

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ080085

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1732/2020, de 14 de diciembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 981/2018

SUMARIO:

IIVTNU. Base imponible. No confiscatoriedad. *Liquidación cuyo importe supera la ganancia obtenida.* Lo controvertido en este caso concreto es la determinación o no de hecho imponible, esto es, la determinación o no de la existencia de un incremento de valor del terreno y de la construcción, y si este se ha puesto de manifiesto entre la fecha de compra inicial y fecha de posterior transmisión. La cuestión casacional ha sido resuelta por la sentencia de esta STS de 9 de julio de 2018, recurso n.º 6226/2017 (NFJ070779), y la STC 126/2019, de 31 de octubre de 2019 (NFJ075398), declaró que el art. 107.4 TRLHL, en aquellos supuestos en los que la cuota tributaria resultante sea superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente, es inconstitucional por vulneración del art. 31.1 CE, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido. La presente cuestión de inconstitucionalidad se ha interpuesto con anterioridad a que se dictase la STC 126/2019, pero se plantea precisamente en un supuesto idéntico al que desembocó en la cuestión que dio lugar a nuestro pronunciamiento, pues la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente (el incremento es de 3 949 €, mientras que la cuota tributaria liquidada ascendió a 6 902,25 €), por lo que procede la inadmisión de la presente cuestión de inconstitucionalidad por pérdida sobrevenida de objeto. En cuanto al alcance confiscatorio de una cuota tributaria que agota por completo la riqueza gravable, la Sala se remite a la STS de 9 de diciembre de 2020, recurso n.º 6386/2017 (NFJ079974). En este caso se ha producido el incremento de valor que llena el hecho imponible del impuesto, pues los contribuyentes adquirieron su vivienda en el año 2002 por importe de 149.051 euros y la vendieron en el año 2015 por la suma de 153.00 euros. Dicho incremento se cuantifica, por tanto y a tenor de las escrituras de adquisición y transmisión, en la suma de 3.949 euros y la cuota girada al contribuyente en concepto del tributo que nos ocupa ha ascendido a 6.902,25 euros. El Tribunal Constitucional no solo se ha hecho eco en numerosas ocasiones de esa doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, sino que ha señalado con reiteración que la prohibición de confiscatoriedad debe interpretarse como la imposibilidad de que el sistema tributario consuma la riqueza de los contribuyentes, pues "lo que se prohíbe no es la confiscación, sin justamente que la imposición tenga "alcance confiscatorio", lo que sucedería si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades. Consideramos fuera de toda duda que la concreta aplicación de un tributo que suponga que el contribuyente tenga que destinar a su pago la totalidad o la mayor parte de la riqueza real o potencial que tal tributo pone de manifiesto tendrá carácter confiscatorio en la medida en que supone -claramente- una carga excesiva, exagerada y, desde luego, no proporcional a aquella capacidad económica que, en definitiva, justifica la existencia misma de la figura tributaria correspondiente. A falta de la "acomodación del impuesto a las exigencias constitucionales", nuestro pronunciamiento solo puede limitarse a fijar doctrina sobre el supuesto analizado y, con arreglo a dicha doctrina, resolver el recurso de casación y las pretensiones ejercitadas por las partes en el sentido de que resulta contraria a Derecho -por implicar un claro alcance confiscatorio- una liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, aplicando los artículos correspondientes de la Ley de Haciendas Locales, establezca una cuota impositiva que coincida con el incremento de valor puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión del terreno, esto es, que absorba la totalidad de la riqueza gravable". Esta situación -según hemos afirmado en nuestra sentencia de 9 de diciembre de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 6386/2017, y ahora reiteramos- resulta contraria a los principios de capacidad económica y a la prohibición de confiscatoriedad (art. 31.1 CE) y ha de reputarse no respetuosa con la justicia tributaria a la que se refiere el propio precepto constitucional [Vid., ATS de 1 de julio de 2019, recurso n.º 981/2018 (NFJ074044)].

PRECEPTOS:

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

Ley Orgánica 2/1979 (LOTC), arts. 35 y 37.

Constitución española, arts. 9, 14, 31 y 133.

Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos de 1950 (CEDH), art. 1.

PONENTE:

Don Ángel Aguallo Avilés.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.732/2020

Fecha de sentencia: 14/12/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 981/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 03/11/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Procedencia: JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 5

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 981/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1732/2020

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 14 de diciembre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 981/2018, interpuesto por doña Marí Jose, procuradora de los Tribunales y del AYUNTAMIENTO DE ZARAGOZA, contra la sentencia núm. 263/2017, de fecha 5 de diciembre de 2017, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Zaragoza, dictada en el procedimiento abreviado núm. 72/2017, sobre confirmación de autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ejercicio 2016.

Ha sido parte recurrida doña Emilia y don Ismael, representados por el procurador don Juan Luis Sanagustín Medina.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 5 de diciembre de 2017 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Zaragoza, estimatoria del recurso núm. 72/2017 (procedimiento abreviado) interpuesto por doña Emilia y don Ismael, representados por el procurador don Juan Luis Sanagustín Medina.

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

a) El 25 de abril de 2002, doña Emilia y don Ismael compraron ante notario la vivienda sita en la CALLE000, número NUM000, de Zaragoza, por el precio de 149.051 euros.

En los meses de junio, julio y agosto de 2002, se realizaron reformas en el inmueble por un total de 34.800.89 euros.

El 30 de diciembre de 2015 se procedió, mediante escritura pública, a la venta de la vivienda anteriormente indicada por el precio de 153.00 euros, transmisión por la que doña Emilia y don Ismael formularon autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ["IIVTNU"], girándoles la Agencia Municipal Tributaria del Ayuntamiento de Zaragoza recibo por importe de 6.902,25 euros

En el entendimiento de que no se había producido una plusvalía con la referida transmisión, y, por tanto, el hecho imponible del IIVTNU, mediante escrito de 21 de marzo de 2016, doña Emilia y don Ismael solicitaron la rectificación de la citada autoliquidación del IIVTNU y la devolución de las cantidades satisfechas. En particular, se alegaba que si "añadimos al valor de adquisición inicial el coste de la reformas estamos ante un valor muy superior al de venta en 2015"; y "aunque no sumáramos dichas cantidades el incremento patrimonial si estamos al valor de compra en 2002 y venta en 2015 es de 3950 euros y el pago por plusvalía como reiteramos ha sido de 6.900". No obstante, se insiste en que el "incremento real producido" en "este caso es inexistente puesto que en el momento de adquisición 2002 el valor real con reforma inmediatamente posterior, es decir con revalorización, supone un valor real muy superior al precio de venta en 2015".

Dicha solicitud fue rechazada por la Jefa de la Unidad de Impuestos Inmobiliarios del Servicio de Gestión Tributaria de la Agencia Municipal Tributaria ["AMT"] del Ayuntamiento de Zaragoza, mediante resolución de 9 de diciembre de 2016, que confirma la autoliquidación núm. 387/16 practicada en concepto del IIVTNA por doña Emilia

y don Ismael en relación con la mencionada finca, desestimando, por consiguiente, la solicitud de devolución de las cantidades ingresadas.

b) Contra la mencionada resolución de la AMT se interpuso recurso de reposición, que fue desestimado por acuerdo de 12 de diciembre de 2016, al haberse practicado la autoliquidación de conformidad con lo establecido en los artículos 104 y siguientes del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (BOE de 9 de marzo de 2004) ["TRLHL"].

Dicha resolución, entre otras cosas, se fundamenta en que (i) "la Ley 51/2002 suprimió? el término de valor real y la actual redacción del artículo 107.1 del TRLRHL establece que la base imponible del impuesto esta? constituida por el incremento del valor de los terrenos", por lo que "podría ocurrir que ese incremento de valor no fuese el real, sino el derivado de las reglas establecidas para calcular la base imponible, con independencia del incremento o disminución del valor que en la realidad determine el mercado" (FJ 1º); (ii) en que la "regulación actual del IIVTNU se construye en tomo al valor catastral, aislándolo del precio del mercado y evitando las oscilaciones del mismo, con la finalidad de dotar de objetividad la determinación de la base imponible del impuesto" (FJ 3º); y (iii) en que el "valor catastral del inmueble debe determinarse con las reglas establecidas en los artículos 22 y siguientes del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario", cuyo "artículo 22 establece que el valor catastral es el determinado objetivamente para cada bien inmueble a partir de los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario y estará? integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones" (FJ 3º).

Segundo.

La sentencia de instancia.

1. Frente a la citada resolución desestimatoria del recurso de reposición doña Emilia y don Ismael interpusieron recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de este orden jurisdiccional núm. 5 de Zaragoza. Entre otros argumentos, el escrito de demanda contenía los siguientes:

" Lo controvertido en este caso concreto y así? circunscrito en nuestro recurso de reposición es la determinación o no de hecho imponible, esto es, la determinación o no de la existencia de un incremento de valor del terreno y de la construcción, y si este se ha puesto de manifiesto entre la fecha de compra inicial y fecha de posterior transmisión. En definitiva, la valoración jurídica y aplicación del artículo 104 TRLHL, premisa necesaria para luego aplicar el artículo 107.- Y en nuestro caso tres son los elementos probatorios que tenemos para acreditar que no ha existido hecho imponible por haber existido una notable depreciación de valor del suelo-terreno correspondiente al inmueble objeto de recurso". En primer lugar, el "valor de mercado en el precio de la transmisión. Las escrituras de venta de 2002 y 2015 acreditan una diferencia de este valor de 4000 euros. No obstante, como hemos acreditado y justificado la vivienda fue reformada por valor de 34.800 euros por lo que existe una diferencia de valor real de 30.000 euros" (pág. 7). En segundo lugar, el "valor del metro cuadrado suelo urbano" (pág. 8). Y en tercer lugar, el "valor catastral. Siguiendo la tesis de la demandada este incremento de valor debe producirse según la norma en el terreno, es decir el suelo, utilizándose por el Ayuntamiento según se observa en el recibo de pago el incremento de valor catastral que en 13 años indica ha sido del 3,20. No alcanzamos a comprender como es posible pagar 6902 euros por incremento de valor cuando no existe de ninguna manera incremento imponible ni tampoco la demandada se ha preocupado de deslindar este valor. Si añadimos al valor de adquisición inicial el coste de las reformas estamos ante un valor muy superior al de venta en 2015. Y aunque no sumaremos dichas cantidades el incremento patrimonial si estamos al valor de compra en 2002 y venta en 2015 es de 3950 euros y el pago por plusvalía como reiteramos ha sido de 6.902,25 €. El artículo 107 de la LHL establece un conjunto de reglas objetivas para el cálculo de la cuota, pero las mismas están supeditadas al valor real de la finca y al incremento real producido que en este caso es inexistente puesto que en el momento de adquisición 2002 el valor real con reforma inmediatamente posterior, es decir con revalorización, supone un valor real muy superior al precio de venta en 2015. No atender este argumento supondría generar un enriquecimiento injusto a favor de la Administración demandada concurriendo los tres requisitos exigidos jurisprudencialmente para la existencia de este enriquecimiento como son ganancia del Ayuntamiento, empobrecimiento del recurrente y falta de causa válida y justa para su soporte" (pág. 9).

El Juzgado estimó íntegramente el recurso pero "sin perjuicio de que, si el legislador dicta una norma al respecto, la misma se ajusta a las normas y criterios constitucionales, y no se ha producido la prescripción, pueda volver a hacerse la liquidación" (FJ 5º).

Razona la sentencia, entre otras cosas, lo que a continuación reflejamos:

" SEGUNDO. En el presente supuesto, procede la estimación del recurso por las razones que a continuación se exponen y que ya se han reflejado en sentencias dictadas, entre otras en el PO 320/2016 por el Juzgado contencioso administrativo nº 2: "... El criterio seguido hasta ahora por éste Juzgado, así como por los demás Juzgados de Zaragoza, y confirmado por el TSJ de Aragón el 15 de febrero de 2017 (ROJ: STSJ AR 301/2017 -

ECLI: ES: TSJAR:2017:301), rec. 20/2014, era que cuando se constatase una pérdida de valor entre la adquisición y la transmisión, no se daba el hecho imponible, y por ello debía, ser anulada la liquidación. En cuanto, al modo, de determinación de dicha pérdida, normalmente venía dado por la comparación de las escrituras, exigiéndose por algunos juzgados alguna prueba adicional, como por ejemplo una pericial. No se consideraba el efecto de la inflación y si, en cualquier caso, la diferencia era positiva, aunque fuese por poco dinero, se aplicaba el IIVTNU, que podía resultar incluso superior a dicha diferencia, lo cual no dejaba de ser un efecto confiscatorio de la norma.

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

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

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

Tercero.

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

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

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

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

En cuarto, lugar, una vez determinada la existencia de capacidad económica, ya no se exige una modulación en función de la concreta capacidad económica revelada en cada tributo, considerando que en ese caso sí que debe atenderse al sistema tributario "en su conjunto", siempre que no agote la riqueza imponible, en cuyo caso es confiscatorio. Esto también excluiría de una valoración positivamente constitucional aquéllos supuestos en que, habiendo un ligero incremento, la aplicación del sistema supone que la cuota supere dicho incremento. En este sentido, la STC 26/2017 dice [...].

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

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

En séptimo lugar, y es una de las cuestiones, más relevantes para la Jurisdicción, rechaza la posibilidad, fundamento 6, de aplicar una interpretación forzada, como hemos venido haciendo muchos Juzgados y Tribunales -considerando que si no hay incremento no puede aplicarse el tributo- pues considera que "la normativa reguladora no admite como posibilidad ni la eventual existencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento" -generándose para la norma el incremento por la mera titularidad y su transmisión- pues entiende que ello -hacer

esa interpretación por los Juzgados- sería reconstruir la norma, algo que corresponde al legislador, no al aplicador. Es decir, aun dando la razón a los órganos judiciales respecto del fondo, les desautoriza respecto del procedimiento. Más precisamente, la sentencia de 26/17 de 16-2-2017 dice [...].

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

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

Cuarto.

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

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

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

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

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

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

Se hace preciso determinar cuál es la solución procedente".

Quinto.

Tal y como se continúa diciendo en la sentencia mencionada la única solución respetuosa con lo que queda de la norma y con las sentencias del TC, y en concreto con la que nos afecta, de 11-5-2017, (solución que comparte esta Juzgadora) es la anulación de todas las liquidaciones, bien las directamente recurridas, bien cuando se ha pedido la devolución de un pago indebido. Y ello por las razones que se exponen en la sentencia dictada en el PO 320/2016 y que son las siguientes:

En primer lugar, porque no estamos realmente ante un falló interpretativo, pues en ese caso habría dicho la sentencia claramente que el precepto es constitucional si se interpreta de tal o cual modo, no lo habría anulado. Así?, habría empleado una fórmula del tipo "siempre que se interpreten en los términos establecidos en el correspondiente fundamento jurídico que se indica, los siguientes preceptos", como hizo en la STC 31/2010, si bien en este caso haciendo referencia a que el resultado de la aplicación fuese el indicado en tal o cual fundamento. Hay que tener en cuenta que las sentencias "interpretativas" del TC lo que dicen es cómo, apriorísticamente, debe interpretarse una norma para que sea constitucional, pero no establecen una aplicación condicionada en función de

que el resultado "salga o no salga constitucional". Por el contrario, ha declarado inconstitucionales los preceptos, aunque, como se detallara?, parece haberlo hecho con una condición de resultado, cosa insólita, o al menos muy inhabitual, en una norma, y que es lo que produce las dudas.

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

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

En cuarto lugar, porque eliminado el 107.1 y 107.2.a, ha desaparecido la definición de la base imponible del tributo, y con ello, no tenemos la limitación de los veinte años, no tenemos la indicación de que lo que debe tenerse en cuenta es el valor del terreno en el momento del devengo, y que éste se determina conforme a los apartados 2 y 3; y tampoco se puede aplicar el porcentaje del apartado 4, aplicable en virtud del 107.1, declarado inconstitucional, pues van unidos el 107.1 y el 107.4.

En definitiva, operaríamos en el vacío, violaríamos el principio de reserva de ley en materia tributaria, al fijar los elementos determinantes de la base imponible, los periodos y los porcentajes y crearíamos una total inseguridad jurídica, con una aplicación diferente en cada municipio o incluso en cada órgano judicial. Y piénsese que si hay algunas transmisiones en las que la cuestión puede ser relativamente sencilla -en las ventas, comparar las escrituras, aunque no todos los juzgados que venían aplicando el criterio seguido en Zaragoza exigían lo mismo, pues algunos pedían además una pericial- en otras, como en los casos de herencias, o en donaciones, la cosa se complica. Además de ello, habría que ver si se aplican o no los efectos de la inflación, o si hay que considerar, a la hora de determinar plusvalías en terrenos en los que luego se ha construido, especialmente en suelos urbanizables que se han urbanizado, el valor de lo invertido en la urbanización y construcción. Así? mismo, tendríamos que determinar, en los casos en que haya un incremento de valor muy escaso según nuestro buen criterio, por ejemplo una finca comprada por cien mil euros y vendida por 101.000 euros, cómo determinar que no sea confiscatorio, y si, por ejemplo, la cuota resultante es de 1.500 euros, eso supone reducirla a 999, para que no supere la riqueza gravada, o si eso también debería considerarse confiscatorio y habría que fijarlo en 700, o 499.

En quinto lugar, la expresión "son inconstitucionales y nulos pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor" no está? dirigida a los aplicadores, ayuntamientos y órganos judiciales, sino al legislador, pues, una vez expulsados del ordenamiento jurídico los preceptos, y habiendo declarado constitucional el tributo de la plusvalía en sí, lo que indica es cómo se debe regular para que se ajuste a la constitucionalidad, esto es, cuidando de que sólo se someta a tributación el incremento de valor, a lo que habría que añadir, por decirse en otro lugar de las sentencias, que el resultante no puede ser confiscatorio respecto de la riqueza, gravada, esto es, del incremento de valor obtenido.

En sexto lugar, y aunque sea recapitular parte de lo ya dicho, estaríamos ante unos preceptos cuya pervivencia intermitente sería el paradigma de la inseguridad jurídica de la que el propio TC dice abominar, pues serían constitucionales o inconstitucionales en función del resultado, es decir, estaríamos hablando de una norma

intermitente y de una constitucionalidad condicionada, resultado al que se llegaría por mil caminos, todos ellos diferentes, que darían lugar a pluralidad de posibles resultados.

Desde otro punto de vista, se dice por el TC que la ley no prevé? mecanismos para determinar si ha habido decremento o no ha habido incremento de valor, pero, al mantener condicionada la validez, nos obligaría a salirnos de la ley, inventarnos los elementos que determinen si ha habido o no incremento, es decir, sustituyendo la ley, y determinando unilateralmente los elementos que la CE reserva, art. 33.1 y 133.1, a la ley, y, en caso, de que por esos medios extralegales lleguemos a la conclusión de que hay un aumento de valor, volver a la ley y aplicarla con todo su rigor, excepto, eso sí, si el resultado de aplicar el procedimiento de liquidación establecido da un resultado confiscatorio respecto del incremento de valor. Y aquí? surge un nuevo problema, y es que tal efecto confiscatorio no se producirá? nunca si aplicamos los preceptos "inconstitucionales", pues siempre el aumento, presunto será? mayor, pero se puede producir si con ese incremento de valor consideramos los valores resultantes de los métodos alternativos que habremos establecido a nuestra buena voluntad. En este caso, por ejemplo si el valor en venta en escritura es superior en 1.000 euros al de compra, como decíamos antes, tendríamos a nuestra vez que determinar cuándo el resultado es "confiscatorio" (¿si supera el 100%, el 80%, el 50%?) de la riqueza manifestada en la transmisión, al que hace referencia la STC como otro de los límites. Luego, habría que ver los casos en que hay situaciones más complejas. Así?, si hay una sucesión tras otra sucesión, qué parámetros seguir, ¿el valor a efectos del Impuesto de Sucesiones[?], ¿los valores catastrales en el momento de adquirir y de transmitir? Todo ello, además, y como ya se ha apuntado, complicándose extraordinariamente en todos estos casos de sucesiones, donaciones, transformaciones urbanísticas, así? como con la compleja cuestión de tener en cuenta o no la inflación, que puede hacer que una venta con saldo positivo sea en realidad con saldo negativo. E incluso habría que considerar, o al menos sería posible que lo hiciese el Juez, por entenderlo un criterio razonable, el coste de adquisición. Es decir, si una persona compró una vivienda por 200.000 euros, pagó en gastos o intereses otros 50.000, y la vendió? por 230.000, ¿habría habido una pérdida de valor? En el momento en que nos salimos de criterios "objetivos" y atendemos no tanto a la pérdida de valor objetivo como a la pérdida de valor para el sujeto, como hace el TC al hablar de "situaciones inexpresivas de la capacidad económica"[.]

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

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

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

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

2. En resumen, la sentencia impugnada sigue, en esencia, el siguiente hilo argumental: (a) hasta ahora, el criterio seguido por los Juzgados de Zaragoza y por el Tribunal Superior de Justicia de Aragón era que cuando se constatare una pérdida de valor entre la adquisición y la transmisión, no se daba el hecho imponible y debía ser anulada la liquidación, determinándose, normalmente, dicha pérdida, por la comparación de las escrituras, y si la diferencia era positiva, aunque fuese por poco dinero, se aplicaba el IIVTNU, que podía resultar incluso superior a dicha diferencia; (b) se han dictado las SSTC 26/2017, 37/2017 y 59/2017, cuyo fallo (de la última citada) no "resuelve claramente la duda que aquella planteaba", esto es, si se puede seguir liquidando por las Administraciones y si los Juzgados pueden seguir verificando si ha habido o no incremento y, por ello, hecho imponible; (c) dictada la STC 59/2017, "se ha producido un vacío normativo, tanto por la declaración de inconstitucionalidad de parte de los preceptos como por la inaplicabilidad, total o parcial, de los supervivientes", planteándose, esencialmente, respecto

de las liquidaciones ya realizadas, dos posibles interpretaciones: (i) la primera, permitir a los jueces aplicar el principio de que sin hecho imponible no hay tributo, debiendo operar, en espera de que se dicten normas en las que se establezca cómo determinar si ha habido o no incremento, en función de reglas generales de la prueba, (ii) y la segunda, maximalista, que conduce a anular todas las liquidaciones, considerar que, habiéndose anulado la fórmula, no puede liquidarse y los juzgados no pueden establecer sus propios parámetros para determinar si ha habido o no incremento, pues estarían reconstruyendo la norma, con la consiguiente quiebra de los principios de reserva de ley y de seguridad jurídica; (d) la única solución respetuosa con lo que queda de norma y con la STC 59/2017 es la anulación de todas las liquidaciones, por varias razones: (i) porque no estamos ante un fallo interpretativo, (ii) porque dicha sentencia afirma que los preceptos han sido expulsados del ordenamiento jurídico, lo que significa que no existen, (iii) porque dejar que los Juzgados determinen si ha existido o no incremento supondría reconstruir la norma, en contra de los principios de seguridad jurídica y reserva de ley, (iv) porque, eliminados los artículos 107.1 y 107.2.a TRLIS, ha desaparecido la definición de la base imponible del tributo, lo que obliga a operar en el vacío, (v) porque la expresión "son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor", está dirigida al legislador, y, en fin, (vi) porque "estaríamos ante unos preceptos cuya pervivencia intermitente sería el paradigma de la inseguridad jurídica de la que el propio TC dice abominar"; (e) aun cuando se admitiese la interpretación de que la STC 59/2017 "establece unos preceptos "constitucionales" según y cómo resulten, los problemas prácticos de la liquidación hacen imposible determinar si ha habido o no incremento de valor"; (f) si siguiésemos aplicando la norma para verificar si se producía o no el incremento "incurriríamos en el vicio denunciado por el TC de reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar", en violación de los principios de reserva de ley y seguridad jurídica; (g) si atendemos a una validez condicionada al resultado, la norma estaría expulsada "intermitentemente y a ratos, y estaríamos exactamente en la misma situación que rechazó el TC", aplicando nuestros propios criterios para "determinar si, a nuestro juicio, hay o no incremento de valor, sobre una norma a la que deberíamos tomar como "provisionalmente válida", antes de aplicarla"; (h) la conclusión es que "el TC, que optó por no anular los demás párrafos del 107, pese a su ligazón con el 107.1 y 107.2.a, lo que ha pretendido es dirigir al legislador, indicándole cómo puede hacer que un sistema como el establecido puede ajustarse a la constitución"; (i) procede, pues, anular la liquidación, "sin perjuicio de que, si el legislador dicta una norma al respecto, la misma se ajusta a las normas y criterios constitucionales" y "no se ha producido la prescripción, pueda volver a hacerse la liquidación respecto de la cual hoy día no hay elementos normativos que permitan hacerla".

Tercero.

Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El Ayuntamiento de Zaragoza preparó recurso de casación mediante escrito de 23 de enero de 2018.
2. En dicho escrito, la representación procesal del recurrente identificó como "normas legales que se consideran infringidas" los artículos 31, 47 y 142 CE, el artículo 8 LOPJ, así como los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 TRLHL.
3. El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Zaragoza tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 8 de febrero de 2018, y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 19 de septiembre de 2018, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el apartado 2, letra b), del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

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

El citado auto advierte que la cuestión ha sido ya resuelta por la Sección Segunda de esta Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo en las sentencias de 9 de julio de 2018 (RCA/6226/2017; ECLI:ES:TS:2018:2499), 17 de julio de 2018 (RCA/5664/2017: ECLI:ES:TS:2018:2973) y 18 de julio de 2018 (RCA/4777/2017: ECLI:ES:TS:2018:2990), que la responde en el sentido negativo que aquí defiende el Ayuntamiento de Zaragoza.

Cuarto.

Interposición del recurso de casación.

1. La representación procesal del Ayuntamiento de Zaragoza interpuso el recurso de casación mediante escrito de 14 de noviembre de 2018, que observa los requisitos legales. En dicho escrito, después de identificar el objeto del recurso, recordando cuál es la cuestión casacional objetiva planteada por el auto de admisión del presente recurso, expresa que esta Sección Segunda, acogiendo el criterio que el Ayuntamiento de Zaragoza expuso en el escrito de preparación, en sentencia de 9 de julio de 2018 y otras muchas a las que se refiere el fundamento segundo del auto de admisión, ha "resuelto la cuestión principal en contra de la denominada tesis maximalista del juzgador de instancia". De manera que, en seguimiento de lo solicitado en el auto de admisión, fundamento tercero 2 "manifiesta que el presente asunto no tiene peculiaridad alguna con la sentencia referida y en consecuencia debe declararse nula la "sentencia impugnada "en el caso concreto de la existencia o no del incremento patrimonial y por tanto del hecho imponible" (pág. 3).

2. Seguidamente, el Ayuntamiento de Zaragoza procede a precisar el sentido de las pretensiones que se plantean y de los pronunciamientos que se solicitan.

Así, en primer lugar, se solicita de este Tribunal la anulación de la sentencia impugnada "por incurrir en error en tanto contiene un criterio contrario al que ha establecido el Tribunal Supremo, ya que considera erróneamente que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, sobre determinación de la base imponible de que el impuesto municipal que nos ocupa, han sido expulsados de modo absoluto e incondicional del ordenamiento jurídico" (pág. 5).

En segundo lugar, se solicita que desestimemos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por doña Emilia y don Ismael, en la medida en que en los "autos y en la vista del juicio celebrado en el Juzgado de instancia en la fecha de 28/11/2017, dando comienzo a las 11:00:53, y grabado en el Portal FIDELIUS, queda de manifiesto que ha existido un evidente incremento patrimonial que se pone de manifiesto en las mismas escrituras públicas aportadas por el recurrente, y que obran en el expediente". Y es que la "adquisición de la vivienda se realiza mediante escritura pública celebrada en el año 2002 por un importe de 149.051€", y la "venta del mismo inmueble se realizó, 13 años después, en 2015, por un importe de 153.000 €, según refleja la correspondiente escritura pública es decir con un incremento de 4.000 €" (pág. 6).

Se insiste en que el "recurrente en el acto del juicio reconoce la existencia de incremento patrimonial (ver minuto 2:37 de la grabación) alegando a continuación que el importe de la cuota 6.902 € es superior al del incremento 4.000 euros producido en la venta del inmueble" (pág. 6).

Por tanto -se concluye-, "queda acreditado un incremento patrimonial de 4.000 euros y la realización del hecho imponible, y la obligación de liquidarlo con arreglo a los criterios del art. 107.1, 107.2, 107.4 y 110, de la que resulta la cuota indicada de 6.902,25€" (pág. 6).

Quinto.

Oposición al recurso de casación del demandado en la instancia.

1. Don Juan Luis Sanagustín Medina, en nombre y representación de doña Emilia y don Ismael, se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 4 de enero de 2019, que observa los requisitos legales.

En dicho escrito comienza alegando que la "plusvalía realmente obtenida por el obligado tributario es inferior al importe de la liquidación practicada" (pág. 1). En efecto, como se acredita en el expediente administrativo, la compraventa del inmueble efectuada por doña Emilia y don Ismael "en el año 2002 se verificó por un precio de 149.051 €, siendo transmitido en el año 2015 por un importe de 153.000 €, por lo que la plusvalía obtenida" fue de 3.949 euros. Por su parte, la "Resolución de la titular de la Agencia Municipal Tributaria de fecha 17 de junio de 2016, por la que confirma la autoliquidación nº 387/16 practicada en concepto de IIVTNU por la transmisión del piso NUM000 sito en la CALLE000 nº NUM000 de Zaragoza, se realiza por un importe de 6.902,25€" (págs. 1-2). Por ello -se concluye-, "la autoliquidación excede en mucho el importe de la plusvalía obtenida, lo que conlleva a que, en este caso, la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL sea irreconciliable con el artículo 31.1 CE" (pág. 2).

En este punto se argumenta que la "razón que asiste para la inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL es la misma en nuestro supuesto, ya que se trata de evitar someter 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" (se cita en este sentido la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018 (recurso 6226/2017)). Y se añade que sería contrario a la razón entender que doña Emilia y don Ismael "fueran los únicos sujetos pasivos que habrían de ser perjudicados en su patrimonio, al hacer frente a un impuesto mayor que su plusvalía, frente a quienes o bien no han de satisfacer pago alguno por existir minusvalía, o bien al ser su plusvalía mayor que el impuesto, no serían finalmente objeto de perjuicio patrimonial al ser esa diferencia suficiente para cubrirla" (pág. 2).

2. Como segundo argumento se alega que en el "expediente administrativo están justificadas la realización de obras en el inmueble por un importe de 34.800 €, que acceden a su valor, y que constituyen un medio de prueba

no desvirtuado de contrario", obras que "fueron realizadas en el momento de la adquisición de la vivienda (año 2002) con el fin de adecuarla a condiciones de habitabilidad, ante el estado en el que se encontraba el inmueble" (pág. 2). "La apreciación de tal inversión -se añade- se justifica en el hecho de que en el caso de que en el momento de la compra la vivienda hubiera dispuesto de esas condiciones de habitabilidad, su precio de adquisición obviamente se habría incrementado y, en consecuencia, en el momento de su transmisión no se habría verificado plusvalía alguna, ya que el precio de enajenación no hubiera variado" (págs. 2-3).

3. En virtud de lo expuesto, se solicita de este Tribunal que dicte sentencia por la que desestime íntegramente el recurso, con imposición al recurrente de las costas procesales.

Sexto.

Señalamiento para deliberación, votación y fallo, y su suspensión.

1. Por providencia de 25 de enero de 2019, se designó como Magistrado Ponente al Excmo. Sr. don Ángel Aguallo Avilés, y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso, el día 9 de abril de 2019.

2. Tras sucesivas deliberaciones, mediante providencia adoptada el 16 de mayo de 2019, se decidió lo siguiente: "Al amparo del artículo 35.1 y 2 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, y con suspensión del trámite para dictar sentencia en el presente recurso de casación, dese traslado a las partes y al Ministerio Fiscal por el plazo improrrogable de diez días para que aleguen cuanto tengan por conveniente sobre la procedencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto de los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL, habida cuenta de su eventual oposición a los principios de capacidad económica y, específicamente, de prohibición de confiscatoriedad que proclama el artículo 31.1 CE".

3. El Ayuntamiento de Zaragoza evacuó el trámite conferido en escrito de 4 de junio de 2019, en el que puso de manifiesto que "no presenta oposición a que se plantee por es[t]e Alto Tribunal cuestión de inconstitucionalidad que despeje las dudas expresadas en la providencia de referencia, con suspensión del plazo para dictar Sentencia en el presente recurso de casación".

4. Doña Emilia y don Ismael, en escrito de 4 de junio de 2019, solicitan que se eleve al Tribunal Constitucional la cuestión contenida en la providencia de esta Sala de fecha 16 de mayo de 2019.

5. El Fiscal emitió su informe en escrito registrado el 21 de junio de 2019, en el que no se oponía al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad en los términos y con el alcance que se indicaban en el cuerpo de su escrito.

6. Mediante diligencia de ordenación de 24 de junio de 2019, se decidió que pasaran las actuaciones al magistrado ponente, don Ángel Aguallo Avilés, para la resolución que procediese.

7. Tras la oportuna deliberación, la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo resolvió plantear cuestión de inconstitucionalidad, lo que se llevó a efecto mediante auto de 1 de julio de 2019, en cuya parte dispositiva se acordó "[p]lantar al Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad respecto de los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (BOE de 9 de marzo de 2004), habida cuenta de su eventualmente al oposición a los principios de capacidad económica y, específicamente, de prohibición de confiscatoriedad, que proclama el artículo 31.1 CE".

8. El Tribunal Constitucional dictó auto núm. 66/2020, de 30 de junio de 2020 en el que acordó la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad por pérdida sobrevenida de objeto.

9. Mediante providencia de 6 de julio de 2020 se acordó que "[r]esuelta la cuestión de Inconstitucionalidad planteada por esta Sala en el presente recurso de casación, más arriba referenciado, incorporando el auto del Tribunal Constitucional de fecha de 30 de junio de 2020, se continúa con la tramitación del presente procedimiento, acordando dar traslado a las partes personadas en este recurso, para que, en el plazo de diez días, aleguen lo que a su derecho convenga".

10. Mediante escrito de 24 de julio de 2020, las representación procesal de la parte recurrida alegó lo siguiente: "El Auto dictado por el Tribunal Constitucional en la cuestión de inconstitucionalidad suscitada núm. 4570-2019, aprecia la identidad de razón de nuestro supuesto con el ya resuelto por medio de la STC 126/2019, de 31 de octubre, declarando que el artículo 107.4 TRLHL, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en aquellos supuestos en los que la cuota tributaria resultante sea superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente, es inconstitucional por vulneración del artículo 31.1 CE en la parte que excede del beneficio realmente obtenido.

Por consiguiente y siendo ese el fundamento de nuestra pretensión que fue estimada en sentencia dictada en fecha 5 de diciembre de 2017 por el Juzgado de lo Contencioso- administrativo no 5 de Zaragoza, y recurrida por el Ayuntamiento de Zaragoza, procede la desestimación del recurso y la confirmación de la sentencia recurrida, con imposición de costas procesales, al mantenerse el presente recurso por el recurrente pese a haberse ya dictado doctrina por el Tribunal Constitucional en el sentido antes expresado".

11. Mediante providencia de 30 de julio de 2020, se designó como ponente al Excmo. Sr. don Ángel Aguallo Avilés, fijándose como fecha para la deliberación, votación y fallo de este recurso el día 3 de noviembre de 2020.

En la fecha indicada comenzó el debate, que se prolongó en sucesivas sesiones hasta concluir con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Objeto del presente recurso de casación.

El presente recurso de casación tiene por objeto la sentencia núm. 263/2017, de fecha 5 de diciembre de 2017, del Juzgado de lo Contencioso- Administrativo núm. 5 de Zaragoza, dictada en el procedimiento abreviado núm. 72/2017, sobre confirmación de autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ejercicio 2016, que estima el recurso interpuesto por doña Emilia y don Ismael, representados por el procurador don Juan Luis Sanagustín Medina, con fundamento en la llamada "tesis maximalista".

Segundo.

Sobre la cuestión casacional objetiva planteada por el auto de admisión. Brevísima remisión a nuestra jurisprudencia consolidada.

La cuestión casacional objetiva planteada en este recurso ha sido resuelta por la sentencia de esta Sala núm. 1163/2018, de 9 de julio, dictada en el recurso de casación núm. 6226/2017, a la que han seguido otras muchas que, por sobradamente conocidas, resulta ocioso citar. En dicha sentencia, establecimos como contenido interpretativo el siguiente:

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

Así, a la cuestión formulada por el auto de admisión como necesitada de esclarecimiento, consistente en "...[D]eterminar si, para garantizar la seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución), la igualdad en la aplicación de la ley (artículo 14 de la Constitución) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria (artículos 31.3 y 133.1 y 2 de la Constitución), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica, como defiende el juzgador de instancia...", hemos de efectuar una remisión total a lo que al respecto señala dicho fundamento séptimo", al que ahora nos remitimos íntegramente".

Tercero.

El ATC 66/2020, de 30 de junio de 2020 .

El citado Auto dice literalmente:

"1. La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha promovido cuestión de inconstitucionalidad en relación con los arts. 107.1, 107.2 a) y 107.4, 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 (en adelante, TRLHL), por posible contradicción tanto con el principio de capacidad económica como con la prohibición de confiscatoriedad, uno y otra previstos en el art. 31 CE.

Los artículos 107.1, 107 .2 a) y 107.4 presentan la siguiente redacción:

Artículo 107, apartados 1 y 2 a):

1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles.

Artículo 107.4:

Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes:

- a) Período de uno hasta cinco años: 3,7.
- b) Período de hasta 10 años: 3,5.
- c) Período de hasta 15 años: 3,2.
- d) Período de hasta 20 años: 3.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

1. El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.

2. El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.

3. Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1. y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2., sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.

Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de presupuestos generales del Estado.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo considera que existen serias dudas de constitucionalidad en relación con los arts. 107.1, 107.2 a) y 107.4 TRLHL, en la medida en que, en aplicación de los mismos, puede llegar a exigirse a un contribuyente una cuota en concepto de impuesto de importe superior a la riqueza que está en la base de la imposición, con el efecto confiscatorio que ello conlleva (art. 31.1 CE).

La fiscal general del Estado, en el trámite previsto en el art. 37.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), alega la pérdida sobrevenida del objeto de la cuestión en la medida que la STC 126/2019 , de 31 de octubre, planteada a raíz de un supuesto idéntico, ha resuelto la inconstitucionalidad del art. 107.4 TRLHL.

2. El art. 37.1 LOTC establece que este tribunal puede rechazar, en trámite de admisión, mediante auto y sin otra audiencia que la del fiscal general del Estado, la cuestión de inconstitucionalidad cuando faltaren las condiciones procesales exigibles o fuere notoriamente infundada la cuestión suscitada.

3. La STC 126/2019, de 31 de octubre, estimó la cuestión de inconstitucionalidad promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 32 de Madrid, declarando en su fallo "que el art. 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, es inconstitucional, en los términos previstos en la letra a) del fundamento jurídico 5".

La referida letra a) del fundamento jurídico 5 dispuso que "la anterior declaración de inconstitucionalidad no puede serlo, sin embargo, en todo caso, lo que privaría a las entidades locales del gravamen de capacidades económicas reales. En coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017, el art. 107.4 TRLHL debe serlo únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente. Eso sí, la inconstitucionalidad así apreciada no puede extenderse, sin embargo, como pretende el órgano judicial, al art. 108.1 TRLHL (tipo de gravamen), pues el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria".

Al referirse la letra a) del fundamento jurídico 5 a la "anterior declaración de inconstitucionalidad", se está remitiendo al párrafo final del fundamento jurídico 4 que es donde se expresa la conclusión de los razonamientos anteriores que justifican y determinan la "declaración de la inconstitucionalidad". Este párrafo dispone literalmente "Por consiguiente en aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el art. 107.4 TRLHL (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE)".

En consecuencia, la STC 126/2019, de 31 de octubre, declaró que el art. 107.4 TRLHL, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en aquellos supuestos en los que la cuota tributaria resultante sea

superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente, es inconstitucional por vulneración del art. 31.1 CE, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido.

La presente cuestión de inconstitucionalidad se ha interpuesto con anterioridad a que se dictase la STC 126/2019, pero se plantea precisamente en un supuesto idéntico al que desembocó en la cuestión que dio lugar a nuestro pronunciamiento, pues la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente (el incremento es de 3 949 €, mientras que la cuota tributaria liquidada ascendió a 6 902,25 €).

El art. 164 CE, y también el art. 38 LOTC, disponen que las sentencias del Tribunal Constitucional que declaren la inconstitucionalidad de una ley tienen efectos contra todos desde que se publiquen en el "Boletín Oficial del Estado". Dicha STC 126/2019, de 31 de octubre, se publicó en el "BOE" de 6 de diciembre de 2019, por lo que a partir de ese momento el art. 107.4 TRLHL no puede regir la resolución de ningún litigio en el que se plantee uno de aquellos supuestos, ni siquiera de aquellos que estén pendientes de sentencia (entre otros los AATC 10/2016, de 19 de enero, FJ 5, o 50/2016, de 1 de marzo, FJ 4), como es el caso del litigio en el marco del cual se ha planteado la presente cuestión.

Procede acordar, como consecuencia de ello, la inadmisión de la presente cuestión de inconstitucionalidad por pérdida sobrevenida de objeto".

Cuarto.

Alcance confiscatorio de una cuota tributaria que agota por completo la riqueza gravable. Remisión a nuestra sentencia núm. 1689/2020, de 9 de diciembre, dictada en el recurso de casación núm. 6386/2017.

1. Presupuesto lo anterior, la resolución del litigio que ahora nos ocupa nos exige tener en cuenta lo siguiente:

(i) Que se ha producido el incremento de valor que llena el hecho imponible del impuesto, pues los contribuyentes adquirieron su vivienda en Zaragoza en el año 2002 por importe de 149.051 euros y la vendieron en el año 2015 por la suma de 153.00 euros.

(ii) Que dicho incremento se cuantifica, por tanto y a tenor de las escrituras de adquisición y transmisión, en la suma de 3.949 euros y

(iii) que la cuota girada al contribuyente en concepto del tributo que nos ocupa ha ascendido a 6.902,25 euros.

2. En la sentencia núm. 1689/2020, de 9 de diciembre, dictada en el recurso de casación núm. 6386/2017 abordamos un supuesto muy similar al que ahora nos ocupa. Se trataba -como aquí sucede- de una liquidación del impuesto en el que la cuota superaba el incremento de valor acreditado a tenor de los precios constatados en las escrituras públicas.

Nos planteamos en dicho recurso cómo aplicar al caso la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 126/2019, de 31 de octubre y afirmamos lo siguiente:

"Una aplicación literal, simple y -desde luego- poco reflexiva de la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 126/2019, de 31 de octubre podría conducirnos a una solución fácil del presente recurso de casación.

Consistiría tal solución en trasladar al *factum* de este proceso la declaración contenida en el fundamento jurídico quinto de aquella sentencia en los siguientes términos: como resulta inconstitucional el 107.4 de la Ley de Haciendas Locales cuando la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente, bastaría con ajustar nuestra cuota a esa declaración para eludir la vulneración del principio de capacidad económica y el de interdicción de la confiscatoriedad (...).

Una respuesta como esa sería, quizás, adecuada a la letra de la doctrina constitucional que se desprende de la sentencia citada; pero resultaría completamente insatisfactoria desde la perspectiva material del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad, cuya regulación constitucional conviene recordar (artículo 31.1 de la Constitución): "todos los ciudadanos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad y que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

Probablemente no sea este el lugar para hacer doctrina sobre estos principios, sobre todo cuando tanto se ha escrito sobre los mismos en relación con el tributo que nos ocupa. Pero sí creemos imprescindible recordar que la capacidad económica debe ser respetada por todo tributo, en el bien entendido que ésta pues ser real o potencial -como sucede en el impuesto que analizamos- aunque nunca inexistente, como sucedería en los casos en los que la transmisión de la propiedad de los terrenos en cuestión no pusiera de manifiesto incremento de valor alguno.

Incluso en estos supuestos (esto es, cuando la enajenación del bien permitiera identificar una plusvalía) la no confiscatoriedad supondría un límite infranqueable del esfuerzo tributario exigible a los contribuyentes, de suerte que la distribución de la carga tributaria que se deriva de la definición del hecho imponible, de los supuestos de no sujeción, de las exenciones, de las deducciones o de los tipos impositivos no podría implicar en ningún caso que los

obligados tributaros acabarían viendo seriamente comprometido su patrimonio, o una gran parte del mismo o -en definitiva- su derecho de propiedad para poder hacer frente al pago de esa carga tributaria.

Dice el Diccionario de la RAE que el adjetivo "confiscatorio", en su segunda acepción y dicho especialmente de un impuesto, se refiere a aquello "que detrae una proporción excesiva de la renta gravada".

En nuestro auto planteando la cuestión de inconstitucionalidad en el recurso de casación núm. 981/2018 (y en la propia sentencia del Tribunal Constitucional núm. 126/2019, de 31 de octubre) hicimos referencia in extenso a la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (expresada, entre otras, en sentencias de 3 de julio de 2003, asunto Buffalo Srl c. Italia; de 9 de marzo de 2006, asunto Eko-Elda AVEE c. Grecia; de 14 de mayo de 2013, asunto N.K.M. c. Hungría, y de 2 de julio de 2013, asunto R.Sz. c. Hungría) sobre la existencia de la confiscatoriedad prohibida por el Convenio cuando se exige al sujeto pasivo que cumpla con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante la imposición de una carga excesiva o exagerada.

Y el Tribunal Constitucional no solo se ha hecho eco en numerosas ocasiones de esa doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, sino que ha señalado con reiteración que la prohibición de confiscatoriedad debe interpretarse como la imposibilidad de que el sistema tributario consuma la riqueza de los contribuyentes, pues "lo que se prohíbe no es la confiscación, sin justamente que la imposición tenga "alcance confiscatorio", lo que sucedería si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades.

Dicho lo anterior, consideramos fuera de toda duda que la concreta aplicación de un tributo que suponga que el contribuyente tenga que destinar a su pago la totalidad o la mayor parte de la riqueza real o potencial que tal tributo pone de manifiesto tendrá carácter confiscatorio en la medida en que supone -claramente- una carga excesiva, exagerada y, desde luego, no proporcional a aquella capacidad económica que, en definitiva, justifica la existencia misma de la figura tributaria correspondiente.

Y esto -la plena coincidencia entre la riqueza gravada y el coste fiscal para el contribuyente- es lo que ocurre en el que caso que analizamos después de aplicar en su estricta literalidad la doctrina constitucional contenida en la sentencia núm. 126/2019, de 31 de octubre, de tan continua cita, y en la que -como dijimos- se declara inconstitucional por confiscatoria la parte del gravamen que excede "del beneficio realmente obtenido". Lo que sucede, en efecto, es que la cuota tributaria que debe abonar nuestro sujeto pasivo (...) coincide plenamente con el incremento (...) que constituye el hecho imponible del impuesto y que determina, por tanto, la medida de capacidad económica tenida en cuenta por el legislador para exigirlo.

No parece necesario efectuar especiales disquisiciones dialécticas para convenir que una situación como la descrita resulta contraria también a los principios de capacidad económica y a la prohibición de confiscatoriedad que prevé el artículo 31.1 de la Constitución. Y un resultado de esa naturaleza ha de reputarse, asimismo, escasamente respetuoso con las exigencias de la justicia tributaria a la que se refiere el propio precepto constitucional.

Llegados a este punto, resta por determinar cuáles sean las consecuencias de esta declaración, esto es, qué alcance ha de otorgarse a una liquidación tributaria que, aplicando un precepto legal que no puede calificarse de inconstitucional en la medida en que grava un incremento de valor constatado, establece una cuota que hemos reputado confiscatoria al absorber la totalidad de la riqueza gravable, esto es, al obligar al contribuyente a destinar al pago del tributo toda la plusvalía puesta de manifiesto en la transmisión de la finca cuando tal plusvalía es el (único) indicador de capacidad económica previsto por el legislador para configurar el impuesto.

Desde luego, no es este Tribunal el órgano llamado a determinar, y mucho menos a fijar de manera general, qué porcentaje de incremento de valor podría coincidir con la cuota tributaria para que no existiera la exageración, el exceso o la desproporción que aquí concurre. Tampoco, obviamente, nos corresponde analizar el sistema en su conjunto, o ponerlo en relación con el concreto contribuyente para obtener un canon aceptable que excluyera, en este supuesto específico, el alcance confiscatorio.

En la propia sentencia del Tribunal Constitucional núm. 126/2019, de 31 de octubre, se contiene una llamada al legislador que entendemos extraordinariamente conveniente y que, además, resulta muy oportuna en el caso que analizamos.

En esta última sentencia -recordando lo que ya había señalado en sus pronunciamientos de 2017 relativos al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana- afirma el Tribunal Constitucional que es tarea del legislador, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, "realizar la adaptación del régimen legal del impuesto a las exigencias constitucionales puestas de manifiesto" en la doctrina emanada de aquellas declaraciones.

Pero añade algo más, de extraordinaria relevancia:

"Solo al legislador le es dado, entonces, regular esa contribución y la forma de adecuarla a la capacidad económica de cada cual, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de dos años desde la publicación de la STC 59/2017, de 11 de mayo (en el "BOE" núm. 142, de 15 de junio), sin que haya acomodado el impuesto a las exigencias constitucionales. Es importante subrayar que el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) exige no solo la claridad y certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable, sino también la legítima confianza y la previsibilidad

en sus efectos, entendida como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano de cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (STC 135/2018, de 13 de diciembre, FJ 5)".

A falta de la "acomodación del impuesto a las exigencias constitucionales", nuestro pronunciamiento solo puede limitarse a fijar doctrina sobre el supuesto analizado y, con arreglo a dicha doctrina, resolver el recurso de casación y las pretensiones ejercitadas por las partes. Y vamos a hacerlo en los siguientes términos:

Resulta contraria a Derecho -por implicar un claro alcance confiscatorio- una liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, aplicando los artículos correspondientes de la Ley de Haciendas Locales, establezca una cuota impositiva que coincida con el incremento de valor puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión del terreno, esto es, que absorba la totalidad de la riqueza gravable".

3. En el supuesto de autos sucede exactamente lo mismo que lo que acontecía en el litigio en el que se dictó aquella sentencia, a saber:

a) La cuota tributaria girada (6.902,25 euros) es superior al incremento de valor constatado (3.949 euros).

b) La aplicación literal de la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 126/2019, de 31 de octubre solo nos permitiría reducir esa cuota a la última suma (3.949 euros) y ordenar la devolución al contribuyente del exceso inconstitucional (2.953,25 euros).

c) Ocurre, sin embargo, como sucedía en aquel litigio, que la cuota tributaria que debe abonar nuestro sujeto pasivo una vez aplicada la doctrina constitucional (3.949 euros) coincide plenamente con el incremento (3.949 euros) que constituye el hecho imponible del impuesto y que determina, por tanto, la medida de capacidad económica tenida en cuenta por el legislador para exigirlo.

Y esta situación -según hemos afirmado en nuestra sentencia de 9 de diciembre de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 6386/2017, y ahora reiteramos- resulta contraria a los principios de capacidad económica y a la prohibición de confiscatoriedad (art. 31.1 CE) y ha de reputarse no respetuosa con la justicia tributaria a la que se refiere el propio precepto constitucional

Quinto.

Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

1. Consecuencia obligada de lo hasta aquí expuesto debe ser, en primer lugar, la declaración de haber lugar al recurso de casación interpuesto por el ayuntamiento de Zaragoza, pues la sentencia impugnada -al acoger la tesis maximalista, prescindiendo de la existencia o no de incremento de valor constatado en las actuaciones- ha infringido nuestra doctrina derivada de las sentencias de 9 de julio y de 17 de julio de 2018, por lo que debe ser casada.

2. El recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de doña Emilia y don Ismael debe ser estimado, declarando el derecho de dichos contribuyentes a la devolución de la suma de 6.902,25 euros más los intereses legales correspondientes.

Sexto.

Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en costas por dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación; y, en lo que respecta a las de la instancia, a tenor del artículo 139.1 LJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, habida cuenta de las dudas de derecho que suscita la cuestión litigiosa.

FALLO

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

1. Fijar los criterios interpretativos expresados en los fundamentos jurídicos tercero y cuarto de esta sentencia.

2. Estimar el recurso de casación núm. 981/2018, interpuesto por doña Marí Jose, procuradora de los Tribunales y del AYUNTAMIENTO DE ZARAGOZA, contra la sentencia núm. 263/2017, de fecha 5 de diciembre de 2017, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Zaragoza, dictada en el procedimiento abreviado núm. 72/2017, sobre confirmación de autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ejercicio 2016, sentencia que se casa y anula.

3. Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 72/2017 interpuesto por doña Emilia y don Ismael, representados por el procurador don Juan Luis Sanagustín Medina, declarando las resoluciones y actos administrativos recurridos en dicho procedimiento nulos por no ser conformes a Derecho y ordenando la devolución a los citados recurrentes de la suma de 6.902,25 euros, más los intereses legales correspondientes.

4. Sin imposición de imposición de las costas causadas en el recurso de casación ni de las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

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

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.