



Roj: **STS 4310/2018 - ECLI:ES:TS:2018:4310**

Id Cendoj: **28079130022018100268**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **12/12/2018**

Nº de Recurso: **163/2018**

Nº de Resolución: **1763/2018**

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

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SJCA 2811/2017,**
ATS 1800/2018,
STS 4310/2018

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.763/2018

Fecha de sentencia: 12/12/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 163/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 04/12/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 3

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 163/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1763/2018

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Angel Aguallo Aviles



D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 12 de diciembre de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 163/2018, promovido por el Ayuntamiento de Madrid, representado y asistido por letrada de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia núm. 324/2017, de 23 de octubre, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Madrid, recaída en autos de procedimiento abreviado núm. 8/2017.

Comparece como parte recurrida D.^a Carolina , representada por el procurador D. Javier Sintés Sánchez, con la asistencia letrada de D. Vicente Pedro Güeto Barrionuevo.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

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 núm. 324/2017, de 23 de octubre, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Madrid, estimatoria del recurso núm. 8/2017 instado por D.^a Carolina contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid, desestimatoria de la reclamación formulada frente a la resolución del Director de la Agencia Tributaria relativa a la liquidación tributaria del Impuesto sobre incremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana ["IIVTNU"], por importe de 5.943,39 euros, por la transmisión inter-vivos de un inmueble sito en la capital.

2. La parte recurrente en el recurso contencioso solicita que, con estimación del recurso interpuesto "[...] contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid por la que se acuerda desestimar la reclamación económica-administrativa, declare nula y no conforme a derecho la misma, estimando y declarando ajustada a Derecho la solicitud de ingresos indebidos al comienzo mencionada, condenando a la Administración demandada a estar y pasar por este pronunciamiento, con devolución de la cuota abonada del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por importe de cinco mil novecientos cuarenta y tres euros con treinta y nueve céntimos (5.943,39 €), más los intereses legales y sin condena en costas".

3. Fundamentos de la sentencia de instancia.

Razona la sentencia para estimar el recurso, entre otras cosas, lo que a continuación reflejamos:

"PRIMERO.- La cuestión ha sido resuelta por la Sentencia nº 512/2017, de 19 de julio de 2017, dictada en recurso nº 783/2016, por la Sección 9ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid:

" *Fundamento de Derecho Segundo:*

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

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

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



A la vista de cuanto antecede entendemos en definitiva que la liquidación debe ser anulada, en cuanto girada en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico ex origine, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos..) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado, pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza esto es "dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento", determinación que el Constitucional insiste queda reservada al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho, que con ello habría de quebrantar principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria, que en definitiva han determinado la declaración de inconstitucionalidad".

Es decir, no puede liquidarse un impuesto con arreglo a una legislación que ha sido declarada contraria a la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978. En consecuencia, procede la estimación de la demanda".

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

1. La letrada del Ayuntamiento de Madrid presentó el 21 de noviembre de 2017 escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas jurídicas infringidas en la sentencia impugnada los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLHL), en los supuestos en los que se someten a tributación situaciones en las que no se produce incremento de valor en la transmisión de terrenos de naturaleza urbana, así como la doctrina jurisprudencial contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo.

3. La Sala de instancia acordó, mediante auto de 28 de noviembre de 2017, tener por preparado el recurso de casación por parte del Ayuntamiento de Madrid contra la Sentencia núm. 324/2017, ya reseñada.

TERCERO.- Admisión e interposición del recurso

1. Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 28 de febrero de 2018, la Sección de Admisión de esta Sala aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

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

2. El Ayuntamiento de Madrid interpuso recurso de casación mediante escrito de 10 de abril de 2018, que observa los requisitos legales, en que se mencionan como infringidas las normas antes mencionadas, así como la jurisprudencia constitucional, señalando que la Sala juzgadora incurre en error interpretativo de la doctrina constitucional, en cuanto al alcance del pronunciamiento de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL, declarada por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017, de 11 de mayo, en concordancia con las SSTC 26/2017 y 37/2017.

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, la representación procesal de la Sra. presenta, el día 19 de junio de 2018, escrito de oposición en el que solicita la desestimación del recurso con condena en costas al Consistorio.

En particular, sostiene la parte recurrida que "la recurrente hace un análisis sesgado y erróneo de la referida sentencia del 59/2017 del Tribunal Constitucional", siendo "[...] inviable asumir la solución propuesta de contrario de no proceder a la anulación de las liquidaciones del IIVTNAU con denegación de reconocimiento



del derecho de devolución de ingresos indebidos, a expensas de lo que establezca en un futuro el legislador estatal en orden a determinar la existencia o no de incremento de valor, fijar los elementos de la base imponible, los periodos y los porcentajes correspondientes, pues dicha propuesta supone grave vulneración del principio de seguridad jurídica, además de atentar como el principio de irretroactividad de las normas que garantiza la Constitución, en el referido precepto 9.3".

QUINTO- *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 4 de diciembre de 2018, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del presente recurso de casación.*

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por el juzgado de este orden jurisdiccional de Madrid, impugnada en casación por el Ayuntamiento de dicha ciudad, es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso interpretar cabalmente la STC 59/2017, de 11 de mayo, sentencia que, recogiendo la jurisprudencia sentada en pronunciamientos recientes del propio Tribunal Constitucional en relación con normas forales de Guipúzcoa y Álava (SSTC 26/2017, de 16 de febrero, y 37/2017, de 1 de marzo, respectivamente), declara inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL.

La sentencia recurrida anula la liquidación núm. NUM000 por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana ["IIVTNU"], por importe de 5.943,39 euros, por la transmisión inter-vivos del inmueble sito en la CALLE000 , núm. NUM001 , Piso NUM002 , Puerta NUM003 de Madrid, liquidación aprobada por el Director de la Agencia Tributaria de Madrid con el siguiente detalle:

F. adquisición VC suelo Años%TipoA ingresar

12-04-2007

102.472,29 €

8

20%

29,0%

5.913,39 €

La argumentación jurídica por la que se estima el recurso contencioso-administrativo se sustenta en lo resuelto por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que en su sentencia núm. 512/2017, de 19 de julio, dictada en recurso núm. 783/2016, examina las SSTC 26/2017 y 37/2017, que declaran la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL, y con este sustento el Juzgado concluye que la liquidación impugnada debe reputarse nula, pues "no puede liquidarse un impuesto con arreglo a una legislación que ha sido declarada contraria a la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978" (FD Primero).

Para la resolución de la cuestión planteada debemos comenzar por hacer referencia a la muy reciente sentencia de esta Sala y Sección de 9 de julio último, pronunciada en el recurso de casación núm. 6226/2017 (ES:TS:2018:2499), en sentido desestimatorio, puesto que en ella se plantean y resuelven cuestiones idénticas en lo sustancial a las que en este recurso de casación han sido objeto de debate, con la única salvedad de que las sentencias de uno y otro asunto son antagónicas en la respuesta judicial ofrecida y, por ende, las posiciones procesales de las partes, en este asunto, están invertidas respecto a las establecidas en el recurso de casación de referencia.

En otras palabras, para una cuestión sustancialmente coincidente, el Juzgado de esta jurisdicción de Madrid, a diferencia de lo que declaró la Sala del TSJ de Aragón en la sentencia impugnada en el recurso de casación núm. 6226/2017, anuló en la sentencia aquí recurrida las correspondientes liquidaciones del Impuesto sobre el IIVTNU, por considerar que la STC 59/2017 debía ser interpretada en un sentido expansivo conforme al cual quedaba privada de operatividad la posibilidad misma de mantener el impuesto, esto es, abstracción hecha de que el acto de transmisión del terreno hubiera puesto de manifiesto un incremento o una minusvalía patrimonial, pues la tesis que luce en la sentencia aquí impugnada es la de que tal circunstancia resulta indiferente.



SEGUNDO.- Remisión íntegra a los razonamientos expresados en la sentencia de esta Sala núm. 1163/2018, de 9 de julio, recaída en el recurso de casación núm. 6226/2017.

Atendidas tales consideraciones y, en lo que aquí interesa, la esencial identidad entre este asunto y el que hemos resuelto en la mencionada sentencia de 9 de julio último, procede reproducir *in toto* lo extensamente razonado en ella como base argumental de lo que debemos decir en esta sentencia, tras lo que será preciso efectuar la respuesta singularizada a la situación particular que el asunto presenta.

Dice así la citada sentencia:

" **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 inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los 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).

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 inexpresiva 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 inexpresivas 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 un regla objetiva para el cálculo de la base imponible del impuesto en los casos de transmisión onerosa de terrenos cuya aplicación conlleva, en todo caso, la existencia de una plusvalía objeto de tributación, y (2) impidiendo el artículo 110.4 del TRLHL que el sujeto pasivo del impuesto pueda probar la inexistencia de incremento de valor real del terreno transmitido, en ocasiones (que en los últimos tiempos han resultado cada vez más frecuentes como consecuencia de la crisis económica), se someten a tributación situaciones 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 **prima** 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 dimanarían 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 periodo 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 dimanar 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



aquella 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 dimanarían 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 dimanarían 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, entendiendo 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)].

Proviene 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 inexpresiva 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".

TERCERO.- *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 9 de julio de 2018, cit., 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 de nuestra sentencia de 9 de julio de 2018, cit., 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 inexpresiva 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.

CUARTO.- 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. 163/2018, promovido por el Ayuntamiento de Madrid, contra la sentencia dictada el 23 de octubre de 2017 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Madrid, recaída en el recurso núm. 8/2017, y en consecuencia procede resolver sobre las pretensiones de las partes, de conformidad con la doctrina jurisprudencial declarada y la interpretación de las normas aplicables. Ello nos conduce a las declaraciones siguientes, que vamos a fundamentar en lo declarado con valor de doctrina, y ampliamente transcrito, en nuestra sentencia de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación núm. 6226/2017:

1) La sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Madrid, de 23 de octubre de 2017 -procedimiento abreviado núm. 8/2017- debe ser casada y anulada, en tanto contiene un criterio contrario al que hemos establecido, ya que considera erróneamente que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, sobre determinación de la base imponible del impuesto municipal que nos ocupa, han sido expulsados de modo absoluto e incondicional del ordenamiento jurídico, lo que hemos rechazado formalmente en nuestra sentencia de 9 de julio de 2018, cit., al afirmar que tales artículos "[...] 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".

2) Como hemos reflejado en los Antecedentes, el Juzgado de instancia declara que, eliminados los artículos 107.1 y 107.2.a del TRLIS por el TC, no puede liquidarse el impuesto con arreglo a una legislación que ha sido declarada contraria a la Constitución y anula la liquidación. Por esta razón, rechaza expresamente determinar si ha existido o no incremento de valor.

3) El examen de las escrituras públicas de adquisición y enajenación, en sendas compraventas, revela la existencia de una minusvalía del valor del suelo, puesta de manifiesto con ocasión de la enajenación del inmueble, ya que el precio de la compraventa efectuada el día 19 de octubre de 2015 fue de 270.000 euros, en tanto el precio de la adquisición, formalizada en escritura pública de 22 de julio de 2007, fue de 347.000 euros. La Administración demandada se ha limitado a negar la minusvalía alegada, pero no ha opuesto ningún medio de prueba que respalde su postura, carga probatoria que le corresponde, de conformidad con el art. 217 1º y 3º de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, a la vista de la disminución de valor del suelo que se acredita en las escrituras públicas de adquisición y enajenación.

Procede, en consecuencia, estimar el recurso contencioso-administrativo, anulando los actos administrativos impugnados y la liquidación tributaria, al no ser conformes a Derecho, ordenando la devolución de ingresos indebidos con los intereses legales correspondientes.

QUINTO.- 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, sin que proceda hacer pronunciamiento en cuanto a las de instancia en aplicación de lo dispuesto en el art. 139.1 LJCA, al existir serias dudas de derecho sobre la cuestión litigiosa.

FALLO

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

- 1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.
- 2º) Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid contra la sentencia núm. 324/2017, de 23 de octubre, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Madrid, recaída en autos de procedimiento abreviado núm. 8/2017, sentencia que se casa y anula.
- 3º) Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D.^a Carolina contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid, desestimatoria de la reclamación formulada frente a la resolución del Director de la Agencia Tributaria relativa a la liquidación tributaria núm. NUM000 del Impuesto sobre incremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, por importe de 5.943,39 euros, por la trasmisión inter-vivos del inmueble sito en la CALLE000 ,núm. NUM001 , Piso NUM002 , Puerta NUM003 de



Madrid. Anulamos los actos administrativos impugnados y la referida liquidación tributaria, por ser contrarios a derecho, y declaramos el derecho de la recurrente a la devolución del importe abonado por dicha liquidación, con los intereses legales que procedan en cuanto ingreso tributario indebido.

4º) No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni tampoco sobre las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Angel Aguallo Aviles

D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero D. Isaac Merino Jara

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

FONDO DOCUMENTAL CEJDOJ