59/2017, obliga en todo caso -se acredite o no la existencia de plusvalía- a devolver lo pagado en concepto de IIVTNU, podrían calificarse dichos ingresos como "indebidos". Y esa es, justamente, la incógnita que debemos desentrañar.

Pero antes de resolver si la declaración de inconstitucionalidad de esos tres preceptos del TRLHL obliga, en aplicación de la STC 59/2017, con independencia de que se aprecie o no la existencia de una plusvalía, a anular las liquidaciones del IIVTNU, así como a proceder a la devolución de lo pagado en los supuestos de autoliquidaciones de dicho impuesto (por considerarse en todo caso como un ingreso indebido), procede recordar el fallo y el fundamento jurídico 5º de la mencionada sentencia, que es el que explica el alcance del fallo, el que, precisamente, ha generado en los órganos judiciales dos interpretaciones contrapuestas, y el que, en definitiva, ha dado origen a la controversia que se suscita en este proceso."

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 las sentencias del Tribunal Constitucional 26/2017 y 59/2017, de 16 de febrero y 11 de mayo, respectivamente.

Una vez planteados los términos del debate, la Sala dio respuesta, en tal sentencia, en sus fundamentos jurídicos segundo a séptimo, a las interrogantes suscitadas por el auto de admisión en relación con la interpretación del alcance invalidatorio proyectado por la antedicha STC 59/2017 sobre los preceptos del TRLHL afectados por la cuestión de inconstitucionalidad. Procede, en consecuencia, reproducir ad pedem litterae y en su integridad los fundamentos segundo a séptimo de nuestra sentencia de 9 de julio de 2018:

"[...] SEGUNDO. *El fallo y el fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017.*

Como hemos dicho, el fallo de la STC 59/2017 declara la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL, "pero únicamente -aclara- en cuanto sometan a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor".

Y antes de pronunciar el fallo, el Tribunal Constitucional efectúa una serie de precisiones últimas sobre su alcance, que a continuación transcribimos:

"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 someten 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 inexpresiva 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)".

En definitiva, por un lado, tanto en el fallo como en el fundamento jurídico 5, el máximo intérprete de nuestra Constitución deja muy claro que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del TRLHL, son inconstitucionales y nulos, "pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor". Con lo que parece estar haciendo una declaración parcial de inconstitucionalidad, en tanto que recalca asimismo que el IIVTNU "no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual", sino que "[l]o es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica", por lo que, en principio, puede pensarse que en los casos en los que se acredite un aumento de valor del terreno al momento de la transmisión, al menos los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL resultan aplicables por los órganos de la Administración o de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Y, por otro lado, sin embargo, el Tribunal Constitucional también indica 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". Aunque, a renglón seguido, precisa que lo que en realidad corresponde al legislador mediante las "modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto" es "arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana".

A conjugar esas dos declaraciones, que pudieran parecer contradictorias, y, por ende, a resolver la cuestión con interés casacional objetivo, dedicamos los siguientes fundamentos de derecho.

*TERCERO. Interpretación del fallo de la STC 59/2017 efectuada por algunos Tribunales Superiores de Justicia.*

En la determinación del alcance de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, en un primer momento, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid -en sentencia de 19 de julio de 2017 (rec. apelación 783/2016)- y, posteriormente, otros Tribunales Superiores de Justicia [entre otros, de Castilla y León, con sede en Burgos, sentencia de 22 de septiembre de 2017 (rec. 21/2017); de Galicia, sentencia de 14 de julio de 2017 (rec. 15002/2017); de Cataluña, sentencia de 21 de diciembre de 2017 (rec. 100/2017); y de Navarra, sentencia de 6 de febrero de 2018 (rec. 535/2016)], han venido anulando sistemáticamente las liquidaciones dictadas en relación con el IIVTNU -con independencia de que las mismas se hubieran practicado sobre la base de situaciones expresivas o inexpresivas de capacidad económica-, en cuanto que giradas "en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico ex origine, cuyo resultado -al decir de estos Tribunales- no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos...) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado, pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza, esto es, "dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento", determinación que el Constitucional insiste queda reservada al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho, que con ello habría de quebrantar principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria, que en definitiva han determinado la declaración de inconstitucionalidad" [sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017 (rec. de apelación 783/2016), FD 3.

Así pues, de acuerdo con la doctrina que acabamos de transcribir, resulta que para algunos Tribunales Superiores de Justicia: (1) los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL son radicalmente nulos -nulos ex origine- y han quedado definitivamente expulsados de nuestro ordenamiento jurídico; (2) ante la inexistencia de los citados preceptos legales y, en consecuencia, de parámetro legal que permita apreciar con carácter previo a la aplicación

del tributo si existe o no plusvalía susceptible de ser sometida a imposición, no cabe aplicar el impuesto ni girar liquidación alguna por este concepto (aunque la misma recayera sobre plusvalías reales y efectivas); (3) no puede dejarse al arbitrio del aplicador del Derecho -esto es, de la Administración tributaria, primero, y de los jueces de lo contencioso-administrativo, en última instancia- la determinación de los supuestos en los que se produce el hecho imponible del impuesto ni la elección del modo de cuantificar el eventual incremento o decremento del valor del terreno; (4) tras la STC 59/2017 queda, exclusivamente, en manos del legislador llevar a cabo las reformas legales necesarias que eviten que el tributo pueda gravar en el futuro plusvalías inexistentes o minusvalías (y, a mayor abundamiento -se afirma-, es el legislador el verdadero destinatario de la aclaración relativa al alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada); y, en fin, (5) cualquier liquidación del IIVTNU que se practique con anterioridad a la precitada reforma legal, en tanto que carente de la debida cobertura, quebrantaría los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley aplicables en materia tributaria.

Pues bien, como explicaremos en los Fundamentos de Derecho que siguen, la inmensa mayoría de las anteriores conclusiones no pueden ser acogidas. Y es que: (1) ni en la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad total o absoluta de todos los preceptos mencionados en el fallo que, en consecuencia, no han quedado -o, al menos, no todos ellos ni en la totalidad de los supuestos en los que resultan aplicables-completamente expulsados del ordenamiento jurídico; (2) ni puede afirmarse que, a día de hoy, la prueba de la existencia o no de plusvalía susceptible de ser sometida a imposición y el modo de llevar a cabo la cuantificación del eventual incremento de valor del terreno carecen de la debida cobertura legal en contra de las exigencias que dimanar de los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley tributaria ( artículos 31.3 y 133.1 CE); (3) ni es cierto que dicha valoración de la prueba y la determinación del importe del eventual incremento de valor del terreno no pueden corresponder al aplicador del Derecho; (4) ni, en fin, resulta acertado concluir que, hasta tanto se produzca la intervención legislativa que ha reclamado el máximo intérprete de la Constitución en la STC 59/2017, no cabe practicar liquidación alguna del IIVTNU (o, procede, en todo caso, la anulación de las liquidaciones y el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones correspondientes al IIVTNU, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación reveladora de capacidad económica).

La única afirmación, pues, que compartimos de la doctrina de los Tribunales Superiores de Justicia que venimos comentando es que corresponde, ciertamente, al legislador llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del IIVTNU para dar cumplimiento a las exigencias que derivan del artículo 31.1 CE y, señaladamente, del principio de capacidad económica. Lo demás, ni lo dijo el Pleno del Tribunal Constitucional en la STC 59/2017, ni en buena lógica puede inferirse de una interpretación unitaria y sistemática de los fundamentos jurídicos y de la declaración de inconstitucionalidad contenida en el fallo de su pronunciamiento.

*CUARTO. El alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017: no se declara la inconstitucionalidad total o absoluta de todos los preceptos mencionados en el fallo [artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL].*

En el fallo de la STC 59/2017, se declara -y citamos textualmente- "que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor", no, por tanto -podría concluirse tras una primera lectura del fallo-, en aquellos casos en los que se gravan plusvalías realmente existentes, supuestos estos últimos para los que -cabe entender- han quedado en vigor y, por ende, resultan plenamente aplicables los mencionados preceptos.

Como decimos, esta es la interpretación que a priori podría inferirse del fallo. Sin embargo, de un análisis sosegado del texto de la STC 59/2017 en el que se tomen en consideración, no solo la literalidad de su fallo o incluso de algún fundamento jurídico aislado [señaladamente, del FJ 5 c), que vienen citando los Tribunales Superiores de Justicia que defienden la imposibilidad de liquidar en la actualidad el IIVTNU], sino también, y fundamentalmente, la verdadera ratio decidendi o, lo que es igual, las razones de fondo que llevaron al Pleno del Tribunal a efectuar la declaración de inconstitucionalidad que interpretamos, pueden inferirse dos conclusiones: de una parte, que en la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL; y, de otra parte, que el alcance de la declaración de inconstitucionalidad que se efectúa en relación con el artículo 110.4 del TRLHL es total (o, más exactamente, que se expulsa completa y definitivamente del ordenamiento jurídico la imposibilidad

que hasta ese momento tenían los sujetos pasivos de acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL y, en consecuencia, de demostrar la improcedencia de liquidar y venir obligado al pago del IIVTNU en ciertos casos).

#### 1. La declaración de inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL.

Como es sabido -y a este respecto existe unanimidad en las exégesis que se han venido efectuando de la STC 59/2017-, los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL se declaran contrarios al texto constitucional (no entramos todavía en el alcance de esta declaración) porque, (1) estableciendo los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLHL un regla objetiva para el cálculo de la base imponible del impuesto en los casos de transmisión onerosa de terrenos cuya aplicación conlleva, en todo caso, la existencia de una plusvalía objeto de tributación, y (2) impidiendo el artículo 110.4 del TRLHL que el sujeto pasivo del impuesto pueda probar la inexistencia de incremento de valor real del terreno transmitido, en ocasiones (que en los últimos tiempos han resultado cada vez más frecuentes como consecuencia de la crisis económica), se someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica o, lo que es igual, manifestaciones de capacidad económica inexistentes, virtuales o ficticias, en flagrante contradicción con el contenido que al principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 CE le ha venido atribuyendo el máximo intérprete de nuestra Constitución en reiterada jurisprudencia.

Así se encarga de puntualizarlo expresamente el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 3, in fine, de la STC 59/2017: "el tratamiento que los preceptos cuestionados de la Ley reguladora de haciendas locales -explica- otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE. En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor ( SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3)".

Pues bien, siendo como es la vulneración del principio de capacidad económica la ratio decidendi de la inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017, carece de sentido -y, por ende, consideramos que el Pleno del Tribunal Constitucional no pudo pretender este efecto- que la nulidad de los preceptos cuya contradicción con la Constitución se denuncia se extienda también a supuestos en los que existe un incremento de valor del terreno y, en consecuencia, un manifestación de riqueza real o potencial cuyo gravamen resulta plenamente compatible con artículo 31.1 CE. Y es que -y a mayor abundamiento-, en estos casos, no solo se grava la que a priori o en abstracto es una manifestación de riqueza real o potencial compatible con los dictados del artículo 31.1 CE, sino también la que en su configuración legal concreta resulta plenamente compatible con las exigencias que derivan del principio de capacidad económica. Así se encargó de puntualizarlo el máximo intérprete de la Constitución en el FJ 3 de STC 26/2017, de 16 de febrero, y de reiterarlo en la posterior STC 59/2017: ""es plenamente válida -explicó- la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto"" (FJ 3) por el contribuyente.

Y, en fin, por si pudiera existir alguna duda de que la que acabamos de exponer en apretada síntesis es la exégesis correcta -aunque, lo adelantamos ya, necesitada de ulteriores precisiones- del pronunciamiento que venimos comentando, el Pleno del Tribunal se encarga de precisar en el FJ 5, que destina a efectuar "una serie de precisiones últimas" sobre el alcance del fallo al que conduce la Sentencia, lo siguiente: (1) que el IIVTNU "no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual"; (2) que "[l]o es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión"; y (3) que "[d]eben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica" ( SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5)" [letra a) del FJ 5 de la STC 59/2017].

2. La exégesis que consideramos certera del FJ 5: la declaración de inconstitucionalidad total del artículo 110.4 del TRLHL contenida en la STC 59/2017 y la posibilidad que se abre para probar la inexistencia de plusvalía.

Esto sentado, tenemos que refutar a continuación la interpretación excesivamente literal -y, lo que es más reprobable, asistemática- que algunos Tribunales Superiores de Justicia vienen efectuando de la letra c) del FJ 5 de la STC 59/2017, que les lleva a transformar el que es el entendimiento correcto del fallo de la Sentencia -la declaración de inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL- en una comprensión errónea del mismo: en particular, a defender la declaración de inconstitucionalidad radical y absoluta de los mencionados preceptos y, por derivación, a descartar a radice que, hasta tanto se produzca la reforma legal del IIVTNU, puedan girarse liquidaciones correspondientes al mismo.

Ciertamente, en el FJ 5.c) de la STC 59/2017 el Pleno del Tribunal afirma que, declarados contrarios al texto constitucional los preceptos denunciados del TRLHL, "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". Ahora bien, de esta atribución al poder legislativo de la competencia exclusiva para reformar el IIVTNU no puede inferirse que, hasta que el legislador no lleve a cabo semejante tarea, no puede probarse por el contribuyente -ni, en consecuencia, valorarse por el aplicador del Derecho- la inexistencia de plusvalía real susceptible de ser sometida a imposición, y ello por cuanto que esta prueba o, en su caso, la determinación del eventual incremento/decremento del valor del terreno que pudiera producirse, carecerían de la debida cobertura legal, en contra de las exigencias que dimanarían de los principios de seguridad jurídica ( artículo 9.3 CE) y de reserva de ley que en materia tributaria establecen los artículos 31.3 y 133.1 CE. Y no podemos compartir estas conclusiones, al menos, por tres razones:

2.1. En primer lugar, porque quienes efectúan semejante interpretación obvian la puntualización que efectúa el Tribunal Constitucional a renglón seguido del propio FJ 5 c) de la STC 59/2017, que acabamos de transcribir parcialmente (y cuya primera parte es la que insistentemente se cita). Corresponde efectivamente al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de la Sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que -añade el Tribunal y la aclaración no debe pasarse por alto- "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)" [FJ 5 c)]. La intervención legislativa se reclama, pues, expresamente, (a) para que en lo sucesivo dejen de gravarse situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana contrarias al principio de capacidad económica y, (b) obviamente, para cubrir la laguna legal que deja la declaración de inconstitucionalidad contenida en la Sentencia, no porque no exista -a continuación nos pronunciaremos expresamente sobre este extremo- base legal en el ordenamiento tributario que discipline la prueba por el contribuyente y la valoración por el aplicador del Derecho de la inexistencia de un incremento de valor del terreno o de una regla positiva de cálculo para cuantificarla (por mucho que su acierto haya sido cuestionado, pero que, insistimos, el máximo intérprete de la Constitución ha declarado compatible con el artículo 31.1 CE).

De hecho, tal como se desprende del apartado I de la Exposición de Motivos de la Proposición de ley núm. 122/000196, presentada por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso, por la que se modifica el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOCG núm. 225-1, de 9 de marzo de 2018), así como de la redacción del apartado 5 que añade al artículo 104 TRLHL el Artículo único. Primero. Uno. de la citada Proposición, esta lectura es la que parece haber hecho también el poder legislativo de la tarea que expresamente se le encomienda en el FJ 5 c) de la STC 59/2017 y del alcance del fallo que en ella se contiene.

2.2. En segundo lugar, porque la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia a la que nos venimos refiriendo desconoce -o, al menos, lo pasa por alto- el corolario que se desprende de la declaración de inconstitucionalidad total del artículo 110.4 TRLHL. A este respecto, señala, inequívocamente, el FJ 5 b) de la STC 59/2017 que, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre el artículo 110.4 TRLHL y las reglas de valoración previstas en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, "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)], "debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir 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)".

Pues bien, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que hasta la fecha de dictarse la Sentencia tenían los sujetos pasivos del impuesto de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana, prohibición de la que indirectamente derivaba la quiebra del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE, queda expedita la vía para llevar a cabo esta prueba. Cuestión distinta es a quién corresponda la carga de la misma, qué medios probatorios sean idóneos para llevarla a efecto o, en fin, si estos aspectos cuentan en la actualidad con la debida cobertura legal, extremo este último -lo adelantamos ya- al que responderemos afirmativamente en el Fundamento de Derecho siguiente.

2.3. Y, en tercer lugar -pero no por ello menos importante-, no compartimos la doctrina sentada, por primera vez, en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017 y reiterada, posteriormente, por el mismo órgano jurisdiccional y por otros Tribunales Superiores de Justicia, porque priva absolutamente de sentido al fallo de la STC 59/2017, que venimos comentando. En efecto, atribuyendo en exclusiva y en todo caso al legislador la forma de determinar la existencia o no de un incremento de valor del terreno susceptible de ser sometido a tributación y negando al aplicador del Derecho la posibilidad de valorar la prueba aportada por el contribuyente (de existencia de una minusvalía o decremento de valor del terreno enajenado), se desnaturaliza completamente el fallo de la Sentencia, pues únicamente si se permite al contribuyente probar la inexistencia de plusvalía y al aplicador del Derecho valorar la prueba aportada por el contribuyente el fallo de la STC 59/2017 puede cumplirse en sus términos estrictos; en particular, resulta posible inaplicar el IIVTNU únicamente en la medida en que se someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

A este respecto, acertadamente, se afirma en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 31 de enero de 2018, recaída en rollo de apelación núm. 159/2017, lo siguiente:

"Por lo demás, a juicio de la Sala, el alcance de la reiterada sentencia no es otro que el que resulta del claro tenor que expresa el fallo como resultado del fundamento jurídico último que el Tribunal dedica a precisar tal extremo, lo que evidencia que no ha tenido voluntad de realizar un pronunciamiento de inconstitucionalidad de carácter absoluto, radical o incondicionado. En este mismo sentido se razona en las sentencias de los Juzgados n. 1 y 4 antes citadas indicando que "de admitirse la anulación de cualesquiera liquidación recurrida que se hubiera emitido en aplicación de los preceptos declarados inconstitucionales en los términos de las sentencias reseñadas, se estaría igualando las consecuencias de estas sentencias con los efectos de una sentencia con declaración de inconstitucionalidad genérica y sin matizaciones. Es decir no se entiende para qué se habrían hecho las salvedades en el Fallo y fundamentos de las sentencias". (FJ 3º).

Finalmente, y por lo que respecta, asimismo, al alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, no es la primera vez que el máximo intérprete de nuestra Constitución declara la inconstitucionalidad parcial de una norma por vulneración de los principios materiales de justicia consagrados en el artículo 31.1 CE. Lo que sí es absolutamente novedoso es la enorme confusión que ha suscitado la exégesis del pronunciamiento constitucional y, lo que es peor, la desatinada interpretación que algunos Tribunales han venido realizando de sus palabras.

En efecto, en la STC 193/2004, de 4 de noviembre, el Tribunal Constitucional se pronunció sobre la conformidad con la Constitución del artículo 90.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en su redacción anterior a la modificación operada por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, por su posible vulneración del artículo 14, en relación con el artículo 31.1 del texto constitucional. En aquella ocasión el Pleno del Tribunal estimó, en relación con la regulación del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), que el hecho de que ley previera el prorrateo de la cuota del IAE en los casos en los que la ruptura del período impositivo general se hubiera producido como consecuencia del inicio (alta) de la actividad una vez iniciado el año natural, pero no contemplara idéntica posibilidad en los casos de cese (baja) una vez comenzado dicho período, suponía gravar idénticas manifestaciones de capacidad económica potencial de forma desigual, careciendo dicha desigualdad de una justificación objetiva y razonable y, por ende, de forma contraria a las exigencias que dimanaban de los artículos 14.1 y 31.1 CE. Efectuado el juicio de constitucionalidad en estos términos, el Tribunal decidió -transcribimos literalmente el contenido del fallo- "[d]eclarar inconstitucional y nulo el art. 90.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, en su redacción original, sólo en la medida en que excluye del prorrateo por

trimestres de las cuotas del impuesto de actividades económicas los supuestos de baja por cese en el ejercicio de actividades económicas". Efectuó, por tanto, una declaración de inconstitucionalidad parcial muy similar a la que se contiene en la STC 59/2017, que analizamos. Sin embargo, en aquella ocasión, no se puso en cuestión que la regulación legal del impuesto fuera constitucional y, por ende, siguiera siendo válida y resultando plenamente aplicable en todos sus extremos, excepto en lo relativo a la falta de previsión legal del prorrateo por trimestres de las cuotas del IAE en los supuestos de baja por cese en el ejercicio de actividades económicas una vez iniciado el periodo impositivo correspondiente.

*QUINTO. Corresponde al sujeto pasivo del IIVTNU probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT") [mandato que no conlleva una quiebra de los principios de reserva de ley tributaria o del principio de seguridad jurídica].*

De la interpretación del alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 que acabamos de efectuar (parcial en lo que se refiere a los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL y total en relación con el artículo 110.4 del TRLHL) resultan, en esencia, tres corolarios: (1) primero, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana ex artículo 110.4 del TRLHL, puede el obligado tributario demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor y, por ende, que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria principal correspondiente al IIVTNU; (2) segundo, demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución); y (3) tercero, en caso contrario, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor). En relación con este último supuesto, esta Sala es consciente de que pudieran darse casos en los que la plusvalía realmente obtenida por el obligado tributario fuera tan escasa que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL pudiera suscitar dudas desde la perspectiva del artículo 31.1 CE. La cuestión, sin embargo, no se nos ha planteado aún y tampoco ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017.

Esto sentado, debemos resolver a continuación las cuestiones de (a) a quién corresponde la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía, (b) qué medios probatorios resultan idóneos para llevarla a efecto y (c) si este último extremo cuenta en la actualidad, y hasta tanto se produzca la intervención legislativa que reclama la STC 59/2017 en su FJ 5 c), con la debida cobertura legal, tal y como reclaman los principios de seguridad jurídica ( artículo 9.3 CE) y reserva de ley tributaria ( artículos 31.3 y 133.1 CE). Pues bien, en relación con los dos primeros interrogantes queremos dejar claro que:

1. 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). En el FJ 5 b) de la STC 59/2017 concluye, concretamente, el máximo intérprete de la Constitución, que "debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir 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).", precisión esta última de la que se infiere inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía. Y esta premisa ha sido admitida también en la cuestión casacional que, con posterioridad al pronunciamiento del Tribunal Constitucional, fijó la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017, citado, en el que, presuponiendo que pesaba "sobre el legalmente considerado como sujeto pasivo la carga de acreditar la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del IIVTNU", consideró que tenía interés casacional objetivo la determinación de los medios concretos de prueba que debían emplearse para acreditar la concurrencia de esta última circunstancia.

2. 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. Precisamente -nos interesa subrayarlo-, fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 para asumir -sin oponer reparo alguno- que, en los supuestos de hecho examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía.

3. 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.

La resolución judicial recurrida en casación ha interpretado, pues, de manera correcta el ordenamiento jurídico al considerar que la STC 59/2017 permite no acceder a la rectificación de las autoliquidaciones del IIVTNU y, por tanto, a la devolución de los ingresos efectuados por dicho concepto, en aquellos casos en los que no se acredita por el obligado tributario la inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, supuestos en los que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL resultan plenamente constitucionales y, por consiguiente, los ingresos realizados por el contribuyente, debidos.

Pues bien, llegados a este punto, y en lo que se refiere a la presunta quiebra del principio de reserva de ley tributaria ( artículos 31.3 y 133.1 CE) y, por derivación, del principio de seguridad jurídica ( artículo 9.3 CE), debemos responder negativamente a la cuestión casacional planteada.

La STC 59/2017 -ya lo sabemos- ha dejado en vigor los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL en las situaciones de existencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido por el contribuyente, debiéndose entender, a la luz del fallo del pronunciamiento constitucional, que dicho incremento de valor debe corresponderse con una plusvalía real y efectiva, supuesto éste cuyo gravamen es el único que resulta compatible con el principio de capacidad económica ( STC 59/2017, FJ 3). Y para acreditar la existencia o no de esa plusvalía real -ya lo hemos dicho también- tanto el contribuyente como la Administración habrán de acudir a los medios de prueba y, más genéricamente, a las reglas generales que en relación con la prueba se contienen en la Sección 2ª del Capítulo II del Título III de la LGT (artículos 105 y siguientes).

De hecho, en un asunto similar al que ahora enjuiciamos -referido también a la valoración de rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible-, pero no idéntico -en aquella ocasión, entre otras alegaciones, se aducía la vulneración del principio de legalidad sancionadora, cuyas exigencias, según reiterada jurisprudencia constitucional, son más estrictas que las que dimanaban de los artículos 31.3 y 133 CE-, el Pleno del Tribunal Constitucional consideró que remitir a la LGT los "medios" con arreglo a los cuales la Administración tributaria podrá comprobar el "valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible", resulta "aceptable desde la perspectiva del artículo 133.1 CE, es decir, desde un punto de vista estrictamente tributario" (no así, en cambio, "a la luz del principio -más estricto- de legalidad recogido en el artículo 25.1 CE, o lo que es lo mismo, en materia sancionadora"). A esta conclusión, en particular, llegó el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 9 de la STC 194/2000, de 19 de julio, por la que se resolvió el recurso de inconstitucionalidad interpuesto en su día contra la Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

Y, a mayor abundamiento, señaló, asimismo, en el FJ 9 de esta Sentencia que "tanto la referencia al "valor real" (...) cuanto la existencia de estos medios tasados de comprobación para determinarlo, permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda o, lo que es igual que, en detrimento de la reserva de ley recogida en el art. 133.1 CE, le esté permitiendo cuantificar, sin límite alguno, un elemento esencial del tributo. Estamos aquí, como en otros

supuestos [ STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 19 a)], ante una fórmula -el "valor real"- que impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias" ( STC 194/2000, FJ 9).

Ciertamente, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas al que se refería la STC 194/2000 existía una mención expresa a la noción de "valor real" -en concreto, en el artículo 46.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993-, mención legal que, sin embargo, no se contiene en los preceptos del TRLHL que regulan el IIVTNU. En relación con esta última figura impositiva, el artículo 104.1 del TRLHL dispone que el impuesto "grava el incremento de valor que experimentan dichos terrenos (...)", y es la exégesis que el máximo intérprete de nuestra Constitución ha efectuado en la STC 59/2017 la que obliga a interpretar ese incremento de valor como un incremento de valor real para que la plusvalía gravada respete las exigencias que dimanarían del principio de capacidad económica. La omisión legal, empero, no supone una quiebra del artículo 31.3 CE. Y ello por cuanto que la constatación de que existe una plusvalía real es un prius fáctico para la aplicación de la regla objetiva de cálculo prevista en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (que únicamente han quedado en vigor para estos casos) -no un elemento esencial que sirva para cuantificar el impuesto como sucede en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales- cuya concurrencia resulta perfectamente constatable sobre la base del empleo de los medios de comprobación que establece la LGT en los artículos 105 y siguientes de la LGT, medios que permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del terreno onerosamente transmitido en detrimento de la reserva de ley recogida en los artículos 31.3 y 133.1 CE.

Y, en fin, rechazada la vulneración del principio de reserva de ley tributaria establecido en los artículos 31.3 y 133.1 CE debe desestimarse, asimismo, la quiebra del principio de seguridad jurídica garantizado en el artículo 9.3 CE.

Conforme a reiterada jurisprudencia constitucional "la seguridad jurídica ha de entenderse como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados, procurando 'la claridad y no la confusión normativa' ( STC 46/1990, de 15 de marzo, FJ 4), y como 'la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho' ( STC 36/1991, de 14 de febrero, FJ 5). En definitiva, sólo si en el ordenamiento jurídico en que se insertan, y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica" ( STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 5; o STC 93/2013, de 23 de abril, FJ 10)" [ STC 84/2015, de 30 de abril, FJ 3 b)].

Pues bien, teniendo en cuenta las concreciones que acabamos de efectuar en torno a quién corresponde la carga de la prueba de la existencia de minusvalía; cuál ha de ser el objeto de la prueba -la existencia de un minusvalía real- y, en fin, cuáles los medios de que dispone el sujeto pasivo para acreditar la existencia de un decremento de valor del terreno, no puede afirmarse que los preceptos que han quedado en vigor tras la STC 59/2017 (en los términos en los que deben ser interpretados a la luz del pronunciamiento constitucional), teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, generen en el obligado tributario una "incertidumbre razonablemente insuperable" o una falta de certeza o certidumbre de tal intensidad que contravenga los dictados que dimanarían del principio de seguridad jurídica.

#### SEXTO. *Sobre la supuesta vulneración del principio de igualdad.*

Descartada la existencia de una vulneración de los principios de reserva de ley tributaria y seguridad jurídica, debe rechazarse asimismo que se produzca en el supuesto que analizamos una quiebra del principio de igualdad, ya sea de la igualdad en la aplicación de la ley ( artículo 14.1 CE), ya sea de la igualdad que en el ámbito específico del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos reconoce el artículo 31.1 CE.

En primer lugar, no puede admitirse la denunciada vulneración del principio de igualdad en la aplicación de la ley ( artículo 14.1 CE). Ciertamente, algunos Tribunales Superiores de Justicia, cuya doctrina hemos extractado en el Fundamento de Derecho tercero de este pronunciamiento, han venido considerando que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL son radicalmente nulos y han quedado definitivamente expulsados de nuestro ordenamiento jurídico, de manera que, ante la inexistencia de parámetro legal que permita apreciar con carácter

previo a la aplicación del tributo si existe o no plusvalía susceptible de ser sometida a imposición, no cabe aplicar el impuesto ni girar liquidación alguna por este concepto. Otros Tribunales Superiores de Justicia, en cambio, han entendido que la STC 59/2017 expulsa exclusivamente del ordenamiento jurídico los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL en los casos en los que se gravan plusvalías inexistentes, de forma que, en aquellos supuestos en los que el contribuyente pruebe que ha existido una minusvalía o decremento de valor del terreno transmitido onerosamente, no procederá liquidar el tributo.

Admitida, como no podía ser de otra forma, la existencia de esta divergencia interpretativa no cabe, sin embargo, concluir que la misma represente una vulneración del principio de igualdad que reconoce el artículo 14 CE. Y ello por cuanto que constituye jurisprudencia reiterada del máximo intérprete de nuestra Constitución que la igualdad en la aplicación de la ley en el ámbito jurisdiccional -y, asimismo, dentro de la Administración ( STC 47/1989, de 21 de febrero, FJ 2)- únicamente es predicable de las decisiones que tengan su origen en un mismo órgano o entidad, identidad de órgano judicial que reclama, a su vez, no solo la identidad de Sala, sino también la de la Sección. De acuerdo con el Tribunal Constitucional para que pueda entenderse vulnerado el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley es necesaria la concurrencia de varios requisitos (por todas, SSTC 111/2002, de 6 de mayo, FJ 2; 31/2008, de 25 de febrero, FJ 2; 160/2008, de 12 de diciembre, FJ 3; y 105/2009, de 4 de mayo, FJ 5), entre los que se cuentan "[l]a identidad de órgano judicial, entendiéndose por tal, no sólo la identidad de Sala, sino también la de la Sección, al considerarse cada una de éstas como órgano jurisdiccional con entidad diferenciada suficiente para desvirtuar una supuesta desigualdad en la aplicación de la ley" [ STC 38/2011, de 28 de marzo, FJ 6 b)].

Proviene las resoluciones contradictorias que se aducen en la casación de órganos judiciales distintos - en particular, de Tribunales Superiores de Justicia diferentes- es evidente que no ha existido la quiebra de la igualdad en la aplicación de la ley ( artículo 14 CE) que se invoca. Y lo mismo puede afirmarse de la alegada vulneración del principio de igualdad que para el ámbito tributario reconoce el artículo 31.1 CE.

Como es de sobra conocido, la aplicación del principio de igualdad presupone la identidad de los términos de comparación (o, lo que es lo mismo, que los términos de comparación sean homogéneos), presupuesto éste cuya aplicación en el ámbito tributario conlleva que los contribuyentes afectados evidencien idéntica riqueza o capacidad económica. Únicamente, pues, en los supuestos en los que, ante iguales manifestaciones de riqueza o capacidad económica, la norma establezca un diferente gravamen carente de justificación objetiva y razonable, se entenderá vulnerado el principio de igualdad en el ámbito del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas [entre otras muchas, SSTC 10/2005, de 20 de enero, FJ 5; 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3; 54/2006, de 27 de febrero, FJ 6; 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5; y, más recientemente, SSTC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 5; 60/2015, de 18 de marzo, FJ 4; y 77/2015, de 27 de abril, FJ 3 a)].

Pues bien, es evidente que, tras la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL contenida en la STC 59/2017, el principio de igualdad tributaria no "obliga en todo caso - reproducimos en este punto el interrogante planteado en la cuestión casacional objetiva fijada en el auto de admisión- 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 inexpressiva de capacidad económica". Y es que, si así fuera, se estaría atribuyendo la misma consecuencia jurídica -esto es, la inaplicación del impuesto- a supuestos disímiles -en unos casos se habrían sometido a tributación en el IIVTNU manifestaciones de riqueza existentes (plusvalías reales) y en otros no (minusvalías efectivas)- y, por ende, se estaría aplicando el corolario que dimana del mandato constitucional de igualdad en casos en los que este principio, simplemente, no resulta aplicable. Como ha reiterado incesantemente el Tribunal Constitucional, ni la igualdad que reclama el artículo 14 CE, ni la que impone el artículo 31.1 CE se aplican a supuestos de falta de identidad de los términos de comparación. Y resulta obvio que en el caso que nos ocupa los términos de comparación serían disímiles.

**SÉPTIMO.** *Criterios interpretativos sobre los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del TRLHL, a la luz de la STC 59/2017.*

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio:

1º) 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, por cualquiera de los medios que hemos expresado en el fundamento de derecho Quinto, 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.

2º) 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 "imp[ide] 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 [...]."

#### **Tercero.** *Contenido interpretativo de esta sentencia.*

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión, lo que debemos hacer necesariamente por remisión íntegra a la interpretación plasmada en el fundamento séptimo de la sentencia de 9 de julio último.

Así, a la cuestión formulada por el auto de admisión como necesitada de esclarecimiento, consistente en "...[D]eterminar 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...", hemos de efectuar una remisión total a lo que al respecto señala dicho fundamento séptimo.

#### **Cuarto.** *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

Es en la resolución de las cuestiones suscitadas en este recurso de casación donde esta sentencia debe diferir -por pura coherencia, fundada en la inversión de las posiciones procesales, fruto a su vez del sentido de los respectivos fallos- de la respuesta contenida en la sentencia a la que continuamente nos venimos refiriendo, pues, como arriba indicamos, la aquí impugnada anula la liquidación del IIVTNU, por considerar que, al margen de la situación concreta de ganancia o pérdida patrimonial experimentada con ocasión de la transmisión mortis causa del inmueble, dato del que abiertamente prescinde, salvo para hacer un comentario al que después aludiremos, el impuesto no podía ser exigido por haber perdido vigencia total el precepto legal habilitante del gravamen. En otras palabras, la sentencia aquí impugnada es el exponente claro de la que hemos venido a considerar la mal llamada tesis maximalista, pues aún descartando el uso de la expresión, la recogemos al menos para facilitar la comprensión de su sentido y alcance.

Ello nos conduce a las declaraciones siguientes, que vamos a fundamentar en lo declarado con valor de doctrina, y ampliamente transcrito, en nuestra sentencia de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación núm. 6226/2017:

1) La sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Zaragoza, de 24 de julio de 2017 -procedimiento abreviado núm. 220/2016- debe ser casada y anulada, en tanto contiene un criterio contrario al que hemos establecido, ya que considera erróneamente que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, sobre

determinación de la base imponible del impuesto municipal que nos ocupa, han sido expulsados de modo absoluto e incondicional del ordenamiento jurídico, afirmación que hemos rechazado formalmente, al afirmar que "(tales artículos) ...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".

2) Pese a la disconformidad a derecho de la sentencia de instancia, debemos estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto, lo que lleva consigo la nulidad de los actos administrativos de liquidación y revisión allí enjuiciados, en tanto han hecho indebidamente objeto de gravamen una verdadera y propia minusvalía patrimonial, inexpressiva de capacidad económica alguna, en contra de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017 y en nuestra doctrina jurisprudencial.

A tal efecto, resulta determinante la declaración de la sentencia impugnada de que también procedería "la estimación del recurso [...] por los hechos expuestos en la demanda y los documentos que se acompañan de los que se desprende la pérdida de valor, pues a fecha de fallecimiento el valor de mercado de la vivienda era de 75.990 euros y por tanto inferior al precio de adquisición (180.300 Euros)". Hecho evidente -además de no contradicho- que denota que con ocasión de la transmisión mortis causa del inmueble la Sra. Ruth experimentó una clara, manifiesta y evidente minusvalía patrimonial que, dado todo lo que se ha razonado con anterioridad, en ningún caso podía dar lugar a la exacción del impuesto controvertido.

#### **Quinto. Pronunciamiento sobre costas.**

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

### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia, por remisión al fundamento séptimo de nuestra sentencia de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación núm. 6226/2017.

2º) Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por el AYUNTAMIENTO DE ZARAGOZA, contra la sentencia núm. 173/2017, de fecha 24 de julio de 2017, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Zaragoza, dictada en el procedimiento abreviado núm. 220/2016, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 220/2016 interpuesto por doña Ruth contra la resolución de 25 de abril de 2016 de la Jefa de la Unidad de Impuestos Inmobiliarios del Servicio de Gestión Tributaria de la Agencia Municipal Tributaria del Ayuntamiento de Zaragoza, que desestima el recurso de reposición instado contra la resolución de 3 de noviembre de 2015 que deniega la rectificación de la autoliquidación núm. 4280/2015 practicada, por un importe total de 540,46 euros, en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por la transmisión mortis causa del tercio de la vivienda sita en Zaragoza, CALLE000 NUM000, núm. NUM001- NUM002, NUM003 NUM004, y, en su virtud, declarar la nulidad de los mencionados actos administrativos, por ser disconformes con el ordenamiento jurídico.

4º) No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen  
D. Jose Diaz Delgado D. Angel Aguillo Aviles  
D. Francisco José Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas  
D. Rafael Toledano Cantero D. Dimitry Berberoff Ayuda

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Angel Aguallo Aviles, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico

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.