

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079204

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia de 22 de junio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2/2020

SUMARIO:

IIVTNU. Hecho imponible. Incremento del valor del terreno. Leasing. La cuestión que se suscita en el presente supuesto es el valor de adquisición y transmisión del inmueble objeto del impuesto, a los efectos de considerar la existencia o no del hecho imponible y por ello de un incremento real de valor del bien. De las pruebas aportadas dicha prueba por el obligado tributario, que de entrada al menos indiciariamente permite apreciar la inexistencia de plusvalía, esto es que el terreno no ha aumentado de valor, por lo que compete a la Administración en el seno del procedimiento tributario probar en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del RDLeg. 2/2004 que la STC 59/2017 ha dejado en vigor. Prueba ésta a cargo del Ayuntamiento que en el marco del procedimiento tributario seguido brilla por su ausencia. Los resultados que ofrecen las escrituras públicas de adquisición y transmisión, y sobre todo los informes de valoración de las fincas, constituyen un sólido y ordinario principio de prueba que, aun sin poseer un valor absoluto sí son bastante como fuentes de acreditación del hecho justificador de la inaplicabilidad del impuesto, y bastan para desplazar a la Administración tributaria, gestora y liquidadora del impuesto, la carga de desacreditar el no incremento que el contribuyente defiende. Así, frente al resultado que arrojan dichas pruebas practicadas a instancia de la entidad recurrente no puede prosperar la tesis del Ayuntamiento articulada en su contestación a la demanda a través del motivo formulado «*ad cautelam*, el precio de la transmisión que nos ocupa fue fijado en el contrato de *leasing* financiero que fue la causa de la compra del inmueble por la actora. No se trata de un valor de mercado porque vendedora y compradora han establecido el precio en el contrato de leasing financiero firmado entre ambas», en lo sustancial acogido por el Juzgado de instancia. No es posible para atender a la sujeción al impuesto fruto del ejercicio de la opción de compra exclusivamente al precio de adquisición del bien por el banco y al ejercicio de la opción de compra por la arrendataria ya que no se están comparando idénticos negocios jurídicos a pesar de que si se produce la transmisión del inmueble y potencial hecho económico susceptible de devengar el impuesto, si bien lo cierto es que sí puede ser un principio de prueba a desvirtuar pero no por la adición de la carga financiera de la operación que abona el arrendatario. Producido este principio, y delimitada como se dijo que la carga financiera no puede computar como incremento de valor del suelo, debe ponderarse además que en el supuesto de autos existen tasaciones periciales aportadas por la recurrente, que evidencian la inexistencia de incremento de valor del terreno en el período de su titularidad. La equivalencia de cuantificación existente entre el precio de compra del inmueble y las cuotas abonadas en el cuadro de amortización constituyen un elemento o principio de prueba a valorar, pero no es concluyente en todos los casos y no permite generalizar una posición unívoca, como así tampoco lo ha hecho el Tribunal Supremo ya desde la STS, de 9 de julio de 2018, recurso n.º 6226/2017 (NFJ070779), dejando a los Tribunales y Juzgados la valoración del material probatorio existente en las actuaciones. [Vid., en el mismo sentido STSJ de Cataluña de 15 de junio de 2020, recurso n.º 133/2019 (NFJ079208)]. El informe emitido por el Departamento de Gestión Catastral y Bienes del Instituto Municipal de Hacienda del Ayuntamiento, sobre la evolución de los valores catastrales de la finca de autos, no tiene *per se* fuerza alguna para desvirtuar los resultados que ofrecen los informes de tasación aportados por la actora apelada junto a su solicitud de rectificación en vía administrativa. No habiendo sido desvirtuados éstos por el Ayuntamiento y en atención tanto a la existencia de la transmisión del inmueble sin que se haya acreditado que entre la compra y la transmisión del dominio por el precio residual haya aumentado de valor, a partir de la nula actividad probatoria del consistorio, resulta obligado anular la liquidación impugnada, con todos los efectos legales inherentes a dicha anulación, que incluye la devolución de ingresos e intereses.

PRECEPTOS:

Constitución Española, arts. 24 y 47.
Ley 58/2003 (LGT), art. 20.
RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 12, 107 y 110.

PONENTE:

Don Juan Antonio Toscano Ortega.

Magistrados:

Doña 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 2/2020

Partes : ING LEASE ESPAÑA SAU C/ AJUNTAMENT DE BARCELONA

S E N T E N C I A Nº 2619

Ilmos. Sres.

PRESIDENTE:

D.^a MARÍA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

MAGISTRADOS:

D. RAMON GOMIS MASQUÉ
D. JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA

En la ciudad de Barcelona, a 22 DE JUNIO DE 2020

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 2/2020 , interpuesto por ING LEASE ESPAÑA SAU , representado el Procurador D. ALVARO COTS DURAN , contra la sentencia de 30/09/2019 dictada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 4 de los de Barcelona, en el recurso jurisdiccional nº 421/2016.

Habiendo comparecido como parte apelada AJUNTAMENT DE BARCELONA

representado por el Procurador JESÚS SANZ LÓPEZ .

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 presente recurso contencioso administrativo. Sin costas".

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 el día 15 de abril de 2020 para deliberación y votación del fallo, si bien fruto de la declaración del estado de alarma por Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, y acuerdo del Consejo General del Poder Judicial de 14 de marzo de 2020, la deliberación finalmente tiene lugar el 14 de mayo de 2020.

Cuarto.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO.

Primero. *Sobre el objeto del recurso de apelación.*

Se impugna en la presente alzada por la parte actora, ING Lease España, S.A.U., la sentencia número 214/2019, de 30 de septiembre, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 4 de los de Barcelona y su provincia en su recurso contencioso-administrativo número 421/2016, seguido por los trámites del procedimiento ordinario entre aquella mercantil y el Ayuntamiento de Barcelona, resolución judicial que declara: " Que debo desestimar y desestimo el presente recurso contencioso administrativo. Sin costas".

La actuación administrativa impugnada objeto de aquel recurso contencioso-administrativo consiste en la resolución de 28 de junio de 2016 del Primer Teniente de Alcalde, Ayuntamiento de Barcelona, que convierte en resolución la propuesta del Instituto Municipal de Hacienda informada favorablemente por el Consejo Tributario, desestimatoria del recurso de alzada y confirmatoria de la resolución de 11 de diciembre de 2015 de Gerente, Instituto Municipal de Hacienda, desestimatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, con número de referencia NUM000, por el concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, y consiguiente devolución de ingresos indebidos por dicho concepto tributario, por referencia a la finca de la CALLE000, número NUM001, de Barcelona (importe de 226.554,65 euros).

La sentencia apelada delimita el objeto del recurso y resume las pretensiones de las partes y los motivos del recurso y de oposición en su fundamento de derecho primero. Tras la exposición en su fundamento de derecho segundo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (sentencia 59/2017) y del Tribunal Supremo (sentencia de 9 de julio de 2018) sobre la controversia relativa al hecho imponible del impuesto y la prueba del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, la sentencia de instancia examina el caso particular de autos en sus fundamentos de derecho tercero al sexto, en los términos siguientes.

"TERCERO. En el presente caso, la actora alega que adquirió el inmueble en cuestión el 30 de noviembre de 2005, produciéndose la transmisión del mismo en fecha 20 de diciembre de 2014.

El valor de adquisición de la finca fue de 17.250.000 Euros, según copia de la escritura pública que acompaña de documento núm. 3 a su escrito de demanda.

El valor de transmisión del inmueble fue de 9.020.038,97 Euros, según copia de la escritura pública que acompaña a su escrito de demanda de documento núm. 4.

Acompaña informes periciales respecto a los antedichos valores, según los cuales el valor de adquisición sería ligeramente superior al de adquisición y el de venta o transmisión ligeramente inferior.

A lo anterior opone la demandada que el precio de transmisión responde a un contrato de leasing, motivo por el cual el precio de venta ya fue fijado en su día en la escritura de adquisición en 2005 responde al precio de opción de compra.

CUARTO. La cuestión que se suscita en el presente supuesto es el valor de adquisición y transmisión del inmueble objeto del impuesto, a los efectos de considerar la existencia o no del hecho imponible y por ello de un incremento real de valor del bien.

La especial circunstancia de este recurso reside en el hecho de que, al hallarnos ante una operación de leasing, el valor de transmisión o residual del bien, será siempre inferior al precio de adquisición, amén de ser fijado en el propio contrato de leasing. Ello implicaría que en todos los contratos en los que la transmisión del bien se realiza en pago de un valor residual de un contrato de leasing, no se devengaría el impuesto, lo que no resulta ajustado a la realidad, pues el bien, en tales casos, no ha sufrido una minusvaloración, más bien, al contrario, porque precisamente el contrato se establece para la obtención de beneficio de la empresa de leasing, que es la transmitente al devengarse el Impuesto.

Al respecto, hay que recordar que el R.D. Ley de 25 de febrero de 1977, sobre Medidas Fiscales, financieras y de inversión (Título II); el Real Decreto de 31 de julio de 11980 y posteriormente, la Ley 26/1988, de 29 de julio, de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito definieron el contrato de leasing como un arrendamiento financiero que tiene por < por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles e inmuebles, adquiridos para dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de las cuotas > (Disposición Adicional 7ª Ley 26/1988, de 29 de julio). Tras la derogación de la Ley 26/1988, esta regulación quedó recogida en la DA 3ª de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades de crédito. Además, la Disposición Adicional Primera de la Ley 28/1988, de 23 de julio, de Ventas a Plazos de Bienes Muebles contiene una regulación básica y limitada de contrato de leasing.

La STS de la I de lo civil nº 485/2000, de 16 de Mayo, diferencia el leasing del préstamo (mutuo) de la siguiente manera -párrafo 4 del FJ 4º: (...) Lo que caracteriza al leasing, en su versión de arrendamiento financiero, es su constitución en función de un bien determinado. La razón ontológica de la figura jurídica que explica e integra su función económico-social, o práctica, es la necesidad de un objeto, y, además, según la Disposición Adicional Séptima, apartado uno, de la Ley 26/1988, su destino a una explotación agrícola, pesquera, industrial, comercial, artesanal, de servicio o profesional del financiado, el cual acepta dicha fórmula jurídica, porque precisa o desea dicha cosa y carece de soporte económico para adquirir su dominio, o por otras razones, reservándose la facultad de adquisición para un tiempo posterior mediante el mecanismo de la opción de compra. En cambio lo que caracteriza al préstamo de dinero es la necesidad de éste, que además de cosa fungible, es consumible por naturaleza, produciéndose en relación con el mismo una transmisión de dominio, con obligación de devolver el tantumdem, con precio o sin él. En el préstamo, por consiguiente, lo relevante o trascendente, la razón de ser del contrato, es recibir dinero, se financia la empresa, mientras que en el leasing se financia directamente la adquisición del objeto (...)"

Si bien dentro del concepto de leasing se incluye una variedad de contratos, fundamentalmente atípicos y sujetos a una cierta uniformidad en el ámbito internacional, la citada Disposición Adicional 3ª de la Ley 10/2014, de 26 de junio dispone un mínimo régimen jurídico del leasing financiero (finance-leasing), tanto del equipo (equipment-leasing) cuanto inmobiliario (plant-leasing).

Según este régimen jurídico, en la operación de leasing intervienen tres sujetos: el fabricante o distribuidor de los bienes; el empresario que precisa el uso o disfrute de tales bienes; y la Sociedad de Leasing o Sociedad de Arrendamiento Financiero, que los adquiere a instancia o por indicación de éste y le cede el uso contra el pago de una cuota o canon.

La Sociedad de Leasing o de Arrendamiento Financiero cede el uso del bien y se reserva la propiedad del mismo. Esta reserva de la propiedad actúa como garantía frente al posible incumplimiento del financiado. Sin embargo, el riesgo por la pérdida o el deterioro del bien es de éste.

El contrato ha de determinar las cuotas que debe pagar el arrendatario financiado y, en ellas, debe diferenciarse: a) la parte que corresponde a la recuperación del coste de bien por la entidad arrendadora, excluido el precio de la opción de compra; b) La carga financiera exigida por la misma. La parte correspondiente a la recuperación del bien deberá permanecer igual o tendrá carácter creciente durante todo el contrato.

Transcurrido un determinado plazo, el arrendatario o usuario podrá adquirir el bien contra el abono del precio residual, es decir del precio fijado por la opción de compra.

Por lo demás, este régimen jurídico, que se debe completar con las normas comunitarias y convenciones internacionales, resulta aplicable a las operaciones de arrendamiento financiero referidas en la Ley 10/2014, de 26 de junio.

QUINTO. De la estructura del contrato se desprende que, adquirido el bien objeto de leasing por la entidad financiera, que mantiene el dominio sobre el mismo durante toda la duración del leasing, el precio abonado por la financiera (precio a financiar) al primitivo titular del inmueble, respecto al bien que se adquiere se fija ya de principio en el propio contrato de leasing y es el que sirve para establecer el valor para el día en el que se ejercite la opción de compra, en su caso (día del devengo del Impuesto). No existe pues variación del precio, pues el valor de bien es el mismo para la compra que realiza la financiera (que mantiene el dominio durante la vigencia del contrato de leasing) al primitivo titular del bien, que el precio que el bien tendrá (financiado) en el momento de ejercitarse la opción de compra, en el bien entendido que el precio de la opción es el resultado de restar el precio primitivo de adquisición por parte de la financiera las cuotas abonadas durante la duración del leasing por el arrendatario, sin que esas cuotas se tenga en cuenta el precio de la financiación o intereses.

Atendida esa estructura, el precio de la opción de compra no puede servir de parámetro para el cálculo el valor del bien, por cuanto se trata de un valor residual, fruto de descontar la parte de amortización del bien contenida en los sucesivos recibos del arrendamiento.

La opción de compra que nunca podrá servir para fijar el valor del inmueble, pues los sucesivos pagos periódicos del arrendamiento suponen, por una parte, la recuperación del coste del inmueble para la entidad financiera y en parte el interés de la operación de financiación. Es decir, el valor de opción de compra es siempre inferior al valor del bien financiado (valor fijado en el día de su primitiva adquisición por la financiera).

Por otro lado, tampoco puede ser tenido en cuenta como valor final del inmueble a efectos de analizar la existencia de hecho imponible del Impuesto el de la opción de compra más las sucesivas aportaciones o cuotas del arrendamiento (excluidos los intereses de financiación) por cuanto ese precio se fijó ya en su día en el contrato de leasing por las partes.

De lo expuesto se desprende que a efectos probatorios no puede ser tendida en cuenta la diferencia de valor de adquisición y de venta pues dicha diferencia es inexistente, atendida la naturaleza del contrato de financiación.

Si así lo hiciéramos, llegaríamos al absurdo de que en los casos de leasing o de arrendamiento financiero con opción de compra nunca habría incremento del valor del terreno, lo que no puede ser aceptado como punto de partida del análisis.

SEXTO. Sobre la base de lo anterior hay que acudir a la valoración de la prueba efectuada por las partes y, al respecto, y siguiendo las reglas contenidas en el art. 217 LEC sobre la carga de la prueba, en el presente caso se llega a la conclusión de que la practicada a propuesta de la actora no justifica el valor de los terrenos objeto del impuesto hayan sufrido un decremento.

El recurso debe, pues, ser desestimado".

Segundo. *Sobre las pretensiones y los motivos del recurso de apelación y la oposición al mismo.*

La parte actora ahora apelante, ING Lease, S.A.U., interesa de la Sala que " dicte Sentencia en la que estime el presente Recurso de Apelación, revoque la Sentencia nº 214/2019, dictada el 30 de septiembre de 2019 por este Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 4, y en consecuencia, declare contrarias a derecho las Resoluciones administrativas recurridas, anulándolas y dejándolas sin efecto, sin sustitución alguna; de resultados de lo cual se admita la rectificación de la autoliquidación solicitada por el obligado tributario y se ordenen la devolución de la cantidad indebidamente ingresada por la recurrente, más los intereses de demora correspondientes; y

finalmente, que se impongan las costas procesales, conforme el art. 139 de la Ley de esta Jurisdicción a la parte recurrida". Articula dicha apelación con base en los motivos que ordena y rubrica como sigue.

1. " Primera. Planteamiento de la cuestión litigiosa: no sujeción al Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) por inexistencia de incremento de valor. Hechos probados. Procede la rectificación de la autoliquidación practicada por el obligado tributario conforme a las normas cuantificadoras del IIVTNU contenidas en los arts. 107 y 108 del TRLHL". Contrariamente a lo que manifiesta la sentencia recurrida, el obligado tributario sí ha logrado acreditar que la transmisión del terreno del terreno aquí en cuestión no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor durante su período de tenencia, por lo que procede la no sujeción al Impuesto concernido en virtud de lo declarado por la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, desarrollada entre otras por la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018, y su interpretación de los artículos 107.1, 107.2. a) y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004. En efecto, durante la fase administrativa y en el recurso de instancia el recurrente ha aportado numerosos elementos de prueba que, al menos indiciariamente (tal y como exige el Tribunal Supremo), permiten apreciar la inexistencia de incremento de valor en el terreno en cuestión, sin prueba en contra por la Administración. Los elementos de prueba aportados por la parte recurrente son los siguientes (documentos acompañados a la solicitud de rectificación): 1) Escrituras: escritura pública de compraventa de 30 de noviembre de 2005 (valor de adquisición de 17.250.000 euros, documento número 3) y escritura pública de compraventa de 30 de diciembre de 2014 (valor de transmisión de 9.020.028,97 euros, documento número 4); 2) Informes periciales: tasación realizada por Gestión de Valoraciones y Tasaciones, S.A., en fecha 9 de noviembre de 2005 (valor de 17.735.105,59 euros, documento número 5) y tasación realizada por Técnicos en Tasación, S.A., en fecha 29 de diciembre de 2014 (valor de 8.279.792,32 euros, documento número 6); 3) Informes y estadísticas sobre evolución de precios de las viviendas elaborados por entidades públicas (Ayuntamiento de Barcelona -documentos números 7 y 8- y Ministerio de Fomento -documento número 13-) y empresas líderes en el sector inmobiliario (CB DIRECCION000, documento número 9; Gestión de Valoraciones y Tasaciones, S.A., documento número 10; Raimundo, documento número 11; Sabino, documento número 12). En la vía jurisdiccional se practica la documental concerniente a la referida tasación efectuada realizada por Técnicos en Tasación, S.A. Constituyen así hechos probados en instancia: (i) que el valor de adquisición del inmueble en escritura fue de 17.250.000 euros, sustentado por un informe pericial de tasación independiente del máximo nivel de 17.735.105,59 euros; (ii) que el valor de transmisión en escritura fue de 9.020.038,97 euros, sustentado por un informe pericial de tasación independiente del máximo nivel de 8.279.792,32 euros, ratificado por un informe complementario de tasación realizado y aportado a los autos durante la tramitación de la instancia; (iii) que el acreditado decremento de valor experimentado por el terreno en cuestión se ve refrendado por multitud de estudios estadísticos emitidos por entidades públicas y privadas que prueban que el valor de mercado de los inmuebles en el municipio de Barcelona durante el período de tenencia considerado (2005-2014) descendió notable y generalizadamente.

2. " Segunda.- La sentencia de instancia extrae conclusiones erróneas del contrato de arrendamiento financiero (leasing) del que fue objeto el inmuebles, determinantes de su fallo". La sentencia de instancia confunde y mezcla indebidamente en el debate el beneficio de la empresa de leasing derivado de su actividad financiera realizada en el ejercicio del objeto social que le es propio, que es el procedente de la carga financiera repercutida al arrendatario a través de las cuotas mensuales y que nada tiene que ver con el objeto o capacidad económica que pretende gravar el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana aquí en cuestión, que no es otro que el incremento de valor del terreno. En el presente caso no se ha producido un incremento de valor del terreno que justifique la sujeción al impuesto y para ello no es óbice que el inmueble haya sido objeto de un arrendamiento financiero en los términos y condiciones descritos. Se rebate la afirmación de la sentencia de instancia según la cual " a efectos probatorios no pueden ser tenidas en cuenta la diferencia de valor de adquisición y venta pues dicha diferencia es inexistente, atendida la naturaleza del contrato de financiación". La sentencia de instancia realiza una valoración irracional de la prueba aportada a los autos por la parte actora, como consecuencia de una defectuosa comprensión de la naturaleza y términos del contrato de leasing firmado entre las partes, que no fijó de antemano un precio de venta en caso de cancelación o resolución anticipada y que permitió la fijación de un precio de venta, de común acuerdo entre las partes, inferior al capital pendiente de amortización a la fecha de transmisión.

3. " Tercera. Refutación de la argumentación de la parte demanda en la instancia y valoración de la prueba aportada por la misma". Los dos primeros informes acompañados a la contestación a la demanda, firmados por un

funcionario municipal, dirigidos a acreditar que los valores catastrales se mantuvieron estables en el municipio de Barcelona durante el período 2002-2015 son irrelevantes, no prueban nada respecto a la evolución de los valores reales o de mercado. El último informe municipal, con el que se pretendía restar solidez a la tasación de Técnicos en Tasación, S.A., no se admite como prueba por el Juzgado. Ha de concluirse la más absoluta falta de prueba por parte del Administración demandada que sustente una valoración alternativa a la abundante prueba aportada por la actora que sirva al Ayuntamiento para demostrar la existencia de un incremento de valor del terreno durante el período de tenencia.

4. " Cuarta. Breve conclusión en cuanto a los fundamentos de derecho". El Tribunal Supremo ha declarado que los valores declarados en las escrituras públicas, a menos que sean simulados, deben ser suficientes, desde la perspectiva del onus probandi, para desplazar a la parte contraria, esto es, al Ayuntamiento gestor y liquidador, la carga de acreditar en contrario, de modo bastante, que los precios final o final son mendaces o falsos. En el presente caso, la inexistencia de incremento de valor viene probada por la parte actora no solo por los valores declarados en las escrituras públicas, sino que dichos valores viene avalados además por tasaciones realizadas por empresas independientes de la máxima solvencia profesional en la fecha coetánea a los actos de adquisición y transmisión y por informes estadísticos de entidades públicas y privadas, varios de ellos emitidos por organismos tan significativos como el propio Ayuntamiento de Barcelona, aquí demandado, o el Ministerio de Fomento. Por su parte, la Administración demandada, a la que esta abundantísima prueba de la parte actora evidentemente le ha trasladado la carga de acreditar en contrario, según la doctrina del Tribunal Supremo, no ha aportado el más mínimo indicio de valoración alternativa que sirva para demostrar la existencia de un incremento de valor del terreno durante el período de tenencia, que es el único presupuesto de hecho habilitante para la exigencia del tributo.

La parte demandada, Ayuntamiento de Barcelona, formula aquí " oposició al recurs d'apel·lació interposat per la part contrària" y acaba interesando de la Sala que " resolgui confirmant la sentència, condemnant el recurrent el pagament de les costes". Fundamenta el Letrado consistorial la oposición en primer lugar en la " Improcedent impugnació de la valoració de la prova realitzada per l'òrgan de primera instancia". El recurso de apelación no puede ser considerado como una reiteración de la primera instancia cuyo objeto sea el acto administrativo sino un procedimiento especial de revisión cuyo objeto es la sentencia de instancia. La actora no ha efectuado una crítica a la sentencia, sino que se ha limitado a alegar que el Juzgado de instancia no ha valorado correctamente la prueba. Sin embargo, el Juzgado, tras examinar la prueba practicada (escrituras de compra y venta del inmueble, contrato de arrendamiento financiero e informes de valoración), concluye que en la transmisión de referencia se acredita la realización del hecho imponible del impuesto, con elementos probatorios suficientes. En dicha valoración no se incurre por el Juzgado en ninguna infracción sustancial de la práctica de la prueba. En segundo lugar, añade el Letrado consistorial que la sentencia da cumplida respuesta a cada uno de los alegatos del recurso presentados, sin que la actora haya indicado ni fundamentado en su recurso ninguna infracción en el cual la sentencia apelada haya podido incurrir, la cual cabe entenderla ajustada a derecho.

Centrado el objeto de esta alzada en los términos antes expuestos, y partiéndose aquí de que, ciertamente, 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 para depurar el resultado procesal ya obtenido en la instancia, procede abordar el examen de los motivos impugnatorios del recurso articulado por la parte actora en esta alzada en lo esencial atinentes al hecho imponible del impuesto y la prueba del incremento de valor del terreno, no sin antes significar la carencia de fundamento de aquel motivo primero y principal de oposición de la demandada apelada consistente en la improcedencia de la impugnación en sede de apelación de la valoración de la prueba realizada por el órgano judicial no acompañada de crítica alguna a la sentencia. En efecto, la aquí recurrente imputa a la resolución judicial impugnada la ausencia de examen conforme a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo de las abundantes pruebas que acerca del decremento de valor del terreno se aportan en vía administrativa y en sede judicial y lo hace además con un razonamiento específico dirigido a combatir la razón de decidir de la sentencia a tenor de la cual " a afectos probatorios no puede ser tenida en cuenta la diferencia de valor de adquisición y de venta pues dicha diferencia es inexistente, atendida la naturaleza del contrato de financiación" (penúltimo párrafo del fundamento de derecho sexto). Cosa distinta es que la actora apelante tenga razón en su crítica a la sentencia en lo que respecta al hecho imponible del impuesto y la prueba del incremento del valor del terreno, lo que se examina seguidamente.

Tercero.

En general, 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. Una mención a la jurisprudencia constitucional recaída sobre el valor probatorio de las escrituras de adquisición y transmisión del bien inmueble para la acreditación del hecho imponible del impuesto, desde la perspectiva del derecho a la valoración de la prueba ex artículo 24.1 de la Constitución. Finalmente, y en concreto, sobre la acreditación del incremento o no de valor del terreno en una operación de arrendamiento financiero (leasing): el criterio de este Tribunal sobre la consideración o no de la carga financiera como parte del precio final de transmisión y la necesidad de probar el valor del terreno conforme a aquella jurisprudencia del Tribunal Supremo.

A tal fin, 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 del 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 Fiscalía 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 inexpressivas 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 inexpressivas 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 atiende, 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 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 al 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 someten 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 inexpressivas 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 dimanar de los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley tributaria (artículos 31.3 y 133.1 CE); (3) ni es cierto que dicha valoración de la prueba y la determinación del importe del eventual incremento de valor del terreno no pueden corresponder al aplicador del Derecho ; (4) ni, en fin, resulta acertado concluir que, hasta tanto se produzca la intervención legislativa que ha reclamado el máximo intérprete de la Constitución en la STC 59/2017, no cabe practicar liquidación alguna del IIVTNU (o, procede, en todo caso, la anulación de las liquidaciones y el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones correspondientes al IIVTNU, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación reveladora de capacidad económica).

La única afirmación, pues, que compartimos de la doctrina de los Tribunales Superiores de Justicia que venimos comentando es que corresponde, ciertamente, al legislador llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del IIVTNU para dar cumplimiento a las exigencias que derivan del artículo 31.1 CE y, señaladamente, del principio de capacidad económica. Lo demás, ni lo dijo el Pleno del Tribunal Constitucional

en la STC 59/2017, ni en buena lógica puede inferirse de una interpretación unitaria y sistemática de los fundamentos jurídicos y de la declaración de inconstitucionalidad contenida en el fallo de su pronunciamiento.

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

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

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

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

Como es sabido -y a este respecto existe unanimidad en las exégesis que se han venido efectuando de la STC 59/2017-, los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL se declaran contrarios al texto constitucional (no entramos todavía en el alcance de esta declaración) porque, (1) estableciendo los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLHL una 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 -explican- otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE. En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3)".

Pues bien, siendo como es la vulneración del principio de capacidad económica la ratio decidendi de la inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017, carece de sentido -y, por ende, consideramos que el Pleno del Tribunal Constitucional no pudo pretender este efecto- que la nulidad de los preceptos cuya contradicción con la Constitución se denuncia se extienda también a supuestos en los que existe un incremento de valor del terreno y,

en consecuencia, una 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 inexpresivas 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 inexpresivas de capacidad económica" (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5) [letra a) del FJ 5 de la STC 59/2017].

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

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

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

2.1. En primer lugar, porque quienes efectúan semejante interpretación obvian la puntualización que efectúa el Tribunal Constitucional a renglón seguido del propio FJ 5 c) de la STC 59/2017, que acabamos de transcribir parcialmente (y cuya primera parte es la que insistentemente se cita). Corresponde efectivamente al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de la Sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que -añade el Tribunal y la aclaración no debe pasarse por alto- " permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5)" [FJ 5 c)]. La intervención legislativa se reclama, pues, expresamente, (a) para que en lo sucesivo dejen de gravarse situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana contrarias al principio de capacidad económica y, (b) obviamente, para cubrir la laguna legal que deja la declaración de inconstitucionalidad contenida

en la Sentencia, no porque no exista -a continuación nos pronunciaremos expresamente sobre este extremo- base legal en el ordenamiento tributario que discipline la prueba por el contribuyente y la valoración por el aplicador del Derecho de la inexistencia de un incremento de valor del terreno o de una regla positiva de cálculo para cuantificarla (por mucho que su acierto haya sido cuestionado, pero que, insistimos, el máximo intérprete de la Constitución ha declarado compatible con el artículo 31.1 CE).

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

2.2. En segundo lugar, porque la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia a la que nos venimos refiriendo desconoce -o, al menos, lo pasa por alto- el corolario que se desprende de la declaración de inconstitucionalidad total del artículo 110.4 TRLHL . A este respecto, señala, inequívocamente, el FJ 5 b) de la STC 59/2017 que, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre el artículo 110.4 TRLHL y las reglas de valoración previstas en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, "cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual "no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene" [SSTC 26/2017, FJ 6 , y 37/2017 , FJ 4 e)]", "debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7 , y 37/2017 , FJ 5)".

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

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

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

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

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

En efecto, en la STC 193/2004, de 4 de noviembre, el Tribunal Constitucional se pronunció sobre la conformidad con la Constitución del artículo 90.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en su redacción anterior a la modificación operada por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, por su posible vulneración del artículo 14, en relación con el artículo 31.1 del texto constitucional. En aquella ocasión el Pleno del Tribunal estimó, en relación con la regulación del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), que el hecho de que ley previera el prorrateo de la cuota del IAE en los casos en los que la ruptura del período impositivo general se hubiera producido como consecuencia del inicio (alta) de la actividad una vez iniciado el año natural, pero no contemplara idéntica posibilidad en los casos de cese (baja) una vez comenzado dicho período, suponía gravar idénticas manifestaciones de capacidad económica potencial de forma desigual, careciendo dicha desigualdad de una justificación objetiva y razonable y, por ende, de forma contraria a las exigencias que dimanaban de los artículos 14.1 y 31.1 CE. Efectuado el juicio de constitucionalidad en estos términos, el Tribunal decidió -transcribimos literalmente el contenido del fallo- "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 período 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 dimanaban 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 dimanen 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 inexpressiva de capacidad económica". Y es que, si así fuera, se estaría atribuyendo la misma consecuencia jurídica -esto es, la inaplicación del impuesto- a supuestos disímiles -en unos casos se habrían sometido a tributación en el IIVTNU manifestaciones de riqueza existentes (plusvalías reales) y en otros no (minusvalías efectivas)- y, por ende, se estaría aplicando el corolario que dimana del mandato constitucional de igualdad en casos en los que este principio, simplemente, no resulta aplicable. Como ha reiterado incesantemente el Tribunal Constitucional, ni la igualdad que reclama el artículo 14 CE, ni la que impone el artículo 31.1 CE se aplican a supuestos de falta de identidad de los términos de comparación. Y resulta obvio que en el caso que nos ocupa los términos de comparación serían disímiles.

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

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

1º) Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial. En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios que hemos expresado en el fundamento de derecho Quinto, que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE.

2º) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, "no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene", o, dicho de otro modo, porque "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 evidencie, contrario sensu, que la Administración puede no comprobar, puede dar por bueno lo declarado o autoliquidado".

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 Torreldones 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 Torreldones (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 (LOTC)] 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) LOTC], 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".

Finalmente, y en concreto, sobre la acreditación del incremento de valor del terreno en una operación de arrendamiento financiero (leasing), como la de autos, procede significar la existencia de pronunciamientos de algunos Tribunales Superiores de Justicia en el sentido en lo esencial coincidentes de la no consideración de la carga financiera como parte del precio final de la transmisión y en cualquier caso de la necesidad de acreditar el valor del terreno conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo recaída en sus sentencias número 1163/2018, de 9 de julio, y posteriores.

Así, la sentencia número 393/2019, de 27 de mayo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, dictada en el recurso número 60/2019, en su fundamento de derecho quinto:

"QUINTO. Entrando ahora en el análisis de lo que, realmente, constituye el núcleo de la cuestión que se debate y partiendo de los motivos en los que la parte apelante fundamenta su pretensión revocatoria de la sentencia de instancia, puesto que ellos han de ser los que constituyan el objeto de examen por este Tribunal de apelación; decimos que, partiendo de todo ello, ha de rechazarse, primeramente, el argumento consistente en la existencia de un expreso reconocimiento por la entidad bancaria de un cierto incremento de valor, al quedar ello excluido por el principal, que también se contiene, consistente en la negación de la existencia de hecho imponible alguno.

Tampoco cabe oponer a la Sentencia de instancia lo resuelto en la Sentencia del Tribunal Supremo, de 9 de julio de 2018, al no haber ésta entrado en el análisis de la cuestión referente a la tributación por plusvalía del arrendamiento financiero.

Añadiremos que el negocio de las entidades financieras en esta clase de operaciones no radica en la obtención de una ganancia con la reventa del inmueble, cuyo coste únicamente recupera o amortiza, sino en el cobro de un canon arrendaticio durante el tiempo que dura el contrato, siendo por ello por lo que no cabe apreciar un incremento de valor del bien cuando se ejecuta la opción de compra abonando el valor residual previamente establecido, puesto que, como bien se dice en la sentencia de instancia, aquel valor ha quedado definitivamente fijado en la fecha del contrato inicial de tal modo que en la correspondiente al ejercicio de la opción la entidad bancaria no puede alterarlo aduciendo un mayor valor del bien en su día objeto del leasing, siendo esta la única manera en la que se revelaría en la entidad bancaria vendedora una mayor capacidad económica que es lo que constituye la última esencia del impuesto.

Tampoco cabe alegar, en contra de lo anteriormente indicado, la diferencia existente entre el precio de adquisición del bien por el banco y el total fijado en la operación de leasing, puesto que ello deriva de la aplicación de los intereses, amortización y comisiones que constituyen la esencia del negocio bancario y que son conceptos totalmente independientes del mayor o menor valor que pudiera tener el bien objeto del contrato que, como decimos, permanece invariable.

Como consecuencia de lo anteriormente indicado procederá desestimar el presente recurso de apelación, al mostrar, por otra parte, absoluta conformidad con lo razonado por el juzgador de instancia para llegar a la conclusión de inexistencia de hecho imponible".

En la posterior sentencia número 23/2020, de 9 de enero, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, dictada en el recurso número 38/2019, se razona como sigue:

"SEGUNDO. La doctrina que esta Sala y Sección viene manteniendo a propósito de la cuestión suscitada en esta apelación data de nuestra sentencia nº 812/2017, de 6 de julio (habiéndose reproducido en otras posteriores) y es del siguiente tenor:

" Y, en lo que hace a la segunda de las cuestiones controvertidas, comenzamos recordando que, conforme a las reglas de la carga de la prueba establecidas en el art. 105 LGT y la consabida doctrina jurisprudencial interpretadora de las mismas, es la Administración demandada la que tiene la carga de la prueba en lo que hace al hecho imponible, así como recae dicha carga de la prueba sobre el obligado tributario respecto de las exenciones, deducciones, bonificaciones y restantes beneficios fiscales.

Pues bien, cohonestando lo anterior con las particularidades que presenta la cuestión jurídica tratada y resuelta en el fundamento jurídico tercero (especialmente lo que hace a los términos de la declaración de inconstitucionalidad allí reseñada), esta Sala entiende que el criterio probatorio razonable en estos supuestos es que el contribuyente aporte un principio de prueba sobre el no incremento del valor del terreno (sin que baste la mera negación de la existencia del hecho imponible) y, de aportarse un elemento probatorio indicativo de tal circunstancia de hecho, es cuando a la Administración, si pretende cuestionar el decremento alegado, se le trasladaría la carga de probar la existencia de un efectivo incremento de valor del terreno".

Tal doctrina de la Sala ha sido acogida por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su sentencia de 9.7.2018 y todavía más claramente y de manera ya prácticamente exacta a nuestro criterio jurídico en la STS de 17.7.2018 - rec. 5664/17-. De la primera de tales SSTs resulta que es el sujeto pasivo el que tiene que probar la inexistencia de plusvalía por alguno de los siguientes medios: (i) cualquier principio de prueba, como la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en la correspondientes escrituras públicas, (ii) prueba pericial y (iii) cualquier otro medio probatorio. Esta primera STS añade que, aportado alguno de estos tres medios de prueba por el sujeto pasivo, " será la Administración la que deberá probar en contra de dichas pretensiones", sin perjuicio de lo que pueda resultar de la prueba practicada en un eventual proceso judicial. La segunda de las citadas SSTs es más contundente con el primero de tales elementos probatorios y señala textualmente que " los valores consignados en las escrituras públicas en tanto sean expresivos de que la transmisión se ha efectuado por un precio inferior al de adquisición, constituyen un sólido y ordinario principio de prueba y bastarían, por lo general, como fuente de acreditación del hecho justificador de la inaplicabilidad del impuesto" y añade " tales datos, salvo que sean simulados, serían suficientes, desde la perspectiva del onus probandi , para desplazar a la parte contraria -el

Ayuntamiento gestor y liquidador-, la carga de acreditar en contrario, de modo bastante, que los precios inicial o final son mendaces o falsos".

En el caso de autos, la actora-apelante aportó: (i) escritura de adquisición por Bankinter, S.A. en 2011 de la nave industrial de que se trata por un importe de 4.343.799,40 € y (ii) escritura de venta de la misma por Bankinter, S.A. a Cyl Ibersnacks, S.L.U. en 2016 por importe de 2.672.683,40 €.

Pues bien, en principio, tal elemento probatorio pudiera satisfacer las exigencias de la doctrina judicial antes referenciada para entender que -cuando menos- la recurrente ha proporcionado un principio de prueba con virtualidad suficiente para desplazar la carga probatoria a la parte contraria -el Ayuntamiento de Benifaió-; ello en la medida que se aportan las escrituras de transmisión y adquisición (la última arroja un precio inferior a aquélla) y -como hemos visto- uno de los principios de prueba admitidos a estos efectos por el Tribunal Supremo es " la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en la correspondientes escrituras públicas".

Pero es que, aunque atendiéramos al argumento que parece sugerir el Ayuntamiento apelado (que, al efecto de determinar el valor de transmisión, no puede tenerse solo en cuenta el importe abonado por el ejercicio anticipado de la opción de compra), lo que no podemos asumir es que para tal cálculo haya de tenerse en cuenta la carga financiera del arrendamiento. Y es que, con independencia de otro tipo de consideraciones, no debemos perder de vista que, a efectos de determinar la existencia del hecho imponible del IIVTNU, el contraste o comparativa que debe efectuarse entre el momento de la adquisición y el de la transmisión debe venir referido al valor del terreno, efecto al que nada aportan los costes derivados de la financiación otorgada por la apelante a la arrendataria financiera. En este sentido, si excluyésemos la carga financiera de la operación, lo que tendríamos es que el precio de adquisición es el mismo que el de la transmisión, pues en los contratos de arrendamiento financiero el coste de recuperación del bien se fija al inicio y se mantiene inalterado a lo largo de la vida del contrato (al menos en este caso); esto es, en dicha hipótesis tendríamos que de tal principio de prueba resulta que no se ha producido un incremento de valor del terreno, pues el precio de transmisión (descontada la carga financiera de la operación) es coincidente con el de adquisición.

Lógicamente, ello no significa precisa y exactamente que no haya variado el valor del terreno, pero sí que de tal indicio no puede extraerse un incremento de valor, con lo que -en aplicación de la doctrina judicial expuesta ut supra- quedaría trasladada la carga de la prueba a la Administración, la que habría de acreditar por algún otro medio idóneo el incremento de valor del terreno de naturaleza urbana.

Y como quiera que la Administración no ha aportado prueba alguna que permita acreditar el incremento de valor del terreno, no cabe sino concluir con la estimación de esta apelación; sin que, por lo demás, pueda considerarse que la STS citada por la Administración apelante (sentencia 1163/2018) resulte favorable a la tesis que mantiene, dado que -como con claridad se aprecia de su lectura- el Tribunal Supremo no se pronuncia sobre las particularidades del IIVTNU en el leasing inmobiliario".

Y en la recientísima sentencia dictada por esta misma Sala y Sección en el recurso de apelación número 133/2019 interpuesto por el Ayuntamiento de Cornellà de Llobregat contra la sentencia número 152/2019, de 31 de mayo, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 9 de los de Barcelona y provincia en su recurso 317/2017, tramitado por los cauces del procedimiento ordinario, siendo parte apelada la entidad BBVA, S.A., se expresa en su fundamento de derecho sexto:

" SEXTO. *Sobre la acreditación del incremento de valor del terreno en una operación de arrendamiento financiero (leasing).*

La sentencia de instancia en el fundamento jurídico Tercero analiza la realidad económica que engloba un negocio de arrendamiento financiero (leasing) en cuanto a su dualidad contractual y la diversidad de partes con sus correspondientes relaciones jurídicas y económicas. Así se dice:

"En segundo lugar, el Ayuntamiento para determinar el valor del inmueble en el momento de la venta, tiene en cuenta los ingresos obtenidos por la recurrente como consecuencia del contrato de leasing inmobiliario, sobre el inmueble transmitido y que es objeto del presente recurso.

El leasing es un contrato atípico por el que una empresa especializada cede el uso de un producto, que ella no ha producido sino que ha sido adquirido de un tercero, en arrendamiento al usuario, con la opción de compra, finalizado el arrendamiento, por un precio, normalmente muy bajo. Esta figura, nada tiene que ver ni con la compraventa a plazos ni con el préstamo de financiación a comprador.

Es decir, se trata de la cesión del uso de un bien, propia del arrendamiento, a cambio de unas cuotas periódicas, con una opción de compra al término del contrato por un importe normalmente bajo, que suele corresponder al resto de precio pendiente de amortizar.

Por tanto, hay dos compraventas. 1) la primera compraventa la realiza la entidad financiera arrendadora del tercero del bien, en este caso, un inmueble adquirido por la actora para cederlo en arrendamiento financiero; 2) si se ejercita la opción de compra por parte del arrendatario financiero al término del contrato, se produce una segunda compraventa.

Es decir, en el leasing hay dos negocios: 1) El negocio de la entidad financiera es el arrendamiento financiero durante los 13 años que dura el leasing, en el que se cobran las mensualidades con los correspondientes intereses; 2) si se ejercita la opción de compra venta, la venta del inmueble. Por tanto, hay que separar lo que es el arrendamiento financiero de la opción de compra, y no valorar, como hace el Ayuntamiento, los beneficios que haya obtenido la actora durante el arrendamiento financiero, ya que se trata de ingresos que no tienen que ver con la compra en sentido estricto.

Concluyendo, hay que estar al valor de venta y al valor de compra, sin tener en cuenta el beneficio que ha obtenido la entidad financiera durante la vigencia del leasing.

En atención a la prueba practicada por la actora, que no ha sido debidamente desvirtuada por la Administración demandada, ha quedado acreditado que no se ha producido el hecho imponible del IIVTNU, por lo que procede estimar la presente demanda."

Pues bien, cabe ratificar la conclusión de la instancia en cuanto que estamos ante un leasing financiero, en el que la sociedad de leasing o entidad bancaria adquiere por compra de un tercero un bien inmueble, que el arrendatario desea que le arriende mediante leasing, en el que se establecen unos cánones -plazos - mensuales por la cesión del uso y una opción de compra por un valor residual, que suele coincidir con una de las cuotas -la última-. Además, puede establecerse un periodo de carencia inicial referido exclusivamente a la financiación de la operación. Toda esta operación tiene una carga financiera y unas comisiones a cargo.

Lo normal es que el contrato de leasing inmobiliario, se documente por escritura pública, ya que si se ejercita la opción de compra con la última cuota, o de forma anticipada, se adquiere la propiedad del inmueble y, sólo mediante escritura pública podrá inscribirse en el Registro de la Propiedad. Por tanto, tenemos un inicial negocio de compra del inmueble por el banco que se documenta en escritura pública y seguidamente -de forma consecutiva- la constitución del leasing con la arrendataria en la que se establecen todas las peculiaridades de la operación de cesión de uso del inmueble, la carga financiera que conlleva, comisiones, impuestos, cánones, tipos de interés (fijo o variable) y la cuota residual que permitirá a la arrendataria adquirir el inmueble cuya titularidad ha conservado el banco durante todo el tiempo de duración del leasing.

Esta operación conlleva beneficios fiscales para la arrendataria, que puede deducirse, en todo caso la carga financiera, en todo caso, y la porción de correspondiente a la amortización del bien de las cuotas de leasing correspondiente a los límites establecidos en la LIS 27/2014 -u otras rationae temporis aplicables-, si es una sociedad y el IVA soportado, además de no cargar con la compra de un bien de inversión que sí dispone para la actividad económica. En todo caso, no resultará deducible la parte de recuperación del coste del bien que corresponda a terrenos.

Por tanto, no es posible para atender a la sujeción al IIVTNU fruto del ejercicio de la opción de compra exclusivamente al precio de adquisición del bien por el banco (17.1.2003) y al ejercicio de la opción de compra por la arrendataria (16.2.2016) ya que no se están comparando idénticos negocios jurídicos a pesar de que si se produce la transmisión del inmueble y potencial hecho económico susceptible de devengar el impuesto, si bien lo cierto es que sí puede ser un principio de prueba a desvirtuar pero no por la adición de la carga financiera de la operación que abona el arrendatario. Producido este principio de prueba, y delimitada que la carga financiera no puede computar como incremento de valor del suelo, debe ponderarse además que en el presente caso existe una prueba pericial aportada por la entonces actora -BBVA S.A.- que evidencia la inexistencia de incremento de valor del terreno en el periodo de su titularidad. Con esto se pretende acreditar que la equivalencia de la cuantificación existente entre el precio de compra del inmueble y las cuotas abonadas en el cuadro de amortización constituyen un elemento o principio de prueba a valorar, pero no es concluyente en todos los casos y no permite generalizar una posición unívoca, como así tampoco lo ha hecho el Tribunal Supremo ya desde su STS de 9 de julio de 2018, dejando a los Tribunales y Juzgados de instancia que valoraran el material probatorio existente en las actuaciones.

Es la aplicación de las reglas de la carga de la prueba establecidas a partir de la importante STS de 9 de julio de 2018, núm. 1163/2018, que son tenidas en consideración por la sentencia, las que han de permitir valorar exactamente si se acredita por la actora - BBVA- la inexistencia de incremento y en el supuesto de aportar cualquier medio de prueba que permita acreditar el decremento de valor, el Ayuntamiento reacciona enervando sus conclusiones.

En el presente caso la sentencia de instancia alude a esa prueba pericial aportada por la entonces actora - BBVA- y considera acreditada la minusvalía del terreno con ocasión de la transmisión:

"Para desvirtuar la aplicación de los valores catastrales en el presente procedimiento, la actora aporta un informe pericial de TINSA, una empresa independiente dedicada a la valoración de inmuebles. El informe es completo y el método utilizado para su elaboración es objetivo e imparcial, de tal modo que, ha tenido en cuenta la ubicación del inmueble, de la situación del mercado inmobiliario, del valor de inmuebles en similares circunstancias.

El informe de TINSA ha concluido que el inmueble en cuestión, entre el año 2003 y el 2016 ha sufrido una depreciación, no produciéndose una plusvalía en el momento de la venta en el año 2016."

Tal prueba pericial no ha sido desvirtuada por el Ayuntamiento, por lo que en atención tanto a la existencia de la transmisión del inmueble en fecha de 16 de febrero de 2016 sin que se haya acreditado que entre la compra y la transmisión del dominio por el precio residual haya aumentado de valor, a partir de la nula actividad del Consistorio, no puede más que confirmarse la sentencia:

"Como contrapartida al informe de TINSA, el Ayuntamiento también aportó una serie de informes. Sin embargo, estos informes aportados se basan en el INE, que hace referencia a todo el territorio nacional, y no al municipio en concreto donde se encuentra el local en cuestión, y los informes del INE se elaboran respecto de datos de viviendas y no de naves industriales (como es el caso).

En conclusión, de la documentación aportada por la actora queda acreditado que no se ha producido plusvalía, no siendo suficientes los medios de prueba del Ayuntamiento para contradecir las pretensiones de la actora".

La interpretación que sostenemos coincide sustancialmente con la expuesta por la reciente TSJ Comunidad Valenciana, núm. 23/2020, de 9 de enero, y la anterior del TSJ Asturias, de 27 de mayo de 2019, núm. 393/2019, en cuanto a la no consideración de la carga financiera como parte del precio final de la transmisión y la necesidad de acreditar el decremento conforme a la Jurisprudencia del TS en su sentencia núm. 1163/2018, de 9 de julio".

Cuarto. *Sobre las pruebas practicadas en supuesto particular de autos en torno al hecho imponible del impuesto, más concretamente sobre el incremento o el decremento de valor del terreno y la valoración de las mismas con arreglo a los criterios sentados por la jurisprudencia constitucional y ordinaria.*

A la luz de aquellos pronunciamientos del Tribunal Supremo interpretando el alcance de la sentencia del Tribunal Constitucional número 59/2017, y en aplicación de los criterios sostenidos en los mismos al supuesto de autos, y teniendo en cuenta el criterio de esta Sala y Sección antes expuesto sobre la acreditación del valor del terreno en una operación de arrendamiento financiero (leasing) resulta menester significar lo siguiente. Corresponde al obligado tributario, ING Lease España, S.A.U., probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. En el marco del procedimiento tributario seguido ante el Ayuntamiento de Barcelona ofrece para acreditar la inexistencia de plusvalía gravada por el impuesto los medios de prueba más arriba identificados, esto es, la escritura pública de compraventa de 30 de noviembre de 2005 (valor de adquisición de 17.250.000 euros, documento número 3), la escritura pública de compraventa de 30 de diciembre de 2014 (valor de transmisión de 9.020.028,97 euros, documento número 4), la tasación realizada por Gestión de Valoraciones y Tasaciones, S.A., en fecha 9 de noviembre de 2005 (valor de 17.735.105,59 euros, documento número 5), la tasación realizada por Técnicos en Tasación, S.A., en fecha 29 de diciembre de 2014 (valor de 8.279.792,32 euros, documento número 6), los informes y estadísticas sobre evolución de precios de las viviendas elaborados por entidades públicas (Ayuntamiento de Barcelona, documentos números 7 y 8, y Ministerio de Fomento, documento número 13) y empresas del sector inmobiliario (CB DIRECCION000, documento número 9; Gestión de Valoraciones y Tasaciones, S.A., documento número 10; Raimundo, documento número 11; Sabino, documento número 12). Aportada dicha prueba por el obligado tributario, que de entrada al menos indiciariamente permite apreciar la

inexistencia de plusvalía, esto es que el terreno no ha aumentado de valor, compete a la Administración en el seno del procedimiento tributario probar en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del Real Decreto Legislativo 2/2004 que el Tribunal Constitucional en su sentencia 59/2017 ha dejado en vigor. Prueba ésta a cargo del Ayuntamiento de Barcelona que en el marco del procedimiento tributario seguido ante ING Lease España, S.A.U., brilla por su ausencia.

En ese contexto de ausencia de contraprueba de la Administración tributaria en el marco del procedimiento tributario contra la que poder articular sus medios probatorios para sustentar el no incremento de valor del terreno en vía jurisdiccional, la mercantil actora insiste en su demanda y en conclusiones en el resultado que arroja la diferencia entre los valores de los inmuebles en los momentos de adquisición y de transmisión que reflejan aquellos medios probatorios aportados en vía administrativa. Frente a ello reacciona la parte demanda, aportando junto a la contestación a la demanda informe emitido en fecha 26 de abril de 2017 por funcionario adscrito al Departamento de Gestión Catastral y Bienes del Instituto Municipal de Hacienda del Ayuntamiento de Barcelona sobre la evolución de los valores catastrales de la finca de autos; también a su instancia se aporta a las actuaciones el contrato de arrendamiento financiero inmobiliario de 30 de noviembre de 2005. Ha de significarse que por no relacionarse dentro de los medios de prueba propuestos por la parte demandada en su contestación nada se dice por el auto de admisión de prueba del Juzgado (ramo de prueba de la parte demandada) sobre el documento sin enumerar consistente en informe emitido en idéntica fecha y por el mismo funcionario municipal sobre la justificación del valor del suelo del edificio de referencia para contrarrestar aquellas tasaciones periciales aportadas en vía administrativa. La actora, con invocación del artículo 56.4 de la Ley 29/1998, aporta con carácter subsidiario para el caso de que se hubiera admitido aquella prueba, informe emitido el 30 de mayo de 2017 por Técnicos en Tasación, S.A, de ratificación de su tasación anterior de 29 de diciembre de 2014. En auto de admisión de la prueba del Juzgado (ramo de prueba de la parte actora) nada se dice sobre esta última documental. En cualquier caso, no se combaten por ninguna de las partes en instancia esos autos de admisión de la prueba, tampoco en esta alzada, por lo que este Tribunal no ha de entrar a valorar dichos documentos.

Bien, resuelta por el Tribunal Supremo la controversia sobre a quién incumbe la carga de la prueba de que no se ha producido un incremento patrimonial como consecuencia de la transmisión de la finca, en el sentido de que si el obligado tributario prueba aunque sea indiciariamente que el terreno no ha aumentado de valor, desplaza sobre la Administración la prueba en contra, esto ha sido precisamente lo sucedido en el supuesto examinado, en el que el contribuyente ha logrado desplazar a la parte adversa la carga de la prueba. En efecto, los resultados que ofrecen las escrituras públicas de adquisición y transmisión, y sobre todo los informes de valoración de las fincas, constituyen un sólido y ordinario principio de prueba que, aun sin poseer un valor absoluto sí son bastante como fuentes de acreditación del hecho justificador de la inaplicabilidad del impuesto, y bastan para desplazar a la Administración tributaria, gestora y liquidadora del impuesto, la carga de desacreditar el no incremento que el contribuyente defiende. Así, frente al resultado que arrojan dichas pruebas practicadas a instancia de ING Lease España, S.A.U., no puede prosperar la tesis del Ayuntamiento de Barcelona articulada en su contestación a la demanda a través del motivo formulado " ad cautelam, el precio de la transmisión que nos ocupa fue fijado en el contrato de leasing financiero que fue la causa de la compra del inmuebles por la actora. No se trata de un valor de mercado porque vendedora y compradora han establecido el precio en el contrato de leasing financiero firmado entre ambas", en lo sustancial acogido por el Juzgado de instancia. Como tiene dicho este Tribunal, en la sentencia más arriba citada (recurso de apelación número 133/2019), no es posible para atender a la sujeción al impuesto fruto del ejercicio de la opción de compra exclusivamente al precio de adquisición del bien por el banco y al ejercicio de la opción de compra por la arrendataria ya que no se están comparando idénticos negocios jurídicos a pesar de que si se produce la transmisión del inmueble y potencial hecho económico susceptible de devengar el impuesto, si bien lo cierto es que sí puede ser un principio de prueba a desvirtuar pero no por la adición de la carga financiera de la operación que abona el arrendatario. Producido este principio, y delimitada como se dijo que la carga financiera no puede computar como incremento de valor del suelo, debe ponderarse además que en el supuesto de autos existen tasaciones periciales aportadas por ING Lease España, S.A.U., que evidencian la inexistencia de incremento de valor del terreno en el período de su titularidad. Como también se dijo, la equivalencia de cuantificación existente entre el precio de compra del inmuebles y las cuotas abonadas en el cuadro de amortización constituyen un elemento o principio de prueba a valorar, pero no es concluyente en todos los casos y no permite generalizar una posición unívoca, como así tampoco lo ha hecho el Tribunal Supremo ya desde su sentencia de 9 de julio de 2018, dejando a los Tribunales y Juzgados la valoración del material probatorio existente en las actuaciones. En cualquier caso, el informe emitido en fecha 26 de abril de 2017 por funcionario adscrito al Departamento de Gestión Catastral y Bienes

del Instituto Municipal de Hacienda del Ayuntamiento de Barcelona, sobre la evolución de los valores catastrales de la finca de autos, no tiene per se fuerza alguna para desvirtuar los resultados que ofrecen los informes de tasación aportados por la actora apelada junto a su solicitud de rectificación en vía administrativa. No habiendo sido desvirtuados éstos por el Ayuntamiento de Barcelona y en atención tanto a la existencia de la transmisión del inmueble en fecha 30 de diciembre de 2014 sin que se haya acreditado que entre la compra y la transmisión del dominio por el precio residual haya aumentado de valor, a partir de la nula actividad probatoria del consistorio, en suma, por todo lo expuesto, resulta obligado para este Tribunal estimar el recurso de apelación número 2/2010, interpuesto por la parte actora, ING Lease España, S.A.U., contra la sentencia número 214/2019, de 30 de septiembre, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 4 de los Barcelona y su provincia, dictada su procedimiento ordinario número 421/2016, con revocación de la misma en cuanto desestima aquel recurso interpuesto contra la resolución de 28 de junio de 2016 del Primer Teniente de Alcalde, Ayuntamiento de Barcelona, que convierte en resolución la propuesta del Instituto Municipal de Hacienda informada favorablemente por el Consejo Tributario, desestimatoria del recurso de alzada y confirmatoria de la resolución de 11 de diciembre de 2015 de Gerente, Instituto Municipal de Hacienda, desestimatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, con número de referencia PV- NUM000, por el concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, y consiguiente devolución de ingresos indebidos por dicho concepto tributario, por referencia a la finca de la CALLE000, número NUM001, de Barcelona (importe de 226.554,65 euros), y consiguientemente procede la estimación del recurso contencioso-administrativo número 421/2016, con anulación de dicha concreta actuación administrativa, con todos los efectos legales inherentes a dicha anulación, que incluye la devolución de ingresos e intereses.

Quinto. 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 habiendo sido estimada la apelación en esta segunda instancia, con revocación parcial de la sentencia apelada, en los términos que se expondrán en el fallo, no ha lugar a pronunciamiento impositivo alguno de las costas procesales.

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:

Estimar el recurso de apelación número 2/2010, interpuesto por la parte actora, ING Lease España, S.A.U., contra la sentencia número 214/2019, de 30 de septiembre, del Juzgado de lo Contencioso- Administrativo número 4 de los Barcelona y su provincia, dictada su procedimiento ordinario número 421/2016, con revocación de la misma en cuanto desestima aquel recurso interpuesto contra la resolución de 28 de junio de 2016 del Primer Teniente de Alcalde, Ayuntamiento de Barcelona, que convierte en resolución la propuesta del Instituto Municipal de Hacienda informada favorablemente por el Consejo Tributario, desestimatoria del recurso de alzada y confirmatoria de la resolución de 11 de diciembre de 2015 de Gerente, Instituto Municipal de Hacienda, desestimatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, con número de referencia NUM000, por el concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, y consiguiente devolución de ingresos indebidos por dicho concepto tributario, por referencia a la finca de la CALLE000, número NUM001, de Barcelona (importe de 226.554,65 euros), y consiguientemente procede la estimación del recurso contencioso-administrativo número 421/2016, con anulación de dicha concreta actuación administrativa, con todos los efectos legales inherentes a dicha anulación, que incluye la devolución de ingresos e intereses. 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.

E/

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.