



Roj: **STSJ CAT 11670/2018 - ECLI: ES:TSJCAT:2018:11670**

Id Cendoj: **08019330012018101045**

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

Sede: **Barcelona**

Sección: **1**

Fecha: **20/12/2018**

Nº de Recurso: **55/2017**

Nº de Resolución: **1086/2018**

Procedimiento: **Recurso de apelación**

Ponente: **JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

Rollo de apelación nº 55/2017

Partes : AJUNTAMENT DE **BARCELONA** C/ INMOBILIARIA COLONIAL S.A.

S E N T E N C I A Nº 1086

Ilmos. Sres.

PRESIDENTE:

D.ª MARÍA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

MAGISTRADOS:

D. JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA

D. JOSÉ LUIS GÓMEZ RUIZ

En la ciudad de **Barcelona**, a veinte de diciembre de dos mil dieciocho

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el rollo de apelación nº 55/2017 , interpuesto por AJUNTAMENT DE **BARCELONA**, representado el/la Procurador/a D./D.ª JESÚS SANZ LÓPEZ , contra la sentencia nº 55/2017 de fecha 10 de marzo de 2017 dictada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 1 de los de **Barcelona**, en el recurso jurisdiccional nº 67/2016 -5.

Habiendo comparecido como parte apelada INMOBILIARIA COLONIAL S.A. representado por el/la Procurador/a JAVIER SEGURA ZARIQUIEY.

Ha sido Ponente el/la Ilmo/a. Sr./a. Magistrado/a. D./D.ª JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO.

PRIMERO.- La sentencia apelada contiene el fallo del siguiente tenor: " *Estimar el recurso contencioso administrativo núm. 67/2016-5 interpuesto por la entidad mercantil Inmobiliaria Colonial, SA, bajo la representación procesal y defensa letrada especificadas en el encabezamiento de la presente resolución contra las actuaciones administrativas tributarias a que se refieren los antecedentes de la mismas, al resultar éstas disconformes a derecho y, en consecuencia, Anular los actos administrativos aquí recurridos y Reconocer el derecho de la parte recurrente a la devolución a la misma de las cantidades liquidadas por el concepto*



tributario de la demanda por importe de 415.518,01 euros, más intereses de demora, con condena a la administración demandada a estar y pasar por las consecuencias y efectos jurídicos inherentes a los anteriores pronunciamientos y a hacerlos efectivos; sin imposición de costas ".

SEGUNDO.- Contra dicha resolución judicial se interpone recurso de apelación por la parte demandada, siendo admitido por el Juzgado a quo con remisión de lo actuado a este Tribunal ad quem previo emplazamiento de las partes procesales, personándose éstas ante este órgano judicial en tiempo y forma.

TERCERO.- Desarrollada la apelación, y tras los oportunos trámites procesales que prescribe la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, en sus respectivos artículos, en concordancia con los de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, se señala día para deliberación, votación y fallo el día 19 de diciembre de 2018, lo que tiene lugar en dicha fecha, tras haber oído a las partes sobre la incidencia en el pleito de sentencias del Tribunal Supremo dictadas en casación sobre la controversia.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO.

PRIMERO.- Se impugna en la presente alzada por la parte demandada, **Ayuntamiento de Barcelona**, la sentencia número 55/2017, de 10 de marzo, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de los **Barcelona** y su provincia en su recurso contencioso-administrativo número 67/2016-5, seguido por los trámites del procedimiento ordinario entre Inmobiliaria Colonial, S.A., y Ajuntament de **Barcelona**, resolución judicial que declara: " *Estimar el recurso contencioso administrativo núm. 67/2016-5 interpuesto por la entidad mercantil Inmobiliaria Colonial, SA, bajo la representación procesal y defensa letrada especificadas en el encabezamiento de la presente resolución contra las actuaciones administrativas tributarias a que se refieren los antecedentes de la mismas, al resultar éstas disconformes a derecho y, en consecuencia, Anular los actos administrativos aquí recurridos y Reconocer el derecho de la parte recurrente a la devolución a la misma de las cantidades liquidadas por el concepto tributario de la demanda por importe de 415.518,01 euros, más intereses de demora, con condena a la administración demandada a estar y pasar por las consecuencias y efectos jurídicos inherentes a los anteriores pronunciamientos y a hacerlos efectivos; sin imposición de costas* ". La actuación administrativa impugnada objeto de aquel recurso contencioso-administrativo consiste en la resolución de fecha 8 de octubre de 2015 del Regidor d'Ocupació, Empresa i Turisme, Ajuntament de **Barcelona**, desestimatorio del recurso de alzada deducido por Inmobiliaria Colonial, S.A., en fecha 28 de mayo de 2015 contra la previa desestimación por silencio administrativo negativo de la solicitud presentada en fecha 21 de diciembre de 2012 en orden a la rectificación de la autoliquidación practicada en fecha 27 de diciembre de 2010 por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por razón de la transmisión mediante escritura pública notarial de fecha 19 de noviembre de 2010 de la finca sita en la CALLE000 , NUM000 - NUM001 , de **Barcelona**, referencia catastral NUM002 , y consiguiente devolución de ingresos indebidos por dicho concepto tributo por el importe de 415.518,01 euros. La sentencia apelada delimita el objeto del recurso y expone en síntesis los motivos del recurso y de oposición en el fundamento de derecho primero; expone la normativa legal y los criterios judiciales de aplicación en los fundamentos de derecho segundo a sexto; y examina la controversia centrada en la existencia del hecho imponible del impuesto en su fundamento de derecho séptimo, que se reproduce seguidamente:

"**SÉPTIMO.-** Ello, habiendo resultado suficientemente acreditada en el proceso por la parte recurrente la inexistencia de incremento o plusvalía alguna de los terrenos a consecuencia de la transmisión inmobiliaria subyacente en las actuaciones sujeta a tributación y sí, por el contrario, la minusvalía aducida a partir de las conclusiones dimanantes de las pruebas documentales públicas y prueba pericial practicadas en el periodo probatorio procesal, por relación tanto a las escrituras públicas notariales de adquisición del terreno en fecha 13 de febrero de 2006 -escritura de compraventa- (folios 126 y ss. expdte. advto.) y de transmisión en fecha 19 de noviembre de 2010 -escritura de aportación no dineraria en ampliación de capital de la mercantil Abix Services, SL- (folios 6 y ss. expdte. advto.) como al informe pericial técnico sobre el que después se volverá (documento 1 demanda, ramo probatorio parte actora).

Documentos públicos estos a los que cabe reconocerles la fuerza probatoria a la que se refieren los artículos 317.2 ° y 319 de la Ley 1/2000 , de Enjuiciamiento Civil, y el artículo 1.218 del Código Civil , y que han sido tenidos como posible prueba eficaz y bastante para acreditar la efectiva ausencia del incremento de valor o de la plusvalía a los efectos de liquidación del mismo impuesto local de autos (IIVTNU) por distintos pronunciamientos de los tribunales de este especializado orden jurisdiccional (entre otros, por la STSJ de la Comunidad Valenciana, Sala Contenciosa Administrativa, Sección 4ª, núm. 520/2016, de 14 de septiembre, rec. 4/2016).



Siendo así que del contenido de dichas escrituras públicas notariales se desprende que la finca subyacente en las actuaciones -solar de 7.782,85 m²-, sita en la CALLE000 , NUM000 - NUM001 , de esta capital, referencia catastral NUM002 , fue adquirido por la entidad mercantil recurrente mediante compraventa en fecha 13 de febrero de 2006 por importe de 26.845.440,00, al tiempo que transmitida por la misma mediante una aportación no dineraria en ampliación de capital de otra entidad mercantil en fecha 9 de noviembre de 2010, una vez ya edificado, por importe total de 59.286.837,00 euros (folios 6 y ss. Y 126 y ss. expdte. adtv.), del que, en efecto, y en la aplicación al mismo de idéntica prorrata atribuida en la valoración catastral al valor del suelo a efectos de liquidación del IBI en dicho ejercicio fiscal 2010 (37,04%) correspondería un valor del suelo de 21.959.844,00 euros, esto es, con decremento de su valor respecto al de su adquisición por 26.845.440,00 euros.

Al tiempo que, a su vez, a mayor abundamiento, la ausencia de incremento de valor del terreno o la plusvalía supuestamente puesta de manifiesto a consecuencia de la transmisión subyacente en las actuaciones sujeta por la administración a tributación por IIVTNU y sí, por el contrario, la minusvalía alegada, resulta asimismo acreditada en autos por las conclusiones de la prueba pericial técnica practicada en el proceso por el dictamen pericial del perito propuesto por la parte recurrente -técnico tasador Sr. Hugo , de sociedad de tasación Jones Lang Lasalle- (documento 1 demanda, ramo probatorio parte actora), cuya valoración judicial, como es sabido, se encuentra siempre imperativamente sujeta a reglas de la sana crítica ex artículo 3348 de la Ley 1/2000 , de Enjuiciamiento Civil, y que, aun no resultando ello exigible para su plena validez y eficacia probatoria, incluso como tal prueba pericial, de no solicitarse por ninguna de las partes al no tratarse de peritaje de designa judicial (así, por todas, STS, Sala 3^a, Sección 6^a, de 30 de abril de 2009 - rec.8482/2004-, y Sección 5^a, de 13 de mayo de 2011 -rec. 3408/2007, ROJ: STS2779/2011-. con cita en la misma, entre otras, de su anterior STS, Sala 3^a, de 13 de julio de 2010 - rec. 3765/2006 -), fue personalmente ratificado y aclarado por su autor en el período probatorio procesal el 22 de noviembre pasado, bajo intermediación judicial y con garantías de contradicción procesal, concluyendo dicho dictamen pericial, tras las comprobaciones practicadas y examen de la documentación utilizada, en asignar a la fecha próxima a la transmisión de 30 de junio de 2010 un valor de tasación del suelo de 14.800.000,00 euros -esto es, inferior asimismo al valor de adquisición de 26.845.440,00 euros-, sin aportación por la parte contraria de una valoración distinta que desvirtuase eficazmente dicha tasación pericial y no pudiendo prevalecer aquí frente a la misma las valoraciones que a efectos distintos y por relación al concreto aspecto controvertido en el litigio sostenido en su día entre las partes en relación al distinto impuesto municipal del ICIO se trajeran a colación por la parte demandada (documentos 1 y 2 contestación demanda, ramo probatorio parte demandada).

Todo lo cual, en definitiva, ciertamente denota la efectiva ausencia en el supuesto particular enjuiciado del hecho imponible alegada y acreditada por la parte actora por la falta de incremento del valor de los terrenos entre las respectivas fechas de la adquisición y la transmisión de los mismos -artículo 104.1 TRLHL 2/2004- y sí por el contrario, un decremento de su valor, por lo que, en suma, se impondrá estimar la demanda (...)"

SEGUNDO.- La parte demandada ahora apelante, Ajuntament de **Barcelona**, interesa de la Sala el dictado de " *sentencia estimatoria del presente recuso de apelación, anulando la calendada Sentencia y dictando otra que desestime el recurso contencioso-administrativo y confirme la resolución municipal impugnada* ". Articula el recurso de apelación en torno a la alegación consistente en que " *la sentencia apelada hace una valoración indebida de la prueba presentada, altera el principio de la carga de la prueba del 105 LGT y llega a la conclusión errónea de que existe pérdida patrimonial* ". Sobre la incidencia en el pleito de las sentencias números 1163/2018, de 9 de julio , 1248/2018, de 17 de julio , y 1300/2018, de 18 de julio, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo , sostiene esta parte a modo de conclusión: " *La acreditación de un no incremento de valor en la transmisión de un terreno y, por tanto, la no realización del hecho imponible del IIVTNU requiere tener que probar tal circunstancia por parte de quien la invoca. Se trata, básicamente, de una cuestión de prueba* ". " *Para probar tal circunstancia la parte actora aporta y compara precios escriturados de compra y venta. Esta comparación de precios únicamente puede tener carácter indiciario* ". " *Como ya hemos apuntado, por estar delante de terrenos que han sido objeto de transformación urbanística, la comparación de precios que realiza la actora y que ha sido acogida por el juez de instancia no es válida para los fines que persigue. Con esto, se llega a la conclusión de que la comparación no llega siquiera a ser un indicio que pruebe ningún decremento* ". " *En relación al contenido de la prueba pericial aportada por la actora y la valoración acrítica que de la misma realiza el juez de instancia en su sentencia, se concluye que no estamos ante una verdadera prueba pericial. El valor probatorio atribuible al informe aportado ha de ser el de una prueba documental, considerada como un indicio más* ". " *Atendiendo al contenido de la STS, la parte actora sólo ha portado indicios no confirmados por un verdadero informe pericial que lo confirme* ". " *Frente a las pruebas documentales aportadas por la parte actora, el Ayuntamiento de Barcelona ha portado, tal y como apunta la STC 1163/2018 , pruebas e indicios en contra de las pretensiones de la actora, que acreditan que el terreno ha incrementado su valor y, por tanto, se ha producido el hecho imponible del impuesto* ". " *Por todo lo anterior, no cabe acceder a las pretensiones de la*



actora en la medida que el obligado tributario no acredita la inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana".

La parte actora, Inmobiliaria Colonial, S.A., en su oposición al recurso de apelación interesa de la Sala que dicte " *Sentencia por la que: 1. Se desestime el recurso de apelación interpuesto por la representación procesal del Excmo. Ayuntamiento de Barcelona, con base a los motivos contenidos en este escrito de oposición, y consecuentemente, declare la conformidad a Derecho de la sentencia apelada. 2. Se impongan las costas a la Administración recurrente en su totalidad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 139, apartados 2 y 3 de la LJCA* ". Frente al alegato central del recurso de apelación opone la " *Validez de la prueba practicada en instancia* ", a lo que agrega que " *La valoración de la prueba efectuada por el juzgador de instancia no puede ser revisada en sede de apelación, salvo que concurren circunstancias excepcionales que no se dan en el caso de autos* ". Acerca de la incidencia de aquellos pronunciamientos del Tribunal Supremo de 9 , 17 y 18 de julio de 2018, significa a modo conclusivo tras reproducir el fundamento de derecho séptimo de la sentencia de instancia: " *El Fundamento Jurídico transcrito demuestra que la Sentencia de 10 de marzo de 2017 dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 es plenamente conforme a Derecho y a la reciente doctrina del Tribunal Supremo con respecto al IIVTNU. Es decir, en la medida que (i) mi representada, como obligado tributario, ha cumplido con las exigencias de la carga de la prueba con respecto a la acreditación de la existencia de minusvalía o de inexistencia de plusvalía tributable mediante la aportación tanto de las escrituras de adquisición y de transmisión como de un informe de tasación elaborado por una entidad especializada, y (ii) la Administración no ha conseguido aportar en ninguna instancia ningún medio de prueba válido para enervar las pruebas aportadas de parte, el Juzgado no podía sino fallar a favor de los intereses de mi representada y anular los actos administrativos que denegaban la devolución del Impuesto indebidamente ingresado* ". A la luz de todo lo anteriormente expuesto, es lícito concluir que mi representada ha demostrado que no se ha producido el hecho imponible del IIVTNU, y ello por cuanto se ha probado documentalmente que no se ha producido un incremento de valor en el terreno transmitido durante el período de tiempo que el mismo ha estado en el activo de Colonial. Consecuentemente, la exacción del tributo en el presente caso resulta improcedente".

TERCERO.- Centrado el objeto de esta alzada en los términos antes expuestos, y partiéndose aquí de que el recurso de apelación no puede considerarse en ningún caso como una mera reiteración de la primera instancia cuyo objeto sea la actuación administrativa impugnada en el correspondiente proceso sino como un proceso especial de impugnación de una resolución judicial cuyo objeto es la sentencia dictada en primera instancia (sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, de fecha 3 de noviembre de 1998) para depurar el resultado procesal ya obtenido en la instancia (sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, de 15 de noviembre de 1999), procede abordar el examen de los motivos impugnatorios del recurso articulados por la apelante en esta alzada y de los correlativos alegatos de oposición a los mismos alzados de contrario por la parte apelada.

A tal fin, debe constatar que dicha sentencia dictada en primera instancia por el Juzgado a quo parte en su fundamento de derecho quinto de una correcta transcripción del criterio ya desde antiguo reiterado por este Tribunal en punto a la disconformidad a derecho de aquellos supuestos de liquidaciones tributarias municipales del concepto impositivo aquí concernido, Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, giradas conforme a la regla legal objetiva que venía recogida por el artículo 107.1 y 2. a) del vigente texto refundido de la Ley de Haciendas Locales , aprobado mediante Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en aquellos casos en los que resultara sólidamente acreditada la ausencia de incremento de valor o *minusvalía* de los terrenos. Ello, en esencia, por cuanto que en los supuestos de la transmisión de terrenos generadora de pérdidas o *minusvalías* , que no de *plusvalías*, supuesto radicalmente contrario al que, en suma, alude expresamente el fundamento causal propiamente constitucional que destaca en el impuesto local directo y potestativo aquí considerado y proclamado por el artículo 47 *in fine* de la Constitución española (" *Artículo 47. (...) La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos* "), la disconformidad a derecho de tales liquidaciones tributarias deriva de la inexistencia de hecho imponible en dichos supuestos de acreditada minusvalía, en los términos previamente definidos, con carácter general, por el artículo 104.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004 para dicho concepto tributario (hecho imponible) como presupuesto legal necesario para configurar cada tributo y cuya realización, en definitiva, es lo que origina el nacimiento de la correspondiente obligación tributaria principal ex artículo 20 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , normativa ésta a que remite, directamente, el artículo 12 del Real Decreto Legislativo 2/2004 en relación con la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales, por más que de la mera aplicación de las reglas del citado artículo 107 del mismo texto legal siempre se derive la existencia de teóricos incrementos. En efecto, ya desde las sentencias números 305/2012, de 21 de marzo , y 310/2012, de 22 de marzo, dictadas por esta misma Sala y Sección en sus recursos números 432/2010 y 511/2011 , respectivamente, y seguidas, entre otras muchas más, por la posteriores sentencias de este mismo Tribunal números 848/2012, de 12 de septiembre , 805/2013, de 18 de julio , 1250/2015, de 3 de diciembre , 281/2016, de 15 de marzo , 519/2016, de 13 de mayo , y 741/2016, de 14 de julio , hemos



venido reiterando un criterio al respecto, que viniera a resumir esta última sentencia número 741/2016, de 14 de julio , anotando que el método de cálculo de la base imponible implantado por el repetido artículo 107 del Real Decreto Legislativo 2/2004 constituía, en definitiva, una mera presunción *iuris tantum* y no *iuris et de iure* , bajo siguiente tenor literal:

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

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

*Este es el planteamiento de la Corporación recurrente cuando recuerda que el artículo 107 del LHL dispone que la base imponible del impuesto se determina aplicando al valor del terreno (el valor a efectos del IBI, es decir, el valor catastral) un porcentaje que resulta de multiplicar el coeficiente establecido por el **Ayuntamiento**, dentro de los límites legales (en este caso 2,15%), por el número de años de generación del incremento. De esta forma la cuantía del tributo aumenta en función del número de años transcurridos entre la adquisición y la transmisión del terreno (con un máximo de 20 años), con total independencia del beneficio real obtenido con la transmisión del terreno. De esta forma, el tributo no somete a tributación una plusvalía real, sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva.*

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

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



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

Las consecuencias no pueden ser otras que las siguientes: 1ª) Cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (art. 104.1 LHL), y éste no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del art. 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos. 2ª) De la misma forma, la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos, el cual ha de prevalecer sobre lo que resulte de la aplicación de las reglas del art. 107, que sólo entrarán en juego cuando el primero sea superior. Por tanto, seguirá siendo de aplicación toda la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, pudiendo acudir incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se pretenda la existencia de un incremento del valor inferior al que resulte de la aplicación del cuadro de porcentajes del art. 107. En esta hipótesis, la base imponible habrá de ser la cuantía de tal incremento probado, sin que sea admisible acudir a fórmulas híbridas o mixtas, que pretendan aplicar parte de las reglas del art. 107 al incremento probado." Así pues, cuando ha existido, en términos económicos y reales, un incremento del valor del terrenos pero este es inferior del que resulte de la aplicación de las reglas del artículo 107 LHL, y en concreto, cuando se acredite que el valor catastral es superior al valor de mercado, deberá prevalecer el valor real del terreno para calcular la base imponible y la práctica de la prueba pericial contradictoria será un mecanismo de prueba adecuado para fijarlo.

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

Posteriormente, por razón de la anulación por inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2. a) y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004 en los términos de la conocida sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional número 59/2017, de 11 de mayo, dictada en resolución de cuestión de inconstitucionalidad número 4864-2016, en la que entendimos que incorporaba una declaración de nulidad radical *ex origine* (como se verá más abajo, interpretación, también sustentada por otros Tribunales Superiores de Justicia, hoy corregida por el Tribunal Supremo) este Tribunal procedió a cambiar de criterio, concretamente desde la sentencia número 787/2017, de 30 de octubre (recurso de apelación número 8/2017), seguida entre otras muchas por sentencias números 828/2017, de 14 de noviembre, 962/2017, de 20 de diciembre, 114/2018, de 5 de febrero, 203/2018, de 2 de marzo, 241/2018, de 14 de marzo, 348/2018, de 19 de abril o 363/2018, de 23 de abril. Por ejemplo, dijimos en esta última sentencia (recurso de apelación número 44/2017), fundamentos de derecho cuarto y quinto:

" CUARTO.- Pero no se entra aquí a examinar si en atención al criterio anterior de este Tribunal su aplicación al concreto caso enjuiciado hubiera debido llevar a juicio de la Sala a la desestimación o no del recurso interpuesto en autos, y ya en este segundo grado a la revocación o no de la sentencia del Juzgado a quo (esto es, no se procede a examinar si con arreglo a dicho criterio anterior y visto lo actuado y probado resulta acreditado o no por la parte recurrente -según las reglas legales distributivas del *onus probandi* establecidas hoy por el 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria, antes por artículo 114 de la Ley 230/1963, General Tributaria, o, en general, por el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, antes por el artículo 1214 del Código Civil, para acreditación de los hechos constitutivos de su derecho o los hechos determinantes de su pretensión de no sujeción al impuesto por falta de realización del hecho imponible- que la transmisión del inmueble subyacente en las actuaciones no genera plusvalía alguna y, por tanto, no existe hecho imponible del impuesto por razón de dicha transmisión).

Y ello por razón de la sobrevenida anulación por inconstitucionalidad, con declaración de nulidad radical *ex origine*, de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004 de reiterada mención operada



por la importante sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional número 59/2017, de 11 de mayo, dictada en resolución de cuestión de inconstitucionalidad número 4864-2016, en línea con lo ya antes declarado con respecto a paralelas previsiones de las normas tributarias forales de los territorios históricos de Guipúzcoa y Álava en sus anteriores sentencias del Tribunal Constitucional números 26/2017, de 16 de febrero, y 37/2017, de 1 de marzo, respectivamente, y, a su vez, más tarde asimismo confirmado con respecto ahora a la legislación foral navarra de haciendas locales en su posterior sentencia número 72/2017, de 5 de junio.

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

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

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

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

En efecto, enfrentada esta resolución a la revisión de una sentencia confirmatoria de liquidaciones tributarias municipales del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que fueron giradas bajo la determinación objetiva de la base imponible conforme a las normas legales entonces recogidas en los artículos 107.1 y 2.a) y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, normas éstas estas que han sido ya expulsadas del ordenamiento jurídico ex origine al ser declaradas nulas por inconstitucionales, no puede resultar aquí en modo alguno ajeno este Tribunal al sentido y al fundamento de dicha declaración de inconstitucionalidad efectuada por la citada sentencia del Tribunal Constitucional número 59/2017, de 11 de mayo, en línea con lo ya adelantado por el Pleno del Tribunal Constitucional en sus anteriores sentencias números 26/2017 y 37/2017, que ha venido a rechazar la posible interpretación conforme o salvadora de la constitucionalidad de dichos preceptos legales propuesta en los respectivos procesos constitucionales, con carácter subsidiario, por la



Abogacía del Estado y la Fiscalía General del Estado (y, en su caso, por las respectivas administraciones forales), bajo el siguiente tenor literal (el subrayado y la negrita es nuestra):

"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. (...) 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 (...)). Es más, tampoco permite, siquiera, la determinación de un incremento distinto del derivado de "la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto" (...)

Admitir lo contrario supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no sólo contra el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la Constitución)." (STC 26/2017 y STC 37/2017).

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

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

c) Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 y 110.4 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)."

QUINTO.- De tal manera que, a partir de los inequívocos pronunciamientos anteriores de la jurisprudencia constitucional mencionada (a la que no obsta la precisión asimismo contenida en tales pronunciamientos en cuanto a que "el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual" sino "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", por lo que la declaración de nulidad por inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) del Real Decreto Legislativo 2/2004 se refiere "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica" - sentencias del Tribunal Constitucional números 26/2017, FJ 7 ; 37/2017, FJ 5 ; 59/2017, FJ 5 ; y 72/2017, FJ 4-, que más bien parecen declaraciones y un claro mandato expreso dirigido al legislador estatal de haciendas locales, aun sin la fijación de plazo al efecto, a quien le corresponde en exclusiva en ejercicio de su libertad de configuración normativa establecer la forma de determinación de la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación, que no a la labor interpretativa de los órganos judiciales guiada más por obvias y justificadas razones de justicia del caso concreto ahora ya expresamente descartadas por la indicada jurisprudencia constitucional), resulta procedente y obligado readecuar el sentido de los anteriores pronunciamientos de este Tribunal sobre la cuestión controvertida a las nuevas determinaciones de la expresada jurisprudencia constitucional, como vienen haciendo otros tribunales de este mismo orden jurisdiccional contencioso administrativo (así, entre otras, la sentencia número 512/2017, de 19 de julio, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (recurso número 783/2016), y la sentencia número 157/2017, de 22 de septiembre de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede Burgos -



recurso número 783/2016 -, con la consecuencia obligada de la declaración de invalidez de las correspondientes actuaciones municipales liquidadoras del impuesto de continua referencia (Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana) por falta de cobertura normativa legal para la exacción del tributo hasta que por el legislador estatal de haciendas locales no se atiende, finalmente, el expresado mandato expreso de la jurisprudencia constitucional citada sobre un elemento de la relación jurídico tributaria manifiestamente afectado por el principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria.

Ello, en el bien entendido aquí de que de la jurisprudencia constitucional antes indicada se desprende, sin duda, una expresa objeción constitucional a una eventual reconstrucción normativa de los preceptos de aplicación mediante el libre arbitrio del aplicador o de los órganos jurisdiccionales por vía interpretativa en revisión de actuaciones tributarias para la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria y, a su vez, para la elección en cada caso concreto del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento del valor de los terrenos transmitidos, lo que se estima contrario por dicha jurisprudencia constitucional, derechamente, no sólo al principio constitucional de seguridad jurídica, garantizado entre otros principios jurídicos esenciales por el artículo 9.3 de la Constitución española, sino también al principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria, recogido por los artículos 31.3 y 133.1 y 2 del mismo texto constitucional. Y ello, a su vez, sin perjuicio aquí del efecto interruptivo del plazo de prescripción de cuatro años al que se refiere el artículo 66.a) de la Ley 58/2003, por relación al derecho de la administración tributaria municipal a liquidar o a determinar la deuda tributaria, que proceda reconocer a la pendencia de resolución definitiva del recurso jurisdiccional seguido en este proceso ex artículo 68.1.b) de la misma Ley 58/2003.

Por todo lo anterior, en suma, resulta obligado para este Tribunal rechazar el motivo principal del recurso de apelación interpuesto y, consiguientemente, confirmar la sentencia anulatoria aquí apelada, aunque no por sus propios fundamentos sino por las distintas razones ya detalladas en los anteriores fundamentos de derecho de esta resolución, con mantenimiento así del fallo favorable a la anulación de la liquidación tributaria del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a la que se refiere estas actuaciones, sin necesidad, por ello, de proseguir con el examen de los restantes motivos del recurso por resultar ello irrelevante o, mejor, intrascendente para la resolución final del presente recurso".

Pero el criterio o la tesis anterior que acaba de exponerse ha de abandonarse por este Tribunal a raíz del pronunciamiento contenido en la sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Supremo número 1163/2018, de 9 de julio, dictada en el recurso de casación número 6226, a la que siguen las sentencias números 1248/2018, de 17 de julio, 1300/2018, de 18 de julio, y 1601/2018, de 8 de noviembre, dictadas en casación sobre idéntica controversia. Por su relevancia, se reproducen seguidamente sus fundamentos de derecho primero a séptimo, fundamento este último que fija los criterios interpretativos que habrán de servir para la resolución de la controversia de autos. Enseña el alto Tribunal:

" PRIMERO.Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional objetivo.

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, impugnada en casación por la representación procesal de la entidad BBVA, es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso interpretar cabalmente la STC 59/2017, 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.

Y es preciso desentrañar el alcance y efectos de la citada STC 59/2017 porque, aunque la resolución judicial impugnada en casación no se pronuncia sobre la cuestión *expressis verbis*, al confirmar la negativa de la Administración municipal a rectificar la autoliquidación del IIVTNU en última instancia cuestionada, sin desconocer la meritada sentencia del Tribunal Constitucional (en el FD Cuarto la cita, junto con la STC 26/2017, y reproduce varios de sus fragmentos), y con base en la existencia "de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial", es evidente que está interpretando que los preceptos declarados inconstitucionales por la STC 59/2017 continúan siendo aplicables en aquellos supuestos en los que se aprecia la existencia de una plusvalía.

Tesis de sentencia recurrida que contrasta, no solo con la que mantiene la parte recurrente -para quien, en síntesis, se está confirmando una liquidación en concepto de IIVTNU "que se ha practicado sin que exista base legal para ello", dado que la base imponible "se calculó conforme a las normas recogidas en los artículos 107 y 110.4" del TRLHL, que han sido anulados *ex origine* por la citada STC 59/2017; anulación que, en su opinión, obliga a anular todas las liquidaciones que se hayan practicado con arreglo a dichos preceptos-, sino también, como se refleja en el auto de admisión de 5 de febrero de 2018, con el criterio sostenido, en la misma línea que la entidad recurrente, por diversos Tribunales Superiores de Justicia en sentencias que hemos citado en los



antecedentes de hecho (Tercero, punto 2), por lo que, ante una situación igual nos encontramos con soluciones jurisdiccionales contradictorias (artículo 88.2.a) [artículo 88.2.a) LJCA], incidiendo desfavorablemente y de manera grave sobre los intereses generales si se concluyera que esa doctrina es contraria al ordenamiento jurídico [artículo 88.2.b) LJCA].

Además, dado que la sentencia impugnada en esta sede, partiendo, como hemos dicho, del criterio sentado por la STC 59/2017 , y de que no es posible el gravamen por el IIVTNU si no existe incremento del valor del terreno puesto de manifiesto -en este caso concreto- en el momento de la transmisión del mismo, confirma la denegación de la rectificación de la autoliquidación presentada por BBVA y, por consiguiente, la devolución de los ingresos derivados de aquella, con fundamento en que la entidad recurrente no ha acreditado que se produjera una minusvalía o la inexistencia de una plusvalía, en la hipótesis de que llegáramos a la conclusión de que la tesis de la que parte la Sala de instancia es correcta, tendríamos necesariamente que aclarar a quién y con qué rigor corresponde, en principio, la referida prueba.

En fin, a tenor de lo expuesto, según el auto de admisión de 5 de febrero de 2018 dictado por la Sección Primera de esta Sala , la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscita este recurso de casación es la siguiente:

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

Aunque el citado auto de admisión, en expresión que ha tenido cierta acogida en la doctrina tributarista, adjetiva a la tesis que defiende una respuesta afirmativa a la cuestión con interés casacional objetivo como "maximalista", con independencia de cuál sea el criterio que finalmente adoptemos, prescindiremos de emplear tal calificativo, en la medida en que, según el Diccionario de la Real Academia, el maximalismo es la "tendencia a mantener ideas o actitudes extremas", que podrían entenderse, en un sentido peyorativo, como excesivas o exageradas, siendo así que, en todo caso, dicha tesis solo ofrece una determinada interpretación para un pronunciamiento del Tribunal Constitucional, la STC 59/2017 , que desde luego no puede calificarse como una muestra o modelo de absoluta claridad y precisión en cuanto al alcance de su fallo.

Además, aunque la cuestión con interés casacional definida en el auto de admisión se refiere exclusivamente a la igualdad en la aplicación de la Ley consagrada en el artículo 14 CE , sin especificar si, como la parte recurrente, se refiere únicamente a la aplicación judicial de la Ley, aparentemente, como veremos que indica la parte recurrida, caso de existir, esa desigualdad se proyectaría también sobre el ámbito tributario, por lo que tendremos que examinar asimismo el problema desde la perspectiva del artículo 31.1 CE .

Finalmente, casi resulta ocioso puntualizar que, pese a que la cuestión con interés casacional emplea la expresión ingresos "indebidos", solo en la hipótesis de que se concluyera que la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4, todos ellos del TRLHL, efectuada por la STC 59/2017 , obliga en todo caso -se acredite o no la existencia de plusvalía- a devolver lo pagado en concepto de IIVTNU, podrían calificarse dichos ingresos como "indebidos". Y esa es, justamente, la incógnita que debemos desentrañar.

Pero antes de resolver si la declaración de inconstitucionalidad de esos tres preceptos del TRLHL obliga, en aplicación de la STC 59/2017 , con independencia de que se aprecie o no la existencia de una plusvalía, a anular las liquidaciones del IIVTNU, así como a proceder a la devolución de lo pagado en los supuestos de autoliquidaciones de dicho impuesto (por considerarse en todo caso como un ingreso indebido), procede recordar el fallo y el fundamento jurídico 5º de la mencionada sentencia, que es el que explica el alcance del fallo, el que, precisamente, ha generado en los órganos judiciales dos interpretaciones contrapuestas, y el que, en definitiva, ha dado origen a la controversia que se suscita en este proceso.

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 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 8 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 inexpresivas 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 STC59/2017 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 dimanar 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 -explican- 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 " lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión "; y (3)



que " *deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2.a) LHL, "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas 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 reprobable, *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 inexpressiva 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- "declarar 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 dimanarían 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 21.1 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 (sic) 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 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 *præ* 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, 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)].

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.

SÉPTIMO. 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 .

Conforme a lo hasta aquí expuesto, 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 " *impide 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".

Y al hilo de la remisión efectuada por el alto Tribunal en el reproducido fundamento de derecho quinto, apartado 2, no sobra traer aquí aquel fundamento de derecho 3.4 de su sentencia número 842/2018, de 23 de mayo (recurso de casación número 1880/2017 ; se citan además otras sentencias, que numeradas son las siguientes: 843/2018, de 23 de mayo , 942 y 943/2018, de 5 de junio , 1000/2018, de 13 de junio, citadas ; en el mismo sentido, la sentencia número 1127/2018, de 2 de julio , y las posteriores sentencias números 1242/2018, de 17 de julio , y 1283/2018, de 18 de julio). Razona el alto Tribunal :



" 3.4. La presunción de que gozan las autoliquidaciones tributarias.

a) Según lo dispuesto en el artículo 108.4 LGT , relativo a las *presunciones en materia tributaria*: "...4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario".

b) Si bien, en una primera aproximación, el sentido de tal presunción legal podría ser, según su tenor literal, el de que tales datos y elementos no puedan ser desmentidos o rectificadas por los obligados tributarios en aquello en que les sean perjudiciales -lo cual se desenvolvería en ámbito del principio de buena fe y en el de la vinculación a los actos propios como manifestación de éste-, no cabe desdeñar que tales autoliquidaciones contengan también una verdad presuntiva de lo que en ellas se declara o afirma, incluso en lo favorable, en tanto no podemos desconocer que, en un sistema fiscal como el nuestro que descansa ampliamente en la autoliquidación como forma preponderante de gestión, sólo reconociendo tal valor de presunción, respaldado por la ley, un acto puramente privado puede desplegar sus efectos en el seno de una relación jurídico fiscal de Derecho público sin que intervenga para ello, de un modo formal y explícito, la Administración. Esto es, una autoliquidación que contenga un ingreso se equipara en sus efectos, por la ley tributaria, a un acto de ejercicio de potestad en que se obtuviera el mismo resultado, lo que sucede cuando lo declarado por el obligado a ello no se comprueba, investiga o revisa.

c) Tal principio entronca, por tanto, con el contenido en el artículo 101 de la propia LGT , que se rubrica *las liquidaciones tributarias: concepto y clases* , a cuyo tenor, en su apartado 1, párrafo segundo, se dispone que "La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento, proposición normativa que evidencia, *contrario sensu* , que la Administración puede no comprobar, puede dar por bueno lo declarado o autoliquidado".

CUARTO.- Se ha reproducido más arriba (fundamento de derecho primero) la argumentación jurídica ampliamente desplegada en la sentencia apelada (fundamento de derecho séptimo), con la que el Juzgado *a quo* viene a acoger en lo sustancial los motivos de oposición esgrimidos por la parte actora favorables a la inexistencia del hecho imponible del impuesto. También se han expuesto más arriba (fundamento de derecho segundo) sucintamente los motivos del recurso de apelación y de oposición al mismo, así como el parecer de ambas partes apelante y apelada sobre la incidencia en el pleito de la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Supremo número 1163/2018, de 9 de julio, dictada en el recurso de casación número 6226/2017 , cuya fundamentación jurídica consta asimismo reproducida *ut supra* (fundamento de derecho tercero; donde se reproduce además el fundamento de derecho 3.4 de la sentencia de la misma Sala y Sección del alto Tribunal número 842/2018, de 23 de mayo -recurso de casación número 1880/2017 -, reiterado en posteriores sentencias allí referenciadas).

A la luz de dicho pronunciamiento del Tribunal Supremo interpretando el alcance del pronunciamiento del Tribunal Constitucional, y en aplicación del mismo al supuesto de autos, resulta menester significar lo siguiente. Corresponde al obligado tributario, Inmobiliaria Colonial, S.A., probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Instada por dicha mercantil ante el Ajuntament de **Barcelona** la rectificación de la autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos, ofrece para acreditar la inexistencia de plusvalía gravada por el impuesto la prueba consistente en la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas (de adquisición en fecha 13 de febrero de 2006 -escritura de compraventa; folios 126 y siguientes del expediente administrativo- y de transmisión en fecha 19 de noviembre de 2010 -escritura de aportación no dineraria en ampliación de capital de la mercantil Abix Services, S.L.; folios 6 y siguientes del expediente administrativo-, cuyo valor probatorio sería el equivalente al atribuido a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales) (a este respecto, expresa la sentencia de instancia, fundamento de derecho séptimo: " *Siendo así que del contenido de dichas escrituras públicas notariales se desprende que la finca subyacente en las actuaciones -solar de 7.782,85 m²- , sita en la CALLE000 , NUM000 - NUM001 , de esta capital, referencia catastral NUM002 , fue adquirido por la entidad mercantil recurrente mediante compraventa en fecha 13 de febrero de 2006 por importe de 26.845.440,00, al tiempo que transmitida por la misma mediante una aportación no dineraria en ampliación de capital de otra entidad mercantil en fecha 9 de noviembre de 2010, una vez ya edificado, por importe total de 59.286.837,00 euros (folios 6 y ss. Y 126 y ss. expdte. advto.), del que, en efecto, y en la aplicación al mismo de idéntica prorrata atribuida en la valoración catastral al valor del suelo a efectos de liquidación del IBI en dicho ejercicio fiscal 2010 (37,04%) correspondería un valor del suelo de 21.959.844,00 euros, esto es, con decremento de su valor respecto al de su adquisición por 26.845.440,00 euros "*). Aportada dicha prueba por el obligado tributario, que de entrada al menos indiciariamente permite apreciar la inexistencia de plusvalía, esto es que el inmueble no ha aumentado de valor, compete a la Administración en el seno del



procedimiento tributario probar en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del Real Decreto Legislativo 2/2004 que el Tribunal Constitucional en su sentencia 59/2017 ha dejado en vigor. Prueba ésta a cargo del Ajuntament de **Barcelona** que en el marco del procedimiento tributario instado por Inmobiliaria Colonial, S.A., brilla por su ausencia. En ese contexto de ausencia de contraprueba de la Administración municipal en el marco del procedimiento tributario contra la que poder articular sus medios probatorios para sustentar del decremento de valor del terreno en vía jurisdiccional, la mercantil actora insiste en su demanda en el resultado que arroja la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión del inmueble que se reflejan en las escrituras públicas, medio probatorio al que agrega informe emitido por perito tasador (documento número 1 anexo a la demanda) (valorado por la sentencia de instancia como sigue, fundamento de derecho séptimo: " *Al tiempo que, a su vez, a mayor abundamiento, la ausencia de incremento de valor del terreno o la plusvalía supuestamente puesta de manifiesto a consecuencia de la transmisión subyacente en las actuaciones sujeta por la administración a tributación por IIVTNU y sí, por el contrario, la minusvalía alegada, resulta asimismo acreditada en autos por las conclusiones de la prueba pericial técnica practicada en el proceso por el dictamen pericial del perito propuesto por la parte recurrente -técnico tasador Sr. Hugo , de sociedad de tasación Jones Lang Lasalle- (documento 1 demanda, ramo probatorio parte actora), cuya valoración judicial, como es sabido, se encuentra siempre imperativamente sujeta a reglas de la sana crítica ex artículo 3348 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, y que, aun no resultando ello exigible para su plena validez y eficacia probatoria, incluso como tal prueba pericial, de no solicitarse por ninguna de las partes al no tratarse de peritaje de designa judicial (así, por todas, STS, Sala 3ª, Sección 6ª, de 30 de abril de 2009 -rec.8482/2004-, y Sección 5ª, de 13 de mayo de 2011 -rec. 3408/2007, ROJ: STS2779/2011-. con cita en la misma, entre otras, de su anterior STS, Sala 3ª, de 13 de julio de 2010 -rec. 3765/2006 -), fue personalmente ratificado y aclarado por su autor en el período probatorio procesal el 22 de noviembre pasado, bajo intermediación judicial y con garantías de contradicción procesal, concluyendo dicho dictamen pericial, tras las comprobaciones practicadas y examen de la documentación utilizada, en asignar a la fecha próxima a la transmisión de 30 de junio de 2010 un valor de tasación del suelo de 14.800.000,00 euros -esto es, inferior asimismo al valor de adquisición de 26.845.440,00 euros-* "). Frente a ello reacciona en su contestación la parte demandada en el plano probatorio con la aportación de pronunciamientos judiciales recaídos sobre el valor de la obra en un pleito que tiene por objeto la liquidación definitiva del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (sentencia número 184/2015, de 8 de junio de 2015, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de **Barcelona**, dictada en el recurso número 303/2013 seguido por los trámites del procedimiento ordinario; y sentencia número 500/2016, de 11 de mayo, de esta misma Sala y Sección, dictada en el recurso de apelación número 100/2015; documentos números 1 y 2 acompañados a la contestación a la demanda) y en el plano argumentativo con la denuncia de que la comparación de precios escriturados de compra y venta no es válida por tratarse de terreno que ha sufrido una transformación urbanística y la ausencia de valor jurídico del informe pericial para desvirtuar el dato del valor del inmueble obrante en el catastro. A este respecto, considera la sentencia de instancia que la valoración contenida en el dictamen pericial no viene desvirtuada por la valoración a que se hace referencia en el litigio sostenido en su día sobre el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (así, en el fundamento de derecho séptimo, tras referir el resultado que arroja la práctica de la prueba pericial: " *sin aportación por la parte contraria de una valoración distinta que desvirtuase eficazmente dicha tasación pericial y no pudiendo prevalecer aquí frente a la misma las valoraciones que a efectos distintos y por relación al concreto aspecto controvertido en el litigio sostenido en su día entre las partes en relación al distinto impuesto municipal del ICIO se trajeran a colación por la parte demandada (documentos 1 y 2 contestación demanda, ramo probatorio parte demandada)* "). Y en sede de apelación, al alegar sobre la incidencia en el pleito de las sentencias del Tribunal Supremo números 1163, 1248 y 1300/2018, aporta certificación emitida por Secretària Delegada del Institut Municipal d'Hisenda de **Barcelona**, sobre el valor del suelo asignado a la finca de autos por la Gerencia Regional del Catastro en fechas 4 de julio de 2007 y 3 de junio de 2010, con el fin de acreditar un aumento de valor.

Bien, resuelta por el Tribunal Supremo la controversia sobre a quién incumbe la carga de la prueba de que no se ha producido un incremento patrimonial como consecuencia de la transmisión de la finca, en el sentido de que si el obligado tributario prueba que el terreno no ha aumentado de valor, desplaza sobre la Administración la prueba en contra, esto ha sido precisamente lo sucedido en el supuesto examinado, en el que el contribuyente ha logrado desplazar a la parte adversa la carga de la prueba. En efecto, los valores consignados en las escrituras públicas, expresivos de que la transmisión se ha efectuado por un precio inferior al de adquisición, así como el resultado que ofrece la pericial, constituyen un sólido y ordinario principio de prueba que, aun sin poseer un valor absoluto sí son bastante como fuentes de acreditación del hecho justificador de la inaplicabilidad del impuesto, y bastan para desplazar al **Ayuntamiento**, gestor y liquidador del impuesto, la carga de desacreditar el decremento que el contribuyente defiende. Así, frente al resultado que arrojan las pruebas consistentes en las escrituras de adquisición y venta del inmueble y la pericial, practicadas a instancia de Inmobiliaria Colonial, S.A., significadas por la sentencia de instancia, parece la tesis del Ajuntament de



Barcelona basada en un aumento del valor catastral y del valor de la construcción, a tenor de certificación emitida por la Administración municipal y de resoluciones judiciales recaídas a los efectos de un impuesto municipal distinto. Ha de concluir la Sala que no ha probado la Administración demandada en el procedimiento tributario ni en sede jurisdiccional en contra de las pretensiones de que el terreno ha aumentado de valor a la luz del resultado que arroja la diferencia entre los valores de adquisición en fecha 13 de febrero de 2006 y de transmisión en fecha 9 de noviembre de 2010 reflejados en las escrituras públicas, con el valor que procede atribuir a las mismas, más arriba significado, y de la pericial practicada en sede judicial.

Por todo lo anterior, en suma, resulta obligado para este Tribunal desestimar el recurso de apelación número 55/2017 interpuesto por la parte demandada, Ajuntament de **Barcelona**, contra la sentencia número 55/2017, de 10 de marzo, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de los de **Barcelona** y su provincia, que se confirma por los fundamentos que se desprenden de esta resolución.

QUINTO.- Conforme al artículo 139.2 de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, las costas procesales se impondrán en la segunda instancia a la parte recurrente si se desestimara totalmente el recurso, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, aprecie la concurrencia de circunstancias que justifiquen la no imposición, por lo que dicho principio de vencimiento mitigado debe conducir aquí a la no imposición de costas procesales a la Administración apelante habida cuenta que la singularidad de la cuestión debatida veda estimar que se hallare ausente en este caso *iusta causa litigandi*, de " *serias dudas de hecho o derecho* ", teniendo en cuenta para ello el contenido de la controversia.

Vistos los preceptos antes citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de Su Majestad El Rey y en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que emana del pueblo y que nos confieren la Constitución y las leyes,

FALLAMOS:

Desestimar el recurso de apelación número 55/2017 interpuesto por la parte demandada, Ajuntament de **Barcelona**, contra la sentencia número 55/2017, de 10 de marzo, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de los de **Barcelona** y su provincia en su procedimiento ordinario número 67/2016, que se confirma por los fundamentos que se desprenden de la presente resolución. Sin imposición de costas procesales en esta segunda instancia.

Notifíquese esta sentencia a las partes comparecidas en el rollo de apelación, con indicación de que contra la misma cabe la interposición de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, conforme a lo previsto por los artículos 86 y siguientes y concordantes de la Ley 29/1998, siguiendo al efecto las indicaciones dadas por acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado mediante acuerdo de 19 de mayo de 2016 del Consejo General del Poder Judicial en el Boletín Oficial del Estado número 162, de fecha 6 de julio de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, y, y una vez gane firmeza, líbrese y remítase certificación de la misma, junto a los autos originales, al Juzgado provincial de procedencia, acusando el oportuno recibo.

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

E/

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