

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

Referencia: NFJ077417

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**

Sentencia 1644/2019, de 27 de diciembre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 124/2016

**SUMARIO:**

**IIVTNU. Base imponible. Periodo de generación del incremento. Adquisición por el terreno de la condición de urbano.** Como bien considera el Juzgado *a quo*, las partes están de acuerdo en las fechas de la adquisición y transmisión de la finca que nos ocupa. Sin embargo, la actora defiende que como quiera que el terreno se adquirió como rústico y únicamente adquirió la condición de urbano tras la aprobación del proyecto de reparcelación, es a partir de esa fecha que puede calcularse el IIVTNU. Sin embargo, estima la Sala que la fecha que ha de tomarse como base para dicho cálculo: es la de adquisición del terreno tal y como ha hecho el Ayuntamiento, y no la fecha en la que pasa a adquirir la naturaleza urbana. El IIVTNU se devenga por la transmisión de un terreno que en el momento de la transmisión tiene naturaleza urbana, sin perjuicio de en qué momento ha adquirido esa condición. Ciertamente, la calificación urbanística del terreno tiene relevancia en el momento que se produce el hecho imponible (a los efectos de examinar si la transmisión está sujeta al impuesto), pero la fecha de adquisición de la naturaleza de urbana no afecta a la cuantificación del impuesto, en el sentido declarado por el Tribunal Supremo.

**PRECEPTOS:**

RDLeg 2/2004 (TRLHL), art. 104.

**PONENTE:***Don Juan Antonio Toscano Ortega.*

Magistrados:

Don MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

Don RAMON GOMIS MASQUE

Don JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

Rollo de apelación nº 124/2016

Partes : INSTITUT CATALÀ DEL SÒL C/ DIPUTACIÓ DE BARCELONA

SENTENCIA Nº 1644

Ilmos. Sres.

PRESIDENTE:

D.ª MARÍA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

MAGISTRADOS:

D. RAMON GOMIS MASQUÉ

D. JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA

En la ciudad de Barcelona, a veintisiete de diciembre de dos mil diecinueve

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el rollo de apelación nº 124/2016 , interpuesto por INSTITUT CATALÀ DEL SÒL , representado el Procurador D. ANGEL MONTERO BRUSELL, contra la sentencia de 7.7.16 dictada por el Juzgado de lo Contencioso- administrativo nº 2 de los de Barcelona, en el recurso jurisdiccional n313/15-S .

Habiendo comparecido como parte apelada DIPUTACIÓ DE BARCELONA

representado por el Letrado de la DIPUTACION DE BARCELONA .

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado. D. JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA, quien expresa el parecer de la SALA.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

La sentencia apelada contiene el fallo del siguiente tenor: " Que debo DESESTIMAR Y DESESTIMO el Recurso Contencioso Administrativo interpuesto por INSTITUT CATALÀ DEL SÒL contra la Resolución la Gerencia del ORGT, de 18 de octubre de 2015, por la que se estimó parcialmente el recurso interpuesto por la actora contra la liquidación en concepto IIVTNU número 00847401-0000370123, por importe total de 180.366,30 euros, por la transmisión de la parcela número 9 sita en el Sector de Actividades Económicas <Els Plans de la Sala>, en la calle Onze de Setembre 23, del municipio de Sallent, transmisión realizada el 6 de junio de 2014, declarando que el citado acto es ajustado a derecho, y sin que proceda la imposición del pago de costas procesales".

#### Segundo.

Contra dicha resolución judicial se interpone recurso de apelación por la parte actora, siendo admitido por el Juzgado a quo con remisión de lo actuado a este Tribunal ad quem previo emplazamiento de las partes procesales, personándose éstas ante este órgano judicial en tiempo y forma.

#### Tercero.

Desarrollada la apelación, y tras los oportunos trámites procesales que prescribe la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, en su respectivos artículos, en concordancia con los de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, se señala para votación y fallo el día 7 de marzo de 2018, lo que tiene lugar en la fecha indicada.

#### Cuarto.

Por sentencia de esta Sala y Sección número 214/2018, de 14 de marzo, se resuelve: " Estimar el recurso de apelación número 124/2016 interpuesto por la parte actora, Institut Català del Sòl, contra la sentencia número

223/2016, de 7 de julio, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de los de Barcelona y su provincia, y, consiguientemente, revocar dicha sentencia y, en su lugar, estimar el recurso contencioso-administrativo número 313/2015-S interpuesto por Institut Català del Sòl contra la resolución de 18 de octubre de 2015 de Gerència, Organisme de Gestió Tributària, Diputació de Barcelona, más arriba identificada. Sin imposición de costas procesales en esta segunda instancia".

#### **Quinto.**

Contra dicha sentencia el Organismo de Gestió Tributària, Diputació de Barcelona, interpone recurso de casación. La Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Supremo dicta la sentencia número 1124/2019, de 18 de julio, cuyo fallo es del tenor literal siguiente: " 1º) Fijar como criterios de esta sentencia, que la interpretación del artículo 104 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo , en relación con los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, atendida la declaración de inconstitucionalidad que para estos tres últimos preceptos ha decidido el Tribunal Constitucional en la sentencia 59/2017, de 11 de mayo -, y 109 del mismo texto legal, determina la inexistencia del hecho imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana cuando el interesado acredite la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del impuesto. 2º) Declarar haber lugar al recurso de casación nº 4413/2018, interpuesto por el ORGANISMO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA DIPUTACION DE BARCELONA, contra la sentencia nº 241/2018, de 14 de marzo, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso de apelación nº 124/2016, sentencia que se casa y anula. 3º) Ordenar la retroacción de actuaciones para que la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña dicte nueva sentencia conforme a lo expresado en el Fundamento de Derecho Cuarto, valorando la prueba a los efectos de determinar si se ha producido una minusvaloración del valor del inmueble o, por el contrario, un incremento de su valor, puesta de manifiesto con ocasión de su transmisión. 4º) Respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad".

#### **Sexto.**

Recibida por esta Sala y Sección dicha sentencia, se señala para votación y fallo el día 11 de diciembre de 2019, lo que tiene lugar en la fecha indicada.

#### **Séptimo.**

En la sustanciación del procedimiento se han observado y cumplido todas las prescripciones legales.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Sobre el objeto del recurso de apelación.

Se impugna en la presente alzada por Institut Català del Sòl la sentencia número 223/2016, de 7 de julio, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de los Barcelona y su provincia en su recurso contencioso-administrativo número 313/2015-S, seguido por los trámites del procedimiento ordinario entre Institut Català del Sòl, y Organisme de Gestió Tributària, Diputació de Barcelona, resolución judicial que declara: " Que debo DESESTIMAR Y DESESTIMO el Recurso Contencioso Administrativo interpuesto por INSTITUT CATALÀ DEL SÒL contra la Resolución la Gerencia del ORGT, de 18 de octubre de 2015, por la que se estimó parcialmente el recurso interpuesto por la actora contra la liquidación en concepto IIVTNU número 00847401-0000370123, por importe total de 180.366,30 euros, por la transmisión de la parcela número 9 sita en el Sector de Actividades Económicas <Els Plans de la Sala>, en la calle Onze de Setembre 23, del municipio de Sallent, transmisión realizada el 6 de junio de 2014, declarando que el citado acto es ajustado a derecho, y sin que proceda la imposición del pago de costas procesales". La sentencia apelada delimita el objeto del recurso en el fundamento de derecho primero, expone en síntesis los motivos del recurso y de oposición en el fundamento de

derecho segundo y examina la controversia centrada en la existencia del hecho imponible del impuesto en sus fundamentos de derecho tercero y cuarto. Se reproducen seguidamente sus fundamentos de derecho primero y cuarto:

" PRIMERO. De acuerdo con el escrito de interposición del recurso es objeto del mismo la desestimación presunta del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación en concepto de Impuesto sobre el Incremento de valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ("IIVTNU") número 00847401-0000370123, por importe total de 180.366,30 euros, por la transmisión de la parcela número 9 sita en el Sector de Actividades Económicas "Els Plans de la Sala", en la calle Onze de Setembre 23, del municipio de Sallent, transmisión realizada el 6 de junio de 2014.

Con posterioridad -concretamente el 18 de octubre de 2015- la Gerencia del ORGT dictó resolución expresa del recurso de reposición referido, por la que se acuerda: "Estimar parcialment el recurs de reposició presentat pel Sr. JOAN PINYOL I RIBAS, actuant en nom i representació de l'INSTITUT CATALA DEL SOL, amb NIF Q0840001B, contra la liquidació de l'Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana amb clau de cobrament número 00847401- 0000370123, corresponent a la transmissió de data 6 de juny de 2014, de la parcel·la número 9, del Sector d'Activitats Econòmiques "Els Plans de la Sala", identificada a efectes cadastrals amb la referència 8167114 DG0286N-0001/IF, situat al carrer Onze de Setembre 23, del municipi de SALLENT, formalitzada en escriptura pública de segregació i compravenda davant l'Il. Notari Sr. Jaime Monjo Carrió, amb número 698 del seu protocol, en el següent sentit:

Primer.- Declarar la conservació de l'acte administratiu impugnat i confirmar la liquidació de l'Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana núm. 00847401-0000370123.

Segon.- Retrotraure les actuacions practicades en via de gestió tributària al moment previ a la notificació de la liquidació de l'Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana núm. 00847401-0000370123, per manca de notificació del valor cadastral amb anterioritat a la notificació de l'esmentada liquidació.

Tercer.- Requerir el pagament de la liquidació impugnada en període voluntari de cobrament en els termes de l'article 62.2 de la LGT/2003.

Quart.- Desestimar la resta d'al·legacions formulades pel reclamant."

Mediante Auto de fecha 26 de enero de 2016, se acordó haber lugar a la ampliación del recurso en relación con la citada resolución. (...)

#### Cuarto.

Conforme al artículo 104.1 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 (en adelante LHL) el INVTNU es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años. La LHL igualmente dispone que en las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante IBI), conforme a las reglas que establece el artículo 107 del propio Texto.

Las partes están de acuerdo en que las fechas de la adquisición y transmisión de la finca que nos ocupa, esto es, el 11 de febrero de 1993 y el 6 de junio de 2014. Sin embargo, la actora parece que defiende que como quiera que el terreno se adquirió como rústico el 11 de febrero de 1993, y únicamente adquirió la condición de urbano tras la aprobación del Proyecto de Reparcelación del Pla Parcial Plans de Sala, y que la inscripción registral de la parcela adjudicada se produjo el 2 de marzo de 2004, es a partir de esa fecha que puede calcularse el IIVTNU.

Pero esa circunstancia no cambia las cosas. El IIVTNU se devenga por la transmisión de un terreno que en el momento de la transmisión tiene naturaleza urbana, sin perjuicio de en qué momento ha adquirido esa consideración.

De otra parte, la actora mantiene que no ha habido incremento del valor del bien, y discute que deba calcularse el IIVTNU de acuerdo con el valor catastral de los bienes ya que éste no es el valor real de los mismos, sino el de su transmisión. Resulta cuanto menos contradictorio que la actora considere que el valor catastral no es

el real cuando, pese a que su recurso de reposición se estimó parcialmente, no haya acreditado haber recurrido dicho valor catastral.

En todo caso, la LHL es clara al establecer la fórmula de cálculo del impuesto que debe partir del valor catastral, y si el interesado no estaba de acuerdo con ese valor debió de haber solicitado su revisión ante el Catastro.

Además, sobre esta cuestión se han pronunciado varios juzgados de lo contencioso de esta ciudad de Barcelona, rechazando que las sentencias del TSJC que se citaban por la parte actora en esos recursos -algunas de ellas coincidentes con las que se citan en la demanda presentada en este procedimiento- sirvieran para sostener la tesis de la parte actora.

Así, en la Sentencia 318/2014, de 19 de noviembre, del Juzgado 14, dictada en el procedimiento abreviado 420/2013 se decía:

"Cuarto.- Así las cosas, conviene precisar que la jurisprudencia es, indudablemente, la que de modo reiterado se establece por el Tribunal Supremo en sus sentencias, al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho, que es la que complementa el ordenamiento jurídico, según el artículo 1.6 del Código Civil, y no la que pueda resultar de las resoluciones de los Tribunales Superiores de Justicia o de la Audiencia Nacional, como recuerda la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2012, reiterando las de 29 de octubre de 2010, 8 de octubre de 2010 y 28 de febrero de 2011.

Junto con lo anterior, cabe poner de relieve que las indicadas sentencias del TSJ de Cataluña que se citan en la demanda, resuelven en sentido desestimatorio los recursos promovidos contra las Ordenanzas fiscales reguladoras del Impuesto.

A su vez, tales consideraciones del TSJ en las sentencias que se invocan que, como se ha dicho, desestiman los recursos directos contra las Ordenanzas Fiscales reguladoras del Impuesto, sólo pueden ser vistas como opinión doctrinal "obiter dictum", por lo que es de aplicación al caso la doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, según la cual, los simples "obiter dicta", cuanto tales, y con independencia de su mayor o menor acierto, no permiten fundar con éxito un motivo de impugnación.

Pues bien, lo cierto es que la configuración de la base tributaria del impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana depende del valor catastral fijado a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en las transmisiones de dichos terrenos de naturaleza urbana, el valor en el momento del devengo será el que tenga fijado en ese momento, a efectos del IBI, cuya determinación ha de realizarse por los trámites integrantes del procedimiento de determinación de valores catastrales, cuestión que ha de resolver la Gerencia Regional del Catastro, habida cuenta que la competencia para fijar el valor catastral no corresponde a los ayuntamientos. Y esto es así con independencia del precio de la compraventa, pues no puede quedar a disposición de la parte la aplicación de la norma.

En este sentido, lo que ha reiterado la jurisprudencia del Tribunal Supremo, es que el interesado puede acogerse al derecho de comprobación y, en su caso, rectificación de los valores determinantes de la base imponible del tributo, y para poder obtenerse el valor corriente en venta del terreno transmitido, valor real que prevalece sobre el de la presunción de los Índices Valorativos Municipales.

El TSJ de Madrid en sus sentencias de 11 y 26 de diciembre de 2013 razona: <<Ciertamente que la argumentación del recurrente tendría ciertos visos de éxito - cuando menos, a efectos de estimar procedente el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad- si llegase a acreditar que la aplicación del cálculo matemático (fundamentado en el valor catastral) contemplado en la ley, arrojaría un resultado superior a la plusvalía o incremento real acaecido en la operación gravada. Dicho de otra forma, para que pudiera prosperar la pretensión del recurrente tendría que acreditar que la plusvalía real generada es inferior a la contemplada a la liquidación impugnada.

Pues bien, examinado el material probatorio aportado por el recurrente, en modo alguno se desprende (ni hay el más mínimo indicio de ello) que la plusvalía obtenida por el transmitente (sujeto pasivo del impuesto) es inferior a la contemplada en la liquidación girada por el Ayuntamiento demandado (resultado de aplicar el cálculo matemático contemplado en el artículo 107). Toda la actividad probatoria del demandante ha ido dirigida a intentar acreditar que el valor real del inmueble, en la fecha de la transmisión, es muy inferior al valor catastral contemplado en la correspondiente ponencia de valores, pero ello, aun cuando fuera cierto, en modo alguno implica que la plusvalía o incremento de valor gravados sea superior a la realmente obtenida>>.

**Quinto.**

Los supuestos en que el Tribunal Supremo ha estimado que no se produce aumento de valor ha sido en los casos de declaración de la zona donde se ubica la finca como Conjunto Histórico Artístico (e, incluso, a partir de la incoación del expediente determinante de tal declaración), y, sobre todo, desde que el edificio construido en el terreno alcanza las calificaciones y carácter expresados, dadas las limitaciones que al derecho de propiedad inmobiliaria, en tales condiciones, establece la normativa sobre Patrimonio Histórico Artístico. (Por todas la Sentencia de 25 de febrero de 2010 ).

Lo que guarda consonancia con la esencia del Impuesto ( Sentencia del TS de 18 de julio de 2003 reiterando doctrina anterior) en el sentido de que el I.M.I.V.T. grava el aumento de valor experimentado, referido sólo a los terrenos urbanos, por la actuación de los Entes Locales o por el progreso de los pueblos y ciudades, cuyo objeto es que retorne una parte de la plusvalía, precisamente a los que la han generado. Su objeto o finalidad se halla mas cercano al de las Contribuciones Especiales, con la diferencia de que en éstas, el aumento de valor se concreta al experimentado por los bienes inmuebles urbanos como consecuencia de la realización de obras concretas o por el establecimiento o ampliación de servicios municipales, también concretos, en tanto que en el I.M.I.V.T. el aumento de valor retorna al Municipio por la actuación general, no concretada, de éste, o por el propio crecimiento y progreso de pueblos y ciudades.

Junto con lo anterior, la liquidación practicada se ampara en la Ordenanza Fiscal, cuya conformidad a derecho no se cuestiona y que a la vez se ajusta a las previsiones de la Ley, siendo el criterio legal claro y no suscita ninguna duda.

Del mismo modo, debe tenerse en cuenta (doctrina de los actos propios) que en la escritura pública notarial de aceptación y adjudicación de herencia, las partes comparecientes son conscientes de la realización del hecho imponible, en tanto requieren a la Sra. Notaria, <<por tal que remita al Ayuntamiento correspondiente copia simple de esta escritura, con el valor de la comunicación a la que se refiere el art. 110-6-b de la Ley reguladora de las Haciendas Locales>> (último párrafo del tercero de los otorgamientos, folio 105 vuelto y 106 del expediente), no existiendo vicio del consentimiento del artículo 1265 Ccen tal declaración efectuada en sede notarial.

En definitiva, se ha realizado el hecho imponible del IMIVTNU previsto en el artículo 104 del TR de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, y no concurre ninguno de los únicos casos de estricta no sujeción establecidos, y al Ayuntamiento demandado, como recuerda la Sentencia del propio TSJ de Cataluña de 25 de marzo de 2014 <<le corresponde únicamente practicar las liquidaciones tributarias aplicando los valores catastrales facilitados por la Gerencia del Catastro de tal forma que mientras dichos valores no sean anulados (y en el presente caso la propia apelante reconoce que no se ha impugnado ni el valor catastral ni la Ponencia de valores) el valor catastral vigente es válido y debe ser aplicado en las liquidaciones que se practiquen>>."

Y esta Juzgadora hace suyas las anteriores consideraciones.

En similares términos se pronunció ese mismo Juzgado en el Sentencia número 203/2014, de 1 de julio, dictada en el recurso contencioso-administrativo 182/2013 .

Cierto es que esa última Sentencia ha sido revocada de forma reciente por la número 1250/2015, de 3 de diciembre de 2015, dictada por la Sección Primera del TSJC en el rollo de apelación 193/2014, pero de esa decisión esta juzgadora, respetuosamente, discrepa.

A todo ello debe añadirse que la modificación que sufrió el IIVTNU (se suprimió el adjetivo "real" que acompañaba al sustantivo "incremento"), supuso que desde ese momento, y ya sin duda alguna, el hecho imponible del tributo se fundamenta en el beneficio que esos terrenos tienen por la intervención de la Administración sobre el suelo urbano, o, si se quiere, ese incremento es una ficción jurídica (que no admite prueba en contra, de acuerdo con la redacción de la LHL) que resulta de las propias reglas de valoración que establece la propia LHL.

En otras palabras, el IIVTNU no es un impuesto que grave plusvalías como ganancias de capital (el resultante de la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición, como puede ser el IVA), como parece que se pretende por la parte actora, o si se quiere, no se está ante un impuesto que grave las transmisiones (como el Impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados), sino el incremento de valor como consecuencia de la realización de obras públicas, dotación de servicios públicos y, en general, de la actividad urbanística de los municipios, y esas actuaciones no necesariamente ha de comportar un incremento de ese concreto bien, sino de forma genérica al municipio.

Y ese incremento de valor se calcula en función de los valores catastrales (que son conocidos por los propietarios), y aplicando los índices que corresponda en función de los años transcurridos desde la última

transmisión, todo ello de acuerdo con la configuración legal del propio tributo. De ahí que de la regulación del propio tributo se derive necesariamente que no pueda admitirse prueba en contrario. Otra cosa es que, antes de que se produzca la transmisión, el propietario solicite y obtenga la revisión de la valoración catastral, y será en ese procedimiento en el que, en su caso, podrá proponer prueba para acreditar que el valor del bien no se corresponde con el catastral.

A modo de recapitulación, la regulación del IIVTNU es clara y de ella se derivan las siguientes características;

No se indica que se esté grabando el aumento del valor del terreno desde la anterior transmisión (esto sólo se tiene en cuenta la hora de calcular la cuota tributaria, con un mínimo de un año y un máximo de veinte, límites que nunca podrían establecerse si el IIVTNU tuviera la naturaleza sostenida por la actora);

Esta diferencia de valor entre dos transmisiones constituye precisamente la base imponible de otros tributos, como son el IRPF o del IS;

La base imponible se calcula partiendo del valor catastral del inmueble, que aunque tiene una cierta relación con el valor real del inmueble, no se corresponde nunca con el valor real (que es su límite máximo);

No existe ninguna previsión normativa en la gestión del tributo que obligue al sujeto pasivo a comunicar el valor real de transmisión, que según la actora sería un elemento esencial;

La administración local no puede realizar ningún procedimiento de comprobación de valor (algo lógico si se tiene en cuenta que según la ley el cálculo es objetivo);

Y, por último, el artículo 110.4 de la LHL prohíbe expresamente la prueba en contrario y dispone el Ayuntamiento únicamente puede comprobar que las liquidaciones o autoliquidaciones se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas del impuesto "sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas".

Y es que, aceptar la interpretación que ha hecho de forma reciente nuestro TSJC supone vulnerar el principio de tutela judicial efectiva de los Ayuntamientos que no pueden aplicar el tributo de forma distinta que la regulada en la LHL, y, en definitiva, no pueden ni han podido nunca calcular el IIVTNU de otra forma, lo que ha comportado que durante mucho tiempo se haya liquidado ese impuesto de forma que la cuota a abonar resultaba muy alejada del incremento real del valor de los terrenos (no hay más que recordar que hasta fechas recientes los precios a veces se quintuplicaban en un breve espacio de tiempo, sin que ese incremento real tuviera su reflejo en la liquidación del tributo).

En otras palabras -y si se nos permite la licencia-, si el Ayuntamiento ha aplicado el tributo de acuerdo con la literalidad de la LHL que impide tener en cuenta otro valor que el catastral, pero luego, incluso en vía contenciosa, se permite que la actora discuta que ese sea el valor para el cálculo del impuesto mediante la práctica de prueba sobre el valor real, es como si se cambiaran las reglas del juego con la partida a punto de acabar.

Y es que el devenir del mercado inmobiliario ha quedado siempre al margen del IIVTNU, precisamente por la configuración legal de ese tributo, que no ha variado más allá de establecer la exención del impuesto, con efectos desde el 1 de enero de 2014, así como para los hechos imposables anteriores a dicha fecha no prescritos, para las personas físicas que transmitan su vivienda habitual mediante dación en pago o como consecuencia de un procedimiento de ejecución hipotecaria, exención recogida en la Ley 18/2014, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia.

Por las razones anteriores, y entendiéndose que la literalidad de la LHL no permite hacer la interpretación que ha hecho nuestro TSJC, y entendiéndose así mismo que debe aplicarse la doctrina del Tribunal Supremo sobre el IIVTNU, esta juzgadora no aplica el criterio mantenido por el TSJC.

De hecho, la interpretación que parece que sostiene el TSJC -que el cálculo del impuesto debe hacerse en función de la diferencia de valor en el momento de la adquisición y en el de venta en la siguiente transmisión-, no se compadece con la literalidad de la LHL, como ya se ha visto.

A todo ello debe añadirse que en la demanda tampoco se mantiene ese criterio (obviamente porque en el caso que nos ocupa la diferencia entre el valor del bien en la última venta y el valor que tenía cuando la actora lo adquirió ofrece, sin duda alguna, un incremento sustancial), sino que simplemente se pretende que el cálculo del IIVTNU se haga en función del valor dado en la última venta.

Además, la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el IIVTNU reconoce que este Impuesto es el único que encuentra su fundamento directo en la Constitución (art. 47 in fine), como forma de la participación de la comunidad en las plusvalías generadas por la acción urbanística de los entes públicos, razón histórica de su

implantación hace ahora aproximadamente 75 años, como indicaba la propia denominación del entonces arbitrio ( Sentencia de 4 de diciembre de 1993 y 29 de noviembre de 1997 ), y esa doctrina no resulta alterada por el hecho de que en fechas recientes los inmuebles puedan venderse por un precio inferior al de adquisición.

Lo relevante es, en definitiva, que la ciudad en su conjunto mejore, hecho indudable pese a la crisis inmobiliaria.

Y es que la especial configuración del IIVTNU comporta que a través de ese impuesto no se somete a tributación un incremento real del bien, sino un incremento cuantificado de forma objetiva, de forma que todos los elementos que lo configuran han sido fijados partiendo de esa premisa.

En otras palabras, el IIVTNU no trata de gravar el concreto beneficio obtenido por el sujeto pasivo con la transmisión de la finca, sino de gravar la plusvalía general y continua a la que se ven sometidos todos los terrenos urbanos y que se pone de manifiesto por la transmisión de los bienes por cualquier título.

Por último, no desconoce esta juzgadora que el Pleno del Tribunal Constitucional, por providencia de 28 de abril actual, ha acordado admitir a trámite la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1012-2015 planteada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 3 de Donostia-San Sebastián, en el procedimiento abreviado núm. 245/2014, en relación con los artículos. 1 , 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa y los artículos. 107 y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales , por posible vulneración de los artículos 24 y 31 de la Constitución .

Pero que se haya admitido a trámite la citada cuestión -y otras dos más de contenido análogo-, no supone, obviamente, que vaya a declararse la inconstitucionalidad de dichos preceptos, máxime si se tiene en cuenta la doctrina del propio Tribunal Constitucional sobre el principio de capacidad económica, STC 7/2010 de 27 de abril . F.J. 6, entre otras:

"Partiendo de esta doctrina es claro que el cumplimiento del principio de progresividad del sistema tributario guarda una estrecha relación con el significado y alcance del concreto tributo examinado. En el presente supuesto nos encontramos con un impuesto, el de actos jurídicos documentados, en su modalidad de documentos notariales, cuya incidencia en el conjunto del sistema tributario es escasa si la comparamos con la de otros impuestos de mayor peso específico. Este sería el caso de las figuras impositivas más relevantes del sistema y así hemos considerado que "es sobre todo a través del impuesto sobre la renta de las personas físicas como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art?. 31.1 CE " ( STC 134/1996, de 22 de julio , F. 6), y concluido que es "innegable que el impuesto sobre la renta de las personas físicas, por su carácter general y personal, y figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario", siendo el tributo "en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta ( art. 131.1 CE ) y de solidaridad ( art. 138.1 CE ) que la Constitución española propugna ( STC 19/1987 , F. 4) y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho ( art. 1.1.CE )" ( SSTC 134/1996, de 22 de julio , F. 6 ; 182/1997, de 28 de octubre, F. 7 , y 189/2005, de 7 de julio , F. 7).

El impuesto sobre actos jurídicos documentados, al igual que sucede con otros impuestos que fueron enjuiciados en ocasiones anteriores, como el impuesto especial sobre determinados medios de transporte ( STC 137/2003, de 3 de julio , F. 7) o el impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas ( STC 108/2004, de 30 de junio , F. 8), no es un tributo global sobre la renta o sobre el consumo, por lo que no puede decirse que constituya uno de los pilares básicos o estructurales de nuestro sistema tributario ni el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta y de solidaridad, de manera que no puede afirmarse que la modificación de su tipo de gravamen repercuta sensiblemente en el criterio de reparto de la carga tributaria entre los contribuyentes. Además, a diferencia de los tributos globales sobre la renta de las personas físicas o sobre el consumo, tampoco puede decirse que a través del impuesto sobre actos jurídicos documentados se personalice el reparto de la carga fiscal en nuestro sistema tributario, según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad ( SSTC 137/2003, de 3 de julio, F. 7 , y 108/2004, de 30 de junio , F. 8)."

Y tampoco, a juicio de esta juzgadora, los preceptos legales cuestionados son contrarios al artículo 24 de la Constitución ya que cualquier propietario puede solicitar la revisión del valor catastral de su bien, dato que es sobradamente conocido pues es el que se toma en cuenta para la liquidación del IBI, que es un tributo periódico y

que se paga todos los años, y esa modificación de valor catastral surtirá efecto en transmisiones posteriores del mismo y, en definitiva, repercutirá en el cálculo del IIVTNU".

### Segundo.

Sobre las pretensiones de las partes y los motivos que las fundamentan.

La actora apelante, Institut Català del Sòl, interesa de la Sala que " dicti Sentència que acordi la revocació de la sentència apel·lada en el sentir d'estimar el recurs contenciós administratiu formulat per l'Institut Català del Sòl, declari nul·la i es deixi sense efecte la liquidació de l'IIVTNU, acordant la devolució de l'import de 180.366,30€ pagats per l'Incasòl en data 12 de novembre de 2015". " I, de forma subsidiària, declari que l'import de la liquidació de l'IIVTNU és de 106.886,57€, acordant la devolució de l'excés pagat per Incasòl, i en tots els casos s'acordi la liquidació dels corresponents interessos, amb imposició de les costes processals a la demandada si efectués temerària oposició". Articula el recurso de apelación en torno a los motivos que ordena y rubrica como sigue. 1. " La interpretació de l'art. 104 TRLHL que fa la sentència no es correspon amb la recent jurisprudència del TSJC". " La manca d'un element essencial del fet imposable impedeix el naixement de l'obligació tributària". " Sentència del tribunal Superior de Justícia de Catalunya de 18 de juliol de 2013. Recurs 515/2011, Sala del Contenciós, Secció 1<sup>a</sup>". " Consolidació del canvi en la interpretació de la plusvàlua municipal". 2. " Errònia valoració sobre l'existència d'increment de valor". " Manca de subjecció a l'IIVTNU. Manca de fet imposable", toda vez que el precio de venta del solar, de 1.120.245,50 euros, es inferior al valor catastral considerado, de 2.226.744,78 euros. 3. Subsidiariamente, " Incorrecció del càlcul de la liquidació del IIVTNU".

Frente a ello, la parte demandada, Organisme de Gestió Tributària, Diputació de Barcelona, en su oposición al recurso de apelación interesa de la Sala que " dicte sentència por la que": " (i) Desestime el recurso de apelación, al ser totalmente conforme a Derecho la Sentencia 223/29016 ya que en efecto procedía desestimar el recurso contencioso-administrativo 313/2015 -S, según hemos expuesto en nuestro Motivo Primero". " (ii) Desestime igualmente el recurso de apelación, ya que la actora tampoco desvirtuó la presunción iuris tantum de incremento de valor del terreno, de acuerdo con los que hemos fundamentado en nuestro Motivo Segundo". " (iii) En todos los casos, con imposición de las costas procesales a la recurrente, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 139.2 de la LJCA ". En efecto, son dos los motivos de oposición al recurso de apelación, que ordena y rubrica como sigue. 1. Con carácter principal, " Procedencia de la desestimación del recurso de apelación, al ser conforme a Derecho la sentencia apelada". A) " Sí se realizó el hecho imponible del IIVTNU. El fundamento del IIVTNU no es gravar la ganancia patrimonial gravada por el transmitente, sino gravar la plusvalía generada por la intervención de los poderes públicos". B) " La liquidación de IIVTNU es conforme a derecho, el período de generación del Impuesto es el determinado en la liquidación girada". 2. " Subsidiariamente, tampoco podría ni puede entenderse desvirtuada la presunción iuris tantum de incremento, puesto que la actora no probó en absoluto si existió decremento real del valor de los terrenos desde el momento de su adquisición".

Centrado el objeto de esta alzada en los términos sintéticamente expuestos con anterioridad, y partiéndose aquí de que, como es sabido, el recurso de apelación no puede considerarse en ningún caso como una mera reiteración de la primera instancia cuyo objeto sea la actuación administrativa impugnada en el correspondiente proceso, sino como un proceso especial de impugnación de una resolución judicial cuyo objeto es la sentencia dictada en primera instancia ( sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3<sup>a</sup>, de fecha 3 de noviembre de 1998) para depurar el resultado procesal ya obtenido en la instancia ( sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3<sup>a</sup>, de 15 de noviembre de 1999), procede abordar sin mayor dilación en esta resolución el examen de los motivos impugnatorios del recurso articulados por la apelante en esta alzada y de los correlativos alegatos de oposición a los mismos alzados de contrario por la parte apelada.

### Tercero.

Sobre la sentencia número 1124/2019, de 18 de julio, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Supremo, y la remisión que la misma efectúa a los razonamientos expresados en su sentencia número 1163/2019, de 9 de julio.

Se ha expuesto más arriba (antecedente de hecho quinto) que la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Supremo dicta la sentencia número 1124/2019, de 18 de julio, que resuelve: " 1º) Fijar como criterios de esta sentencia, que la interpretación del artículo 104 del texto refundido de la Ley

reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en relación con los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, atendida la declaración de inconstitucionalidad que para estos tres últimos preceptos ha decidido el Tribunal Constitucional en la sentencia 59/2017, de 11 de mayo -, y 109 del mismo texto legal, determina la inexistencia del hecho imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana cuando el interesado acredite la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del impuesto. 2º) Declarar haber lugar al recurso de casación nº 4413/2018, interpuesto por el ORGANISMO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA DIPUTACION DE BARCELONA, contra la sentencia nº 241/2018, de 14 de marzo, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso de apelación nº 124/2016, sentencia que se casa y anula. 3º) Ordenar la retroacción de actuaciones para que la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña dicte nueva sentencia conforme a lo expresado en el Fundamento de Derecho Cuarto, valorando la prueba a los efectos de determinar si se ha producido una minusvaloración del valor del inmueble o, por el contrario, un incremento de su valor, puesta de manifiesto con ocasión de su transmisión. 4º) Respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad". Se reproducen seguidamente sus antecedentes de hecho primero al cuarto (en parte) y sus fundamentos de derecho primero a cuarto:

" ANTECEDENTES DE HECHO.

#### **Primero.**

Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia nº 241/2018, de 14 de marzo, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó el recurso de apelación 124/2016 interpuesto por el INCASOL contra la sentencia nº 223/2016 del 7 de julio, del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 2 de Barcelona (P.O nº 313/2015), relativo a liquidación tributaria nº 00847401-0000370123, concepto IIVTNU", importe 180.366,30€, girada por la transmisión onerosa realizada el 6 de junio de 2014 de la parcela número 9 sita en el Sector de Actividades Económicas "Els Plans de la Sala", en la calle Onze de Setembre 23, del municipio de Sallent (Barcelona), con referencia catastral número 8167114DG0286N-00011F.

#### **Segundo.**

La sentencia de primera instancia.

La juez de instancia, desestimó el recurso contencioso-administrativo al considerar que se había producido un incremento del valor, calculado de forma objetiva, método admisible en la medida en que el IIVTNU no grava el concreto beneficio obtenido por el sujeto pasivo con la transmisión de la finca, sino la plusvalía general y continua a la que se ven sometidos los terrenos urbanos, puesta de manifiesto por la transmisión del bien.

A estos efectos considera que debe estarse al valor catastral del solar en el momento de su transmisión (2.226.744,78 €), importe muy superior al precio de venta del solar (1.120.245,50 €), fijando como fecha de adquisición y transmisión de la finca el 11/02/1993 y el 06/06/2014, respectivamente.

Asimismo, rechaza la tesis del INCASOL relativa a que en 1993 el terreno se adquirió como rústico, y no fue hasta el año 2004 (al aprobarse la reparcelación), cuando adquirió naturaleza urbana.

En definitiva, la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 2 de Barcelona considera exclusivamente el valor catastral (como urbano) en el momento de la transmisión, esto es el 06/06/2014, sin entrar a realizar una comparativa con el valor de adquisición del terreno en 1993.

#### **Tercero.**

La sentencia de apelación.

La Sala de apelación estimó el recurso de apelación 124/2016 interpuesto por el INCASOL con sustento en la conocida como "tesis maximalista" de la inconstitucionalidad declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de acuerdo a la siguiente argumentación (...):

#### Cuarto.

Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. La letrada del Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, mediante escrito de 18 de mayo de 2018 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia nº 241/2018, de 14 de marzo).

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 25 de mayo de 2018 , ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 3 de octubre de 2018 , en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"[...] 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

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

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 23 de noviembre de 2018, que observa los requisitos legales.

Solicitaba que se revoque la sentencia y se desestime el recurso contencioso-administrativo nº 313/2015 , por no haber probado el decremento del valor del terreno, porque INCASOL no acreditó la inexistencia de hecho imponible en los términos expuestos por la STS de 9 de julio de 2018 (RCA/6228[sic]/2017).

Sostiene que INCASOL únicamente acreditó el valor o precio de la última transmisión efectuada (el 6 de junio de 2014), pero no aportó ni la escritura de adquisición ni ningún informe pericial que certificase que, en el caso concreto, el valor de mercado del suelo había disminuido, pues ni siquiera se hizo la valoración de la finca transmitida a fecha de adquisición de la misma (año 1993), por lo que no existe comparativa de precios (valoraciones) posible entre las fechas de adquisición y de transmisión.

El único documento que aporta INCASOL es un informe con el que intenta probar que el precio de venta de la finca transmitida se ajusta al precio o valor de mercado en el momento de la venta, pero con ello no demuestra que haya existido una disminución real del valor de los terrenos entre la fecha de adquisición (1993) y la de transmisión de los mismo (2014), pues ninguna referencia se hace al valor que tenía el terreno en el año 1993.

Concluye que INCASOL ha incumplido con la carga de la prueba que le corresponde y no ha podido demostrar, ni siquiera indiciariamente, que los terrenos no han experimentado un aumento de valor y, por ende, la inexistencia del hecho imponible IIVTNU, por lo que cabe desestimar el recurso y declarar la resolución impugnada y la liquidación de IIVTNU conforme a derecho.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de las partes recurridas en casación). El procurador don Pablo Sorribes Calle, en nombre y representación del INCASOL, fue emplazado como parte recurrida en este recurso de casación y presentó escrito de oposición de fecha 29 de enero de 2019, argumentando, en síntesis, a los efectos de solicitar la desestimación del recurso de casación interpuesto de contrario, lo siguiente:

- En aplicación de los criterios interpretativos de los artículos 107.1 y 107.2 a) TRLHL que ha fijado la STS de 9 de julio de 2018 , ha quedado acreditado que la transmisión de la propiedad de los terrenos no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor, lo que conlleva apreciar la inexistencia del hecho imponible del IIVTNU.

- No resultan de aplicación los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, ya que en el presente supuesto, consta acreditada suficientemente la inexistencia del hecho imponible, y la transmisión de la propiedad de los

terrenos de referencia no ha puesto de manifiesto un incremento de valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE, y en consecuencia, se produce la falta de sujeción al IIVTNU.

- Incorrección de los parámetros utilizados para el cálculo de la liquidación del IIVTNU. Defiende que no puede tomarse como base del cálculo del IIVTNU la fecha de adquisición de la finca originaria matriz en el año 1993, habida cuenta que dicha finca era rústica y, por lo tanto, no estaba sujeta al impuesto. La fecha que debe tomarse como base para el cálculo del IIVTNU es el 2 de marzo de 2004, fecha en que se solicita la inscripción registral del Proyecto de reparcelación del Plan parcial Plans de Sala, de Sallent y la finca resultante, situada en la calle Onze de Setembre núm. 23, de Sallent, con la referencia catastral núm. 8167114DG0286N0001IF, adquiere naturaleza urbana. No puede tomarse como base para el cálculo del IIVTNU una fecha anterior ya que la finca objeto de transmisión, no existía con anterioridad al 2 de marzo de 2004 y no se corresponde con la finca originaria matriz registral 5.977, de naturaleza rústica, no urbanizable, que fue adquirida por INCASOL en fecha 11 de febrero de 1993.

Solicita que se declare no haber lugar al recurso de casación y se confirme la nulidad de la liquidación de IIVTNU. (...)

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

##### Primero.

La controversia jurídica.

Como se infiere de los antecedentes de hecho, la cuestión jurídica controvertida consiste en determinar si la aplicación de la denominada "tesis maximalista" por la sala de apelación con relación al IIVTNU es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso interpretar cabalmente la STC 59/2017, sentencia que, recogiendo la jurisprudencia sentada en otros pronunciamientos del propio Tribunal Constitucional con relación a 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 hacer referencia, de entrada, a la sentencia de esta Sala y Sección de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación nº 6226/2017 (ES:TS:2018:2499), 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.

##### Segundo.

Remisión a los razonamientos expresados en la sentencia de esta Sala nº 1163/2018, de 9 de julio, que resuelve el recurso de casación nº 6226/2017.

Atendidas tales consideraciones y, en lo que aquí interesa, la esencial identidad entre este asunto y el resuelto en la mencionada sentencia de 9 de julio último, procede recordar aquí la interpretación que tal sentencia efectuó de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional anteriormente referidos, tras lo que será preciso suministrar una respuesta singularizada a la situación particular que el asunto presenta.

Y los pronunciamientos relevantes de la STS de 9 de julio de 2018 (recurso de casación núm. 6226/2017), con relación a idéntica cuestión interpretativa que la que aquí se suscita y por lo que ahora interesa, son estos:

- Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial. En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE.

- El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, "no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene", o, dicho de otro modo, porque "impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica ( SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)". Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la

Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL.

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

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

- Aportada -según hemos dicho, por cualquier medio- por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía.

- Contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente, el obligado tributario dispondrá de los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial. En la vía contencioso-administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 LJCA, y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 LJCA, de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

### Tercero.

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 de 2018:

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 "impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica ( SSTC 26/2017, FJ 7 , y 37/2017 , FJ 5)". Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017 , la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL.

### Cuarto.

Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A tenor del artículo 93.1 LJCA , establecida la interpretación de las normas controvertidas, con arreglo a lo expresado con valor de doctrina sobre la base de nuestra sentencia de 9 de julio de 2018 , pronunciada en el recurso de casación núm. 2662(sic)/2017, debemos resolver lo siguiente:

1.- La sentencia nº 241/2018, de 14 de marzo, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso de apelación nº 124/2016 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) 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 expresar 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.- Anulada la sentencia nº 241/2018, de 14 de marzo, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que resuelve el recurso de apelación únicamente a partir de una interpretación maximalista de las sentencias del Tribunal Constitucional deben abordarse, conforme al artículo 93.1 LJCA , las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso.

Procederá, a estos efectos, ordenar la retroacción de actuaciones, que se justifica ante la circunstancia de que la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña al aplicar directamente la "tesis maximalista" no dio respuesta a los motivos esgrimidos por el INCASOL en su recurso de apelación, en el que aducía la errónea valoración -por el juzgado que conoció en primera instancia- de la existencia de incremento de valor (teniendo en consideración el precio de venta con relación al valor catastral), así como el incorrecto cálculo de la liquidación, pues en 1993 el terreno no tenía condición de urbano, sino que era rústico, por lo que consideraba que el periodo a los efectos de la liquidación debía computarse desde 2004 (año en el que, según alegaba, se solicitó la inscripción registral del Proyecto de reparcelación).

Por tanto, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña habrá de pronunciarse sobre los concretos motivos de apelación esgrimidos por el INCASOL, en particular, (i) sobre el periodo en que debe considerarse que se ha generado la plusvalía y (ii) sobre la circunstancia de que el terreno adquirido en 1993 y el transmitido en 2014 respondían a magnitudes heterogéneas, tanto por superficie -toda vez que el terreno objeto del tributo cuestionado deriva de una sucesión de segregaciones a partir del terreno primigenio de 1993- como por condición urbanística, cuestiones éstas que claramente exceden del interés casacional objetivo de este recurso de casación y, una vez despejadas dichas premisas, atender al material probatorio existente a los efectos de determinar si se ha producido una minusvaloración del valor del inmueble o, por el contrario, un incremento de su valor, a partir de la transmisión anteriormente expresada".

#### Cuarto.

La evolución de los criterios de este Tribunal y los pronunciamientos relevantes del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo sobre la controversia relativa al hecho imponible del impuesto y la prueba del incremento de valor del terreno de naturaleza urbana.

No está de más significar la evolución de los criterios de este Tribunal sobre la controversia de autos. De entrada, desde antiguo el criterio reiterado por este Tribunal en punto a la disconformidad a derecho de aquellos supuestos de liquidaciones tributarias municipales del concepto impositivo aquí concernido, Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, giradas conforme a la regla legal objetiva que venía recogida por el artículo 107.1 y 2. a) del vigente texto refundido de la Ley de Haciendas Locales , aprobado mediante Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en aquellos casos en los que resultara sólidamente acreditada la ausencia de incremento de valor o minusvalía de los terrenos. Ello, en esencia, por cuanto que en los supuestos de la transmisión de terrenos generadora de pérdidas o minusvalías, que no de plusvalías, supuesto radicalmente contrario al que, en suma, alude expresamente el fundamento causal propiamente constitucional que destaca en el impuesto local directo y potestativo aquí considerado y proclamado por el artículo 47 in fine de la Constitución española (" Artículo 47. (...) La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos"), la disconformidad a derecho de tales liquidaciones tributarias deriva de la inexistencia de hecho imponible en dichos supuestos de acreditada minusvalía, en los términos previamente

definidos, con carácter general, por el artículo 104.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004 para dicho concepto tributario (hecho imponible) como presupuesto legal necesario para configurar cada tributo y cuya realización, en definitiva, es lo que origina el nacimiento de la correspondiente obligación tributaria principal ex artículo 20 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, normativa ésta a que remite, directamente, el artículo 12 del Real Decreto Legislativo 2/2004 en relación con la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales, por más que de la mera aplicación de las reglas del citado artículo 107 del mismo texto legal siempre se derive la existencia de teóricos incrementos. En efecto, ya desde las sentencias números 305/2012, de 21 de marzo, y 310/2012, de 22 de marzo, dictadas por esta misma Sala y Sección en sus recursos números 432/2010 y 511/2011, respectivamente, y seguidas, entre otras muchas más, por la posteriores sentencias de este mismo Tribunal números 848/2012, de 12 de septiembre, 805/2013, de 18 de julio, 1250/2015, de 3 de diciembre, 281/2016, de 15 de marzo, 519/2016, de 13 de mayo, y 741/2016, de 14 de julio, hemos venido reiterando un criterio al respecto, que viniera a resumir esta última sentencia número 741/2016, de 14 de julio, anotando que el método de cálculo de la base imponible implantado por el repetido artículo 107 del Real Decreto Legislativo 2/2004 constituía, en definitiva, una mera presunción iuris tantum y no iuris et de iure, bajo siguiente tenor literal:

"SEGUNDO.- (...) La controversia jurídica, en esencia, se focaliza en torno a la procedencia de exigir el pago de un impuesto cuando no se haya puesto de manifiesto capacidad económica alguna por cuanto en la transmisión del terreno no se ha obtenido ningún beneficio, o en su caso, una plusvalía inferior a la resultante de aplicar las reglas de valoración establecidas en la normativa del tributo. Este Tribunal en reiteradas ocasiones ha estimado recursos interpuestos contra las liquidaciones del IIVTNU que gravaban transmisiones patrimoniales de terrenos en que la vendedora ha acreditado que no se ha generado ninguna plusvalía o esta ha sido inferior a la resultante de tomar en consideración el valor catastral para calcular la base imponible.

Así en la Sentencia núm. 1250/2015, de 3 de diciembre, hemos dicho que "Ha de admitirse que sobre esta cuestión se ha generado una gran controversia postulándose, en síntesis, dos tesis contrapuestas; de un lado, la que considera que el artículo 107 de la LHL, al regular la base imponible del impuesto, establece una suerte de presunción iuris et de iure que presupone la existencia de incremento siempre y en todo caso, tomando únicamente como punto de partida el valor catastral del terreno. De esta manera, al igual que hubo de estarse a las reglas legalmente establecidas para el cálculo de la base imponible prescindiendo de las mayores liquidaciones que se hubieran obtenido en caso de haber considerado el valor efectivo de la transmisión en lugar del valor catastral en tiempos del boom inmobiliario, idénticos motivos abogan por la aplicación de dichas reglas en el momento actual de crisis económica, ello con independencia del margen real de beneficio obtenido en la transmisión".

Este es el planteamiento de la Corporación recurrente cuando recuerda que el artículo 107 del LHL dispone que la base imponible del impuesto se determina aplicando al valor del terreno (el valor a efectos del IBI, es decir, el valor catastral) un porcentaje que resulta de multiplicar el coeficiente establecido por el Ayuntamiento, dentro de los límites legales (en este caso 2,15%), por el número de años de generación del incremento. De esta forma la cuantía del tributo aumenta en función del número de años transcurridos entre la adquisición y la transmisión del terreno (con un máximo de 20 años), con total independencia del beneficio real obtenido con la transmisión del terreno. De esta forma, el tributo no somete a tributación una plusvalía real, sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva.

La segunda de las tesis señaladas en la Sentencia 1250/2015, sería la que estima que el método implantado en el artículo 107 de la LHL es una presunción iuris tantum, "no siendo posible la exacción del impuesto en aquellos supuestos generadores de una pérdida patrimonial o minusvalía por inexistencia del hecho imponible, toda vez que sus elementos configuradores no son sólo la naturaleza urbana de los terrenos y la existencia de una transmisión del dominio/constitución o transmisión de un derecho real de goce, sino también la puesta de manifiesto de un incremento del valor del terreno generado como consecuencia de la transmisión u operación correspondiente. En consecuencia, si no concurre alguno de estos elementos, no puede hablarse de realización de hecho imponible; si no se realiza el hecho imponible, no nace la obligación tributaria ( artículo 20 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ) y, por tanto, no existe base imponible alguna que determinar. Esta es, en síntesis, la postura que se ha mantenido por la Sala, al pronunciarse a propósito de la legalidad de las distintas ordenanzas fiscales reguladoras del impuesto impugnadas, en nuestras Sentencias número 305/2012, de 21 de marzo, 310/2012, de 22 de marzo, 848/2012, de 12 de septiembre, y después reiterada en la número 805/2013, de 18 de julio.

En nuestra Sentencia 310/2010, de 22 de marzo, -citada por la aquí apelante hemos dicho: "El vigente sistema legal de determinación de la base imponible, contenido en el art. 107 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (LHL), parte del supuesto de que en toda transmisión de los terrenos sujetos al impuesto ha habido un incremento de valor, que se calcula mediante la aplicación de unos porcentajes anuales sobre el valor catastral fijado en el momento del devengo, esto es, de la transmisión. [...] El art. 107.1 LHL dispone que la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años, pero se ha sostenido que este precepto legal es una mera declaración de intenciones o un eufemismo amable, pues ha de estarse en todo caso al sistema legal, del que siempre resulta un incremento, quedando reforzada esta interpretación por la eliminación en la Ley 51/2002 de la referencia al carácter "real" del incremento del valor que se contenía en la redacción originaria del precepto ( art.108.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales). Sin embargo, el impuesto grava, según el art. 104.1 LHL, el incremento de valor que experimenten los terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o por la constitución o transmisión de cualquiera de los derechos reales que cita la norma. Por tanto, el incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana constituye el primer elemento del hecho imponible, de manera que en la hipótesis de que no existiera tal incremento, no se generará el tributo y ello pese al contenido de las reglas objetivas de cálculo de la cuota del art. 107 LHL, pues al faltar un elemento esencial del hecho imponible, no puede surgir la obligación tributaria. En conclusión, la ausencia objetiva de incremento del valor dará lugar a la no sujeción al impuesto, simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, pues la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del "método de cálculo" y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica". La Sentencia también indica que "Las mismas conclusiones han de aplicarse cuando sí ha existido incremento de valor, pero la cuantía de éste es probadamente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios. Estas conclusiones, ya sostenidas por diversos criterios doctrinales y pronunciamientos jurisprudenciales, han de considerarse incuestionables en el momento actual, a la vista de la realidad económica citada. De esta forma, de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible del art. 107 LHL, éste habría de considerarse inconstitucional, pero como consecuencia de la obligación de los Jueces y Tribunales, contenida en el art. 5.3 LOPJ, de acomodar la interpretación de las normas a los mandatos constitucionales, ha de entenderse que las reglas del apartado 2 del art.107 son subsidiarias del principio contenido en el apartado 1 sobre el incremento (antes "real", y ahora "incremento" a secas, lo que no quiere decir que haya de ser irreal o ficticio).

Las consecuencias no pueden ser otras que las siguientes: 1ª) Cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (art. 104.1 LHL), y éste no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del art. 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos. 2ª) De la misma forma, la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos, el cual ha de prevalecer sobre lo que resulte de la aplicación de las reglas del art. 107, que sólo entrarán en juego cuando el primero sea superior. Por tanto, seguirá siendo de aplicación toda la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, pudiendo acudir incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se pretenda la existencia de un incremento del valor inferior al que resulte de la aplicación del cuadro de porcentajes del art. 107. En esta hipótesis, la base imponible habrá de ser la cuantía de tal incremento probado, sin que sea admisible acudir a fórmulas híbridas o mixtas, que pretendan aplicar parte de las reglas del art. 107 al incremento probado." Así pues, cuando ha existido, en términos económicos y reales, un incremento del valor de los terrenos pero este es inferior del que resulte de la aplicación de las reglas del artículo 107 LHL, y en concreto, cuando se acredite que el valor catastral es superior al valor de mercado, deberá prevalecer el valor real del terreno para calcular la base imponible y la práctica de la prueba pericial contradictoria será un mecanismo de prueba adecuado para fijarlo.

### Tercero.

Una vez hemos indicado que el método implantado en el artículo 107 de la LHL es una presunción iuris tantum, y no iuris et de iure, procede revocar la sentencia en cuanto argumenta la desestimación del recurso en una posición doctrinal no suscrita por este Tribunal. (...)"

Posteriormente, por razón de la anulación por inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2. a) y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004 en los términos de la conocida sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional número 59/2017, de 11 de mayo, dictada en resolución de cuestión de inconstitucionalidad número 4864-2016, en la que entendimos que incorporaba una declaración de nulidad radical ex origine (como se verá más abajo, interpretación, también sustentada por otros Tribunales Superiores de Justicia, hoy corregida por el Tribunal Supremo) este Tribunal procedió a cambiar de criterio, concretamente desde la sentencia número 787/2017, de 30 de octubre (recurso de apelación número 8/2017), seguida entre otras muchas por sentencias números 828/2017, de 14 de noviembre, 962/2017, de 20 de diciembre, 114/2018, de 5 de febrero, 203/2018, de 2 de marzo, 241/2018, de 14 de marzo, 348/2018, de 19 de abril o 363/2018, de 23 de abril. Por ejemplo, dijimos en esta última sentencia (recurso de apelación número 44/2017), fundamentos de derecho cuarto y quinto:

"CUARTO.- Pero no se entra aquí a examinar si en atención al criterio anterior de este Tribunal su aplicación al concreto caso enjuiciado hubiera debido llevar a juicio de la Sala a la desestimación o no del recurso interpuesto en autos, y ya en este segundo grado a la revocación o no de la sentencia del Juzgado a quo (esto es, no se procede a examinar si con arreglo a dicho criterio anterior y visto lo actuado y probado resulta acreditado o no por la parte recurrente -según las reglas legales distributivas del onus probandi establecidas hoy por el 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria, antes por artículo 114 de la Ley 230/1963, General Tributaria, o, en general, por el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, antes por el artículo 1214 del Código Civil, para acreditación de los hechos constitutivos de su derecho o los hechos determinantes de su pretensión de no sujeción al impuesto por falta de realización del hecho imponible- que la transmisión del inmueble subyacente en las actuaciones no genera plusvalía alguna y, por tanto, no existe hecho imponible del impuesto por razón de dicha transmisión).

Y ello por razón de la sobrevenida anulación por inconstitucionalidad, con declaración de nulidad radical ex origine, de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004 de reiterada mención operada por la importante sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional número 59/2017, de 11 de mayo, dictada en resolución de cuestión de inconstitucionalidad número 4864-2016, en línea con lo ya antes declarado con respecto a paralelas previsiones de las normas tributarias forales de los territorios históricos de Guipúzcoa y Álava en sus anteriores sentencias del Tribunal Constitucional números 26/2017, de 16 de febrero, y 37/2017, de 1 de marzo, respectivamente, y, a su vez, más tarde asimismo confirmado con respecto ahora a la legislación foral navarra de haciendas locales en su posterior sentencia número 72/2017, de 5 de junio.

Declaraciones de nulidad por inconstitucionalidad derivada de la infracción del principio constitucional de capacidad económica consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución española por tales preceptos de la correspondiente legislación tributaria tanto estatal como foral de haciendas locales, "pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor" (extremo este sobre el que más adelante se vuelve), que han llevado recientemente a la declaración por la Sala Tercera del Tribunal Supremo de no haber lugar a sendos recursos de casación en interés de ley interpuestos por sendas corporaciones locales que interesaban sentar determinada doctrina legal respecto a dicho artículo 107 del Real Decreto Legislativo 2/2004 mediante las sentencias del Tribunal Supremo, Sala 3ª, de fechas 21 y 27 de junio de 2017 (recursos números 1210/2015 y 3216/2015, respectivamente), en los siguientes términos:

"SEXTO.- La cuestión que suscita el presente recurso reviste una indudable trascendencia para el interés público y para los intereses particulares de los propietarios en los momentos actuales, en los que la crisis económica ha supuesto un paréntesis en el constante incremento de valor de los bienes de naturaleza urbana. Ahora bien, la doctrina legal que se nos propone no puede ser acogida. Pues si bien cierto que no podemos ya afirmar que se trate de sentencias aisladas las que hacen una interpretación no literal de los preceptos invocados, como consideramos en nuestra sentencia de 3 de octubre de 2008 (recurso de casación en interés de la Ley, núm. 76/2006), sí permanecen y resultan aplicables algunas de las que expusimos en nuestra más reciente sentencia de 20 de junio de 2016 (recurso de casación en interés de ley 2530/2015). a) La doctrina legal que ha de proponerse no puede consistir en la mera reproducción de preceptos legales. ( STS de 21 de diciembre de 2012 ), y la Administración recurrente reacciona contra el criterio manifestado en la sentencia solicitando básicamente que se esté al tenor de la norma; de suerte que la doctrina legal cuya fijación postula, en modo alguno constituye la respuesta necesaria para subsanar el criterio erróneo que pretende evitarse. (...) b) Pero, sobre todo, el Tribunal Constitucional ha dictado, recientemente, sentencias en cuestiones de inconstitucionalidad que impiden estimar la doctrina legal que se nos solicita. En concreto: STC 26/2017, de 16 de febrero (cuestión de inconstitucionalidad 1012/2015), STC 37/2017, de 1 de marzo (cuestión de inconstitucionalidad 6444/2015), STC 48/2017/2017, de 27

de abril (cuestión de inconstitucionalidad 232/2016), y STC de 11 de mayo de 2017 (cuestión de inconstitucionalidad 4864/2016 ). Esta última, que estima la cuestión de inconstitucionalidad, declara: "[...] en consecuencia que los artículos 107.1 , 107.2.a 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". Son estas sentencias las que fijan -desde la perspectiva del principio de capacidad económica- la doctrina constitucional, muy distinta de la que se nos propone y conforme a la cual ha de ser interpretado y aplicado el precepto objeto de este recurso.

Procede, en consecuencia, declarar no haber lugar al recurso de casación en interés de Ley. (...)"

Y que, a su vez, han llevado asimismo al Alto Tribunal a admitir a trámite, tras apreciar la concurrencia en dichos supuestos procesales de interés casacional objetivo, sendos recursos de casación interpuestos por los respectivos obligados tributarios contra sentencias desestimatorias de los correspondientes recursos de apelación deducidos en su día por los mismos contra las sentencias de instancia desestimatorias de las respectivas impugnaciones jurisdiccionales de previas actuaciones municipales de liquidación del repetido concepto tributario (Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana), por sendos autos del Tribunal Supremo, Sala 3ª, de 20 y 21 de julio de 2017 ( recursos números 2093/2017 y 2022/2017 , respectivamente), que se encuentran pendientes a la fecha de resolución.

En efecto, enfrentada esta resolución a la revisión de una sentencia confirmatoria de liquidaciones tributarias municipales del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que fueron giradas bajo la determinación objetiva de la base imponible conforme a las normas legales entonces recogidas en los artículos 107.1 y 2.a ) y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004 , normas éstas estas que han sido ya expulsadas del ordenamiento jurídico ex origine al ser declaradas nulas por inconstitucionales, no puede resultar aquí en modo alguno ajeno este Tribunal al sentido y al fundamento de dicha declaración de inconstitucionalidad efectuada por la citada sentencia del Tribunal Constitucional número 59/2017, de 11 de mayo , en línea con lo ya adelantado por el Pleno del Tribunal Constitucional en sus anteriores sentencias números 26/2017 y 37/2017 , que ha venido a rechazar la posible interpretación conforme o salvadora de la constitucionalidad de dichos preceptos legales propuesta en los respectivos procesos constitucionales, con carácter subsidiario, por la Abogacía del Estado y la Fiscalía General del Estado (y, en su caso, por las respectivas administraciones forales), bajo el siguiente tenor literal (el subrayado y la negrita es nuestra):

"6. Finalmente, debemos rechazar el argumento sostenido tanto las Juntas generales y la Diputación Foral de Gipuzkoa como la Abogada del Estado y la Fiscal General del Estado, de que sería posible efectuar un planteamiento alternativo a la conclusión de la inconstitucionalidad de la norma. Consideran que dado que el presupuesto que provoca el nacimiento de la obligación tributaria es la existencia de un incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento de la transmisión, cuando no exista tal incremento de valor, no nacería la obligación tributaria del impuesto, por inexistencia de hecho imponible. (...) no es posible asumir la interpretación salvadora de la norma cuestionada que se propone porque, al haberse establecido un método objetivo de cuantificación del incremento de valor, la normativa reguladora no admite como posibilidad ni la eventual inexistencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento (el incremento se genera, en todo caso, por la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana durante un período temporal dado, determinándose mediante la aplicación automática al valor catastral del suelo en el momento de la transmisión de los coeficientes previstos (...)). Es más, tampoco permite, siquiera, la determinación de un incremento distinto del derivado de "la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto" (...)

Admitir lo contrario 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 26/2017 y STC 37/2017 ).

Siendo asimismo así que, frente a la insistencia de la Abogacía del Estado ya en el proceso de la cuestión de inconstitucionalidad número 4864-2016 resuelto por la sentencia número 59/2017, de 11 de mayo , que declara la nulidad de los repetidos preceptos de la legislación estatal de haciendas locales, en su alegato recurrente de posible interpretación salvadora o conforme de los preceptos legales cuestionados para los supuestos concretos

en los que no quedara acreditada la inexistencia de incremento real del valor de los terrenos, el Tribunal Constitucional subraya y reitera asimismo en aclaración o precisión del alcance de su sentencia que:

"5. Antes de pronunciar el fallo al que conduce la presente Sentencia, deben efectuarse una serie de precisiones últimas sobre su alcance: (...)

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)."

#### Quinto.

De tal manera que, a partir de los inequívocos pronunciamientos anteriores de la jurisprudencia constitucional mencionada (a la que no obsta la precisión asimismo contenida en tales pronunciamientos en cuanto a que "el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual" sino "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", por lo que la declaración de nulidad por inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) del Real Decreto Legislativo 2/2004 se refiere "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica" - sentencias del Tribunal Constitucional números 26/2017, FJ 7 ; 37/2017, FJ 5 ; 59/2017, FJ 5 ; y 72/2017 , FJ 4-, que más bien parecen declaraciones y un claro mandato expreso dirigido al legislador estatal de haciendas locales, aun sin la fijación de plazo al efecto, a quien le corresponde en exclusiva en ejercicio de su libertad de configuración normativa establecer la forma de determinación de la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación, que no a la labor interpretativa de los órganos judiciales guiada más por obvias y justificadas razones de justicia del caso concreto ahora ya expresamente descartadas por la indicada jurisprudencia constitucional), resulta procedente y obligado readecuar el sentido de los anteriores pronunciamientos de este Tribunal sobre la cuestión controvertida a las nuevas determinaciones de la expresada jurisprudencia constitucional, como vienen haciendo otros tribunales de este mismo orden jurisdiccional contencioso administrativo (así, entre otras, la sentencia número 512/2017, de 19 de julio, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (recurso número 783/2016 ), y la sentencia número 157/2017, de 22 de septiembre de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede Burgos -recurso número 783/2016 -, con la consecuencia obligada de la declaración de invalidez de las correspondientes actuaciones municipales liquidadoras del impuesto de continua referencia (Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana) por falta de cobertura normativa legal para la exacción del tributo hasta que por el legislador estatal de haciendas locales no se atienda, finalmente, el expresado mandato expreso de la jurisprudencia constitucional citada sobre un elemento de la relación jurídico tributaria manifiestamente afectado por el principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria.

Ello, en el bien entendido aquí de que de la jurisprudencia constitucional antes indicada se desprende, sin duda, una expresa objeción constitucional a una eventual reconstrucción normativa de los preceptos de aplicación mediante el libre arbitrio del aplicador o de los órganos jurisdiccionales por vía interpretativa en revisión de actuaciones tributarias para la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria y, a su vez, para la elección en cada caso concreto del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento del valor de los terrenos transmitidos, lo que se estima contrario por dicha jurisprudencia constitucional, derechamente, no sólo al principio constitucional de seguridad jurídica, garantizado entre otros principios jurídicos esenciales por el artículo 9.3 de la Constitución española , sino también al principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria, recogido por los artículos 31.3 y 133.1 y 2 del mismo texto constitucional. Y ello, a su vez, sin perjuicio aquí del efecto interruptivo del plazo de prescripción de cuatro años al que se refiere el artículo 66.a) de la Ley 58/2003 , por relación al derecho de la administración tributaria municipal a liquidar o a determinar la deuda tributaria, que proceda reconocer a la pendencia de resolución definitiva del recurso jurisdiccional seguido en este proceso ex artículo 68.1.b) de la misma Ley 58/2003 .

Por todo lo anterior, en suma, resulta obligado para este Tribunal rechazar el motivo principal del recurso de apelación interpuesto y, consiguientemente, confirmar la sentencia anulatoria aquí apelada, aunque no por sus propios fundamentos sino por las distintas razones ya detalladas en los anteriores fundamentos de derecho de esta resolución, con mantenimiento así del fallo favorable a la anulación de la liquidación tributaria del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a la que se refiere estas actuaciones, sin necesidad, por ello, de proseguir con el examen de los restantes motivos del recurso por resultar ello irrelevante o, mejor, intrascendente para la resolución final del presente recurso".

Pero el criterio o la tesis anterior acaba por abandonarse por este Tribunal a raíz del pronunciamiento contenido en la más arriba citada sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Supremo número 1163/2018, de 9 de julio, dictada en el recurso de casación número 6226/2017, a la que siguen las sentencias números 1248/2018, de 17 de julio, 1300/2018, de 18 de julio, y 1601/2018, de 8 de noviembre, dictadas en casación sobre idéntica controversia, entre otras. Por su relevancia, se reproducen seguidamente sus fundamentos de derecho primero a séptimo, fundamento este último que fija los criterios interpretativos que habrán de servir para la resolución de la controversia de autos. Enseña el alto Tribunal:

" PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional objetivo.

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, impugnada en casación por la representación procesal de la entidad BBVA, 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.

Y 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 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 ) [ 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 BBVA 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 "tendencia 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.

## 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 inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL," únicamente en la medida en que sometan a tributación situaciones inexpresivas 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 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 8 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 3º].

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 dimanen 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 -explicatorgan 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 "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"; y (3) que "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)" [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 dimanar

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- "declarar 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 21.1 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 (sic) 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)].

Proviendo 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 inexpresiva 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 "impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica ( SSTC 26/2017, FJ 7 , y 37/2017 , FJ 5)". 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".

Y al hilo de la remisión efectuada por el alto Tribunal en el reproducido fundamento de derecho quinto, apartado 2, no sobra traer aquí aquel fundamento de derecho 3.4 de su sentencia número 842/2018, de 23 de mayo (recurso de casación número 1880/2017; se citan además otras sentencias, que numeradas son las siguientes: 843/2018, de 23 de mayo, 942 y 943/2018, de 5 de junio, 1000/2018, de 13 de junio, citadas; en el mismo sentido, la sentencia número 1127/2018, de 2 de julio, y las posteriores sentencias números 1242/2018, de 17 de julio, y 1283/2018, de 18 de julio). Razona el alto Tribunal:

" 3.4. La presunción de que gozan las autoliquidaciones tributarias.

a) Según lo dispuesto en el artículo 108.4 LGT , relativo a las presunciones en materia tributaria:"...4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario".

b) Si bien, en una primera aproximación, el sentido de tal presunción legal podría ser, según su tenor literal, el de que tales datos y elementos no puedan ser desmentidos o rectificadas por los obligados tributarios en aquello en que les sean perjudiciales -lo cual se desenvolvería en ámbito del principio de buena fe y en el de la vinculación a los actos propios como manifestación de éste-, no cabe desdeñar que tales autoliquidaciones contengan también una verdad presuntiva de lo que en ellas se declara o afirma, incluso en lo favorable, en tanto no podemos desconocer que, en un sistema fiscal como el nuestro que descansa ampliamente en la autoliquidación como forma preponderante de gestión, sólo reconociendo tal valor de presunción, respaldado por la ley, un acto puramente privado puede desplegar sus efectos en el seno de una relación jurídico fiscal de Derecho público sin que intervenga para ello, de un modo formal y explícito, la Administración. Esto es, una autoliquidación que contenga un ingreso se equipara en sus efectos, por la ley tributaria, a un acto de ejercicio de potestad en que se obtuviera el mismo resultado, lo que sucede cuando lo declarado por el obligado a ello no se comprueba, investiga o revisa.

c) Tal principio entronca, por tanto, con el contenido en el artículo 101 de la propia LGT , que se rubrica las liquidaciones tributarias: concepto y clases , a cuyo tenor, en su apartado 1, párrafo segundo, se dispone que "La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento, proposición normativa que evidenciera, contrario sensu, que la Administración puede no comprobar, puede dar por bueno lo declarado o autoliquidado".

Por último, desde la perspectiva del derecho a la valoración de la prueba ex artículo 24.1 de la Constitución, acerca del valor probatorio de las escrituras de adquisición y transmisión del bien inmueble para la acreditación del hecho imponible del impuesto se trae la reciente sentencia número 107/2019, de 30 de septiembre, del Tribunal Constitucional (Sala Segunda), dictada en el recurso de amparo número 1588/2017:

" II. Fundamentos jurídicos

1. Objeto del recurso de amparo. El presente recurso de amparo se interpone frente a la sentencia 350/2016 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 33 de Madrid, de 25 de noviembre (procedimiento abreviado núm. 334-2015 ), que desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución de la alcaldía de Torrelodones de fecha 22 de mayo de 2015, sobre devolución del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, y contra el auto de la misma sala de 2 de noviembre de 2015 , que desestimó el incidente de nulidad de actuaciones promovido frente a la anterior sentencia.

La entidad demandante de amparo, Inves, S.A., presentó ante el Ayuntamiento de Torrelodones (Madrid) una solicitud de devolución de ingresos indebidos por la cantidad satisfecha (8.570,26 €) en concepto de impuesto sobre el valor de los terrenos de naturaleza urbana. Junto con la solicitud, aportaba las escrituras de adquisición y transmisión, en las que se reflejaba un valor de venta (289.000 €) inferior al de compra (455.000 €). Desestimada la solicitud por resolución de la alcaldía de 22 de mayo de 2015, se interpuso recurso ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 33 de Madrid, en el que se argumentaba la inexistencia de incremento de valor en el inmueble transmitido. A tal fin se interesó el recibimiento a prueba, conforme a lo dispuesto en el art. 60 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA ), señalando que los puntos de hecho sobre los que debía versar eran, por un lado, si ha existido incremento en el valor del terreno del inmueble, y cuál es el valor real de dicho incremento en el caso de que el mismo se hubiera producido. Solicitada prueba documental y pericial judicial, esta última fue inadmitida en la vista celebrada el 22 de noviembre de 2016, al considerar el órgano judicial que se trataba de una prueba que la parte había podido aportar y no lo hizo, además de considerarla no procedente. El recurso contencioso-administrativo fue desestimado razonándose, que no se había acreditado por la parte demandante que no se hubiese producido el incremento de valor del terreno gravado por el impuesto.

En la demanda de amparo se alega la infracción del art. 24.2 CE , en la vertiente del derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa, y del art. 24.1 CE , por no valorarse las pruebas conforme a las reglas de la sana crítica, así como por incongruencia interna de la sentencia.

El ministerio fiscal ha interesado la estimación del presente recurso de amparo, con los argumentos que han quedado recogidos en el antecedente noveno.

2. Especial trascendencia constitucional. Es preciso hacer una referencia expresa a las razones por las cuales este asunto tiene especial trascendencia constitucional al tratarse de una cuestión de orden público procesal ( stc 222/2016, de 19 de diciembre , FJ 2). La concurrencia de este requisito de admisión [ artículos 49.1 y 50.1 b) de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC )] y las exigencias de certeza y buena administración de justicia ( STEDH de 20 de enero de 2015, asunto Arribas Antón contra España , § 46) obligan a explicitar su cumplimiento a fin de hacer así reconocibles los criterios empleados al efecto por este Tribunal, al que como se ha reiterado, corresponde en exclusiva la apreciación de si concurre en cada caso la apreciación de su trascendencia constitucional, o lo que es lo mismo, si el contenido del recurso justifica una decisión sobre el fondo, atendiendo a su importancia para la interpretación de la Constitución, para su aplicación o para su general eficacia y para la determinación del contenido y alcance de los derechos fundamentales [ art. 50.1 b) LOTIC ], y teniendo en cuenta que solo al Tribunal corresponde apreciar la concurrencia de tal circunstancia ( SSTC 172/2016, de 17 de octubre, FJ 2 , y 14/2017, de 30 de enero , FJ 3).

En la providencia de admisión a trámite del recurso, el Tribunal ha apreciado que este trasciende del caso concreto, porque plantea una cuestión jurídica de relevante y general repercusión social o económica [ STC 155/2009 , FJ 2 g)]. En el momento de su admisión, el Tribunal valoró la trascendencia social y económica que entonces podía ofrecer este asunto, habida cuenta de la controversia que ya se había suscitado relativa al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, una vez resueltas las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas sobre el mismo. En este asunto en concreto se plantea, además, la cuestión del alcance y los efectos de la anulación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

3. Consecuencias de la declaración parcial de inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. Los escritos de las partes comparecidas en este proceso se han

referido a la inconstitucionalidad parcial del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, que fue declarada en nuestras SSTC 26/2017, de 16 de febrero (norma foral de Guipúzcoa ); 37/2017, de 1 de marzo (norma foral de Álava ); 48/2017, de 27 de abril (norma foral de Álava ); 59/2017, de 11 de mayo (referida a la Ley de haciendas locales), y 72/2017, de 5 de junio, (ley foral navarra).

La demanda considera que la doctrina de este Tribunal debe ser aplicable al presente pleito, aunque sea posterior a su planteamiento. Para el ministerio fiscal, la cuestión de la prueba en esta controversia se encuentra íntimamente conectada con los efectos y consecuencias de nuestras sentencias relativas al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, ya que en las mismas no se ha producido la anulación en todos los casos, sino únicamente en aquellos en los que no se hubiera producido incremento de valor. No obstante resalta que la sentencia recurrida en amparo es firme, y que la declaración de inconstitucionalidad no se basó en la infracción del art. 24.2 CE , sino en la del art. 31.1 CE .

Cuando se trata específicamente de un proceso de amparo, debe tenerse en cuenta la doctrina de este Tribunal, de acuerdo con la cual la sentencia que se recurre en amparo es firme salvo que se aprecie la vulneración de un derecho susceptible de ser examinado en un recurso de amparo ( STC 159/1997, de 2 de octubre , FJ 6). La consecuencia de lo anterior es que los efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad no se trasladarán, de forma automática, al proceso de amparo en el que se ha aplicado el precepto legal declarado inconstitucional, salvo que la declaración de inconstitucionalidad lo hubiera sido por la vulneración de un derecho o libertad susceptible de tutela en el proceso de amparo constitucional. Por tanto, si la declaración de inconstitucionalidad se fundamentó en la lesión de un derecho o libertad extramuros del recurso de amparo "es improcedente tal remisión, en atención a los presupuestos de la jurisdicción de este Tribunal en el proceso de amparo" (STC 159/1997, de 2 de octubre , FJ 6, doctrina reiterada en las SSTC 71/1998, de 30 de marzo ; 36/1999, de 22 de marzo ; 84/1999, de 10 de mayo ; 111/2001, de 7 de mayo ; 91/2007, de 7 de mayo ; 46/2008, de 10 de marzo ; 20/2017, de 2 de febrero , y 40/2017, de 24 de abril ).

En consecuencia, los efectos de una declaración de inconstitucionalidad sobre un recurso de amparo en el que se imputa la lesión de un derecho fundamental a un acto o resolución administrativa que aplicó la norma luego declarada inconstitucional varían en función del motivo por el que se declaró tal inconstitucionalidad. Si su fundamento radicó en la vulneración de un precepto de la Constitución susceptible de amparo, entonces la declaración de inconstitucionalidad tendrá consecuencias en el recurso pendiente de sentencia, pero no será así si el fundamento era la vulneración de otro precepto constitucional, extramuros del amparo, pues de otra manera se podría cometer "un evidente exceso en el ejercicio de la jurisdicción de este Tribunal por el cauce del proceso de amparo, dado que se halla claramente delimitada en cuanto a los derechos y libertades susceptibles de tutela en dicho proceso constitucional por lo dispuesto en los arts. 161.1 b ) y 53.2 CE y el art. 41.1 de nuestra Ley Orgánica" ( STC 159/1997 , FJ 6).

Lo anterior impide trasladar los efectos de nuestra declaración de inconstitucionalidad parcial de las reglas del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana contenidas en los artículos 107.1 , 107.2 a ) y 110.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (LHL), por la STC 59/2017, de 11 de mayo , pues la misma se fundamentó en la vulneración del principio de capacidad económica ( art. 31.1 CE ), esto es, de un precepto constitucional que no recoge derechos o libertades susceptibles de amparo constitucional, de conformidad con los arts. 53.2 CE y 41.1 LOTC .

Debemos a continuación abordar la queja desde las perspectivas aquí planteadas ( arts. 24.1 y 24.2 CE ).

4. Orden de examen de las quejas. La demanda de amparo basa su impugnación en las vulneraciones del derecho a la prueba ( art. 24.2 CE ), el derecho a la valoración de la misma, y el derecho a una sentencia congruente con lo pedido ( art. 24.1 CE ).

De acuerdo con la doctrina de este Tribunal (STC 128/2017, de 13 de noviembre , FJ 3; con cita de las SSTC 19/2000, de 31 de enero, FJ 2 ; 70/2002, de 3 de abril, FJ 2 ; 100/2004, de 2 de junio, FJ 4 ; 116/2006, de 24 de abril, FJ 2 , y 25/2008, de 11 de febrero , FJ 2, entre otras), entre las quejas alegadas, deberá otorgarse prioridad a aquellas de las que pueda derivarse la retroacción de actuaciones y, dentro de estas, a las que, al determinar la retroacción a momentos anteriores, hacen innecesario nuestro pronunciamiento sobre las restantes.

En consecuencia, debe analizarse en primer lugar la queja relativa a la posible vulneración del derecho a la prueba ( art. 24.2 CE ), toda vez que de producirse la estimación de esta queja, la consecuencia sería la retroacción de las actuaciones al momento de la decisión sobre la admisión de la prueba propuesta por la actora, para que se resolviera motivadamente acerca de la misma y, en su caso, se procediera a su práctica, de forma

que, posteriormente, el juzgado dictara una nueva sentencia en la que diera contestación a las pretensiones de la recurrente, teniendo en cuenta el conjunto de la prueba practicada.

5. Aplicación al caso de la doctrina sobre el derecho a la utilización de los medios de prueba ( art. 24.2 CE ). Sobre el derecho a la utilización de los medios de prueba pertinentes para la defensa consagrado en el artículo 24.2 CE , existe ya una amplia y consolidada doctrina del Tribunal Constitucional, que se ha recapitulado, entre otras, en la STC 128/2017 , cuyo FJ 4 debemos dar aquí por reproducido, así como las demás sentencias allí citadas ( STC 174/2008, de 22 de diciembre , FJ 2, y SSTC 26/2000, de 31 de enero, FJ 2 ; 165/2001, de 16 de julio, FJ 2 ; 133/2003, de 30 de junio, FJ 3 ; 129/2005, de 23 de mayo, FJ 3 ; 244/2005, de 10 de octubre, FJ 5 ; 308/2005, de 12 de diciembre, FJ 4 , y 42/2007, de 26 de febrero , FJ 4).

Resumidamente, de acuerdo con esta doctrina, para que se produzca la lesión de ese derecho se requiere que la prueba no admitida o no practicada, se haya solicitado en la forma y momento legalmente establecidos, y siempre y cuando se trate de una prueba pertinente, correspondiendo al órgano judicial su apreciación. La denegación de las pruebas propuestas ha de ser motivada por los órganos judiciales, pudiendo vulnerarse el derecho fundamental cuando se inadmitan pruebas relevantes para la resolución final del litigio sin motivación o con motivación insuficiente, o bien cuando dicha inadmisión sea el resultado de una interpretación de la legalidad manifiestamente arbitraria o irrazonable. La garantía constitucional del artículo 24.2 CE no cubre cualquier irregularidad u omisión procesal, sino únicamente aquellos casos en los que la prueba sea decisiva en términos de defensa, siendo una carga del recurrente el demostrar la relación entre los hechos que se quisieron y no se pudieron probar y las pruebas inadmitidas o no practicadas; así como la argumentación de la incidencia que la admisión y práctica de la prueba podría haber tenido en la estimación de sus pretensiones. Específicamente, el artículo 24 CE impide a los órganos judiciales denegar una prueba oportunamente propuesta y fundar posteriormente su decisión en la falta de acreditación de los hechos cuya demostración se intentaba obtener mediante la actividad probatoria que no se pudo practicar.

En este caso, se ha constatado que la entidad recurrente había solicitado prueba documental y prueba pericial judicial, siendo la segunda inadmitida y fundándose la resolución judicial en la falta de prueba del menor valor que se alegaba.

De acuerdo con nuestra doctrina, la respuesta dada por el órgano judicial al denegar la prueba propuesta no ha supuesto la vulneración del derecho de la demandante de amparo a la utilización de los medios de prueba pertinentes para la defensa, pues hemos reiterado que para que se produzca su lesión se requiere que la prueba no admitida, o no practicada, se haya solicitado en la forma y momento legalmente establecidos. En concreto, "no se puede considerar lesionado dicho derecho cuando una prueba haya sido inadmitida en aplicación de normas legales cuya legitimidad constitucional no pueda ponerse en duda" [ STC 28/2017 , FJ 4 a)], que es exactamente lo que ha sucedido en este caso, en relación con la prueba pericial, y sin que corresponda a esta jurisdicción sustituir la valoración exteriorizada en la sentencia, al ser esta una cuestión de legalidad ordinaria que corresponde valorar al órgano judicial.

En concreto, el juzgado ha denegado la pericial mediante un juicio de legalidad ordinaria que no se muestra arbitrario, irrazonable o incurso en error patente, y en virtud del cual el régimen legal de admisión de la prueba pericial previsto en la Ley de enjuiciamiento civil (LEC) -de aplicación supletoria a los procesos contencioso-administrativos-, impone como regla general la aportación de los informes periciales por las propias partes ( art. 336 LEC ) y solo cuando esto no es posible, es que podrán solicitar su práctica en la vista, entre otros en el supuesto del art. 339 LEC . La queja del art. 24.2 CE debe ser, por tanto, desestimada.

6. Queja sobre la lesión del derecho a la valoración de la prueba ( art. 24.1 CE ). Distinta debe ser la conclusión en relación con la falta de valoración de las escrituras de compraventa. Como ha quedado constatado, con la demanda se adjuntaron las escrituras de compra y venta, que ponen de manifiesto la minusvalía sufrida en la transmisión del inmueble, prueba documental que fue admitida en la vista. Es cierto, como señala el fiscal, que con anterioridad a la declaración de inconstitucionalidad del art. 110.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo , por la STC 59/2017, de 11 de mayo , no cabía la prueba de una minusvalía, por impedirlo expresamente el citado precepto. Es, entonces, a partir de esa declaración de inconstitucionalidad cuando los obligados tributarios pueden acreditar un resultado diferente (una minusvalía) al derivado de la aplicación de las reglas de valoración que contiene la norma legal (una plusvalía) y, por tanto, una situación inexpresiva de capacidad económica no susceptible de imposición [ STC 59/2017 , FJ 5 b)]. Ahora bien, lo relevante en este caso es que, al momento de dictarse la sentencia

controvertida, el órgano judicial ya consideraba que podía probarse tal minusvalía, por lo que, según su propio criterio la prueba solicitada era relevante y pertinente.

La vulneración del art. 24.1 CE se sustenta en la falta de valoración de las escrituras de compraventa, cuya veracidad no fue tampoco contestada por el ayuntamiento, por lo que su valoración por el órgano judicial resultaba en este caso insoslayable. Por último, el razonamiento contenido en la sentencia, con remisión a otra del Juzgado núm. 22 de Madrid, de 9 de febrero de 2015 (dictada en el procedimiento ordinario 233-2014), no enerva la anterior conclusión, pues precisamente la sentencia que se cita abordaba un supuesto en el cual ni siquiera había sido solicitado el recibimiento a prueba, sino que el demandante se había limitado a realizar alegaciones generales sobre la evolución del mercado inmobiliario. Por tanto, el argumento exteriorizado en la sentencia recurrida para justificar la insuficiencia probatoria resulta irrazonable, al contenerse una remisión a un supuesto sustancialmente distinto. La revisión que se lleva a cabo en el auto que desestima el incidente de nulidad de actuaciones, en fin, no remedia la anterior lesión.

Por los razonamientos expuestos, debe estimarse el presente recurso de amparo, declarando vulnerado el derecho fundamental de la recurrente a la tutela judicial efectiva ( art. 24.1 CE ), por no valorarse la prueba documental citada (escrituras de compra y de posterior venta del inmueble) conforme a las reglas de la sana crítica. La estimación del recurso y el otorgamiento del amparo por la mencionada vulneración conducen a anular las resoluciones recurridas y a retrotraer las actuaciones, a fin de que sean los órganos de la jurisdicción ordinaria quienes se pronuncien, de forma respetuosa con el derecho fundamental".

#### Quinto.

Sobre el motivo principal relativo al hecho imponible del impuesto. Las pruebas practicadas en supuesto particular de autos sobre el incremento o el decremento de valor (plusvalía -parte demandada apelada- versus minusvalía -parte actora apelante-), y la valoración de las mismas con arreglo a los criterios sentados por la jurisprudencia constitucional y ordinaria.

Como se ha expuesto, por el Juzgado a quo se significa que " las partes están de acuerdo en las fechas de la adquisición y transmisión de la finca que nos ocupa, esto es, el 11 de febrero de 1993 y el 6 de junio de 2014. Sin embargo, la actora parece que defiende que como quiera que el terreno se adquirió como rústico el 11 de febrero 1993, y únicamente adquirió la condición de urbano tras la aprobación del Proyecto de Reparcelación del Pla Parcial Plans de Sala, y que la inscripción registral de la parcela adjudicada se produjo el 2 de marzo de 2004, es a partir de esa fecha que puede calcularse el IIVTNU". A juicio de la actora apelante, Institut Català del Sòl, falta el hecho imponible por razón de que precio de venta del solar en fecha 6 de junio de 2014 es de 1.120.245,50 euros, valor de transmisión éste muy inferior al valor catastral, que es de 2.226.744,78 euros; esto es, viene fundamentada en dicho planteamiento la minusvalía en la comparativa del precio de venta y el valor catastral. Aporta informe pericial con el fin de acreditar que el precio de venta de la finca transmitida se ajusta al precio o valor de mercado en el momento de venta en fecha 6 de junio de 2014. Pero no se ofrece por la actora dato alguno sobre el valor del bien a la fecha de adquisición; esto es, no se aporta por la actora apelante una comparativa entre el valor del inmueble a las fechas de adquisición y de transmisión. Seguramente, ello es así, porque como ya señala el Juzgado a quo " en el caso que nos ocupa la diferencia entre el valor del bien en la última venta y en valor que tenía cuando la actora lo adquirió ofrece, sin duda, un incremento sustancial". No le falta razón a la parte demandada apelada, Organisme de Gestió Tributària, Diputació de Barcelona, al significar en lo esencial que se encuentra huérfano de prueba el hecho de la existencia de una disminución real del valor de los terrenos entre la fecha de adquisición y la de transmisión, incumpliendo así la demandada apelante la carga de la prueba que le corresponde, al no aportar medio o principio de prueba alguno dirigido a acreditar siquiera indiciariamente que el inmueble adquirido experimenta un decremento de valor al transmitirlo. Así, respecto del valor del inmueble a la fecha de su adquisición el 11 de febrero de 1993 no aporta la actora apelante medio o principio de prueba alguno de los señalados por el Tribunal Supremo, esto es escritura pública, informe pericial o cualquier otro ex artículo 106.1 de la Ley 58/2003 que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar la liquidación por el impuesto. Pero es que tampoco ofrece la actora apelante datos ni aporta medio o principio de prueba de los antes señalados y a los efectos aquí examinados acerca del valor de la finca en fecha 2 de marzo de 2004 en la que según sostiene pasa de rústica a adquirir la naturaleza de urbana (fecha en que se solicita la inscripción registral del proyecto de reparcelación del Plan parcial Plans de Sala, de Sallent, con referencia catastral número 08167114DG0286N00011F). Por lo que si

bien la parte demandada apelante esgrime la circunstancia de que el terreno adquirido en 1993 y el transmitido en 2014 responden a magnitudes heterogéneas, tanto por superficie (toda vez que el terreno objeto del tributo deriva de una sucesión de segregaciones a partir del terreno primigenio de 1993) como por condición urbanística (como se ha dicho, se adquiere como rústica en 1993 y pasa a tener la condición de urbana en 2004), y sin perjuicio de lo que se dirá seguidamente sobre el motivo subsidiario relativo al periodo de generación de la plusvalía a los efectos del cálculo de la liquidación, lo cierto es que en ausencia de aquel material probatorio sobre la comparativa de valores de adquisición (en 1993, o incluso en 2004) y transmisión (2014; ya se ha dicho que la actora apelante sostiene la no existencia del hecho imponible teniendo exclusivamente en consideración el precio de venta con relación al valor catastral), no se desplaza a la Administración demandada apelada la carga de probar en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del Real Decreto Legislativo 2/2004 que el fallo de la sentencia del Tribunal Constitucional número 59/2017 deja en vigor en caso de plusvalía.

#### Sexto.

Sobre el motivo formulado con carácter subsidiario concerniente al cálculo de la liquidación, concretamente acerca de la fecha que ha de tomarse como base para dicho cálculo: desde el 11 de febrero de 1993, fecha de adquisición del terreno (parte demandada apelada), o desde el 2 de marzo de 2004, fecha en la que se sostiene pasa a adquirir la naturaleza urbana (parte actora apelante). La doctrina legal del Tribunal Supremo.

El Juzgado a quo sentencia que " esa circunstancia no cambia las cosas. El IIVTNU se devenga por la transmisión de un terreno que en el momento de la transmisión tiene naturaleza urbana, sin perjuicio de en qué momento ha adquirido esa condición". Ciertamente, la calificación urbanística del terreno tiene relevancia en el momento que se produce el hecho imponible (a los efectos de examinar si la transmisión está sujeta al impuesto), pero la fecha de adquisición de la naturaleza de urbana no afecta a la cuantificación del impuesto, en el sentido declarado por el Tribunal Supremo. Así, con cita de anteriores, la sentencia de 8 de abril de 2003 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Supremo, dictada en el recurso de casación número 75/2002. Se reproducen seguidamente sus fundamentos de primero al tercero:

" PRIMERO. La sentencia de instancia, cuyos datos básicos esenciales constan en el encabezamiento de la presente resolución, se basa, en síntesis, en los siguientes argumentos:

La recurrente cifra el cómputo del período de generación del(A) Impuesto en tres años, es decir, sólo a partir del momento -el 25 de marzo de 1995- en que, según su criterio, el terreno transmitido -con fecha 19 de febrero de 1999- alcanzó la consideración y clasificación de urbano por la aprobación del Plan General de Ordenación Urbana, PGOU (sin que, por tanto, con anterioridad a la fecha del año 1995, fuese aplicable el IMIVTNU); de modo y manera que la cuestión aquí objeto de controversia es la de determinar cuál sea el período impositivo, pues, para la Corporación Municipal, es de 14 años, es decir, desde la transmisión anterior, el 23 de septiembre de 1984, hasta la actual de 1999, y, para la interesada, es sólo de 3 años, desde 1995, en que el terreno devino en urbano, hasta el devengo producido en 1999.

La señora B. M. no discutió la sujeción al Impuesto de laB) transmisión del terreno o parcela de autos, sino que debatió, sólo, la cuantía de la liquidación girada, tanto por lo que se refería al período de generación del incremento del valor como a la determinación de la base imponible.

Para solucionar tales cuestiones, el Juzgado de instancia parte de las siguientes consideraciones: (a) , la interesada basa su recurso en la inadecuada computación del período durante el que se produce el incremento del valor, pues no debe partirse -dice- desde la fecha de adquisición, en 1984, sino, por el contrario, desde el momento, en 1995, en que el terreno alcanzó la condición de urbano; (b) , según los artículos 105 y 108 de la Ley 39/1988 , la base imponible del IMIVTNU está constituida por el incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años, y, como, según tales preceptos, lo gravado es el aumento de valor generado en un suelo urbano con ocasión de su transmisión, el período impositivo debe ser sólo aquel en que el terreno ya ostentaba la categoría de tal clase de suelo, pues, de otra forma, si se tuviera en cuenta la fecha de adquisición del terreno que inicialmente era rústico, se estaría gravando el período de tiempo en que por no tener aún la condición de urbano el terreno no está sujeto al Impuesto; y, (c) , la Ley 39/1988 ya no fija el momento o hito inicial del cómputo en el momento de la adquisición del terreno, como hacía la legislación anterior (el RDLeg 781/1986), sino que se limita

a gravar los terrenos urbanos, por lo que únicamente puede considerarse el período de tiempo en que los terrenos tenían la consideración de urbanos.

### Segundo.

El presente recurso de casación en interés de la Ley se funda en que la sentencia recurrida, además de gravemente dañosa para el interés general, es errónea, en tanto que establece que el período de tiempo en el que ha de entenderse producido el incremento del valor o plusvalía, al venir referenciado únicamente a los terrenos de naturaleza urbana, sólo podrá iniciarse desde el momento en que éstos son así considerados, distanciándose, con ello, del criterio mantenido unánime y constantemente por la jurisprudencia, en el sentido de entender que la clasificación del suelo determinante de la sujeción al IMIVTNU es la vigente en el momento de la transmisión, independientemente de la que haya tenido a lo largo del período durante el que se genera la plusvalía.

Así, entre otras varias, la sentencia de esta Sección y Sala del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 1997, recaída en el recurso de casación en interés de la Ley número 2362/1996, tiene declarado que "en el IMIVTNU resulta inoperante la situación urbanística de los terrenos en el inicio del período impositivo o incluso durante el mismo, ya que lo decisivo es que, en el momento de la transmisión determinante del devengo, tengan la condición de urbanos, en los términos prevenidos para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, IBI, o con arreglo a las disposiciones o instrumentos urbanísticos aplicables".

Debe, pues, destacarse que, en el caso de que la tesis sostenida por la sentencia recurrida prosperase y se aplicara sistemáticamente, no es difícil imaginar el grave perjuicio económico que supondría a la Hacienda Pública Local, ya que el IMIVTNU grava la plusvalía generada desde el período que va desde la adquisición del bien a la fecha de transmisión de éste (encontrándonos, en caso contrario, ante situaciones en que existirían períodos de tiempo sin liquidar).

Y se postula como doctrina legal la de que: "Lo establecido en el artículo 108.1 de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, en relación con el artículo 105.1, debe interpretarse en el siguiente sentido: sujeta la transmisión de un terreno al IMIVTNU por su naturaleza urbana en el momento del devengo, la base imponible estará constituida por el incremento real del valor que se haya generado a lo largo de los años transcurridos desde la última transmisión, independientemente de las vicisitudes urbanísticas que haya atravesado".

### Tercero.

La doctrina propugnada por el Ayuntamiento recurrente, en contra de la tesis sustentada por la sentencia recurrida, es, efectivamente, la atemperada al ordenamiento jurídico y al criterio sentado, ya, entre otras, en las sentencias de esta misma Sección y Sala del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 1997 (recurso de casación en interés de la Ley número 2362/1996) y 21 de octubre de 2000 (recurso de casación número 5457/1994), referidas ambas al IMIVTNU (regido por la Ley 39/1988), no sólo por lo argüido, con meridiana claridad, en el presente recurso de casación en interés de la Ley (cuyos razonamientos básicos damos aquí por reproducidos y hacemos nuestros), sino también porque el artículo 108.1 de la citada Ley establece que "la base imponible está constituida por el incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años", frase, la indicativa del lapso temporal determinante de la génesis del incremento, que, puesta en relación con el Cuadro de Porcentajes anuales para concretar el incremento del valor, permite inferir, necesariamente, que la plusvalía está en directa conexión con el tiempo, comprendido entre dos transmisiones (o entre el fin de un antiguo período decenal, propio de las llamadas Tasas de Equivalencia o instituciones impositivas sustitutivas de estas últimas, y la transmisión actual), durante el cual el suelo ha estado experimentando un incremento valorativo, con independencia de su naturaleza o clasificación urbanística, siempre que en el momento del devengo ostente la de suelo urbano.

Además, en el sistema legal anterior, el regulado por el RDLeg 781/1986 e, incluso, por el RD 3250/1976, aunque el nombre del tributo era el de IMIVT, y no, como ahora se especifica, el de IMIVTNU, la situación era idéntica, pues era preciso que en el momento del devengo el suelo fuera urbano o urbanizable programado o tuviera la inminente expectativa o vocación de serlo, y resultaba, asimismo, indiferente que al tiempo del hito inicial del período impositivo o durante el mismo no tuviera aún dicha consideración; y, por tanto, no hay impedimento alguno para que, en la actualidad, la solución imperante no deba ser la misma, en cuanto el tiempo

intertransmisiones, abstracción de hecha de la naturaleza urbanística del terreno al principio del mismo o antes de la transmisión actual, es determinante, siempre que el suelo sea urbano en el momento del devengo, para la fijación, junto con otros factores, y partiendo del valor catastral en dicho último hito temporal, de la deuda y cuota tributarias.

Asimismo, como indica el Abogado del Estado, adhiriéndose a lo postulado por el Ayuntamiento recurrente, la materia tributaria es la capacidad económica del titular del terreno revelada a través del valor del mismo y en el momento de la transmisión, sin que el legislador realice distingo alguno acerca de la naturaleza del suelo antes del nacimiento del hecho imponible".

Por todo lo anterior, en suma, resulta obligado para este Tribunal desestimar el recurso de apelación número 124/2018 interpuesto por la parte actora, Institut Català del Sòl, contra la sentencia número 223/2016, de 7 de julio, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de los de Barcelona y su provincia, que se confirma si bien exclusivamente por los fundamentos que se desprenden de esta resolución.

## Séptimo.

Sobre las costas procesales.

Conforme al artículo 139.2 de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, las costas procesales se impondrán en la segunda instancia a la parte recurrente si se desestimara totalmente el recurso, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, aprecie la concurrencia de circunstancias que justifiquen la no imposición, por lo que dicho principio de vencimiento mitigado debe conducir aquí a la no imposición de costas procesales habida cuenta que la singularidad de la cuestión debatida veda estimar que se hallare ausente en este caso iusta causa litigandi, de "serias dudas de hecho o derecho", teniendo en cuenta para ello el contenido de la controversia.

Vistos los preceptos antes citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de Su Majestad El Rey y en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que emana del pueblo y que nos confieren la Constitución y las leyes,

## FALLAMOS

Desestimar el recurso de apelación número 124/2016 interpuesto por la parte actora, Institut Català del Sòl, contra la sentencia número 223/2016, de 7 de julio, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de los de Barcelona y su provincia en su procedimiento ordinario número 313/2015-S, que se confirma si bien exclusivamente por los fundamentos que se desprenden de la presente resolución. Sin imposición de costas procesales en esta segunda instancia.

Notifíquese a las partes la presente sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el artículo 89.1 de dicha Ley 29/1998. Y adviértase que en el Boletín Oficial del Estado número 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Luego que gane firmeza, líbrese y remítase certificación de la misma, junto a los autos originales, al Juzgado provincial de procedencia, acusando el oportuno recibo.

Así por esta sentencia, de la que se llevará testimonio literal al rollo principal de la apelación, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el magistrado ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.

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.