



Roj: **STSJ CL 3324/2017 - ECLI: ES:TSJCL:2017:3324**

Id Cendoj: **09059330022017100152**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Burgos**

Sección: **2**

Fecha: **22/09/2017**

Nº de Recurso: **21/2017**

Nº de Resolución: **157/2017**

Procedimiento: **Recurso de Apelación**

Ponente: **MARIA BEGOÑA GONZALEZ GARCIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CL 3324/2017,**
ATS 1375/2018,
STS 4410/2018

T.S.J.CASTILLA-LEON SALA CON/AD S-2

BURGOS

SENTENCIA: 00157/2017

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE

CASTILLA Y LEÓN.- BURGOS

SECCION 2ª

Presidente/allma. Sra. Dª. Concepción García Vicario

SENTENCIA DE APELACIÓN

Número: 157/2017

Rollo de APELACIÓN Nº : 21 / 2017

Fecha : 25/09/2017

PO Nº 6/2016 del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 1 de Segovia

Ponente Dª. M. Begoña González García

Letrado de la Administración de Justicia: Sr. Ferrero Pastrana

Ilmos. Sres.:

Dª. Concepción García Vicario

D. Valentín Varona Gutiérrez

Dª. M. Begoña González García

;

;

En la Ciudad de Burgos a veintidós de septiembre de dos mil diecisiete.

;



La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en Burgos, siendo Ponente la Sra. M. Begoña González García ha visto en grado de apelación, el recurso nº **21/2017** interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil Cartonajes Segovia S.A. contra la sentencia nº 50/2017 de fecha 28 de marzo de 2017 dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Segovia, en el recurso contencioso administrativo seguido por el procedimiento ordinario con el número 6/2016 por la que se desestimaba el recurso interpuesto por la ahora apelante, contra el Decreto 2015/ 3713 de fecha 23 de diciembre de 2015, dictado por la Diputación Provincial de Segovia desestimatorio del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación por el **impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana** y contra la referida liquidación 20155940253VT06L000021.

;

Habiendo sido partes en esta instancia, como apelante, la mercantil Cartonajes Segovia S.A. representada por la Procuradora Dña. Elena Cobo de Guzmán y defendida por el Letrado Don Jesús Ignacio Tovar de la Cruz y como parte apelada el Ayuntamiento de Valverde de Majano y la Diputación Provincial de Segovia, representada y defendida por el Letrado de sus servicios jurídicos.

;

;

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Segovia, en el proceso indicado, dictó sentencia con fecha 28 de marzo de 2017 cuya parte dispositiva literalmente dice:

DEBO DESESTIMAR Y DESESTIMO la pretensión deducida en el presente recurso contencioso-administrativo núm.: PO 6/ 2016 interpuesto, por el letrado Sr. Tovar, en representación de la parte actora, declarando ajustada la resolución impugnada. Se condena en costas a la parte actora hasta un máximo de 2.000 euros (IVA incluido) para cada una de las partes pasivas del recurso. .

;

SEGUNDO.- Contra dicha resolución por la parte recurrente, ahora apelante, se interpuso en tiempo y forma recurso de apelación, que fue admitido en ambos efectos dándose traslado del mismo al resto de las partes, siendo impugnado por las apeladas y remitidos los autos a esta Sala con fecha 21 de junio de 2017, estando personadas las partes, por providencia de 11 de julio de 2017 se admitió a trámite el recurso y se declaró improcedente la suspensión interesada por la apelante, así como la prueba interesada en el otrosí digo del escrito de apelación, señalándose para votación y fallo el día **veintiuno de septiembre de dos mil diecisiete**, lo que se ha llevado a cabo.

;

TERCERO.- En la tramitación del recurso en ambas instancias se han observado las prescripciones legales.

;

;

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna en el presente recurso de apelación la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Segovia, en el procedimiento ordinario 6/2016, por la que se desestimaba el recurso interpuesto por la entidad mercantil Cartonajes Segovia S.A. contra el Decreto 2015/ 3713 de fecha 23 de diciembre de 2015, dictado por la Diputación Provincial de Segovia desestimatorio del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación por el **impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana** y contra la referida liquidación 20155940253VT06L000021.

Frente a dicho decreto y la sentencia que lo confirma se alza la parte apelante, quien solicita en su escrito de apelación, que:

A) Con suspensión del Recurso de Apelación, someter al Tribunal Constitucional, previa Audiencia al Ministerio Fiscal, y al amparo de los arts. 35 y concordantes de la LOTC, la cuestión de inconstitucionalidad de los arts. 107 y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales en relación con los arts. 2 y 5 de la ORDENANZA MUNICIPAL LOCAL que regula dicho **Impuesto** por posible infracción del principio de capacidad contributiva consagrado



en el art. 31 de la CE /78 y del art. 24 del mismo Texto Constitucional al proscribir la norma y la Ordenanza cualquier género de prueba en contrario.

B) Con carácter subsidiario a la anterior pretensión, si se considerase por la Sala que debe ser el Juez de lo Contencioso Administrativo, quien deba someter la cuestión al TC, acordar la retroacción de actuaciones al momento previo de dictarse la Sentencia por el Juez de lo CA, con suspensión del presente procedimiento y ordene someter al Tribunal Constitucional, previa Audiencia al Ministerio Fiscal, y al amparo de los arts. 35 y concordantes de la LOTC, la cuestión de inconstitucionalidad de los arts. 107 y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales en relación con los arts. 2 y 5 de la ORDENANZA MUNICIPAL LOCAL que regula dicho **Impuesto** por posible infracción del principio de capacidad contributiva consagrado en el art. 31 de la CE /78 y del art. 24 del mismo Texto Constitucional al proscribir la norma y la Ordenanza cualquier género de prueba en contrario.

C) Con carácter subsidiario para el supuesto de que la Sala no estimase la anterior pretensión, se declare la nulidad de pleno derecho o la anulabilidad del Decreto nº 2015/3713 de fecha 23 de diciembre de 2015, dictado por la Excma. Diputación de Segovia por el que se desestima el Recurso de Reposición interpuesto por la entidad CARTONAJES SEGOVIA, S.A. contra la liquidación del **impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana** y contra dicha liquidación. Ordenando la retroacción de actuaciones a favor del órgano que debe resolver el mismo, Ilmo. Alcalde del Ayuntamiento de Valverde, con expresa imposición de costas a las partes demandadas.

D) Con carácter subsidiario a ambas pretensiones anteriores se declare que en el supuesto en cuestión, no concurre el hecho imponible del **Impuesto**, y por ello, se deje sin efecto la liquidación practicada, con expresa imposición de costas a las Administraciones codemandadas.

En todo, caso, se deje sin efecto la imposición de costas en Primera Instancia.

Y dichas pretensiones se realizan en base a los siguientes argumentos jurídicos, que la sentencia no resuelve la cuestión de sometimiento al Tribunal Constitucional de los artículos 107 y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales, en relación con los artículos 2 y 5 de la Ordenanza municipal aplicable, con respecto a los artículos 24 y 31 de la Constitución y que mientras que no se regule un nuevo sistema de determinación de la base y de la cuota del **impuesto** estos resultan inconstitucionales, ya que una norma no puede ser constitucional e inconstitucional según el supuesto que se someta a la misma.

Se invoca la nulidad derivada de la resolución del recurso de reposición por haberse realizado por órgano manifiestamente incompetente.

Que no concurre el **incremento del valor del terreno** y al efecto se invoca la situación económica en cuanto a la variación de los **valores** catastrales y cual es el **valor** del suelo, según la propia sentencia apelada, se invocan las consecuencias de la inconstitucionalidad del **impuesto**, que la sentencia acoge un extremo que no fue opuesto por las Administraciones antes del trámite de conclusiones, lo que ha generado indefensión a la apelante y sin que se haya entendido por el Juzgador de Instancia, cuál ha sido la finalidad de la prueba propuesta, obviando los extremos que beneficiaban a la recurrente y teniendo en cuenta solo lo que la perjudica, cuando se está de acuerdo, de forma expresa, en que el porcentaje del precio de un inmueble se debe desglosar entre dos terceras partes imputables a la construcción y una tercera parte al **valor** del suelo, que se prescinde del módulo de construcción del perito de la Administración, lo que en este caso conllevaría incluso un **valor** inferior del suelo, que se ha de tener en cuenta lo que dice el perito de la parte apelante y que se ha generado indefensión por no poderse rebatir las cuestiones novedosas que se han introducido en las conclusiones y que en todo caso el precio de la compraventa no cubre lo que se pagó por el precio de la compra del suelo y el precio de la construcción de la nave.

Y se cuestiona igualmente el pronunciamiento **sobre** costas que realiza la sentencia de instancia.

Por la parte demandada se rebaten los argumentos del recurso de apelación, sosteniendo la conformidad a derecho de la sentencia apelada, e invocando, en primer lugar, que no se identifican las infracciones en la que ha podido incurrir la sentencia dictada en primera instancia, ya que los motivos ahora alegados, son los mismos que se invocaron en primera instancia.

Que no se ha impugnado la liquidación recurrida por disconformidad con la base imponible cuantificada en la liquidación impugnada, por ello existe desviación procesal al pretender anular la sentencia por una supuesta ilegalidad de la liquidación confirmada por la base imponible tenida en cuenta, cuando tan solo se había planteado la inexistencia de hecho imponible, por lo que la impugnación de la base imponible constituye una cuestión nueva.

Que respecto de la nulidad de la resolución por haberse resuelto por órgano no competente, se invoca la delegación de competencias a favor de la Diputación en materia de revisión de actuaciones de gestión



tributaria es conforme a la normativa aplicable y que el Ayuntamiento de Valverde en la delegación de competencias, no hizo reserva alguna para la resolución de recursos de reposición que pudieran interponerse contra los actos de gestión, liquidación, inspección y recaudación de este **impuesto**, por lo que el órgano competente para la resolución del recurso de reposición, conforme establece el artículo 225.1 de la LGT, es el órgano delegado.

Que está acreditada la realización del hecho imponible, ya que se reitera que la recurrente no ha impugnado la liquidación por considerar que su base imponible no refleja la verdadera capacidad económica, sino por qué discutía únicamente que no existía hecho imponible, lo que se niega por la parte demandada examinando en su escrito de oposición al recurso de apelación el resultado de la prueba practicada.

Que no existe cuestión nueva introducida en el trámite de conclusiones, sino que son cuestiones que responden a la valoración de la prueba practicada tras la declaración de los peritos propuestos por la actora y el arquitecto municipal.

También se ponen de relieve los efectos de la sentencia del TC 26/2017 **sobre** la constitucionalidad de los artículos 107 y 110.4 de la LHL y la diferencia entre el supuesto de hecho contemplado por el Tribunal Constitucional y el que nos ocupa, donde existe una ganancia patrimonial a efectos del **Impuesto** de Sociedades. Siendo igualmente conforme a derecho la imposición de costas realizada con el límite cuantitativo fijado en la sentencia apelada.

;

SEGUNDO.- Y planteados en dichos términos el presente recurso jurisdiccional, hemos de comenzar el estudio del mismo indicando, en primer lugar, respecto de la alegación de la Administración demandada referida a que el recurso de apelación debería ser desestimado por falta de la crítica de la sentencia de instancia, que si bien es indudable que se ha de exigir que el escrito del recurso de apelación realice una crítica de la sentencia, es decir, indique errores de esta misma sentencia, aprecie una indebida aplicación de la legislación o de la jurisprudencia o bien alegue que incurre en una clara desviación o vicio a la hora de valorar la prueba, incurriendo en error en esta valoración o se alegue que ha existido omisión en la sentencia respecto de lo planteado por las partes en el pleito, ya que en los supuestos en que no se produce esta crítica, procede confirmar la sentencia dictada en la instancia y que a esta conclusión llega, entre otras, la sentencia de fecha 14 de septiembre de 2009 dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en recurso 816/2009, de la que fue Ponente Don Gervasio Martín y en la que se concluye que:

A la vista de ello, debe recordarse que el recurso de apelación, tal y como se dice en la sentencia del Tribunal Supremo de 20 octubre 1998, Sala de lo Contencioso, Sección: 6ª, rec. 5638/1992: no tiene como finalidad abrir un nuevo enjuiciamiento de la cuestión en las mismas condiciones en que tuvo lugar en la primera instancia, sino depurar el resultado procesal obtenido en ella. El escrito de recurso ha de consistir en una crítica de la sentencia impugnada que sirva de fundamento a la pretensión de sustitución de sus pronunciamientos por otros distintos. El hecho de que la parte apelante no estime ajustado a derecho el estudio de las pretensiones deducidas en el proceso y la decisión **sobre** la cuestión planteada contenidos en la sentencia impugnada no autoriza a hacer caso omiso de ella y a obligar al juez de apelación a un novum iudicium, convirtiendo la apelación en una simple reiteración de la primera instancia. Cuando la parte apelante se ciñe en su escrito de alegaciones a reproducir lo argumentado en primera instancia, o se limita a manifestar que solicita la revocación de la sentencia, impide en la mayoría de los casos conocer el ámbito y el contenido de la pretensión impugnadora, oscurece el debate procesal **sobre** la corrección de la resolución impugnada y origina indefensión a la parte apelada, que no puede conocer con la suficiente claridad los argumentos en que se funda la impugnación de la sentencia o resolución dictada para oponerse a ellos, lo que es en sí suficiente, en la mayoría de los casos, para la desestimación del recurso de apelación.

Y este mismo criterio lo recoge también el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4, en sentencia de fecha 15 de Julio de 2009, ahora bien, en el presente caso, como se ha recogido en el Fundamento precedente, el escrito de recurso de apelación no se limita a reproducir las alegaciones y los fundamentos o razonamientos realizados en la demanda, sino que realiza una crítica de la sentencia, siendo una cuestión diferente que se comparta o no o qué concurran los errores que se reprochan al juzgador no solo respecto de la valoración de la prueba, sino de la cuestión jurídica subyacente en este recurso, sin que concurra por tanto el motivo de desestimación del recurso de apelación.

;

TERCERO.- Y resuelto lo anterior y continuando con el estudio del recurso de apelación, pero alterando el orden de los motivos invocados por la apelante, hemos de referirnos al motivo de nulidad relativo a la resolución del recurso de reposición por órgano manifiestamente incompetente, se invoca así el artículo 13 de la Ley



30/1992 y se considera que la delegación de competencias no puede sustituir la competencia objetiva y que del acuerdo de delegación de 27 de mayo de 2004 se desprende que solo se habían delegado las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación, pero no las facultades en cuanto a la consideración de cuando concurre el hecho imponible y la corrección de la base imponible, por lo que no podían considerarse comprendidas dentro de las facultades delegadas, sin embargo no se pueden compartir tales alegaciones, ya que las mismas suponen desconocer la materia específica tributaria que nos ocupa, ya que las actuaciones de gestión, liquidación, inspección y recaudación necesariamente comprenden las actuaciones de determinación del hecho imponible y su valoración resultante determinada por la base imponible, ya que conforme establecía el artículo 141 referido a la inspección tributaria de la Ley General Tributaria aprobada por la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, la inspección tributaria consiste en el ejercicio, entre otras de las funciones administrativas dirigidas a:

- a) La investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.
- b) La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios.
- c) La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los arts. 93 y 94 de esta ley.
- d) La comprobación del **valor** de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos, cuando sea necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias, siendo de aplicación lo dispuesto en los arts. 134 y 135 de esta ley.
- e) La comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales.
- f) La información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras **sobre** sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas.
- g) La práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación.

Y lógicamente para esta determinación, debe comprobarse si se ha realizado el hecho imponible y como resulta procedente su valoración, por lo que no se puede admitir que las facultades delegadas no comprendan las aquí ejercidas y tampoco puede compartirse que aun cuando lo estuvieran, que la facultad de resolución de los recursos no se habría podido delegar, invocando el artículo 13.2c) de la Ley 30/1992, cuando en esta materia específicamente debe ser aplicada, con carácter preferente a dicha normativa, la propia del ámbito tributario y en concreto el artículo 225.1 de la Ley General Tributaria, que expresamente indicaba que será competente para conocer y resolver el recurso de reposición el órgano que dictó el acto recurrido y que:

Tratándose de actos dictados por delegación y salvo que en ésta se diga otra cosa, el recurso de reposición se resolverá por el órgano delegado.

En este caso no aparece tal previsión en contrario del documento 3 aportado con la contestación a la demanda, referido al acuerdo de delegación de funciones de fecha 27 de septiembre de 2004, al folio 626 de autos, por lo que no concurre el defecto de nulidad invocado en el apartado segundo del recurso de apelación, como concluye igualmente en un supuesto semejante, la sentencia del TSJ de Andalucía Sala de lo Contencioso-Administrativo de 15 de abril de 2016, Sala de Granada, nº 1073/2016 y dictada en el recurso 13/2015 y en la que se razonaba que:

SEXO.- Como quiera que las resoluciones de los recursos de reposición planteados frente a las liquidaciones tributarias fueran dictadas por la Concejal Delegada de Hacienda, la misma que pronuncia los actos de liquidación en virtud de la delegación de competencias otorgada por acuerdo de la Junta de Gobierno Local de 17 de junio de 2011, con fundamento en el art. 127 de la Ley de Bases de Régimen Local y en el propio acuerdo citado de la Junta de Gobierno, plantea la apelante la nulidad de aquellas resoluciones administrativas por falta de competencia del órgano revisor, argumentando que aquella delegación administrativa lo fue para resolver expedientes de liquidación tributaria, sin que alcanzase al ejercicio de las funciones revisoras de aquellos actos administrativos, y fundamenta su alegación en el art. 113.3 de la Ley 30/1992 del Procedimiento Administrativo Común.

Antes de entrar en el análisis de la cuestión sometida a debate jurídico, ha de recordarse que, en materia tributaria, los preceptos de la Ley 30/1992 son de aplicación subsidiaria en ese sector del ordenamiento jurídico por haberlo señalado así la Disposición Adicional Quinta de dicha Ley, por lo que solo en defecto de norma especial aplicable en el ámbito tributario será procedente acudir a las contenidas en la Ley 30/1992.



La Ley General Tributaria, al regular en su ámbito específico el recurso de reposición, establece en su art. 225.1 LGT que, Será competente para conocer y resolver el recurso de reposición el órgano que dictó el acto recurrido , añadiendo en el siguiente párrafo: Tratándose de actos dictados por delegación y salvo que en ésta se diga otra cosa, el recurso de reposición se resolverá por el órgano delegado . Dado que en el acuerdo de la Junta de Gobierno Local de 17 de junio de 2011 no se indica lo contrario (las únicas excepciones a la delegación reconocida se refieren a puestos de trabajo, retribuciones de personal, oferta de empleo público, determinación del número y régimen del personal eventual, y la separación del servicio de funcionarios), la delegación otorgada a la Concejala de Hacienda del Ayuntamiento de Almería en relación con la resolución de procedimientos de liquidación tributaria se extendía, asimismo, a la resolución de los recursos de reposición formulados frente a aquellas, todo ello, dando cumplimiento a lo preceptuado en el art. 225.1 , párrafo segundo, LGT , no advirtiéndose en este particular ningún vicio que invalide el procedimiento seguido.

Habiendo sido desestimado por tanto dicho motivo de nulidad de forma correcta en la sentencia apelada, en su fundamento de derecho segundo apartado 2.1, relativo a la delegación de competencias, procede la desestimación de dicho motivo de impugnación de la misma.

E igual suerte desestimatoria debe correr las alegaciones respectivas de desviación procesal que invoca la Administración demandada, ahora apelada, cuando sostiene que no se ha impugnado la liquidación recurrida por su disconformidad con la base imponible, sino por la inexistencia del hecho imponible, ya que basta leer el recurso de reposición formulado contra la liquidación para apreciar que la actora cuestionaba expresamente los extremos que afectaban a la base imponible en cuanto al **valor** de los **terrenos** y como venía determinado el mismo y se invocaba la sentencia del Tribunal Constitucional aun cuando también se invocara expresamente la inexistencia del **incremento** determinante de la imposición, pero en modo alguno se puede concluir que exista una desviación procesal por no haberse cuestionado tales extremos, como tampoco existe introducida en conclusiones cuestión nueva alguna referida a los coeficientes de actualización aplicados **sobre** el **valor** originario del **terreno**, al ser una cuestión que se trató expresamente durante el acto de la vista y la prueba practicada, cuya grabación ha sido visionada por la Sala, por lo que procede rechazar sendas objeciones de las partes.

;

CUARTO.- Y respecto a la pretensión referida a que la sentencia de instancia no resuelve **sobre** la cuestión de sometimiento al Tribunal Constitucional de los artículos 107 y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales , ello no es cierto ya que la sentencia expresamente razona en su fundamento de derecho primero **sobre** la necesidad de plantear la cuestión de inconstitucionalidad y que no resultaba procedente la misma, ni tampoco la suspensión por prejudicialidad, no obstante referirse expresamente a la sentencia del TC de fecha 16 de febrero de 2017 , por lo que sí se ha pronunciado concluyendo que no era necesario tal planteamiento, como se aprecia de la lectura al folio 876 de autos, lo que además era el criterio mantenido por esta Sala en la sentencia de 14 de octubre de 2016 dictada en el recurso de apelación 61/2016 y en la que tras recordar que esta Sala se había pronunciado **sobre** una cuestión similar, lo había hecho en la sentencia dictada en el recurso Apelación 38/2014, de fecha 5 de diciembre de 2014 y de la que fue Ponente Don Luis Miguel Blanco Domínguez, aún cuando no abordaba las cuestiones en concreto que ahora se planteaban **sobre** la necesidad de determinar con carácter previo, si se había producido el hecho imponible constituido por el aumento del **valor** del suelo durante un período determinado, ya que la ausencia de tal aumento de **valor**, lo que haría inexistente el presupuesto fáctico del tributo y dejaría fuera de aplicación las normas para la determinación de la base imponible. Dicho de otro modo, si el **valor** de mercado del suelo durante el período a considerar, ha disminuido, no se cumpliría el hecho imponible del tributo, lo que impediría la entrada en funcionamiento de las normas de cuantificación de la base imponible contenidas en el art. 107 del TRLHL. por ello el **incremento** del **valor** del **terreno** que determina la existencia del hecho imponible del **Impuesto** ha de producirse en términos económicos y reales ya que solamente de esta manera se respetará la esencia y la razón de ser del **Impuesto**, que hay que relacionar con la participación de la comunidad en las plusvalías generadas y puestas de manifiesto en un momento determinado, que es el del devengo, ya que la exigencia del **Impuesto**, máxime, sin haberse producido una plusvalía que motiva su establecimiento, contraviene los principios que rigen el sistema tributario, tal y como los mismos se establecen en la Constitución y en la Ley General Tributaria, siendo por ello lo determinante, a la vista de la **naturaleza** y la finalidad del **Impuesto**, es la existencia de un **incremento** real del **valor** del **terreno** y solo cuando dicho presupuesto exista, procederá la aplicación de los criterios legales de cuantificación de la base imponible, por lo que no existe infracción de dichos preceptos en la forma que se ha interpretado por el Juzgador de Instancia.

Posteriormente también hemos concluido de igual forma en la sentencia de 9 de junio de 2017, dictada en el recurso de apelación 2/2017 , donde si bien nos referíamos expresamente a las recientes sentencias del Tribunal Constitucional 26/2017 de 16 de febrero de 2017 dictada en la cuestión de inconstitucional núm.



1012/2015 , la sentencia 37/2017 de 1 de marzo de 2017 en la cuestión de inconstitucionalidad 6444/2015 y la sentencia 48/2017 de 27 de mayo de 2017 en la cuestión de inconstitucionalidad 232/2016, seguíamos en la línea continuista con la sentencia de 14 de octubre de 2016 dictada en el recurso de apelación 61/2016 , pero sin examinar en concreto el alcance que había supuesto las referidas sentencias, a las que hay que añadir expresamente los tres Autos dictados con fecha 5 de junio de 2017 por el Tribunal Constitucional, en relación con el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad frente al artículo 107 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo y en los que se declara la extinción de la cuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo 107 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo , por desaparición sobrevenida de su objeto, al indicar expresamente que:

Pues bien, la circunstancia de que con posterioridad a la admisión a trámite de la presente cuestión haya recaído en otro proceso promovido por el mismo órgano judicial (cuestión núm. 4864-2016), una Sentencia de este Tribunal declarando la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de los preceptos aquí cuestionados (la STC 59/2017, de 11 de mayo), conlleva necesariamente la desaparición sobrevenida del objeto de la presente cuestión, pues ya ha quedado disipada la duda de constitucionalidad planteada, no siendo necesario un nuevo pronunciamiento por parte de este Tribunal, como consecuencia del **valor** de cosa juzgada y plenos efectos frente a todos de nuestras Sentencias ex artículos 164.1 CE y 38.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (por todas, STC 48/2017, de 27 de abril , FJ 3).

Por tanto, puesto que los preceptos cuestionados en el presente proceso constitucional han sido ya expulsados del ordenamiento en los términos señalados anteriormente, una vez anulados por inconstitucionales, hemos de apreciar la desaparición sobrevenida del objeto de la presente cuestión (por todas, STC 48/2017 , FJ 3) .

;

Por lo que en este momento y dados los términos del presente recurso, nos hemos de referir necesariamente a la última sentencia del Tribunal Constitucional Sala 1ª, de 5-6- 2017, nº 72/2017 , BOE 168/2017, de 15 de julio de 2017, dictada en el recurso 686/2017, de la que ha sido Ponente Don Santiago Martínez-Vares García, para poder resolver la controversia, tal y como se ha planteado en el presente recurso de apelación, cuando sostiene la apelante, que el alcance de las sentencias del Tribunal Constitucional es diferente al que mantiene el juzgador de instancia y así las cosas es cierto que esta última sentencia concluye que:

;

TERCERO.- Como señala el Fiscal General del Estado, **sobre** una duda de constitucionalidad sustancialmente idéntica a la ahora planteada nos hemos pronunciado en las SSTC 26/2017 y 37/2017 , a las que debemos añadir la reciente STC 59/2017, de 11 de mayo , que aplicando la doctrina de las dos Sentencias anteriormente citadas, declaró la inconstitucionalidad y nulidad del 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (FJ 3).

En dichas Sentencias llegamos a la conclusión de que el tratamiento que otorgaban las citadas normas fiscales a los supuestos de no **incremento** o, incluso, de decremento, en el **valor** de los **terrenos** de **naturaleza urbana**, carecía de toda justificación razonable, al imponer a los sujetos pasivos del **impuesto** la obligación de soportar la misma carga tributaria que correspondía a las situaciones de **incrementos** derivados del paso del tiempo, con lo que se estaban sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica en contra del principio garantizado en el artículo 31.1 CE (SSTC 26/2017, FJ 3 ; 37/2017, FJ 3 , y 59/2017 , FJ 3).

En efecto, declaramos que, siendo constitucionalmente admisible que el legislador establezca **impuestos** que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza , bastando con que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el **impuesto**, para que aquél principio constitucional quede a salvo , ello debe hacerse sin que en ningún caso se pueda establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia (SSTC 26/2017, FJ 3 ; 37/2017, FJ 3 ; y 59/2017 , FJ 3). Por esta razón precisamos que, aun cuando es plenamente válida 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 , sin embargo, una cosa es gravar una renta potencial (el **incremento** de **valor** que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo **terreno** de **naturaleza urbana**) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal (SSTC 26/2017, FJ 3 y 59/2017 , FJ 3).



Resulta, entonces, que aun cuando de conformidad con su regulación normativa, el objeto del **impuesto** analizado es el **incremento de valor** que pudieran haber experimentado los **terrenos** durante un intervalo temporal dado, que se cuantifica y somete a tributación a partir del instante de su transmisión, el gravamen, sin embargo, no se anuda necesariamente a la existencia de ese **incremento** sino a la mera titularidad del **terreno** durante un período de tiempo computable que oscila entre uno (mínimo) y 20 años (máximo). Por consiguiente, basta con ser titular de un **terreno de naturaleza urbana** para que se anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un **incremento de valor** sometido a tributación que se cuantifica de forma automática, mediante la aplicación al **valor** que tenga ese **terreno** a efectos del **impuesto sobre** bienes inmuebles al momento de la transmisión, de un porcentaje fijo por cada año de tenencia, con independencia no sólo del quantum real del mismo, sino de la propia existencia de ese **incremento** (SSTC 26/2017, FJ 3 ; 37/2017, FJ 3 y 59/2017 , FJ 3). Sin embargo, parece claro que la circunstancia de que el nacimiento de la obligación tributaria se hiciese depender, entonces y también ahora, de la transmisión de un **terreno** , podría ser una condición necesaria en la configuración del tributo, pero, en modo alguno, puede erigirse en una condición suficiente en un tributo cuyo objeto es el '**incremento de valor**' de un **terreno** . Al hecho de esa transmisión hay que añadir, por tanto, la necesaria materialización de un **incremento de valor** del **terreno** , exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial. Sin embargo, cuando no se ha producido ese **incremento** en el **valor** del **terreno** transmitido, la capacidad económica pretendidamente gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) (SSTC 37/2017, FJ 3 , y 59/2017 , FJ 3).

Enjuiciando aquella regulación fiscal consideramos que los preceptos cuestionados fingen, sin admitir prueba en contrario, que por el solo hecho de haber sido titular de un **terreno de naturaleza urbana** durante un determinado período temporal (entre 1 y 20 años), se revela, en todo caso, un **incremento de valor** y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición, impidiendo al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir, no de cualquier manera, sino exclusivamente de acuerdo con su capacidad económica (art. 31.1 CE). De esta manera, al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un **incremento de valor** susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un **terreno** por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando aquellos supuestos en los que no se haya producido ese **incremento** , lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado artículo 31.1 CE (SSTC 26/2017, FJ 3 ; 37/2017, FJ 3 ; y 59/2017 , FJ 3). No hay que pasar por alto que la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado -la inexistencia de **incrementos** o la generación de decrementos- en un efecto generalizado, al que necesariamente la regulación normativa del **impuesto** debe atender , pues las concretas disfunciones que genera vulneran las exigencias derivadas del principio de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 4 ; 37/2017, FJ 4 , y 59/2017 , FJ 3).

Por las mismas razones debemos concluir aquí que el tratamiento que los apartados segundo y tercero del artículo 175 de la Ley Foral 2/1995 , 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 ; 37/2017, FJ 3 y 59/2017 , FJ 3).

Debe finalmente descartarse que la inconstitucionalidad pueda quedar salvada por las dos medidas invocadas por el Abogado del Estado que los Ayuntamientos podrían adoptar de conformidad con la normativa reguladora del **impuesto**: de un lado, la reducción de **valor** catastral en hasta un 60 por 100 durante los cinco años siguientes a su revisión; de otro, la actualización, incluso a la baja, de los **valores** catastrales, bastando a estos efectos remitirnos a lo dicho en la STC 59/2017 , FJ 4.

CUARTO.- Antes de pronunciar el fallo al que conduce la presente Sentencia, deben efectuarse una serie de precisiones últimas **sobre** su alcance, siguiendo el criterio fijado en las SSTC 26/2017 , 37/2017 , y 59/2017 :

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 artículos 175.2 y 175.3 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo , únicamente en la medida en que someten a



tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7 ; 37/2017, FJ 5 y 59/2017 , FJ 5 a)).

b) **Compartiendo el criterio del Fiscal General del Estado, aunque el órgano judicial se ha limitado a poner en duda la constitucionalidad de los artículos 175.2 y 175.3 de la Ley Foral 2/1995 , debemos extender nuestra declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión (art. 39.1 LOTC) con los artículos 175.2 y 175.3 de la Ley Foral 2/1995 , al artículo 178.4 de la misma, cuyo tenor literal es coincidente con el artículo 110.4 de la Ley reguladora de haciendas locales (LHL), que declaramos inconstitucional y nulo por conexión con el artículo 107.2 LHL, en la STC 59/2017 , FJ 5 b), dada la íntima relación existente entre el mismo y las reglas de valoración previstas en aquellos, presupuestos que también concurren en relación con el artículo 178.4 de la Ley Foral 2/1995 , pues tampoco en este caso su existencia se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con los declarados inconstitucionales. Por consiguiente, debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 178.4 de la Ley Foral 2/1995 , al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7 ; 37/2017, FJ 5 , y 59/2017 , FJ 5 b)).**

c) **Finalmente debemos recordar una vez más que expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los artículos 175.2 , 175.3 y 178.4 de la Ley Foral 2/1995 , 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 ; 37/2017, FJ 5 , y 59/2017 , FJ 5**

;

Por todo ello no existe motivo para proceder a plantear la cuestión del sometimiento al Tribunal Constitucional de los artículos 107 y 110.4 de la LHL, en relación con los preceptos de la ordenanza municipal ahora aplicada, cuando ya el Tribunal Constitucional ha resuelto lo expuesto anteriormente, incluso expresamente mediante los Autos antes citados en las cuestiones de inconstitucionalidad contra el artículo 107 del TRLRHL, otra cosa es las posibles consecuencias que deban extraerse de dichas sentencias, cuyo fallo establece expresamente, que: *Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 686-2017 y, en consecuencia, declarar que los artículos 175.2 , 175.3 y 178.4 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo , de haciendas locales de Navarra, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.*

La cuestión estriba por tanto en determinar el alcance de dicho pronunciamiento, dado que la sentencia apelada ha concluido que a la vista del examen de los informes periciales que analiza y que al existir un **incremento del valor** del suelo y por tanto concurrir el hecho imponible, no procedía ya plantearse la aplicación de una fórmula legal diferente a la prevista en la LHL, siendo conforme a derecho la liquidación impugnada.

Pero llegados a este punto no podemos compartir la conclusión de la sentencia de instancia y que deba de seguirse como se ha hecho hasta ahora, permitiendo que de existir prueba de que se ha generado el **incremento** patrimonial, se pueda liquidar un **impuesto**, cuyas reglas de determinación de la base imponible reguladas en el artículo 107 del TRLRHL, han sido expulsadas del ordenamiento jurídico, en palabras del propio Tribunal Constitucional, que incluso precisa 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**, por ello en el presente momento ante la inexistencia de dicho régimen legal, no es posible no solo determinar si existe o no hecho imponible, sino ni siquiera cuantificar la base imponible y ello a pesar de que en el fallo de las referidas sentencias del TC se haya indicado que se estimaban las cuestiones de inconstitucionalidad, por ejemplo en el recurso núm. 686-2017 y, en consecuencia, se declaraba que los artículos 175.2 , 175.3 y 178.4 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo , de haciendas locales de Navarra, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de **incrementos de valor**, pero que ello pueda determinar la subsistencia de dichos preceptos, ya que no cabe dicha conclusión a la vista de la lectura, no solo del fallo, sin de su integración con el contenido íntegro de la sentencia y sin que tampoco sea admisible la postura de la Administración apelada, cuando sostiene que los efectos de la inconstitucionalidad declarada en este caso deben limitarse a los supuestos de hecho concretos examinados por el Tribunal Constitucional, ya que ello se encuentra en abierta contradicción con lo que establece el artículo 38.1 de la LOTC , cuando establece que las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el **valor** de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».



Así como añade en su artículo 40.2 2. que En todo caso, la jurisprudencia de los tribunales de justicia recaída **sobre** leyes, disposiciones o actos enjuiciados por el Tribunal Constitucional habrá de entenderse corregida por la doctrina derivada de las sentencias y autos que resuelvan los procesos constitucionales:

Esta misma conclusión, se comparte por la sentencia del TSJ de Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo de 19 julio de 2017 de su sección 9ª, nº 512/2017 y dictada en el recurso 783/2016 , de la que ha sido Ponente Don Joaquín Herrero Muñoz-Cobo, en la que se razona que:

;

El anterior planteamiento ha de ser necesariamente revisado en aplicación de Sentencia de 11 de Mayo de 2017 declarando la inconstitucionalidad de los arts los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de **incrementos de valor** y de Sentencia del TC de 16 de Febrero de 2017 , de 1 de Marzo de 2017 , que expresamente rechazan la interpretación conforme de los citados artículos, aclarando al alcance de la declaración de inconstitucionalidad.

Como decíamos anteriormente, esta Sección sostenía la posibilidad de una interpretación conforme de las normas de determinación de la base imponible del art 107 del RDL 2/2004 , sin embargo, planteada dicha tesis ante el Tribunal Constitucional tanto por la Abogacía del Estado como por los Servicios Jurídicos de la Diputación Foral de Guipuzcoa y de Alava, el TC en Sentencias de 16 de Febrero de 2017 , y en Sentencia de 1 de Marzo de 2017 , para artículos de las normas forales de idéntica redacción a los de autos declara lo siguiente:

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 en el art. 4.3 NFG). 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 CE). Debe señalarse 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**

La Abogacía del Estado, en la cuestión de inconstitucionalidad 4864/16, resuelta por Sentencia de 11 de Mayo, insistió en la interpretación salvadora que la Sentencia de 16 de Febrero de 2017 rechazó, planteando que para que dicho artículo (107 TRLHL) sea contrario a la Constitución deberá partirse de que en el supuesto concreto haya quedado demostrado dicho presupuesto: que el **incremento de valor del terreno** no es real ni cierto .

Sin embargo, el TC no admite dicha interpretación salvadora o conforme del precepto, y por el contrario, insistiendo en lo ya declarado en Sentencia de 16 de Febrero, y aclarando el alcance de la declaración de inconstitucionalidad declara lo siguiente:

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).

A la vista de cuanto **antecede entendemos en definitiva que la liquidación debe ser anulada, en cuanto girada en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico ex origine, cuyo resultado 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.

Procede conforme a lo expuesto la estimación del recurso con anulación de la liquidación impugnada.

Y en similares términos la sentencia del TSJ Galicia Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 4ª, de 14 de julio de 2017, nº 365/2017, dictada en el recurso 15002/2017 y por sentencias de los Juzgados de lo Contencioso Administrativo nº 1 de Santander de 14 de junio de 2017, nº 123/2017, dictada en el recurso 88/2017, de la que ha sido Ponente Don Juan Varea Orbea, en la que se examina igualmente los efectos de las reiteradas sentencias del Tribunal Constitucional y se concluye que:

Conforme a lo dicho, 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 en el art. 4.3 NFG). Es más, tampoco permite, siquiera, la determinación de un **incremento** distinto del derivado de la aplicación correcta de las normas reguladoras del **impuesto** (art. 7.4 NFG). Es cierto que el art. 104.1 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria) del Territorio Histórico de Gipuzkoa, prevé que (l)as presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que expresamente se prohíba por Norma Foral. Pero en el caso analizado, como ya hemos tenido la oportunidad de señalar con anterioridad, estamos en presencia de una auténtica ficción jurídica conforme a la cual la mera titularidad de un **terreno de naturaleza urbana** genera, en todo caso, en su titular, al momento de su transmisión y al margen de las circunstancias reales de cada supuesto, un **incremento** de **valor** sometido a tributación, respecto del cual, la norma no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene. 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 CE).

En definitiva, **dado que ni la administración ni el juez pueden reconstruir la norma ni discutir, caso por caso, qué es incremento y cómo se determina o combate mediante procedimientos o pruebas alegales y solo puede hacerlo en el futuro el legislador (si es que lo hace), no cabe pretender que, una vez expulsada la norma del ordenamiento, el inciso final del fallo signifique otra cosa que un indicativo o advertencia a ese futuro legislador.**

En este caso, el actor, por el sistema legal, no ha podido acreditar la inexistencia de **incremento**, ni la de decremento de **valor**, ni siquiera, que aún en caso de existir, ese **incremento** sea otro al figurado por la norma. La inconstitucionalidad y nulidad de los artículos que son base del acto liquidatorio impugnado llevan a la nulidad de éste, por ser aplicación e ese régimen, nulo y anulado ex origine.

Es por ello que la demanda debe ser estimada al fundarse el acto impugnado en una norma inconstitucional y nula. Se solicita la nulidad de la liquidación, y para el restablecimiento de la situación vulnerada, la devolución de los importes efectivamente pagados con los intereses legales. Esos intereses son los de la LGT art. 32.2 en relación al art. 221, conforme al art. 26.

;

En parecidos términos concluye el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 3 de León, en su sentencia de 20 de junio de 2017, nº 118/2017, dictada en el recurso 337/2015, de la que ha sido Ponente Don Alfonso Pérez Conesa:

;

Por su parte, el art. 5.1 LOPJ establece el carácter vinculante de la doctrina del Tribunal Constitucional para los Jueces y Tribunales, quienes interpretarán y aplicarán las leyes y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones



dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos . En el caso enjuiciado, el ayuntamiento se remite a la evolución de los **valores** catastrales, de la cual deduce la existencia de aumento de **valor**. Sin embargo, tales **valores** ya no pueden considerarse como medio hábil para fundamentar la existencia del **incremento de valor**, pues el precepto que así lo establecía (art. 107.2 a) TRLHL el **valor** de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del **Impuesto sobre Bienes Inmuebles**) ha sido expulsado del ordenamiento jurídico y no existe ningún otro método alternativo que cuente con respaldo legal, hasta el punto de que el Tribunal Constitucional insta expresamente al legislador para que lo establezca en ejercicio de sus competencias. ...

;

Y finalmente las dos sentencias dictadas por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo de La Coruña de fecha 30 de junio de 2017, en los recursos 72 y 73/2017 , de las que ha sido Ponente Don Enrique García Llovet, se concluye igualmente que:

;

Pero no se comparte por este juzgador esa afirmación en el sentido de que estemos ante una sentencia interpretativa y sin embargo se deduzca de seguido conforme explicita la sentencia que acabemos de transcribir del Juzgado de este orden y número 1 de Cartagena unos efectos de nulidad si bien sin solución de continuidad se limitan los mismo atendiendo a una suerte de inversión de la carga de la prueba en sede procesal cuando la declaración de nulidad atiende a los criterios de determinación de la base imponible, la cuestión para este juzgador se mueve en un plano bien diferente, hemos de señalar que como ya hemos dicho supra la redacción del fallo de la ya tantas veces citada STC de 11 de mayo de 2017 puede parecer equívoca pues la declaración de nulidad de los preceptos referidos se acompaña de lo que parece un acotamiento de los efectos de nulidad, no ignora este juzgador que el Tribunal Constitucional no parece prima facie haber pretendido limitar la consideración de la tributación por una capacidad económica inexistente a un mero motivo de nulidad aun nuclear y primero pues en una estructura coherente de la resolución los motivos no se trasladan a la parte dispositiva esa es radical y primera diferencia entre las sentencias de mera inconstitucionalidad y la diferente tipología de sentencias referida por extenso supra y por ello se han relacionado, pero también es cierto que de haber pretendido acotar dichos efectos a un escenario de sentencia interpretativa modulando los efectos para algunos supuestos o para el futuro la forma verbal elegida no podría ser la elegida someten sino en el primero de los casos sometan y en el segundo de los casos un necesario condicional incluido el primero de los casos pero nunca la forma verbal elegida, tampoco parece que nos encontremos ante sentencia de inconstitucionalidad diferida ni tampoco ante una sentencia de nulidad diferida, el fallo es claro en ese sentido, menos aun de una sentencia manipulativa, pues ni en la parte dispositiva ni en los fundamentos se contempla una adición o supresión de o en el texto de la disposición, ni insistimos ante una sentencia interpretativa pues el fallo no proporciona una interpretación de la disposición, una norma, que sea conforme con los principios y reglas constitucionales que operan como estándar de control, ese es el sentido y función de las así llamadas sentencias interpretativas como ya se ha razonado supra, el fallo en ningún momento afirma cual es la interpretación de la disposición, la norma, que salvaría dicha constitucionalidad y que nos vendría impuesta a los operadores jurídicos ya como única interpretación posible de la disposición, ni siquiera podemos entender que opere una inconstitucionalidad inversa, esto es cual interpretación de la norma sería tachada de inconstitucional, pues de ser así en cualquiera de los dos supuestos como ya explicitábamos supra no procede en el fallo de declaración de inconstitucionalidad ni de nulidad derivada de la misma sino por el contrario una declaración de constitucionalidad con la advertencia de que la misma ha de entenderse conforme la interpretación de la disposición, la norma, cuya constitucionalidad asume el Tribunal Constitucional, no siendo así entiende este juzgador que la declaración de inconstitucionalidad de la disposición pero también la nulidad de la norma es incondicionada, y no se limita tampoco a unos concretos escenarios en los que el cálculo de la base imponible determine la inexistencia de plusvalía, siendo de notar que la continuidad entre método de cálculo de la base imponible, presunciones legales para esa determinación y derivada aparición del hecho imponible hacen imposible la separación aquí artificial de una y otro, justamente **sobre** esa continuidad descansa la declaración de inconstitucionalidad, por ello privados de esa previsión legal las liquidaciones aparecen en todo caso como contrarias a derecho.

;

Para alcanzar tal conclusión hemos de notar que el orden de motivación del bloque de doctrina constitucional que nos ocupa descansa **sobre** el derecho de defensa y acreditación del hecho imponible en puridad automatismo que excluye los anteriores y que avoca una tributación ajena al principio de capacidad económica y riqueza o al menos al riesgo de dicha tributación pero conviene ahora señalar que los preceptos declarados inconstitucionales son el artículo 107.1 y 2 a) y 110.4 de la LHL y sucede que expulsados del ordenamiento dichos preceptos no aparecen reglas para el cálculo de la base imponible y desde luego varias soluciones



se han ofrecido incluso para el cálculo de la base imponible y la liquidación correspondiente en escenarios anteriores a la declaración de inconstitucionalidad que hemos referido y ahora nos ocupa igualmente, desde la división en la doctrina respecto del alcance de las determinaciones del artículo 107 de la LHL (EDL 2004/2992), así Sentencia del Juzgado de este orden y número 1 de Cuenca de 21 de septiembre de 2010, luego confirmada en apelación por Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha y seguida de varios pronunciamientos de dicho Tribunal en ese mismo sentido, sanciona la que ha venido a denominarse fórmula Cuenca pero entiende este juzgador que dicho remedio le está vedado a los órganos de esta jurisdicción pues vendrían no ya a dar forma a una disposición de rango reglamentario, escenario decimos vedado desde luego conforme el artículo 71.2 de nuestra Ley Jurisdiccional, sino a una ley formal, respecto de la que no sólo se carece de competencia para su enjuiciamiento negativo sino que incluso el propio órgano del control de la constitucionalidad igualmente encuentra limitadas sus facultades de conformación de la norma, como ya hemos referido, ausente pues una disciplina normativa del cálculo de la base imponible la nulidad de las liquidaciones es obligada.

;

Por lo que en definitiva esta Sala comparte el criterio expuesto en las anteriores sentencias y por ello con estimación del recurso de apelación y revocación de la sentencia apelada, se declara la no conformidad a derecho de las resoluciones impugnadas y con ello la liquidación objeto de las mismas, en cuanto aparece girada en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico ex origine y cuyo resultado no puede ser examinado a la vista del resultado de prueba practicada en autos, dado que se carece de parámetros legales no solo para determinar si existe o no hecho imponible, sino ni siquiera para su cuantificación y determinación de la base, desconociéndose si debe acudir a la comparación de **valores** escriturados, o la comparación de **valores** catastrales, si proceden factores de actualización de **valores** de compra, si en el caso que nos ocupa que es verdaderamente paradigmático de inexistencia de **valores** de referencia, dado que la transmisión comprende **terrenos** y una instalación industrial, sin que conste que parte del precio debe atribuirse a uno u otro y sin que proceda presumir la existencia del **incremento** patrimonial por el mero hecho del transcurso del tiempo desde su adquisición o por que los **valores** de los inmuebles no aparezcan actualizados a los efectos del **Impuesto** de Sociedades, ya que lo determinante es que se carece de criterios legales para determinar la base imponible, lo que se encuentra en íntima conexión con la existencia del hecho imponible, ni se puede acudir a criterios interpretativos dispares que no solo vulneran el principio de legalidad en materia tributaria, sino que además introducen una nada deseable inseguridad jurídica, además de que ello supondría 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, lo que el Tribunal Constitucional insiste, como no podía ser de otro modo, debe quedar reservado al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada y no al aplicador del derecho, procediendo por todo ello la revocación de la sentencia apelada y con estimación del recurso de apelación declarar no conformes a derecho las resoluciones impugnadas.

;

QUINTO.- Por aplicación de las previsiones del art.139.2 de la LJCA no procede hacer expresa condena en las costas procesales causadas en esta instancia dada la estimación del presente recurso de apelación y la revocación de la sentencia de instancia determina que tampoco proceda realizar expresa imposición de las costas procesales a ninguna de las partes, dado que estamos ante una cuestión jurídica compleja.

;

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, dicta el siguiente:

;

FALLO

Que se estima el recurso de apelación registrado con el número **21/2017** interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil Cartonajes Segovia S.A. contra la sentencia nº 50/2017 de fecha 28 de marzo de 2017 dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Segovia, en el recurso contencioso administrativo seguido por el procedimiento ordinario con el número 6/2016 por la que se desestimaba el recurso interpuesto por la ahora apelante, contra el Decreto 2015/ 3713 de fecha 23 de diciembre de 2015, dictado por la Diputación Provincial de Segovia desestimatorio del recurso de reposición interpuesto contra



la liquidación por el **impuesto sobre el incremento del valor** de los **terrenos de naturaleza urbana** y contra la referida liquidación 20155940253VT06L000021.

Y en virtud de dicha estimación se revoca la sentencia apelada, para en su lugar dictar otra por la que con estimación del recurso interpuesto por la entidad mercantil Cartonajes Segovia S.A. contra el Decreto 2015/3713 de fecha 23 de diciembre de 2015, dictado por la Diputación Provincial de Segovia desestimatorio del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación por el **impuesto sobre el incremento del valor** de los **terrenos de naturaleza urbana** y contra la referida liquidación 20155940253VT06L000021, se declaran dichas resoluciones no conformes a derecho procediendo su anulación y todo ello sin hacer expresa condena en las costas procesales causadas, en ninguna de las dos instancias.

;

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sección de Casación de la Sala de lo Contencioso-Administrativo con sede en el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de conformidad con lo previsto en el art. 86.1 y 3 de la LJCA, en su redacción dada por la LO 7/2015 de 21 de julio y siempre y cuando el recurso, como señala el art. 88.2 y 3 de dicha Ley, presente interés casacional objetivo para la formación de Jurisprudencia; mencionado recurso de casación se preparará ante esta Sala en el plazo de los treinta días siguientes a la notificación de esta sentencia y en la forma señalada en el art. 89.2 de la LJCA.

;

Devuélvanse los autos al Juzgado de procedencia, con certificación de esta resolución, para ejecución y cumplimiento, debiendo acusar recibo.

;

Lo mandó la Sala y firman los Ilmos. Sres. Magistrados al inicio indicados.