



Roj: **STS 1827/2019 - ECLI:ES:TS:2019:1827**

Id Cendoj: **28079130022019100206**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **30/05/2019**

Nº de Recurso: **2027/2018**

Nº de Resolución: **740/2019**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOSE DIAZ DELGADO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **ATS 9574/2018,**
STS 1827/2019,
SJCA 2024/2018

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 740/2019

Fecha de sentencia: 30/05/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2027/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/05/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

Procedencia: JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 21

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2027/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 740/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado



D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 30 de mayo de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2027/2018 , interpuesto por la letrada del Ayuntamiento de Madrid, en la representación que le es propia, mediante escrito fechado el 28 de febrero de 2018 contra la sentencia dictada el 6 de febrero de 2018 por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 21 de Madrid, que estimó el recurso 34/2017 , promovido por la mercantil HISPANORENTA, S.A., y anuló la resolución del Tribunal Económico-administrativo Municipal de Madrid que denegaba la rectificación de la autoliquidación tributarias presentada por HISPANORENTA, S.A., en concepto de impuesto sobre incremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana ["IIVTNU"], reconociendo al recurrente en la instancia la devolución de ingresos tributarios indebidos solicitada.

El Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 21 de Madrid tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 13 de marzo de 2018 , ordenando el emplazamiento de las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. El Ayuntamiento de Madrid, y la mercantil HIPANORENTA S.A. se han personado dentro del plazo señalado en el artículo 89.5 LJCA .

Ha sido parte recurrida, la mercantil HIPANORENTA S.A., representada por la procuradora doña María Teresa Uceda Blasco.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

Constituye el objeto del presente recurso contencioso-administrativo la resolución de 19 de diciembre de 2016, desestimatoria de la reclamación económica-administrativa formulada por frente a la desestimación por silencio de una solicitud de rectificación de la autoliquidación con nº identificador 49632103655968329, por un importe de 11.908,43 euros, practicada e ingresada por la parte reclamante en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor los Terrenos de Naturaleza Urbana, por el incremento de valor puesto de manifiesto con ocasión de la transmisión inter-vivos del inmueble sito en la calle Ayala nº 116, escalera 1, piso 4º, puerta 3, de Madrid.

Dicha resolución fue anulada por la Sentencia nº 35/2018 del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 21 de Madrid de fecha 6 de febrero de 2018 dictada en el P.A. 34/2017 , cuyo Fundamento de Derecho Segundo establece:

"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 la 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...)"

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

La Sección de Admisión por Auto de 26 de septiembre de 2018 acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/2027/2018, preparado por el Ayuntamiento de Madrid contra la sentencia dictada el 6 de febrero de 2018 por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 21 de Madrid, que estimó el recurso 34/2017 .

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: Determinar si, para garantizar la seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución), la igualdad en la aplicación de la ley (artículo 14 de la Constitución) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria (artículos 31.3 y 133.1 y 2 de la Constitución), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1 , 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales , aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo , obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las



solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica, como deriva de la tesis que sostiene el Juez *a quo*.

TERCERO.- Formalización del recurso.

El Ayuntamiento de Madrid por escrito de fecha 20 de noviembre de 2018 formalizó su recurso y terminó suplicando que teniendo por presentado este escrito y por interpuesto el recurso de casación, previos los trámites oportunos, declare como doctrina aplicable la que se postula en el anterior apartado tercero y dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida del Juzgado Contencioso-Administrativo nº 21 y, en su lugar confirme la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid, así como la liquidación girada por el IIVTNU.

CUARTO.- Escrito de oposición.

Doña María Teresa Uceda Blasco, procuradora de los Tribunales y de HISPANORENTA S.A., en fecha 28 de enero de 2019 se opuso al recurso de casación y terminó solicitando que teniendo por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso de casación núm. 2027/18 interpuesto contra la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso núm. 21 de Madrid de fecha 6-2-18 dictada en los autos de Procedimiento Abreviado 34/2017, previos los trámites preceptivos, dicte sentencia, por la que, declara que no haya lugar al mismo, y confirme en todos los extremos la sentencia de instancia, acordando imponer al recurrente las costas procesales.

QUINTO.- Señalamiento para vista, deliberación, votación y fallo.

La Sala no consideró necesaria la celebración de vista y señaló para votación y fallo el día 14 de mayo de 2019, en que tuvo lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la sentencia recurrida es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso interpretar cabalmente las sentencias del Tribunal Constitucional que declaran inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL.

A tal efecto, debemos comenzar por hacer referencia a la reciente sentencia de esta Sala y Sección de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación núm. 6226/2017 (ES: TS: 2018:2499), en la que hemos analizado el alcance y significación de aquella declaración de inconstitucionalidad y, sobre todo, cuáles son sus consecuencias a efectos de probar la concurrencia o no del hecho imponible previsto en la norma.

Todo ello, anticipando ya la solución a la cuestión interpretativa suscitada en el auto de admisión del presente recurso de casación por cuanto la misma (como las propias partes reconocieron en la vista del presente recurso de casación) se desprende ineluctablemente de lo afirmado en aquellos pronunciamientos del Tribunal Constitucional: los preceptos contenidos en los artículos 4 y 7.4 de la Norma Foral 8/1989 (que son reproducción, en la redacción aplicable, de los artículos 107 y 110.4 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales) son inconstitucionales en la medida en que someten a tributación por el impuesto que nos ocupa situaciones inexpresivas de capacidad económica, como lo son aquellas en las que se constata que no ha tenido lugar el hecho imponible previsto en la norma, esto es el *incremento del valor del terreno*.

SEGUNDO. Remisión a los razonamientos expresados en la sentencia núm. 1163/2018, de 9 de julio, que resuelve el recurso de casación núm. 6226/2017.

Atendidas tales consideraciones y, en lo que aquí interesa, la esencial identidad entre este asunto y el que hemos resuelto en la mencionada sentencia de 9 de julio último y en las demás que le siguen en todo -pues los matices incorporados a ella no afectan en absoluto a la doctrina general establecida sobre la permanencia y validez de la Ley cuando se trata de gravar plusvalías o incrementos de valor, sino a cuestiones de carga y valoración de la prueba de la minusvalía-, procede una remisión *in toto* a lo extensamente razonado en ella como base argumental de lo que debamos decir en esta sentencia, tras lo que será preciso efectuar la respuesta singularizada a la situación particular que el asunto presenta.

Dada la reiteración con que tales argumentos jurídicos han sido reiterados en sentencias nuestras precedentes, conocidas por las partes, no estimamos exigible una reproducción íntegra de la fundamentación de la mencionada sentencia, sino sólo de sus fundamentos cuarto y séptimo, que condensan la doctrina que, interpretando el sentido del fallo de las sentencias del Tribunal Constitucional considera que en ellas no se



expulsa ni suprime el impuesto que nos ocupa, ni hace imposible a todo trance su exacción, sino que supedita la validez del gravamen a que exista una ganancia patrimonial expresiva de capacidad económica.

Obviamente, las referencias contenidas en dicha sentencia a los preceptos estatales son aplicables, *mutatis mutandis*, a la norma foral aquí concernida -en la redacción aplicable *ratione temporis*- en la medida en que el régimen jurídico previsto en aquellos preceptos es idéntico.

Dice así nuestra sentencia de 9 de julio último:

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

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

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

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

Como es sabido -y a este respecto existe unanimidad en las exégesis que se han venido efectuando de la STC 59/2017 -, los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL se declaran contrarios al texto constitucional (no entramos todavía en el alcance de esta declaración) porque, (1) estableciendo los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLHL un regla objetiva para el cálculo de la base imponible del impuesto en los casos de transmisión onerosa de terrenos cuya aplicación conlleva, en todo caso, la existencia de una plusvalía objeto de tributación, y (2) impidiendo el artículo 110.4 del TRLHL que el sujeto pasivo del impuesto pueda probar la inexistencia de incremento de valor real del terreno transmitido, en ocasiones (que en los últimos tiempos han resultado cada vez más frecuentes como consecuencia de la crisis económica), se someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica o, lo que es igual, manifestaciones de capacidad económica inexistentes, virtuales o ficticias, en flagrante contradicción con el contenido que al principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 CE le ha venido atribuyendo el máximo intérprete de nuestra Constitución en reiterada jurisprudencia.

Así se encarga de puntualizarlo expresamente el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 3, in fine, de la STC 59/2017 : "el tratamiento que los preceptos cuestionados de la Ley reguladora de haciendas locales -explica- 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 inexpressivas 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 inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017, FJ 3 ; y 37/2017 , FJ 3)".

Pues bien, siendo como es la vulneración del principio de capacidad económica la *ratio decidendi* de la inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017 , carece de sentido -y, por ende, consideramos que el Pleno del Tribunal Constitucional no pudo pretender este efecto- que la nulidad de los preceptos cuya contradicción



con la Constitución se denuncia se extienda también a supuestos en los que existe un incremento de valor del terreno y, en consecuencia, un manifestación de riqueza real o potencial cuyo gravamen resulta plenamente compatible con artículo 31.1 CE . Y es que -y a mayor abundamiento-, en estos casos, no solo se grava la que a priori o en abstracto es una manifestación de riqueza real o potencial compatible con los dictados del artículo 31.1 CE , sino también la que en su configuración legal concreta resulta plenamente compatible con las exigencias que derivan del principio de capacidad económica. Así se encargó de puntualizarlo el máximo intérprete de la Constitución en el FJ 3 de STC 26/2017, de 16 de febrero , y de reiterarlo en la posterior STC 59/2017 : "es plenamente válida -explicó- la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto" (FJ 3) por el contribuyente.

Y, en fin, por si pudiera existir alguna duda de que la que acabamos de exponer en apretada síntesis es la exégesis correcta -aunque, lo adelantamos ya, necesitada de ulteriores precisiones- del pronunciamiento que venimos comentando, el Pleno del Tribunal se encarga de precisar en el FJ 5, que destina a efectuar "una serie de precisiones últimas" sobre el alcance del fallo al que conduce la Sentencia, lo siguiente: (1) que el IIVTNU "no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual"; (2) que lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión"; y (3) que deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica" (SSTC 26/2017, FJ 7 ; y 37/2017 , FJ 5)" letra a) del FJ 5 de la STC 59/2017].

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

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

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

2.1. En primer lugar, porque quienes efectúan semejante interpretación obvian la puntualización que efectúa el Tribunal Constitucional a renglón seguido del propio FJ 5 c) de la STC 59/2017 , que acabamos de transcribir parcialmente (y cuya primera parte es la que insistentemente se cita). Corresponde efectivamente al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de la Sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que -añade el Tribunal y la aclaración no debe pasarse por alto- " permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (SSTC 26/2017, FJ 7 ; y 37/2017 , FJ 5)" [FJ 5 c)]. La intervención legislativa se reclama, pues, expresamente, (a) para que en lo sucesivo dejen de gravarse situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana contrarias al principio de capacidad económica y, (b) obviamente, para cubrir la laguna legal que deja la declaración de inconstitucionalidad contenida en la Sentencia, no porque no exista -a continuación nos pronunciaremos expresamente sobre este extremo- base legal en el ordenamiento tributario que discipline la prueba por el contribuyente y la valoración por el aplicador del Derecho de la inexistencia de un incremento de valor del terreno o de una regla positiva de cálculo para cuantificarla (por mucho que su acierto haya sido cuestionado, pero que, insistimos, el máximo intérprete de la Constitución ha declarado compatible con el artículo 31.1 CE).



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

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

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

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

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

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

TERCERO. Contenido interpretativo de esta sentencia .

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA , procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión, lo que debemos hacer necesariamente teniendo en cuenta tanto la doctrina del Tribunal Constitucional, como la emanada de nuestra sentencia de 9 de julio último.

Así, a la cuestión formulada por el auto de admisión como necesitada de esclarecimiento, consistente en "Determinar si, para garantizar la seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución), la igualdad en la aplicación de la ley (artículo 14 de la Constitución) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria (artículos



31.3 y 133.1 y 2 de la Constitución), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1 , 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales , aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo , obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica, como deriva de la tesis que sostiene la Jueza *a quo*". Debemos responder que no procede por aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 del Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo la devolución de ingresos indebidos por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de naturaleza urbana, sin entrar a valorar la existencia o no, en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica.

Se desprende tal afirmación de la inconstitucionalidad declarada por el Tribunal Constitucional de los preceptos legales aplicables, de la que se infiere que, aunque 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, lo que no puede hacer el legislador es (i) presumir *iuris et de iure* el incremento del valor del terreno por el solo hecho de tenerlo el propietario en su poder durante cierto tiempo, (ii) impidiendo al interesado acreditar -por cualquier medio de prueba admisible el derecho- la inexistencia del hecho imponible previsto en la norma, esto es el decremento o la minusvalía en lugar el incremento o la plusvalía a cuya existencia se supedita legalmente la exigencia del gravamen.

CUARTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

Como señalamos más arriba, la sentencia recurrida, en cuanto, prescindiendo del debate planteado por la recurrente en el pleito acerca de la fórmula empleada para el cálculo de la plusvalía, acoge la denominada tesis maximalista, debe ser casada y anulada, en tanto contiene un criterio contrario al que hemos establecido en anteriores sentencias, en tanto considera erróneamente que resultan plena e íntegramente aplicables - sin duda alguna de inconstitucionalidad- los preceptos que determinan la base imponible del impuesto municipal que nos ocupa atendiendo a un método de cuantificación que solo toma en consideración el valor catastral en el momento del devengo, sin que sea posible probar que no ha tenido lugar el hecho imponible al no existir el incremento de valor previsto.

Sin embargo, rechazada la tesis maximalista, la recurrente lejos de acreditar a través de la prueba correspondiente la inexistencia de incremento real del valor del terreno, se limita en la reclamación y el recurso judicial previo a sostener tal inexistencia, mediante la hipotética sustitución del sistema de cálculo de la base imponible previsto en la ley vigente, tras la anulación parcial hecha por el Tribunal Constitucional, por la fórmula aplicada por primera vez por el Juzgado de lo Contencioso de Cuenca.

Como ya ha dicho esta sala en anteriores ocasiones, valga por todas la sentencia de 27 de marzo de 2019 (ROJ, número 1084/2019, recaída en el recurso de casación 419/2019 ,"(...) el recurrente puede probar que no existe plusvalía en el momento de la transmisión y por ello capacidad económica gravable. Sin embargo, en el presente caso no estamos ante un problema de inexistencia de plusvalía sino ante una fórmula de cálculo distinta de la prevista en el artículo 107 de la ley de Haciendas Locales , que sólo ha sido declarado inconstitucional en la medida en que así se graven situaciones de inexistencia de plusvalía. Y esa inexistencia puede ser demostrada por el recurrente por diversos medios, a los que alude la sentencia antes transcrita parcialmente, entre otras de esta Sala, y desde luego a través de una prueba pericial que demuestre que el valor catastral es inferior al del mercado. Pero en el presente caso, la prueba pericial, aparte del defecto formal de tomar la referencia de un pleito distinto, sin permitir en ese caso la contradicción correspondiente a la otra parte, no es realmente un dictamen pericial, sino una fórmula de interpretación de la ley, que corresponde siempre al Juzgador y que es distinta de la prevista literalmente en la normativa aplicable. La recurrente pretende hallar la diferencia entre el valor catastral inicial, calculado desde el valor final existente en el momento de la transmisión, sustituyendo la fórmula del artículo 107. No hay que olvidar que esta fórmula ya estuvo vigente en la legislación anterior, y fue sustituida por la actual, no habiéndose declarado inconstitucional, salvo que se pruebe la inexistencia de incremento del valor de los terrenos con su aplicación, lo que aquí no ocurre, y ni siquiera se intenta, y aunque la fórmula propuesta por la sentencia recurrida pueda ser una opción legislativa válida constitucionalmente, no puede sustituir a la establecida legalmente, por lo que el recurso ha de ser estimado, y anulada la sentencia por otra que desestime el recurso contencioso-administrativo".

En consecuencia, ante la falta de prueba de una disminución real del valor del suelo transmitido, procede resolver el recurso contencioso-administrativo en sentido desestimatorio.



QUINTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

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

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º) Declarar haber lugar al recurso de casación núm. 2027/2018, interpuesto por la letrada del Ayuntamiento de Madrid, en la representación que le es propia, mediante escrito fechado el 28 de febrero de 2018, contra la sentencia dictada el 6 de febrero de 2018 por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 21 de Madrid, que estimó el recurso 34/2017, promovido por la mercantil HISPANORENTA, S.A. y anuló la resolución del Tribunal Económico-administrativo Municipal de Madrid que denegaba la rectificación de autoliquidación tributaria presentada por la mercantil HISPANORENTA, S.A., que se casa y anula.

3º) Desestimar el recurso 34/2017, promovido por la mercantil HISPANORENTA S.A. y anuló la resolución del Tribunal Económico-administrativo Municipal de Madrid que denegaba la rectificación de la autoliquidación tributaria presentada por la mercantil HISPANORENTA S.A.

4º) No procede la condena en las costas procesales.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Diaz Delgado, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.