



Roj: **STSJ CAT 8459/2017 - ECLI: ES:TSJCAT:2017:8459**

Id Cendoj: **08019330012017100586**

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

Sede: **Barcelona**

Sección: **1**

Fecha: **30/10/2017**

Nº de Recurso: **8/2017**

Nº de Resolución: **787/2017**

Procedimiento: **CONTENCIOSO - APELACION**

Ponente: **FRANCISCO JOSE GONZALEZ RUIZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

Rollo de apelación nº 8/2017

Partes: AJUNTAMENT DE TERRASSA

C/ SANDO PROYECTOS INMOBILIARIOS, S.A.

SENTENCIA Nº 787

Ilmos. Sres.

PRESIDENTE:

D. EMILIO BERLANGA RIBELLES

MAGISTRADOS:

D.ª NURIA BASSOLS MUNTADAS

D.ª NÚRIA CLÈRIES NERÍN

D. RAMON GOMIS MASQUE

D.ª EMILIA GIMENEZ YUSTE

D. FRANCISCO JOSÉ GONZÁLEZ RUIZ

D. JOSÉ ANTONIO TOSCANO ORTEGA

D. JOSÉ LUIS GÓMEZ RUIZ

En la ciudad de Barcelona, a treinta de octubre de dos mil diecisiete.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el rollo de apelación nº 8/2017, interpuesto por AJUNTAMENT DE TERRASSA, representado el Procurador D. CARMEN RIBAS BUYO, contra la sentencia de 7 de octubre de 2016 dictada por el Juzgado de lo Contencioso- administrativo nº 10 de los de Barcelona, en el recurso jurisdiccional nº 431/2015 .

Habiendo comparecido como parte apelada SANDO PROYECTOS INMOBILIARIOS, S.A. representado por el Procurador D. JAUME IZQUIERDO COLOMER.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. FRANCISCO JOSÉ GONZÁLEZ RUIZ, quien expresa el parecer de la SALA.



HECHO

PRIMERO.- La sentencia apelada contiene la parte dispositiva del siguiente tenor:

"ESTIMO el recurso presentado por Sando Proyectos Inmobiliarios S.A. contra la resolución de 29 de octubre de 2015 que desestima recurso de reposición interpuesto contra la liquidación del IIVTNU por importe de 80.586,5 € y ANULO la resolución impugnada. en todas sus partes."

SEGUNDO.- Contra dicha resolución interpuso recurso de apelación la parte demandada, al que se opuso la parte demandante, siendo admitido el recurso por el juzgado a qua. con remisión de las actuaciones a este Tribunal, previo emplazamiento de las partes, personándose. en tiempo y forma ambas partes.

TERCERO.- Desarrollada la apelación, y tras los trámites procesales que prescribe la Ley Jurisdiccional en sus respectivos artículos, en concordancia con los de la LEC, se señaló a efectos de votación y fallo la fecha correspondiente.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso de apelación se interpone por la parte demandada contra la Sentencia núm. 246/2016, de 7 de octubre, dictada por el Juzgado Contencioso Administrativo núm. 10 de los de la provincia de Barcelona en su procedimiento de recurso ordinario nº 431/2015, estimatoria de impugnación jurisdiccional deducida por la mercantil actora y aquí apelada contra la Resolución de fecha 22 de octubre de 2015 del teniente de alcalde de Servicios Generales y Gobierno Abierto del ayuntamiento demandado y aquí apelante, que desestimara los recursos administrativos preceptivos de reposición deducidos por aquélla contra sendos acuerdos municipales de liquidación tributaria por el concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), por importe conjunto de 80.586,05 euros, devengado con ocasión de la transmisión mediante escrituras públicas notariales de compraventa otorgadas en fechas 2 de agosto y 10 de diciembre de 2012 de las fincas de resultado P-1, P-3a, P-3b, P-4, P-7a, P-10 y P-12, adjudicadas por el proyecto reparcelatorio aprobado en fecha 18 de junio de 2010, en ejecución del correspondiente planeamiento urbanístico "Pla de Millora Urbana de transformació Fàbrica Sala Badrinas"- a partir de las correspondientes fincas aportadas 1, 2, 3 y 4 -fincas registrales núms. 17.750, 18:295, 1.013 y 36.694- (liquidaciones PV201540358200, PV201540358201, PV201540358202, PV201540358203, PV201540358204, PV201540358205 y PV201540358206).

En su recurso de apelación la parte recurrente interesa sentencia estimatoria de su recurso de apelación y revocatoria de la sentencia recurrida, con desestimación del recurso contencioso administrativo interpuesto en 1ª instancia y de las pretensiones de su demanda, no solicitando la condena en costas procesales de esta segunda instancia de la parte apelada. Ello, tras exposición de antecedentes, por entender contraria a derecho la sentencia recurrida al no haberse acreditado por la parte actora que en las transmisiones gravadas no hubiese habido incremento de valor de los terrenos, no otorgando validez al efecto a la mera comparativa de precios de adquisición y de venta de los mismos consignados en las respectivas escrituras públicas notariales ni el informe de tasación de los mismos efectuado el año anterior a su transmisión para obtener un préstamo hipotecario en las que, en suma, se fundara la sentencia estimatoria recurrida.

En su turno posterior, la parte apelada se opuso al recurso de apelación, aun con intrascendente confusión por su parte de la corporación local recurrente en su solicitud de integra desestimación del recurso y de plena confirmación de la sentencia estimatoria recurrida, peticionando asimismo la condena en las costas procesales de la adversa. Ello, asimismo tras exposición de antecedentes, por los propios fundamentos de la sentencia apelada, que estima plenamente conformes a derecho, al tiempo que insiste, por un lado, en la imposibilidad de plantear cuestiones nuevas en el recurso de apelación y, por otro, en la correcta acreditación de la minusvalía puesta de manifiesto a consecuencia de la transmisión de los terrenos y, en definitiva, en la correcta aplicación por la sentencia de instancia recurrida de los artículos 104 a 107 del TRLHL 2/2004, con invocación al efecto de pronunciamientos contencioso administrativos de los órganos judiciales de esta jurisdicción que cita en su escrito y, entre ellos, de los de esta misma Sala y Sección.

SEGUNDO.- Centrado el objeto de esta alzada en los términos sintéticamente expuestos con anterioridad, y partiéndose aquí de que, como es sabido, el recurso de apelación no puede considerarse en ningún caso como una mera reiteración de la primera instancia cuyo objeto sea la actuación administrativa impugnada en el correspondiente proceso, sino como un proceso especial de impugnación de una resolución judicial cuyo objeto es la sentencia dictada en primera instancia (STS, Sala 3ª, de fecha 3 de noviembre de 1998) para depurar el resultado procesal ya obtenido en la instancia (STS, Sala 3ª, de 15 de noviembre de 1999), procederá abordar sin mayor dilación en esta resolución el examen de los motivos impugnatorios del recurso



articulados por la apelante en esta alzada y de los correlativos alegatos de oposición a los mismos alzados de contrario por la parte apelada.

A tal fin, ciertamente, y sin perjuicio de lo que más adelante se dirá en relación a su aplicación en el caso concreto por parte de la sentencia recurrida, que este Tribunal no puede compartir en dicho extremo al dar la misma por acreditada la minusvalía alegada del valor de los terrenos transmitidos por una simple comparación de los precios de compra y venta de los mismos consignados en las respectivas escrituras, deberá constatarse aquí que la sentencia dictada en primera instancia por el juez a quo parte, en principio, de una correcta transcripción del criterio ya desde antiguo. reiterado por este Tribunal -transcripción a la que la sentencia apelada, dedica más de cinco páginas de su fundamento de derecho primero-, en punto a la disconformidad a derecho de aquellos supuestos de liquidaciones tributarias municipales del concepto impositivo aquí concernido IIVTNU- giradas conforme a la regla legal objetiva que venía recogida por el artículo 107.t y 2.a) del vigente Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales , aprobado mediante Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo -en adelante TRLHL 2/2004-, en aquellos casos en los que resultara sólidamente acreditada la ausencia de incremento de valor o minusvalía de los terrenos.

Ello, en esencia, por cuanto que en los supuestos de la transmisión de terrenos generadora de pérdidas o minusvalías, que no de **plusvalías**, supuesto radicalmente contrario al que, en suma, alude expresamente el fundamento causal propiamente constitucional que destaca en el impuesto local directo y potestativo aquí considerado y proclamado por el artículo 47 in fine de la Constitución española [" Artículo 47. (...) La comunidad participará en las **plusvalías** que genere la acción urbanística de .los entes públicos." -subrayado nuestro-], la disconformidad a derecho de tales liquidaciones tributarias deriva de la inexistencia de hecho imponible en dichos supuestos de acreditada, minusvalía, en los términos previamente definidos, con carácter general, por el artículo 104.1 del mismo TRLHL 2/2004 para dicho concepto tributario -hecho imponible- como presupuesto legal necesario para configurar cada tributo y cuya realización, en definitiva, es lo que origina el nacimiento de la correspondiente obligación tributaria principal ex artículo 20 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -en adelante LGT 58/2003-, normativa ésta a que remite, directamente, el artículo 12 del TRLHL 2/2004 de' reiterada mención en relación con la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales, por más que de la mera aplicación de las reglas del citado artículo 107 del mismo texto legal siempre se derive la existencia de teóricos incrementos.

En efecto, ya desde las Sentencias núm. 305/2012, de 21 de marzo , y núm. 310/2012, de 22 de marzo, dictadas por esta misma Sala y Sección en sus recursos núms. 432/2010 y 511/2011 , respectivamente, y seguidas, entre otras muchas más, por la posteriores Sentencias de este mismo Tribunal núm. 848/2012, de 12 de septiembre , núm. 805/2013, .de 18 de julio , núm. 1250/2015, de 3 de diciembre , núm. 281/2016, de 15 de marzo , núm. 519/2016, de 13 de mayo , y núm. 741/2016, de 14 de julio , hemos venido reiterando un criterio al respecto, que viniera a resumir esta última Sentencia núm. 741/2016, de 14 de julio , anotando que el método de cálculo de la base. imponible implantado por el repetido artículo 107 del TRLHL 2/2004 constituía, en definitiva, una mera presunción iuris tantum· y no iuris et de iure, bajo siguiente tenor literal:

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

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

Este es el planteamiento de la Corporación recurrente cuando recuerda que el artículo 107 del LHL dispone que la base imponible del impuesto se determina aplicando al valor del terreno (el Valor a efectos del IBI, es decir, el valor catastral) un porcentaje que resulta de multiplicar el coeficiente establecido por el Ayuntamiento, dentro de los límites legales (en este caso 2,15%), por el número de años de generación del incremento. De



esta forma la cuantía del tributo aumenta en función del número de años transcurridos entre la adquisición y la transmisión del terreno (con un máximo de 20 años), con total independencia del beneficio real obtenido con la transmisión del terreno. De esta forma, el tributo no somete a tributación una **plusvalía** real, sino una **plusvalía** cuantificada de forma objetiva.

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

En nuestra Sentencia 310/2010, de 22 de marzo, -citada por la aquí apelante hemos dicho: "El vigente sistema legal de determinación de la base imponible, contenido en el art. 107 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (LHL), parte del supuesto de que en toda transmisión de los terrenos sujetos al impuesto ha habido un incremento de valor, que se calcula mediante la aplicación de unos porcentajes anuales sobre el valor catastral fijado en el momento del devengo, esto es, de la transmisión. [...] El art. 107.1 LHL dispone que la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de veinte años, pero se ha sostenido que este precepto legal es una mera declaración de intenciones o un eufemismo amable, pues ha de estarse en todo caso al sistema legal, del que siempre resulta un incremento, quedando reforzada esta interpretación por la eliminación en la Ley 51/2002 de la referencia al carácter "real" del incremento del valor que se contenía en la redacción originaria del precepto (art. 108.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales). Sin embargo, el impuesto grava, según el art. 104.1 LHL, el incremento de valor que experimenten los terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o por la constitución o transmisión de cualquiera de los derechos reales que cita la norma.

Por tanto, el incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana constituye el primer elemento del hecho imponible, de manera que en la hipótesis de que no existiera tal incremento, no se generará el tributo y ello pese al contenido de las reglas objetivas de cálculo de la cuota del art. 107 LHL, pues al faltar un elemento esencial del hecho imponible, no puede surgir la obligación tributaria. En conclusión, la ausencia objetiva de incremento del valor dará lugar a la no sujeción al impuesto; simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, pues la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del "método de cálculo" y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica". La Sentencia también indica que "Las mismas conclusiones han de aplicarse cuando si ha existido incremento de valor, pero la cuantía de éste es probadamente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios. Estas conclusiones, ya sostenidas por diversos criterios doctrinales y pronunciamientos jurisprudenciales, han de considerarse incuestionables en el momento actual, a la vista de la realidad económica citada. De esta forma, de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible del art. 107 LHL, éste habría de considerarse inconstitucional, pero como consecuencia de la obligación de los Jueces y Tribunales, contenida en el art. 5.3 LOPJ, de acomodar la interpretación de las normas a los mandatos constitucionales, ha de entenderse que las reglas del apartado 2 del art. 107 son subsidiarias del principio contenido en el apartado 1 sobre el incremento (antes "real", y ahora "incremento" a secas, lo que no quiere decir que haya de ser irreal o ficticio).

Las consecuencias no pueden ser otras que las siguientes: 1ª). Cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (art. 104.1 LHL), y éste no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del art. 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos. 2ª) De la misma forma, la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos, el cual ha de prevalecer sobre lo que resulte de la aplicación de las reglas del art. 107, que sólo entrarán en juego cuando el primero sea superior. Por tanto, seguirá siendo de aplicación toda la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, pudiendo acudir incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se pretenda la existencia de un incremento del valor inferior al que resulte de la aplicación del cuadro de



porcentajes del art. 107. En esta hipótesis, la base imponible habrá de ser la cuantía de tal incremento probado, sin que sea admisible acudir a fórmulas híbridas o mixtas, que pretendan aplicar parte de las reglas del art. 107 al incremento probado." Así pues, cuando ha existido, en términos económicos y reales, un incremento del valor del terrenos pero este es inferior del que resulte de la aplicación de las reglas del artículo 107 LHL, y en concreto, cuando se acredite que el valor catastral es superior al valor de mercado, deberá prevalecer el valor real del terreno para calcular la base imponible y la práctica de la prueba pericial contradictoria será un mecanismo de prueba adecuado para fijarlo.

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

TERCERO.- Pese a lo anterior, y como ya se adelantó, aun correctamente reproducido el criterio anterior de este Tribunal en la parte inicial de la sentencia apelada, su aplicación al concreto caso aquí enjuiciado hubiera debido llevar a juicio de la Sala a la desestimación del recurso interpuesto en autos, y ya en este segundo grado a la revocación de la sentencia del juzgador a quo recurrida que no lo apreciara así, toda vez que, visto lo actuado y probado, no aparece acreditado por la parte recurrente a quien ello le incumbía -atendidas las reglas legales distributivas del onus probandi establecidas hoy por el artículo 105 de la LGT 58/2003 anteriormente citada (antes por artículo 114 de la Ley 230/1963, General Tributaria) o, en general, por el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil (antes por el artículo 1214 del Código Civil), para acreditación de los hechos constitutivos de su derecho o los hechos determinantes de su pretensión de no sujeción al impuesto por falta de realización del hecho imponible- que la transmisión de los terrenos subyacentes en las actuaciones no generase **plusvalía** alguna y, por tanto, no existiese hecho imponible del IIVTNU por razón de dicha transmisión.

Sin que, al respecto, pueda compartir este Tribunal que dicha circunstancia del eventual decremento del valor de los terrenos desde la fecha de su adquisición hasta la fecha de su transmisión pueda derivarse, como así justificara la sentencia aquí recurrida, constatando al efecto el decremento del precio consignado en las respectivas escrituras públicas notariales de compra en los años 2005 y 2006 y de venta en el año 2012 de los repetidos terrenos, que la transmitente recurrente y aquí apelada adquiriese en el año 2007 a título de fusión por absorción de su anterior titular -la sociedad mercantil Agofer, S.L., ya que por obvias razones no pueden equipararse a los efectos que aquí interesan precios con valores reales o de mercado de los terrenos transmitidos. Como tampoco puede compartir esta Sala que dicho supuesto decremento de valor de los terrenos o minusvalía desde los años 2005 o 2006 hasta el año 2012 pueda deducirse, sin más, del informe de tasación de los mismos aportado al proceso por la parte recurrente y emitido en el año 2011 con ocasión de la tramitación de un préstamo hipotecario, sino que para ello, en efecto, hubiera sido necesaria la aportación o la práctica en el periodo probatorio procesal de un elemento o medio probatorio que aportara la necesaria solidez a dicha circunstancia esencial, tal como en su caso, una prueba pericial que acreditase, bajo intermediación judicial y con debidas garantías de contradicción procesal, el supuesto decremento del valor de mercado de los terrenos transmitidos entre las respectivas fechas de adquisición y de posterior transmisión, a partir de una correcta valoración de los mismos en cada una de tales fechas.

No obstante, se opondrá decisivamente aquí a la estimación del recurso de apelación interpuesto y, en consecuencia, a la revocación de la sentencia apelada, la sobrevenida anulación por inconstitucionalidad, con declaración de nulidad radical ex origine, de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL 2/2004 de reiterada mención operada por la importante Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, dictada en resolución de cuestión de inconstitucionalidad 4864-2016, en línea con lo ya antes declarado con respecto a paralelas previsiones de las normas tributarias forales de los territorios históricos de Guipúzcoa y Álava en sus anteriores STC 26/2017, de 16 de febrero, y STC 37/2017, de 1 de marzo, respectivamente, y, a su vez, más tarde asimismo confirmado con respecto ahora a la legislación foral navarra de haciendas locales en su posterior STC 72/2017, de 5 de junio.

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

"SEXTO.- La cuestión que suscita el presente recurso reviste una indudable trascendencia para el interés público y para los intereses particulares de los propietarios en los momentos actuales, en los que la crisis



económica ha supuesto un paréntesis en el constante incremento de valor de los bienes de naturaleza urbana. Ahora bien, la doctrina legal que se nos propone no puede ser acogida. Pues si bien cierto que no podemos ya afirmar que se trate de sentencias aisladas las que hacen una interpretación no literal de los preceptos invocados, como consideramos en nuestra sentencia de 3 de octubre de 2008 (recurso de casación en interés de la Ley, núm. 76/2006), si permanecen y resultan aplicables algunas de las que expusimos en nuestra más reciente sentencia de 20 de junio de 2016 (recurso de casación en interés de ley 2530/2015). a) La doctrina legal que ha de proponerse no puede consistir en la mera reproducción de preceptos legales. (STS de 21 de diciembre de 2012), y la Administración recurrente reacciona contra el criterio manifestado en la sentencia solicitando básicamente que se esté al tenor de la norma; de suerte que la doctrina legal cuya fijación postula, en modo alguno constituye la respuesta necesaria para subsanar el criterio erróneo que pretende evitarse. (...) ·b) Pero, sobre todo, el Tribunal Constitucional ha dictado, recientemente, sentencias en cuestiones de inconstitucionalidad que impiden estimar la doctrina legal que se nos solicita. En concreta: STC 26/2017, de 16 de febrero (cuestión de inconstitucionalidad 1012/2015), STC 37/2017, de 1 de marzo (cuestión de inconstitucionalidad 6444/2015), STC 48/2017/2017, de 27 de abril (cuestión de inconstitucionalidad 232/2016), y STC de 11 de mayo de 2017 (cuestión de inconstitucionalidad 4864/2016). Esta última, que estima la cuestión de inconstitucionalidad, declara: "[...] en consecuencia que los artículos 107.1 , 107.2.a todos ellos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales , aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. Son éstas sentencias las que fijan -desde la perspectiva del principio de capacidad económica- la doctrina constitucional, muy distinta de la que se nos propone y conforme a la cual ha de ser interpretado y aplicado el precepto objeto de este recurso.

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

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

CUARTO.- En efecto, enfrentada esta resolución a la revisión de una sentencia anulatoria de liquidaciones tributarias municipales del IITNU que fueron giradas bajo la determinación objetiva de la base imponible conforme a las normas legales entonces recogidas en los artículos 107.1 y 2.a) y 110.4 del TRLRHL 2/2004, normas estas que han sido ya expulsadas del ordenamiento jurídico ex origine al ser declaradas nulas por inconstitucionales, no podrá resultar aquí en modo alguno ajeno al sentido y al fundamento de dicha declaración de inconstitucionalidad efectuada por la citada STC 59/2010, de 11 de mayo , en línea con lo ya adelantado por el Pleno del Tribunal Constitucional en sus anteriores STC 26/2017 y 37/2017 , que ha venido a rechazar la posible interpretación conforme o salvadora de la constitucionalidad de dichos preceptos legales propuesta en los respectivos procesos constitucionales, con carácter subsidiario, por la Abogacía del Estado y la Fiscalía General del Estado -, y, en su caso, por las respectivas administraciones forales-, bajo el siguiente tenor literal:

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

Admitir lo contrario supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales. en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como



la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría no sólo contra el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), sino contra el propio principio de reserva de ley y que rige la materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la Constitución)." (STC 26/2017 y STC 37/2017)

-subrayados y letra negrita nuestros-

Siendo asimismo así que, frente a la insistencia de la Abogacía del Estado ya en el proceso de la cuestión de inconstitucionalidad 4864-2016 resuelto por la STC 59/2017, de 11 de mayo , que declaró la nulidad de los repetidos preceptos de la legislación estatal de haciendas locales, en su alegato recurrente de posible interpretación salvadora o conforme de los preceptos legales cuestionados para los supuestos concretos en los que no quedara acreditada la inexistencia de **incremento real** del valor de los terrenos, el Tribunal Constitucional subrayó y reiteró asimismo en aclaración o precisión del alcance de su sentencia que:

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

c) Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 y 110.4 LH , en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo .que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (SSTC 26/2017, FJ 7 , y 37/2017 , FJ 5)"

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

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



proceda reconocer a la pendencia de resolución definitiva del recurso jurisdiccional seguido en este proceso ex artículo 68.1.b) de la misma LGT 58/2003.

Por todo lo anterior, en suma, resultará obligado para este Tribunal rechazar el motivo principal del recurso de apelación interpuesto y, consiguientemente, confirmar la sentencia anulatoria aquí apelada, aunque no por sus propios fundamentos sino por las distintas razones ya detalladas en los anteriores fundamentos de derecho de esta resolución, con mantenimiento así del fallo anulatorio de las liquidaciones tributarias del IIVTNU a las que se refieren estas actuaciones, sin necesidad; por ello, de proseguir con el examen de los restantes motivos del recurso por resultar ello irrelevante o, mejor, intrascendente para la resolución final del presente recurso.

ÚLTIMO.- Conforme al artículo 139.2 de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción, las costas procesales se impondrán en la segunda instancia a la parte recurrente si se desestimara totalmente el recurso, salvo que el órgano judicial, razonándolo debidamente, aprecie la concurrencia de circunstancias que justifiquen la no imposición, por lo que dicho principio de vencimiento mitigado deberá conducir aquí a la no imposición de costas en esta segunda instancia habida cuenta de que la singularidad de la cuestión debatida veda estimar que se hallare por completo ausente en este caso iusta causa litigandi ("serias dudas de hecho o derecho"), teniendo en cuenta para ello la jurisprudencia recaída en casos similares para apreciar que el caso era jurídicamente dudoso, como señala el artículo 394.1. de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, al tiempo que la desestimación del recurso y consiguiente confirmación de la sentencia recurrida se produce aquí, como ya se ha dejado indicado, por razones distintas a las que fundaran la sentencia recurrida.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación al caso, en nombre de SM el Rey y en ejercicio de la potestad jurisdiccional que emanada del pueblo español nos confieren la Constitución y las leyes,

FALLAMOS

DESESTIMAR el recurso de apelación núm. 8/2017 interpuesto por la parte apelante AJUNTAMENT DE TERRASSA contra la Sentencia núm. 246/2016, de 7 de octubre, del Juzgado Contencioso Administrativo núm. 10 de la provincia de Barcelona, dictada en su procedimiento de recurso ordinario núm. 431/2015, a la que se refieren los antecedentes de la presente resolución, que se confirma por esta resolución, aunque no por sus propios fundamentos sino por las distintas razones detalladas en los fundamentos de derecho de esta resolución; sin la imposición de costas procesales en esta segunda instancia.

Notifíquese esta sentencia a las partes comparecidas, con la indicación de que contra la misma cabe la interposición de recurso de casación ante la Sala Contencioso Administrativa del Tribunal Supremo, a tenor del artículo 86.1 de la Ley Jurisdiccional; y una vez que gane firmeza, líbrese y remítase certificación de la misma, junto a los autos originales, al Juzgado provincial de procedencia, acusando oportuno recibo.

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

E/

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