



Roj: **STS 2990/2018 - ECLI:ES:TS:2018:2990**

Id Cendoj: **28079130022018100200**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **18/07/2018**

Nº de Recurso: **4777/2017**

Nº de Resolución: **1300/2018**

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

Ponente: **JOSE DIAZ DELGADO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **ATS 319/2018,**  
**SJCA 2046/2017,**  
**STS 2990/2018**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.300/2018**

Fecha de sentencia: 18/07/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4777/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 03/07/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

Procedencia: JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 5

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4777/2017

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. 1300/2018**

Excmos. Sres.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente



D. Nicolas Maurandi Guillen  
D. Jose Diaz Delgado  
D. Angel Aguillo Aviles  
D. Francisco Jose Navarro Sanchis  
D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 18 de julio de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 4777/2017, la procuradora doña Sonia Salas Sánchez, en representación del Ayuntamiento de Zaragoza, asistido por su letrada consistorial contra la sentencia dictada el 30 de junio de 2017 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 5 de Zaragoza, que falló estimar íntegramente el recurso 259/2016, interpuesto por doña Matilde contra la resolución de fecha 11 de julio de 2016, dictada por la jefa del servicio de Inspección Tributaria del Ayuntamiento de Zaragoza, denegatoria de recurso de reposición frente a la Resolución de la Inspectora Jefe de 13 de mayo de 2016 que aprueba la liquidación de comprobación limitada a nombre de la recurrente por el concepto de impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (**IIVTNU**) por transmisión de finca sita en DIRECCION000 NUM000 NUM001, según ejecución hipotecaria 505/12 Decreto de 23-10-2014 del Juzgado de Primera Instancia nº 10, declarándole obligado al pago de 4.266,33 euros en concepto de deuda tributaria.

Doña Matilde, que se opuso a la admisión del recurso, no se ha personado en casación.

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

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Resolución recurrida en casación, hechos del litigio y sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia nº 141/2017 de 30 de Junio del 2017 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. CINCO de Zaragoza, de fecha 30 de junio de 2017, recaída en el Recurso Contencioso-Administrativo seguido por el procedimiento abreviado Nº 259/2016BA, contra la resolución de fecha 11 de julio de 2016, dictada por la Jefa del Servicio de Inspección Tributaria del Ayuntamiento de Zaragoza, denegatoria de recurso de reposición frente a la Resolución de la Inspectora Jefe de 13 de mayo de 2016 que aprueba la liquidación de comprobación limitada a nombre de la recurrente por el concepto de IIVTNU por transmisión de finca sita en DIRECCION000 NUM000 NUM001, según ejecución hipotecaria 505/12. Decreto de 23/10/2014 del Juzgado de Primera Instancia nº 10 declarándole obligado al pago de 4.266, 33 euros en concepto de deuda tributaria.

2. Pretensiones de la parte recurrente en el recurso contencioso:

- 1.- Se anule la deuda tributaria de 4.266,33 euros por plusvalía calculada para la recurrente, al no cumplirse el hecho imponible en este caso.
- 2.- Se anule el cálculo realizado de la plusvalía por no tener en cuenta el valor o ganancia de transmisión.

3. Fundamentos de la sentencia de instancia.

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

«En el presente supuesto, procede la estimación del recurso no ya por los hechos expuestos en la demanda de los que resulta imposible averiguar si existió o no pérdida de valor dado que en ningún momento se aporta el dato fundamental del precio de adquisición de la vivienda por la actora para poder compararlo con el precio por el que se adjudicó la vivienda que sí consta, 140.299, 86 euros, sino por las razones que a continuación se exponen y que ya se han reflejado en sentencias dictadas, entre otras en el PHO 320& 2016 por el Juzgado de lo contencioso administrativo numero 2, ante la inexistencia de hecho imponible, y por ello debía ser anulada la liquidación. En cuanto al modo de determinación de dicha pérdida, normalmente venía dado por la comparación de las escrituras, exigiéndose por algunos juzgados alguna prueba adicional, como por ejemplo una pericial. No se consideraba el efecto de la inflación y si, en cualquier caso, la diferencia era positiva, aunque fuese por poco dinero, se aplicaba el **IIVTNU**.

Por el TC se dictaron unas primeras sentencias, SSTC 26/2017, de 16 de febrero, y 37/2017, de 1 de marzo, relativas a los arts. 1, 4 y 7.4, respectivamente, de las Normas Forales 16/1989, de 5 de julio, y 46/1989, de 19 de julio, reguladoras del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en los Territorios Históricos de Gipuzkoa y Álava, lo que llevó a estos Juzgados a suspender sus procedimientos



hasta que se dictase sentencia respecto de la ley nacional, la LRHL R.D.Leg. 2/2004 de 5 de marzo, habiéndose dictado el 11 de mayo de 2017 la 59/2017, por cuestión planteada por un Juzgado de Jerez de la Frontera.

En el fallo se dice "Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4.864-2016 y, en consecuencia, declarar que los arts. 107.1 , 107.2 a ) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales , aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor".

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

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

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

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

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

En cuarto lugar, una vez determinada la existencia de capacidad económica, ya no se exige una modulación en función de la concreta capacidad económica revelada en cada tributo, considerando que en ese caso sí que debe atenderse al sistema tributario "en su conjunto", siempre que no agote la riqueza imponible, en cuyo caso es confiscatorio. Esto también excluiría de una valoración positivamente constitucional aquellos supuestos en que, habiendo un ligero incremento, la aplicación del sistema supone que la cuota supere dicho incremento. En este sentido, la STC 26/2017 dice "Con relación a la prohibición constitucional de confiscatoriedad del art.31.1 CE hemos señalado que «obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución [el derecho a la propiedad privada]» [ STC233/1999, de 16 de diciembre , FJ 23; también SSTC 150/1990, de 4 de octubre FJ 9 , 14/1996, de 22 de enero FJ 11 B , y 242/1999, de 21 de diciembre , FJ 23, y AATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 6 ; 120/2008, de 6 de mayo, FJ 1 ; y 342/2008, de 28 de octubre , FJ 1]. En consecuencia, aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al «sistema tributario», no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca «en ningún caso», lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre , FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional ( art. 31.1 CE)".

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



no solo aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, sino incluso aquellos otros en los que se haya podido producir un decremento en el valor del terreno objeto de transmisión, lejos de someter a gravamen 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 Art. 31.1 CE. Hemos de insistir en que, aunque el legislador ordinario goza de una amplia libertad de configuración normativa, su ejercicio debe efectuarse dentro del marco que la propia Constitución delimita, y, concretamente y como hemos señalado con anterioridad, con respeto al principio de capacidad económica al que llama el Art. 31.1 CE, como fundamento de todo impuesto".

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

En séptimo lugar, y es una de las cuestiones más relevantes para la Jurisdicción, rechaza la posibilidad, fundamento 6, de aplicar una interpretación forzada, como hemos venido haciendo muchos Juzgados y Tribunales -considerando que si no hay incremento, no puede aplicarse el tributo- pues considera que "la normativa reguladora no admite como posibilidad ni la eventual existencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento" -generándose para la norma el incremento por la mera titularidad y su transmisión- pues entiende que ello - hacer esa interpretación por los Juzgados- sería reconstruir la norma, algo que corresponde al legislador, no al aplicador. Es decir, aun dando la razón a los órganos judiciales respecto del fondo, les desautoriza respecto del procedimiento. Más precisamente, la sentencia de 26/17 de 16-2-2017 dice "6. Finalmente, debemos rechazar el argumento sostenido tanto las Juntas generales y la Diputación Foral de Gipuzkoa como la Abogada del Estado y la Fiscal 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. De esta manera, a su juicio, los preceptos cuestionados admitirían una interpretación constitucional conforme a la cual, en aquellos supuestos en los que los que no se hubiese manifestado una plusvalía por ser inferior el valor de transmisión del terreno al de adquisición, no se habría devengado el tributo al no haberse realizado el presupuesto de hecho previsto en la ley para provocar el nacimiento de la obligación tributaria, siendo posible, a tal fin, promover el procedimiento de tasación pericial contradictoria en orden a la acreditación de la inexistencia de ese incremento de valor. Es cierto que «es necesario apurar todas las posibilidades de interpretar los preceptos de conformidad con la Constitución y declarar tan sólo la derogación de aquellos cuya incompatibilidad con ella resulte indudable por ser imposible llevar a cabo dicha interpretación» [ SSTC 14/2015, de 5 de febrero, FJ 5 ; 17/2016, de 4 de febrero, FJ 4 , y 118/2016, de 23 de junio , FJ 3 d)], de modo que «siendo posibles dos interpretaciones de un precepto, una ajustada a la Constitución y la otra no conforme con ella, debe admitirse la primera con arreglo a un criterio hermenéutico reiteradas veces aplicado por este Tribunal» [SSTC 185/2014, de 6 de noviembre, FJ 7 , y 118/2016 , FJ 3 d)]. Pero igual de cierto es que la salvaguarda del principio de conservación de la norma encuentra su límite en las interpretaciones respetuosas tanto de la literalidad como del contenido de la norma cuestionada, de manera que la interpretación de conformidad con los mandatos constitucionales sea efectivamente deducible de modo natural y no forzado, de la disposición impugnada [por todas, SSTC 185/2014, FJ 7 , y 118/2016 , FJ 3 d, sin que corresponda a este Tribunal la reconstrucción de la norma en contra de su sentido evidente con la finalidad de encontrar un sentido constitucional, asumiendo una función de legislador positivo que en ningún caso le corresponde [ SSTC 14/2015, de 5 de febrero, FJ 5 ; y 118/2016 , FJ 3 d)]. 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 de la Norma Foral 16/1989). 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 de la Norma Foral 16/1989)(...).

Admitir lo contrario supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales,



en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no sólo contra el principio de seguridad jurídica ( Art. 9.3 CE ), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria ( arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la Constitución )".

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

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

CUARTO- Por el TC, el 11-5-2017 se ha dictado la sentencia respecto del RD Leg. 2/2004 de 5 de marzo. En su fallo se acuerda "Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864/2016 y, en consecuencia, declarar que los arts. 107.1 , 107.2 a ) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales , aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor". Dichos preceptos decían:

107.1 «1. La base imponible de este impuesta esta constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años. A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4".

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

a) En las Transmisiones de terrenos, el valor de estos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquel. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo".

110.4: " Los ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de aquella dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo. Respecto de dichas autoliquidaciones, el ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas.

En ningún caso podrá exigirse el impuesto en régimen de autoliquidación cuando se trate del supuesto a que se refiere el párrafo tercero del Art. 107.2.a) de esta ley".

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

"2.b) En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) anterior que represente, respecto de aquel, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

c) En la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) que represente, respecto de aquel, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificados una vez construidas aquéllas.



d) En los supuestos de expropiaciones forzosas, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor definido en el párrafo a) del apartado 2 anterior fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio.

3. Los ayuntamientos podrán establecer una reducción cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. En ese caso, se tomará como valor del terreno, o de la parte de éste que corresponda según las reglas contenidas en el apartado anterior, el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales dicha reducción durante el período de tiempo y porcentajes máximos siguientes:

a) La reducción, en su caso, se aplicará, como máximo, respecto de cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales.

b) La reducción tendrá como porcentaje máximo el 60 por ciento. Los ayuntamientos podrán fijar un tipo de reducción distinto para cada año de aplicación de la reducción.

La reducción prevista en este apartado no será de aplicación a los supuestos en los que los valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva a que aquél se refiere sean inferiores a los hasta entonces vigentes.

El valor catastral reducido en ningún caso podrá ser inferior al valor catastral del terreno antes del procedimiento de valoración colectiva.

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la reducción se establecerá en la ordenanza fiscal.

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

a) Período de uno hasta cinco años: 3,7.

b) Período de hasta 10 años: 3,5.

c) Período de hasta 15 años: 3,2.

d) Período de hasta 20 años: 3.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

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

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

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

Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado".

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

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

La segunda interpretación sería maximalista, y es que, habiéndose anulado la fórmula, simplemente no puede liquidarse y los juzgados no pueden establecer sus propios parámetros para determinar si ha habido o no



incremento, ya que si lo hiciesen estarían "presumiendo" que la fórmula es relativamente válida y debe aplicarse si hay un incremento, contradiciendo con ello lo dicho en la STC, pues reconstruirían la norma a su buen sentido, cada uno con el propio, con la consiguiente quiebra del principio de reserva de ley y del de seguridad jurídica. Dicha interpretación supone en realidad considerar que las precisiones o Indicciones del TC están dirigidas al legislador. Tal interpretación lleva a anular todas las liquidaciones.

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

Se hace preciso determinar cuál es la solución procedente."

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

En primer lugar, porque *no estamos realmente ante un fallo interpretativo*, pues en ese caso habría dicho la sentencia claramente que el precepto es constitucional si se interpreta de tal o cual modo, no lo habría anulado. Así, habría empleado una fórmula del tipo "siempre que se interpreten en los términos establecidos en el correspondiente fundamento jurídico que se indica, los siguientes preceptos", como hizo en la STC 31/2010, si bien en este caso haciendo referencia a que el resultado de la aplicación fuese el indicado en tal o cual fundamento. Hay que tener en cuenta que las sentencias "interpretativas" del TC lo que dicen es cómo, apriorísticamente, debe interpretarse una norma para que sea constitucional, pero no establecen una aplicación condicionada en función de que el resultado "salga o no salga constitucional". Por el contrario, ha declarado inconstitucionales los preceptos, aunque, como se detallará, parece haberlo hecho con una condición de resultado, cosa insólita, o al menos muy inhabitual, en una norma, y que es lo que produce las dudas.

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

En tercer lugar porque, de seguir determinando los Juzgados si había habido o no incremento, tal y como se había venido haciendo por muchos y tal y como propusieron los abogados de las administraciones en las primeras sentencias, "supondría *reconstruir la norma* en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no sólo contra el principio de seguridad jurídica ( Art. 9.3 CE ), sino contra el propio



principio de reserva de ley que rige la materia tributaria ( arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la Constitución )( STC 16/2017)". En definitiva, el resultado del tributo sería diferente en Almería, Zaragoza, Madrid, etc. Del mismo modo, los Ayuntamientos, miles, lo interpretarían a su albedrío y se daría lugar a una *radical desigualdad en la aplicación de la ley*, con violación del Art. 14 CE, que dependería del Ayuntamiento y luego del Juzgado concreto en que se pudiese recurrir.

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

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

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

En sexto lugar, y aunque sea recapitular parte de lo ya dicho, estaríamos ante unos preceptos cuya pervivencia intermitente sería el paradigma de la *inseguridad jurídica* de la que el propio TC dice abominar, pues serían constitucionales o inconstitucionales en función del resultado, es decir, estaríamos hablando de una *norma intermitente* y de una constitucionalidad condicionada, resultado al que se llegaría por mil caminos, todos ellos diferentes, que darían lugar a pluralidad de posibles resultados.

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





habido una pérdida de valor? En el momento en que nos salimos de criterios "objetivos" y atendemos no tanto a la pérdida de valor objetivo como a la pérdida de valor para el sujeto, como hace el TC al hablar de "situaciones inexpressivas de la capacidad económica"

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

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

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

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

### **TERCERO.** *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. La procuradora doña Sonia Salas Sánchez, en representación del Ayuntamiento de Zaragoza, asistido por su letrada consistorial, mediante escrito presentado el 15 de septiembre de 2017 preparo recurso de casación contra la sentencia dictada el 30 de junio de 2017 , porque la Juez de instancia realiza una interpretación de la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017 (ES:TC:2017:59), que determina la inaplicación absoluta de los citados artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 TRLHL, lo que supone vulnerar además de esos preceptos legales aquellos constitucionales.

2. Razona que las infracciones de las normas estatales denunciadas han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la sentencia que pretende recurrir, argumentando que la consecuencia de la generalización de la interpretación efectuada en el fallo de la sentencia recurrida sería la anulación de todas las liquidaciones del **IIVTNU** y la imposibilidad de liquidar dicho impuesto, lo que vulnera: el artículo 31 CE , al impedir gravar situaciones en las que se produce el hecho imponible y que revelan una capacidad económica real; el artículo 47 CE , que obliga a la comunidad a participar en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos, precepto en el que radica el fundamento mismo del **IIVTNU**; el artículo 142 CE , que fija como fuente principal de financiación de los municipios los tributos propios y la participación en los del Estado y las Comunidades Autónomas, al privar a los municipios de una de las fuentes de recursos que garantizan su autonomía financiera, y los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 TRLHL, porque han sido declarados inconstitucionales, pero sólo en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor, por lo que se mantienen vigentes y declarados constitucionales en todos aquellos supuestos en que se ponga de manifiesto un incremento de valor del suelo, y en tales casos el ayuntamiento está legalmente obligado a liquidar el impuesto.

3.- La Juez de lo Contencioso-Administrativo número 5 de Zaragoza tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 25 de septiembre de 2017, emplazando a las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo.

4. -El Ayuntamiento de Zaragoza, parte recurrente, ha comparecido dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA . No así doña Matilde , parte recurrida, habiendo sido legalmente citada.



5. El Ayuntamiento de Zaragoza sostiene, en apretada síntesis, que la tesis «maximalista» de la declaración de inconstitucionalidad infringe los propios artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 TRLHL, al no dar cabida a la acreditación de la existencia de incremento o decremento en el valor del terreno de naturaleza urbana, y los artículos 31, 47 y 142 CE, al producir el incumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos cuando pueda manifestarse capacidad económica [ artículo 31 CE ], el no aprovechamiento para la comunidad de los efectos de la acción urbanística [ artículo 47 CE ] y la reducción de la autonomía financiera del/de los municipio/municipios [ artículo 142 CE ].

6. La Sección Primera de esta Sala por Auto de fecha a 17 de enero de 2018 . . admitió el presente recurso de casación y acordó como cuestión de interés casacional determinar si, para garantizar la seguridad jurídica ( artículo 9.3 CE ), la igualdad en la aplicación de la ley ( artículo 14 CE ) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria ( artículos 31.3 y 133.1 y 2 CE ), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL 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 **IIVTNU**, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpressiva de capacidad económica, como defiende el juzgador de instancia.

Y las normas que en principio serán objeto de interpretación son los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 TRLHL, atendida la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo .

**CUARTO.** *Interposición del recurso de casación.*

En el escrito de interposición el Ayuntamiento de Zaragoza solicitó la estimación del recurso y la anulación en consecuencia de la sentencia recurrida.

**QUINTO.** *Vista pública y deliberación .*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA , según la Sección consideró necesaria la celebración de vista pública, que tuvo efectivamente lugar en el día señalado 3 de julio de 2018.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Remisión al contenido de la sentencia de esta Sala de fecha 09/07/2018. Recurso de Casación 6226/2017 .

En esta sentencia ha resuelto la Sala un caso semejante al que nos debemos remitir por seguridad jurídica. Decíamos en los fundamentos de esta sentencia lo siguiente:

« **SEGUNDO.** *El fallo y el fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017 .*

Como hemos dicho, el fallo de la STC 59/2017 declara la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL, «pero únicamente -aclara- en cuanto sometan a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor».

Y antes de pronunciar el fallo, el Tribunal Constitucional efectúa una serie de precisiones últimas sobre su alcance, que a continuación transcribimos:

«a) El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica" ( SSTC 26/2017, FJ 7 ; y 37/2017 , FJ 5).

b) Como apunta el Fiscal General del Estado, aunque el órgano judicial se ha limitado a poner en duda la constitucionalidad del artículo 107 LHL, debemos extender nuestra declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión ( Art. 39.1 LOTC ) con los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, al artículo 110.4 LHL, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre este último citado precepto y las reglas de valoración previstas en aquellos, cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual "no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene" [ SSTC 26/2017, FJ 6 , y 37/2017 , FJ 4 e)]. Por consiguiente, debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica ( SSTC 26/2017, FJ 7 , y 37/2017 , FJ 5).



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

En definitiva, por un lado, tanto en el fallo como en el fundamento jurídico 5, el máximo intérprete de nuestra Constitución deja muy claro que los artículos 107.1 , 107.2 a ) y 110.4 , todos ellos del TRLHL, son inconstitucionales y nulos, «pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor». Con lo que parece estar haciendo una declaración parcial de inconstitucionalidad, en tanto que recalca asimismo que el **IIVTNU** «no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual», sino que «[l]o es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica», por lo que, en principio, puede pensarse que en los casos en los que se acredite un aumento de valor del terreno al momento de la transmisión, al menos los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL resultan aplicables por los órganos de la Administración o de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Y, por otro lado, sin embargo, el Tribunal Constitucional también indica que «la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa». Aunque, a renglón seguido, precisa que lo que en realidad corresponde al legislador mediante las «modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto» es «arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana».

A conjugar esas dos declaraciones, que pudieran parecer contradictorias, y, por ende, a resolver la cuestión con interés casacional objetivo, dedicamos los siguientes fundamentos de derecho.

*TERCERO.- Interpretación del fallo de la STC 59/2017 efectuada por algunos Tribunales Superiores de Justicia.*

En la determinación del alcance de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 , en un primer momento, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid -en sentencia de 19 de julio de 2017 (rec. apelación 783/2016)- y, posteriormente, otros Tribunales Superiores de Justicia [entre otros, de Castilla y León, con sede en Burgos, sentencia de 22 de septiembre de 2017 (rec. 21/2017 ) ; de Galicia, sentencia de 14 de julio de 2017 (rec. 15002/2017 ) ; de Cataluña, sentencia de 21 de diciembre de 2017 (rec. 100/2017 ) ; y de Navarra, sentencia de 6 de febrero de 2018 (rec. 535/2016 )], han venido anulando sistemáticamente las liquidaciones dictadas en relación con el **IIVTNU** -con independencia de que las mismas se hubieran practicado sobre la base de situaciones expresivas o inexpressivas de capacidad económica-, en cuanto que giradas «en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico *ex origine* , cuyo resultado -al decir de estos Tribunales- no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos...) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado, pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza, esto es, "dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento", determinación que el Constitucional insiste queda reservada al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho, que con ello habría de quebrantar principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria, que en definitiva han determinado la declaración de inconstitucionalidad» [ sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017 (rec. de apelación 783/2016), FD 3º].

Así pues, de acuerdo con la doctrina que acabamos de transcribir, resulta que para algunos Tribunales Superiores de Justicia: (1) los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL son radicalmente nulos -nulos *ex origine* - y han quedado definitivamente expulsados de nuestro ordenamiento jurídico; (2) ante la inexistencia de los citados preceptos legales y, en consecuencia, de parámetro legal que permita apreciar con carácter previo a la aplicación del tributo si existe o no plusvalía susceptible de ser sometida a imposición, no cabe aplicar el impuesto ni girar liquidación alguna por este concepto (aunque la misma recayera sobre plusvalías reales y efectivas); (3) no puede dejarse al arbitrio del aplicador del Derecho -esto es, de la Administración tributaria, primero, y de los jueces de lo contencioso-administrativo, en última instancia- la determinación de los supuestos en los que se produce el hecho imponible del impuesto ni la elección del modo de cuantificar el eventual incremento o decremento del valor del terreno; (4) tras la STC 59/2017 queda, exclusivamente, en manos del legislador llevar a cabo las reformas legales necesarias que eviten que el tributo pueda gravar en el



futuro plusvalías inexistentes o minusvalías (y, a mayor abundamiento -se afirma-, es el legislador el verdadero destinatario de la aclaración relativa al alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada); y, en fin, (5) cualquier liquidación del **IIVTNU** que se practique con anterioridad a la precitada reforma legal, en tanto que carente de la debida cobertura, quebrantaría los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley aplicables en materia tributaria.

Pues bien, como explicaremos en los Fundamentos de Derecho que siguen, la inmensa mayoría de las anteriores conclusiones no pueden ser acogidas. Y es que: (1) ni en la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad *total* o *absoluta* de todos los preceptos mencionados en el fallo que, en consecuencia, no han quedado -o, al menos, no todos ellos ni en la totalidad de los supuestos en los que resultan aplicables-completamente expulsados del ordenamiento jurídico; (2) ni puede afirmarse que, a día de hoy, la prueba de la existencia o no de plusvalía susceptible de ser sometida a imposición y el modo de llevar a cabo la cuantificación del eventual incremento de valor del terreno carecen de la debida cobertura legal en contra de las exigencias que dimanarían de los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley tributaria ( artículos 31.3 y 133.1 CE ); (3) ni es cierto que dicha valoración de la prueba y la determinación del importe del eventual incremento de valor del terreno no pueden corresponder al aplicador del Derecho; (4) ni, en fin, resulta acertado concluir que, hasta tanto se produzca la intervención legislativa que ha reclamado el máximo intérprete de la Constitución en la STC 59/2017 , no cabe practicar liquidación alguna del **IIVTNU** (o, procede, en todo caso, la anulación de las liquidaciones y el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones correspondientes al **IIVTNU**, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación reveladora de capacidad económica).

La única afirmación, pues, que compartimos de la doctrina de los Tribunales Superiores de Justicia que venimos comentando es que corresponde, ciertamente, al legislador llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del **IIVTNU** para dar cumplimiento a las exigencias que derivan del artículo 31.1 CE y, señaladamente, del principio de capacidad económica. Lo demás, ni lo dijo el Pleno del Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 , ni en buena lógica puede inferirse de una interpretación unitaria y sistemática de los fundamentos jurídicos y de la declaración de inconstitucionalidad contenida en el fallo de su pronunciamiento.

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

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

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

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

Como es sabido -y a este respecto existe unanimidad en las exégesis que se han venido efectuando de la STC 59/2017 -, los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL se declaran contrarios al texto constitucional (no entramos todavía en el alcance de esta declaración) porque, (1) estableciendo los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLHL una regla objetiva para el cálculo de la base imponible del impuesto en los casos de transmisión onerosa de terrenos cuya aplicación conlleva, en todo caso, la existencia de una plusvalía objeto



de tributación, y (2) impidiendo el artículo 110.4 del TRLHL que el sujeto pasivo del impuesto pueda probar la inexistencia de incremento de valor real del terreno transmitido, en ocasiones (que en los últimos tiempos han resultado cada vez más frecuentes como consecuencia de la crisis económica), se someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica o, lo que es igual, manifestaciones de capacidad económica inexistentes, virtuales o ficticias, en flagrante contradicción con el contenido que al principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 CE le ha venido atribuyendo el máximo intérprete de nuestra Constitución en reiterada jurisprudencia.

Así se encarga de puntualizarlo expresamente el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 3, *in fine*, de la STC 59/2017: «el tratamiento que los preceptos cuestionados de la Ley reguladora de haciendas locales -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 inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE. En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3)».

Pues bien, siendo como es la vulneración del principio de capacidad económica la *ratio decidendi* de la inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017, carece de sentido -y, por ende, consideramos que el Pleno del Tribunal Constitucional no pudo pretender este efecto- que la nulidad de los preceptos cuya contradicción con la Constitución se denuncia se extienda también a supuestos en los que existe un incremento de valor del terreno y, en consecuencia, 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 «[l]o 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 «[d]eben 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 n. 1 y 4 antes citadas indicando que "de admitirse la anulación de cualesquiera liquidación recurrida que se hubiera emitido en aplicación de los preceptos declarados inconstitucionales en los términos de las sentencias reseñadas, se estaría igualando las consecuencias de estas sentencias con los efectos de una sentencia con declaración de inconstitucionalidad genérica y sin matizaciones. Es decir no se entiende para qué se habrían hecho las salvedades en el Fallo y fundamentos de las sentencias". » (FJ 3º).*

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

En efecto, en la STC 193/2004, de 4 de noviembre, el Tribunal Constitucional se pronunció sobre la conformidad con la Constitución del artículo 90.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en su redacción anterior a la modificación operada por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, por su posible vulneración del artículo 14, en relación con el artículo 31.1 del texto constitucional. En aquella ocasión el Pleno del Tribunal estimó, en relación con la regulación del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), que el hecho de que ley previera el prorrateo de la cuota del IAE en los casos en los que la ruptura del período impositivo general se hubiera producido como consecuencia del inicio (alta) de la actividad una vez iniciado el año natural, pero no contemplara idéntica posibilidad en los casos de cese (baja) una vez comenzado dicho período, suponía gravar idénticas manifestaciones de capacidad económica potencial de forma desigual, careciendo dicha desigualdad de una justificación objetiva y razonable y, por ende, de forma contraria a las exigencias que dimanaban de los artículos 14.1 y 31.1 CE. Efectuado el juicio de constitucionalidad en estos términos, el Tribunal decidió -transcribimos literalmente el contenido del fallo- «[d]eclarar inconstitucional y nulo el Art. 90.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, en su redacción original, sólo en la medida en que excluye del prorrateo por trimestres de las cuotas del impuesto de actividades económicas los supuestos de baja por cese en el ejercicio de actividades económicas». Efectuó, por tanto, una declaración de inconstitucionalidad parcial muy similar a la que se contiene en la STC 59/2017, que analizamos. Sin embargo, en aquella ocasión, no se puso en cuestión que la regulación legal del impuesto fuera constitucional y, por ende, siguiera siendo válida y resultando plenamente aplicable en todos sus extremos, excepto en lo relativo a la falta de previsión legal del prorrateo por trimestres de las cuotas del IAE en los supuestos de baja por cese en el ejercicio de actividades económicas una vez iniciado el período impositivo correspondiente.

**QUINTO.-** *Corresponde al sujeto pasivo del IIVTNU probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («LGT») [mandato que no conlleva una quiebra de los principios de reserva de ley tributaria o del principio de seguridad jurídica].*

De la interpretación del alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 que acabamos de efectuar (*parcial* en lo que se refiere a los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL y *total* en relación con el artículo 110.4 del TRLHL) resultan, en esencia, tres corolarios: (1) primero, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana ex artículo 110.4 del TRLHL, puede el obligado tributario demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor y, por ende, que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria principal correspondiente al **IIVTNU**; (2) segundo, demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución); y (3) tercero, en caso contrario, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor). En relación con este último supuesto, esta Sala es consciente de



que pudieran darse casos en los que la plusvalía realmente obtenida por el obligado tributario fuera tan escasa que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL pudiera suscitar dudas desde la perspectiva del artículo 31.1 CE . La cuestión, sin embargo, no se nos ha planteado aún y tampoco ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 .

Esto sentado, debemos resolver a continuación las cuestiones de (a) a quién corresponde la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía, (b) qué medios probatorios resultan idóneos para llevarla a efecto y (c) si este último extremo cuenta en la actualidad, y hasta tanto se produzca la intervención legislativa que reclama la STC 59/2017 en su FJ 5 c), con la debida cobertura legal, tal y como reclaman los principios de seguridad jurídica ( artículo 9.3 CE ) y reserva de ley tributaria ( artículos 31.3 y 133.1 CE ). Pues bien, en relación con los dos primeros interrogantes queremos dejar claro que:

**1.-** Corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido . Y este extremo, no solo se infiere con carácter general del artículo 105.1 LGT , conforme al cual «quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo», sino que también, y en el ámbito concreto que nos ocupa, ha sido puesto de relieve por el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 5 b) de la STC 59/2017, y admitido, incluso, por la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 (RCA 2672/2017 ). En el FJ 5 b) de la STC 59/2017 concluye, concretamente, el máximo intérprete de la Constitución, que «debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, *al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica* ( SSTC 26/2017, FJ 7 , y 37/2017 , FJ 5).", precisión esta última de la que se infiere inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía. Y esta premisa ha sido admitida también en la cuestión casacional que, con posterioridad al pronunciamiento del Tribunal Constitucional, fijó la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 , citado, en el que, presuponiendo que pesaba "sobre el legalmente considerado como sujeto pasivo la carga de acreditar la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del **IIVTNU**", consideró que tenía interés casacional objetivo la determinación de los medios concretos de prueba que debían emplearse para acreditar la concurrencia de esta última circunstancia.

**2.-** Para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el **IIVTNU** podrá el sujeto pasivo (a) ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas [cuyo valor probatorio sería equivalente al que atribuimos a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en los fundamentos de derecho 3.4 de nuestras sentencias de 23 de mayo de 2018 (RRCA núms. 1880/2017 y 4202/2017), de 5 de junio de 2018 ( RRCA núms. 1881/2017 y 2867/2017 ) y de 13 de junio de 2018 ( RCA núm. 2232/2017 ]; (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el **IIVTNU**. Precisamente -nos interesa subrayarlo-, fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 para asumir -sin oponer reparo alguno- que, en los supuestos de hecho examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía.

**3.-** Aportada -según hemos dicho, por cualquier medio- por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía. Contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente, el obligado tributario dispondrá de los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial. En la vía contencioso-administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 LJCA y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 LJCA , de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

La resolución judicial recurrida en casación ha interpretado, pues, de manera correcta el ordenamiento jurídico al considerar que la STC 59/2017 permite no acceder a la rectificación de las autoliquidaciones del **IIVTNU** y, por tanto, a la devolución de los ingresos efectuados por dicho concepto, en aquellos casos en los que no se acredita por el obligado tributario la inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, supuestos en los que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL resultan plenamente constitucionales y, por consiguiente, los ingresos realizados por el contribuyente, debidos.

Pues bien, llegados a este punto, y en lo que se refiere a la presunta quiebra del principio de reserva de ley tributaria ( artículos 31.3 y 133.1 CE ) y, por derivación, del principio de seguridad jurídica ( artículo 9.3 CE ), debemos responder negativamente a la cuestión casacional planteada.





La STC 59/2017 -ya lo sabemos- ha dejado en vigor los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL en las situaciones de existencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido por el contribuyente, debiéndose entender, a la luz del fallo del pronunciamiento constitucional, que dicho incremento de valor debe corresponderse con una plusvalía *real y efectiva*, supuesto éste cuyo gravamen es el único que resulta compatible con el principio de capacidad económica ( STC 59/2017 , FJ 3). Y para acreditar la existencia o no de esa plusvalía real -ya lo hemos dicho también- tanto el contribuyente como la Administración habrán de acudir a los medios de prueba y, más genéricamente, a las reglas generales que en relación con la prueba se contienen en la Sección 2ª del Capítulo II del Título III de la LGT (artículos 105 y siguientes ).

De hecho, en un asunto similar al que ahora enjuiciamos -referido también a la valoración de rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible-, pero no idéntico -en aquella ocasión, entre otras alegaciones, se aducía la vulneración del principio de legalidad sancionadora, cuyas exigencias, según reiterada jurisprudencia constitucional, son más estrictas que las que dimanaban de los artículos 31.3 y 133 CE -, el Pleno del Tribunal Constitucional consideró que remitir a la LGT los "medios" con arreglo a los cuales la Administración tributaria podrá comprobar el "valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible", resulta "aceptable desde la perspectiva del artículo 133.1 CE , es decir, desde un punto de vista estrictamente tributario" (no así, en cambio, "a la luz del principio -más estricto- de legalidad recogido en el artículo 25.1 CE , o lo que es lo mismo, en materia sancionadora"). A esta conclusión, en particular, llegó el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 9 de la STC 194/2000, de 19 de julio , por la que se resolvió el recurso de inconstitucionalidad interpuesto en su día contra la Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos .

Y, a mayor abundamiento, señaló, asimismo, en el FJ 9 de esta Sentencia que «tanto la referencia al "valor real" (...) cuanto la existencia de estos medios tasados de comprobación para determinarlo, permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda o, lo que es igual que, en detrimento de la reserva de ley recogida en el Art. 133.1 CE , le esté permitiendo cuantificar, sin límite alguno, un elemento esencial del tributo. Estamos aquí, como en otros supuestos [ STC 233/1999, de 16 de diciembre , FJ 19 a)], ante una fórmula -el "valor real"- que impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias» ( STC 194/2000 , FJ 9).

Ciertamente, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas al que se refería la STC 194/2000 existía una mención expresa a la noción de "valor real" -en concreto, en el artículo 46.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993 -, mención legal que, sin embargo, no se contiene en los preceptos del TRLHL que regulan el **IIVTNU**. En relación con esta última figura impositiva, el artículo 104.1 del TRLHL dispone que el impuesto "grava el incremento de valor que experimentan dichos terrenos (...)", y es la exégesis que el máximo intérprete de nuestra Constitución ha efectuado en la STC 59/2017 la que obliga a interpretar ese incremento de valor como un incremento de valor *real* para que la plusvalía gravada respete las exigencias que dimanaban del principio de capacidad económica. La omisión legal, empero, no supone una quiebra del artículo 31.3 CE . Y ello por cuanto que la constatación de que existe una plusvalía real es un *príus* fáctico para la aplicación de la regla objetiva de cálculo prevista en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (que únicamente han quedado en vigor para estos casos) -no un elemento esencial que sirva para cuantificar el impuesto como sucede en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales- cuya concurrencia resulta perfectamente constatable sobre la base del empleo de los medios de comprobación que establece la LGT en los artículos 105 y siguientes de la LGT , medios que permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del terreno onerosamente transmitido en detrimento de la reserva de ley recogida en los artículos 31.3 y 133.1 CE .

Y, en fin, rechazada la vulneración del principio de reserva de ley tributaria establecido en los artículos 31.3 y 133.1 CE debe desestimarse, asimismo, la quiebra del principio de seguridad jurídica garantizado en el artículo 9.3 CE .

Conforme a reiterada jurisprudencia constitucional «la seguridad jurídica ha de entenderse como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados, procurando 'la claridad y no la confusión normativa' ( STC 46/1990, de 15 de marzo , FJ 4), y como 'la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho' ( STC 36/1991, de 14 de febrero , FJ 5). En definitiva, sólo si en el ordenamiento jurídico en que se insertan, y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que



la norma infringe el principio de seguridad jurídica" ( STC 96/2002, de 25 de abril , FJ 5; o STC 93/2013, de 23 de abril , FJ 10)» [ STC 84/2015, de 30 de abril , FJ 3 b)].

Pues bien, teniendo en cuenta las concreciones que acabamos de efectuar en torno a quién corresponde la carga de la prueba de la existencia de minusvalía; cuál ha de ser el objeto de la prueba -la existencia de un minusvalía real- y, en fin, cuáles los medios de que dispone el sujeto pasivo para acreditar la existencia de un decremento de valor del terreno, no puede afirmarse que los preceptos que han quedado en vigor tras la STC 59/2017 (en los términos en los que deben ser interpretados a la luz del pronunciamiento constitucional), teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, generen en el obligado tributario una "incertidumbre razonablemente insuperable" o una falta de certeza o certidumbre de tal intensidad que contravenga los dictados que dimanen del principio de seguridad jurídica.

*SEXO. Sobre la supuesta vulneración del principio de igualdad.*

Descartada la existencia de una vulneración de los principios de reserva de ley tributaria y seguridad jurídica, debe rechazarse asimismo que se produzca en el supuesto que analizamos una quiebra del principio de igualdad, ya sea de la igualdad en la aplicación de la ley ( artículo 14.1 CE ), ya sea de la igualdad que en el ámbito específico del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos reconoce el artículo 31.1 CE .

En primer lugar, no puede admitirse la denunciada vulneración del principio de igualdad en la aplicación de la ley ( artículo 14.1 CE ). Ciertamente, algunos Tribunales Superiores de Justicia, cuya doctrina hemos extractado en el Fundamento de Derecho tercero de este pronunciamiento, han venido considerando que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL son radicalmente nulos y han quedado definitivamente expulsados de nuestro ordenamiento jurídico, de manera que, ante la inexistencia de parámetro legal que permita apreciar con carácter previo a la aplicación del tributo si existe o no plusvalía susceptible de ser sometida a imposición, no cabe aplicar el impuesto ni girar liquidación alguna por este concepto. Otros Tribunales Superiores de Justicia, en cambio, han entendido que la STC 59/2017 expulsa exclusivamente del ordenamiento jurídico los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL en los casos en los que se gravan plusvalías inexistentes, de forma que, en aquellos supuestos en los que el contribuyente pruebe que ha existido una minusvalía o decremento de valor del terreno transmitido onerosamente, no procederá liquidar el tributo.

Admitida, como no podía ser de otra forma, la existencia de esta divergencia interpretativa no cabe, sin embargo, concluir que la misma represente una vulneración del principio de igualdad que reconoce el artículo 14 CE . Y ello por cuanto que constituye jurisprudencia reiterada del máximo intérprete de nuestra Constitución que la igualdad en la aplicación de la ley en el ámbito jurisdiccional -y, asimismo, dentro de la Administración ( STC 47/1989, de 21 de febrero , FJ 2)- únicamente es predicable de las decisiones que tengan su origen en un mismo órgano o entidad, identidad de órgano judicial que reclama, a su vez, no solo la identidad de Sala, sino también la de la Sección. De acuerdo con el Tribunal Constitucional para que pueda entenderse vulnerado el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley es necesaria la concurrencia de varios requisitos (por todas, SSTC 111/2002, de 6 de mayo, FJ 2 ; 31/2008, de 25 de febrero, FJ 2 ; 160/2008, de 12 de diciembre, FJ 3 ; y 105/2009, de 4 de mayo , FJ 5), entre los que se cuentan «[l]a identidad de órgano judicial, entendiéndose por tal, no sólo la identidad de Sala, sino también la de la Sección, al considerarse cada una de éstas como órgano jurisdiccional con entidad diferenciada suficiente para desvirtuar una supuesta desigualdad en la aplicación de la ley» [ STC 38/2011, de 28 de marzo , FJ 6 b)].

Proviendo las resoluciones contradictorias que se aducen en la casación de órganos judiciales distintos - en particular, de Tribunales Superiores de Justicia diferentes- es evidente que no ha existido la quiebra de la igualdad en la aplicación de la ley ( artículo 14 CE ) que se invoca. Y lo mismo puede afirmarse de la alegada vulneración del principio de igualdad que para el ámbito tributario reconoce el artículo 31.1 CE .

Como es de sobra conocido, la aplicación del principio de igualdad presupone la identidad de los términos de comparación (o, lo que es lo mismo, que los términos de comparación sean homogéneos), presupuesto éste cuya aplicación en el ámbito tributario conlleva que los contribuyentes afectados evidencien idéntica riqueza o capacidad económica. Únicamente, pues, en los supuestos en los que, ante iguales manifestaciones de riqueza o capacidad económica, la norma establezca un diferente gravamen carente de justificación objetiva y razonable, se entenderá vulnerado el principio de igualdad en el ámbito del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas [entre otras muchas, SSTC 10/2005, de 20 de enero, FJ 5 ; 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3 ; 54/2006, de 27 de febrero, FJ 6 ; 295/2006, de 11 de octubre , FJ 5; y, más recientemente, SSTC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 5 ; 60/2015, de 18 de marzo, FJ 4 ; y 77/2015, de 27 de abril , FJ 3 a)].

Pues bien, es evidente que, tras la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL contenida en la STC 59/2017 , el principio de igualdad tributaria no «obliga en todo caso -reproducimos en este punto el interrogante planteado en la cuestión casacional objetiva fijada en el auto de admisión- a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos

indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpressiva de capacidad económica». Y es que, si así fuera, se estaría atribuyendo la misma consecuencia jurídica -esto es, la inaplicación del impuesto- a supuestos disímiles -en unos casos se habrían sometido a tributación en el **IIVTNU** manifestaciones de riqueza existentes (plusvalías reales) y en otros no (minusvalías efectivas)- y, por ende, se estaría aplicando el corolario que dimana del mandato constitucional de igualdad en casos en los que este principio, simplemente, no resulta aplicable. Como ha reiterado incesantemente el Tribunal Constitucional, ni la igualdad que reclama el artículo 14 CE, ni la que impone el artículo 31.1 CE se aplican a supuestos de falta de identidad de los términos de comparación. Y resulta obvio que en el caso que nos ocupa los términos de comparación serían disímiles».

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

En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos en la reciente sentencia de 09/07/2018, antes transcrita, y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio:

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

2º) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo *en todo caso* (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene», o, dicho de otro modo, porque «imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)». Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL.

**TERCERO.** *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación núm. 4777/2017, deducido por la procuradora doña Sonia Salas Sánchez, en representación del Ayuntamiento de Zaragoza, asistido por su letrada consistorial, contra la sentencia dictada el 30 de junio de 2017 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 5 de Zaragoza, que falló estimar íntegramente el recurso 259/2016, interpuesto por doña Matilde contra la resolución de fecha 11 de julio de 2016, dictada por la jefa del servicio de Inspección Tributaria del Ayuntamiento de Zaragoza, denegatoria de recurso de reposición frente a la Resolución de la Inspectora Jefe de 13 de mayo de 2016 que aprueba la liquidación de comprobación limitada a nombre de la recurrente por el concepto de impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (**IIVTNU**) por transmisión de finca sita en DIRECCION000 NUM000 NUM001, según ejecución hipotecaria 505/12 Decreto de 23-10-2014 del Juzgado de Primera Instancia nº 10, declarándole obligado al pago de 4.266,33 euros en concepto de deuda tributaria.

Procede desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra dicha liquidación por cuanto la sentencia parte de la premisa de que el recurrente ni siquiera aporta ni solicita prueba de la inexistencia de plusvalía gravable.

**CUARTO.** *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas de la 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

**Primero.** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia.



**Segundo.** Declarar haber lugar al recurso de casación núm. 4777/2017, deducido por la procuradora doña Sonia Salas Sánchez, en representación del Ayuntamiento de Zaragoza, asistido por su letrada consistorial, contra la sentencia dictada el 30 de junio de 2017 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 5 de Zaragoza, que falló estimar íntegramente el recurso 259/2016, interpuesto por doña Matilde contra la resolución de fecha 11 de julio de 2016, dictada por la jefa del servicio de Inspección Tributaria del Ayuntamiento de Zaragoza, denegatoria de recurso de reposición frente a la Resolución de la Inspectora Jefe de 13 de mayo de 2016 que aprueba la liquidación de comprobación limitada a nombre de la recurrente por el concepto de impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (**IIVTNU**) por transmisión de finca sita en DIRECCION000 NUM000 NUM001, según ejecución hipotecaria 505/12 Decreto de 23-10-2014 del Juzgado de Primera Instancia nº 10, declarándole obligado al pago de 4.266,33 euros en concepto de deuda tributaria, sentencia que se casa y anula.

**Tercero.-** Desestimar el recurso 259/2016, interpuesto por doña Matilde contra la resolución de fecha 11 de julio de 2016, dictada por la jefa del servicio de Inspección Tributaria del Ayuntamiento de Zaragoza, denegatoria de recurso de reposición frente a la Resolución de la Inspectora Jefe de 13 de mayo de 2016 que aprueba la liquidación de comprobación limitada a nombre de la recurrente por el concepto de impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (**IIVTNU**) por transmisión de finca sita en DIRECCION000 NUM000 NUM001, según ejecución hipotecaria 505/12 Decreto de 23-10-2014 del Juzgado de Primera Instancia nº 10, declarándole obligado al pago de 4.266,33 euros en concepto de deuda tributaria.

**Cuarto.** No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez D. Nicolas Maurandi Guillen

D. Jose Diaz Delgado D. Angel Aguallo Aviles

D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Jose Diaz Delgado, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.