



Roj: **STS 4278/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:4278**

Id Cendoj: **28079130022018100260**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **04/12/2018**

Nº de Recurso: **6482/2017**

Nº de Resolución: **1719/2018**

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

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 10678/2017,**  
**ATS 2351/2018,**  
**STS 4278/2018**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.719/2018**

Fecha de sentencia: 04/12/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6482/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/11/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.9

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

Transcrito por: MMS

Nota:

R. CASACION núm.: 6482/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1719/2018**

Excmos. Sres.

D. Angel Aguallo Aviles, presidente

D. Francisco Jose Navarro Sanchis



D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 4 de diciembre de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6482/2017, interpuesto por la letrada del Ayuntamiento de Madrid, en nombre y representación del Ayuntamiento de Madrid, contra la sentencia de 5 de octubre de 2017, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que estimó el recurso de apelación núm. 291/2017 interpuesto por Valmarcasa Constructores Promotores S.L., frente a la sentencia de 27 de febrero de 2017 del Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 8 de Madrid en el recurso 293/2016, sentencia de instancia que revoca, procediendo a anular la liquidación tributaria girada por el impuesto sobre incremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana "IIVTNU". Ha sido parte recurrida Valmarcasa Constructores Promotores S.L., representada por el procurador don Jaime Pérez de Sevilla Guitard y defendida por el letrado don Agustín Regojo Dans.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 5 de octubre de 2017 por la sección novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, estimatoria del recurso de apelación núm. 291/2017.

Los hitos procesales del litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

La sentencia apelada -dictada por el Juzgado Contencioso-Administrativo nº 8 de Madrid en el procedimiento ordinario en el recurso 293/2016 desestimó el recurso contra la liquidación definitiva por "IIVTNU" al considerar que la parte recurrente, a la que correspondía la carga de la prueba, no acreditó la ausencia del hecho imponible generador del impuesto ni la existencia de incorrecciones en la liquidación efectuada por la Administración.

Por su parte, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid entendió que los recientes pronunciamientos del Tribunal Constitucional conducían, en todo caso, a la estimación del recurso con anulación de la liquidación impugnada, pese a que la representación procesal de Valmarcasa Constructores Promotores S.L. centrara su argumentación en el escrito de apelación en que al habersele rechazado la posibilidad de practicar una prueba pericial en la instancia no pudo demostrar, en realidad, que en el presente caso no se había producido una plusvalía como consecuencia de la transmisión del referido inmueble.

Por tanto, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid estimó el recurso de apelación, rechazando la posibilidad misma de mantener el impuesto sobre la base de la STC nº 59/2017, sin entrar a valorar el criterio de la juez de instancia, relativo a analizar si se había producido o no una plusvalía de manera efectiva y acreditada, como presupuesto para la sujeción al impuesto.

### SEGUNDO.- Hechos del litigio y controversia jurídica.

1. - Los hechos sobre los que ha versado el litigio, sintéticamente expuestos, derivan de una liquidación de 1.025.189,25 €, en concepto de impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana "IIVTNU" por la venta del local comercial número uno sito en la C/ Gran Vía número 48 de Madrid, que la recurrente, Valmarcasa Constructores-Promotores S.L, realizó mediante escritura pública de 9 junio 2014 a GLL BVK GRAN VIA S.L POR importe de 54.000.000 €.

2.- Tanto ante el Juzgado Contencioso-Administrativo nº 8 de Madrid como ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Valmarcasa Constructores Promotores S.L desarrolló principalmente su argumentación contra la liquidación sobre la base de considerar que no había obtenido ninguna plusvalía por el incremento de valor del terreno correspondiente al inmueble transmitido.

3.- Como se expresa en el antecedente anterior, el Juzgado Contencioso-Administrativo nº 8 de Madrid desestimó dicha línea argumental considerando que la parte actora no había aportado elemento probatorio alguno (a) que permitiera corroborar el precio de adquisición en el año 2008 de la totalidad de la finca, lo que impide realizar comparación alguna con el precio de venta del local comercial en el año 2014 (b) que permitiera acreditar el precio individual y de mercado que poseía el local comercial en el momento de su compra y de su



venta, al considerar que los informes de valoración presentados efectuaron una tasación total del inmueble y se emitieron con finalidad de garantía hipotecaria o prestataria y que (c) aun considerando válidos dichos informes, su examen permite apreciar que desde el año 2007 al año 2013, la totalidad de la finca experimentó un aumento de valor de más de 59.000.000 €

4.- No obstante, como también se ha expresado, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, sin entrar a examinar la cuestión fáctica relativa a si se había producido la plusvalía que negaba Valmarcasa Constructores Promotores S.L, mantuvo el pronunciamiento anulatorio de la liquidación, sobre la base de la STC nº 59/2017.

5.- Consecuentemente, la controversia jurídica en sede casacional versa sobre el alcance de la declaración de inconstitucionalidad, contenida en la STC 59/2017, de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, en particular, si dicha inconstitucionalidad 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 o si, por el contrario, resulta posible entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación que exprese o no la capacidad económica del contribuyente.

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

La letrada del Ayuntamiento de Madrid, en la representación legal que legalmente ostenta, mediante escrito de fecha 31 de octubre de 2017 preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 5 de octubre de 2017 por la Sección Novena de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, el Ayuntamiento de Madrid, adujo infracción de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo) ["TRLHL"], porque, en su opinión, el juez de instancia realiza una interpretación de la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017 (ES:TC:2017:59), que determina la aplicación absoluta de los citados artículos.

Razona que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la sentencia, argumentando que a través de una interpretación de inconstitucionalidad radical y absoluta de los artículos 107.1 y 107.2.a) TRLHL, se anula la liquidación, incurriendo en un error interpretativo de la doctrina constitucional, por cuanto el pronunciamiento de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2.a) debe entenderse "únicamente en la medida que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica".

La Administración recurrente aduce también que la sentencia impugnada fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas del **Derecho** estatal o de la Unión Europea en las que se sustenta el fallo, contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [ artículo 88.2.a) LJCA]. Trae a colación para corroborarlo las sentencias dictadas por las Salas de lo Contencioso administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia de Extremadura, de 13 de julio de 2017 (recurso de apelación 128/2017; ES:TSJEXT:2017:916); de Castilla y León, sede de Burgos, Sección Segunda, de 9 de junio de 2017 (recurso de apelación 2/2017; ES:TSJCL:2017:2339), y de la Comunidad Valenciana, Sección Tercera, de 6 de julio de 2017 (recurso de apelación 3/2017; ES:TSJCV:2017:4675).

Mantiene el Ayuntamiento que la sentencia recurrida sienta una doctrina sobre las normas de **Derecho** estatal en las que se fundamenta el fallo gravemente dañosa para los intereses generales [ artículo 88.2.b) LJCA], porque obliga al Ayuntamiento de Madrid a llevar a cabo un procedimiento de devolución de ingresos indebidos (evidentemente, si la deuda estaba pagada), para, posteriormente, una vez que el legislador acometa el mandato del Tribunal Constitucional y regule los supuestos de incremento de valor, reabrir el expediente y proceder a liquidar de nuevo, en caso de tratarse de un supuesto que no encaje dentro de los que el legislador regule como de no sujeción al IIVTNU.

La Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, tuvo por preparado el recurso mediante auto de 8 de noviembre de 2017, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante esta Sala Tercera.

La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 9 de marzo de 2018, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

" [...] Determinar si, para garantizar la seguridad jurídica ( artículo 9.3 CE), la **igualdad** en la aplicación de la ley ( artículo 14 CE) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria ( artículos 31.3 y 133.1 y 2

CE), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del **derecho** a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el IIVTNU, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpressiva de capacidad económica, como deriva de la tesis que sostiene la Sala *a quo*.

[...] Identificar como normas jurídicas que en principio serán objeto de interpretación los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, atendida la declaración de inconstitucionalidad contenida en las sentencias del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo."

#### **CUARTO.- Interposición del recurso de casación y escrito de oposición.**

La letrada consistorial del Ayuntamiento de Madrid interpuso recurso de casación mediante escrito de 23 de abril de 2018, que observa los requisitos legales, en que indicaba que la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, incurre en un error interpretativo de la doctrina constitucional, en cuanto al alcance del pronunciamiento de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, declarada por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017.

Sostiene el Ayuntamiento recurrente, que el pronunciamiento de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2.a) debe entenderse "únicamente en la medida que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica".

Señala, asimismo, la vulneración del principio de seguridad jurídica ( artículo 9.3 de la Constitución) al entender que la sentencia impugnada está realizando una interpretación diferente a la contenida en distintas sentencias de Tribunales Superiores de Justicia que, en su opinión, se ajustan en mayor medida a los términos de la declaración de la STC 59/2017 en orden al alcance material u objetivo de la nulidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLHL.

Solicita al Ayuntamiento en su escrito de interposición, que se case la sentencia de 5 octubre de 2017 de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, al haber infringido los preceptos anteriormente citados, y que se declare ajustadas a **derecho** la resolución administrativa impugnada en la instancia.

El procurador D. Jaime Pérez de Sevilla y Guitard, en nombre y representación de Valmarcasa Constructores Promotores S.L., presentó escrito de oposición el 19 de junio de 2018, expresando que tras la STC 59/2017, de 11 de mayo, ya no es posible mantener una interpretación conforme a la Constitución española de los preceptos a los que se refiere la expresada sentencia, preceptos que no deben producir ningún efecto pues lo contrario supondría reconstruir la norma en contra del sentido que se le quiso dar; señala que determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que sólo corresponde al legislador, y concluye que la declaración de inconstitucionalidad de los referidos artículos del TRLHL obliga a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del **derecho** a la devolución de los ingresos indebidos sin entrar a valorar la existencia en cada caso de una situación inexpressiva de incapacidad económica al haber sido expulsados del ordenamiento jurídico los referidos artículos; termina suplicando que se desestime el recurso de casación, con imposición de costas a la recurrente.

#### **QUINTO.- Señalamiento para votación y fallo y deliberación del recurso.**

De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 27 de junio, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo

Por providencia de fecha 24 de septiembre 2018 se designó como Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 20 de noviembre de 2018, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

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

Como ha quedado expresado en los antecedentes de hecho, la controversia jurídica que plantea el Ayuntamiento de Madrid en casación consiste en determinar si la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Novena) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 5 de octubre de 2017 - que estimó el recurso de apelación interpuesto por dicho Valmarcasa Constructores Promotores S.L., contra la sentencia de 27 de febrero de 2017 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 8 de Madrid,



desestimatoria del recurso interpuesto contra una liquidación de 1.025.189,25 €, concepto IIVTNU- 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 con relación a 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.

A tal efecto, debemos hacer referencia a la reciente sentencia de esta Sala y Sección de 9 de julio último, pronunciada en el recurso de casación nº 6226/2017 (ES:TS:2018:2499), en sentido desestimatorio, puesto que en ella se plantean y resuelven cuestiones idénticas en lo sustancial a las que en este recurso de casación han sido objeto de debate.

Sin embargo, en este recurso de casación, la Sala Contencioso-Administrativa del TSJ de Madrid, a diferencia de lo que decidió, en vía de apelación, la Sala Contencioso- Administrativa del TSJ de Aragón -cuya sentencia constituyó el objeto de impugnación en el recurso de casación aludido (el nº 6226/2017)-, ha mantenido que la STC nº 59/2017 debía ser interpretada en un sentido expansivo conforme al cual quedaba privada de operatividad la posibilidad misma de mantener el impuesto, esto es, abstracción hecha de que el acto de transmisión del inmueble hubiera puesto de manifiesto un incremento o una minusvalía patrimonial, pues la tesis que se infiere de la sentencia aquí impugnada es la de que tal circunstancia resulta indiferente.

**SEGUNDO. - Remisión a los razonamientos expresados en la sentencia de esta Sala nº 1163/2018, de 9 de julio, que resuelve el recurso de casación nº 6226/2017 .**

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

Dice así la STS de 9 de julio de 2018 (recurso de casación nº 6226/2017):

"[...] 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 la 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) 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 B... 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 "[t]endencia 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.

Será objeto de interpretación los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, atendida la declaración de inconstitucionalidad contenida en las sentencias del Tribunal Constitucional 26/2017 y 59/2017, de 16 de febrero y 11 de mayo, respectivamente".

Una vez planteados los términos del debate, la Sala dio respuesta, en tal sentencia, en sus fundamentos jurídicos segundo a quinto, a las interrogantes suscitadas por el auto de admisión en relación con la interpretación del alcance invalidatorio proyectado por la antedicha STC 59/2017 sobre los preceptos del TRLHL afectados por la cuestión de inconstitucionalidad. Procede, en consecuencia, reproducir *ad pedem litterae* y en su integridad los fundamentos segundo a quinto de nuestra sentencia de 9 de julio de 2018:

"[...] SEGUNDO. El fallo y el fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017.

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

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

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



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

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

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

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

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

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

En la determinación del alcance de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 , en un primer momento, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid -en sentencia de 19 de julio de 2017 (rec. apelación 783/2016)- y, posteriormente, otros Tribunales Superiores de Justicia [entre otros, de Castilla y León, con sede en Burgos, sentencia de 22 de septiembre de 2017 ( rec. 21/2017); de Galicia, sentencia de 14 de julio de 2017 ( rec. 15002/2017); de Cataluña, sentencia de 21 de diciembre de 2017 ( rec. 100/2017); y de Navarra, sentencia de 6 de febrero de 2018 ( rec. 535/2016 )], han venido anulando sistemáticamente las liquidaciones dictadas en relación con el IIVTNU -con independencia de que las mismas se hubieran practicado sobre la base de situaciones expresivas o 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 STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad total o absoluta de todos los preceptos mencionados en el fallo** que, en consecuencia, no han quedado -o, al menos, no todos ellos ni en la totalidad de los supuestos en los que resultan aplicables- completamente expulsados del ordenamiento jurídico; **(2) ni puede afirmarse que, a día de hoy, la prueba de la existencia o no de plusvalía susceptible de ser sometida a imposición y el modo de llevar a cabo la cuantificación del eventual incremento de valor del terreno carecen de la debida cobertura legal** en contra de las exigencias que dimanarían de los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley tributaria ( artículos 31.3 y 133.1 CE); **(3) ni es cierto que dicha valoración de la prueba y la determinación del importe del eventual incremento de valor del terreno no pueden corresponder al aplicador del Derecho**; **(4) ni, en fin, resulta acertado concluir que, hasta tanto se produzca la intervención legislativa que ha reclamado el máximo intérprete de la Constitución en la STC 59/2017, no cabe practicar liquidación alguna del IIVTNU** (o, procede, en todo caso, la anulación de las liquidaciones y el reconocimiento del **derecho** a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones correspondientes al IIVTNU, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación reveladora de capacidad económica).

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

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

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

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



107.2 a) del TRLHL y, en consecuencia, de demostrar la improcedencia de liquidar y venir obligado al pago del IIVTNU en ciertos casos).

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

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

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

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

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

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

2.3.- Y, en tercer lugar -pero no por ello menos importante-, no compartimos la doctrina sentada, por primera vez, en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017 y reiterada, posteriormente, por el mismo órgano jurisdiccional y por otros Tribunales Superiores de Justicia, porque priva absolutamente



de sentido al fallo de la STC 59/2017, que venimos comentando. En efecto, atribuyendo en exclusiva y en todo caso al legislador la forma de determinar la existencia o no de un incremento de valor del terreno susceptible de ser sometido a tributación y negando al aplicador del **Derecho** la posibilidad de valorar la prueba aportada por el contribuyente (de existencia de una minusvalía o decremento de valor del terreno enajenado), se desnaturaliza completamente el fallo de la Sentencia, pues únicamente si se permite al contribuyente probar la inexistencia de plusvalía y al aplicador del **Derecho** valorar la prueba aportada por el contribuyente el fallo de la STC 59/2017 puede cumplirse en sus términos estrictos; en particular, resulta posible inaplicar el IIVTNU únicamente en la medida en que se someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

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

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

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

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

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

De la interpretación del alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 que acabamos de efectuar (parcial en lo que se refiere a los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL y total en relación con el artículo 110.4 del TRLHL) resultan, en esencia, tres corolarios: (1) primero, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana ex artículo 110.4 del TRLHL, puede el obligado tributario demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor y, por ende, que



no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria principal correspondiente al IIVTNU; (2) segundo, demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del **derecho** a la devolución); y (3) tercero, en caso contrario, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor). En relación con este último supuesto, esta Sala es consciente de que pudieran darse casos en los que la plusvalía realmente obtenida por el obligado tributario fuera tan escasa que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL pudiera suscitar dudas desde la perspectiva del artículo 31.1 CE. La cuestión, sin embargo, no se nos ha planteado aún y tampoco ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017.

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

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

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

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

La resolución judicial recurrida en casación ha interpretado, pues, de manera correcta el ordenamiento jurídico al considerar que la STC 59/2017 permite no acceder a la rectificación de las autoliquidaciones del IIVTNU y, por tanto, a la devolución de los ingresos efectuados por dicho concepto, en aquellos casos en los que no se acredita

por el obligado tributario la inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, supuestos en los que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL resultan plenamente constitucionales y, por consiguiente, los ingresos realizados por el contribuyente, debidos.

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

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

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

Y, a mayor abundamiento, señaló, asimismo, en el FJ 9 de esta Sentencia que "tanto la referencia al "valor real" (...)- cuanto la existencia de estos medios tasados de comprobación para determinarlo, permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del bien transmitido o del **derecho** que se constituya o ceda o, lo que es igual que, en detrimento de la reserva de ley recogida en el art. 133.1 CE , le esté permitiendo cuantificar, sin límite alguno, un elemento esencial del tributo. Estamos aquí, como en otros supuestos [ STC 233/1999, de 16 de diciembre , FJ 19 a)], ante una fórmula -el "valor real"- que impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que 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 dimanar 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 prius fáctico para la aplicación de la regla objetiva de cálculo prevista en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (que únicamente han quedado en vigor para estos casos) -no un elemento esencial que sirva para cuantificar el impuesto como sucede en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales- cuya concurrencia resulta perfectamente constatable sobre la base del empleo de los medios de comprobación que establece la LGT en los artículos 105 y siguientes de la LGT , medios que permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del terreno onerosamente transmitido en detrimento de la reserva de ley recogida en los artículos 31.3 y 133.1 CE .

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

Conforme a reiterada jurisprudencia constitucional "la seguridad jurídica ha de entenderse como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados, procurando 'la claridad y no la confusión normativa' ( STC 46/1990, de 15 de marzo , FJ 4), y como 'la expectativa razonablemente fundada del



ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del **Derecho**' ( STC 36/1991, de 14 de febrero , FJ 5). En definitiva, sólo si en el ordenamiento jurídico en que se insertan, y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en **Derecho**, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica" ( STC 96/2002, de 25 de abril , FJ 5; o STC 93/2013, de 23 de abril , FJ 10)" [ STC 84/2015, de 30 de abril , FJ 3 b)].

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

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

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

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

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

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

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



27 de febrero, FJ 6 ; 295/2006, de 11 de octubre , FJ 5; y, más recientemente, SSTC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 5 ; 60/2015, de 18 de marzo, FJ 4 ; y 77/2015, de 27 de abril , FJ 3 a)].

Pues bien, es evidente que, tras la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL contenida en la STC 59/2017 , el principio de **igualdad** tributaria no "obliga en todo caso -reproducimos en este punto el interrogante planteado en la cuestión casacional objetiva fijada en el auto de admisión- a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del **derecho** a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpressiva de capacidad económica". Y es que, si así fuera, se estaría atribuyendo la misma consecuencia jurídica -esto es, la inaplicación del impuesto- a supuestos disímiles -en unos casos se habrían sometido a tributación en el IIVTNU manifestaciones de riqueza existentes (plusvalías reales) y en otros no (minusvalías efectivas)- y, por ende, se estaría aplicando el corolario que dimana del mandato constitucional de **igualdad** en casos en los que este principio, simplemente, no resulta aplicable. Como ha reiterado incesantemente el Tribunal Constitucional, ni la **igualdad** que reclama el artículo 14 CE , ni la que impone el artículo 31.1 CE se aplican a supuestos de falta de identidad de los términos de comparación. Y resulta obvio que en el caso que nos ocupa los términos de comparación serían disímiles.

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 "imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica ( SSTC 26/2017, FJ 7 , y 37/2017 , FJ 5)". Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017 , la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL [...]."

### TERCERO.- Contenido interpretativo de esta sentencia.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión, lo que debemos hacer necesariamente por remisión íntegra a la interpretación plasmada en el fundamento séptimo de la sentencia de 9 de julio último.

Así, a la cuestión formulada por el auto de admisión como necesitada de esclarecimiento, consistente en "... [D]eterminar si, para garantizar la seguridad jurídica ( artículo 9.3 de la Constitución ), la **igualdad** en la aplicación de la ley ( artículo 14 de la Constitución ) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria ( artículos 31.3 y 133.1 y 2 de la Constitución ), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1 , 107.2 a ) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales , aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo , obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del **derecho** a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpressiva de capacidad económica, como defiende el juzgador de instancia...", hemos de efectuar una remisión total a lo que al respecto señala dicho fundamento séptimo.

### CUARTO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A la vista de todo lo expresado, sobre la base de nuestra sentencia de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación nº 6226/2017, procede declarar lo siguiente:



1) La sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Novena) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 5 de octubre de 2017, dictada en el recurso de apelación núm. 291/2017, debe ser casada y anulada, en tanto contiene un criterio contrario al que hemos establecido, ya que considera erróneamente que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, sobre determinación de la base imponible del impuesto municipal que nos ocupa, han sido expulsados de modo absoluto e incondicional del ordenamiento jurídico, criterio que hemos rechazado formalmente, al afirmar que "(tales artículos) ...a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial".

2) Tal anulación nos sitúa directamente frente al análisis de la pretensión que, desestimada en la instancia, se defendió por la recurrente en apelación y, a estos efectos, conviene realizar las siguientes puntualizaciones.

Como hemos expresado anteriormente, la controversia jurídica que subyace en el presente recurso de casación, una vez descartada la denominada tesis maximalista, es la relativa a determinar si la transmisión del local sito en C/Gran Vía 48 ha puesto de manifiesto una plusvalía o, en su caso, una minusvalía, por lo que respecta al valor del terreno.

Esta cuestión se reduce, en consecuencia, a determinar si hay prueba suficiente que permita llegar a dicha conclusión, lo que se relaciona con el interés casacional objetivo del presente recurso, en la medida que no resulta posible la exacción del tributo sin entrar a valorar, previamente, la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica.

Esta circunstancia diferencia, precisamente, este recurso de casación de otros que hemos resuelto recientemente, también interpuestos por el Ayuntamiento de Madrid contra sentencias dictadas en apelación por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia.

En efecto, frente al escenario al que nos conduce aquí la anulación de la sentencia dictada en apelación -valorar si se ha producido una plusvalía, con ocasión de la transmisión de un inmueble-, en aquellos otros recursos se acordó la retroacción de actuaciones al momento anterior de dictar sentencia en sede de apelación, por cuanto las cuestiones que allí planteaban las partes (tales como la caducidad del procedimiento de gestión o la proyección en el ámbito tributario del planeamiento urbanístico) resultaban manifiestamente ajenas al interés casacional objetivo, apreciado por los respectivos autos de admisión.

Sin embargo, no acontece aquí lo mismo, por cuanto Valmarcasa Constructores Promotores S.L. sostuvo tanto ante el Juzgado Contencioso-Administrativo nº 8 de Madrid como ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, la ilegalidad de la liquidación al considerar que no había obtenido ninguna plusvalía por el incremento de valor del terreno correspondiente al inmueble transmitido y, por eso, debemos entrar en el análisis de esta argumentación, matriz de su pretensión anulatoria.

Pues bien, a tenor de las reglas de la carga de la prueba a las que nos hemos referido en el fundamento jurídico quinto de la sentencia de 9 de julio de 2018, reproducida y ratificada en ésta, la recurrente no ha acreditado las magnitudes económicas que reflejen la disminución o minusvalía derivada de la transmisión lo que, a su vez, permitiría desplazar al Ayuntamiento la carga de acreditar que los valores de adquisición y de transmisión no se corresponden con los mantenidos por ella.

En efecto, debemos partir del hecho de que Valmarcasa Constructores Promotores S.L. adquirió por compra, escriturada el 24 enero 2008, el solar ubicado en el número 48 de la C/ Gran Vía de Madrid. Según su demanda presentada en la instancia, sobre el referido solar llevó a cabo la promoción de un edificio de viviendas, garajes y locales comerciales, uno de los cuales -concretamente, el local número uno - fue objeto de venta por importe de 54.000.000 €, mediante escritura pública de 9 junio 2014.

Llama la atención que no se aportase la escritura pública de adquisición del solar, esto es, la escritura de 24 enero 2008, a la que se alude en el expediente administrativo, pero más aún que la actora omita poner de manifiesto, incluso, el precio de la compra.

La sala no ignora la explicación consignada en la demanda por la recurrente relativa a que "no hay por tanto un precio de compra del local y un precio de venta a posteriori del mismo: hay una compra del suelo, y el desarrollo de una promoción de un edificio, en el que se comprende, entre otros, el local objeto de litis." Sin embargo, tampoco ignora que omitir la presentación de la escritura de adquisición resulta difícil de suplir a través de un informe de valoración (que obra al folio 51 y ss del expediente) emitido por la entidad EUROVAL en fecha 22 de diciembre de 2007 (es decir, aproximadamente un mes antes de la adquisición por parte de la recurrente del referido solar), que fija el valor del solar en 120.071.447 € cuando, ciertamente, no resulta directamente comparable la magnitud económica de la adquisición de un solar con la magnitud -también económica-, de venta de un local tras la constitución del edificio en régimen de propiedad horizontal, derivado de la promoción efectuada por la recurrente sobre dicho solar.



Ahora bien, aun admitiendo la dificultad que comporta en el marco del precio de la venta, determinar los costes repercutibles al local vendido sobre la base de una relación proporcional entre el terreno (suelo) que ocupa respecto de la totalidad del suelo adquirido (edificado), lo cierto es que la parte ni siquiera ha intentado mostrar esa relación proporcional que permitiera comparar dichas magnitudes y, en su caso, corroborarlas en el proceso desconociendo el principio de facilidad probatoria.

Es cierto que, la parte propuso una prueba pericial y, que fue inadmitida en la instancia, inadmisión que combatió en el recurso de apelación. Sin embargo, dado que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid no se pronunció al respecto, cabe considerar ahora que fue correctamente inadmitida por la juez de instancia, conforme se razona a continuación.

En este sentido, debemos fijar nuestra atención en los artículos 336 y 337 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que se refieren a la aportación de dictámenes de peritos designados por la propia parte y que, como correctamente argumentan los autos de la juez de instancia de 28 diciembre 2016 y de 20 enero 2017, deberían haberse aportado con la demanda o con la contestación, sin perjuicio de que, de no resultar posible presentarlos en ese momento, siga recayendo sobre la parte la obligación de expresar -también en la demanda o en la contestación- los dictámenes de los que pretenda valerse, y que habrá de aportar, para su traslado a la contraria, en cuanto dispongan de ellos, y en todo caso cinco días antes de iniciarse la audiencia previa al juicio ordinario o de la vista en el verbal.

Pues bien, en este caso, el juzgado advirtió de forma correcta que "la parte actora no ha indicado ni las razones por las que no podía demorar la interposición del recurso contencioso-administrativo a la obtención del dictamen pericial, ni los motivos que han imposibilitado la presentación del informe pericial anunciado junto con su escrito de demanda. Asimismo, debe hacerse constar que el escrito de demanda fue presentado con fecha de siete de noviembre de dos mil dieciséis y, durante el periodo de tiempo transcurrido hasta el momento, la parte actora ni ha aportado el informe pericial anunciado, ni ha manifestado ante este órgano judicial la causa de su imposibilidad" (auto de inadmisión de la prueba de 28 diciembre 2016) y que "únicamente se permite la aportación de los dictámenes periciales al menos cinco días antes de la audiencia previa o el juicio en los supuestos en los que la parte haya consignado en la demanda las razones que le impiden presentarlos junto con dicho escrito inicial" (auto de 20 enero 2017, que desestima la reposición contra el auto anterior), razones que, efectivamente, nunca fueron puestas de manifiesto en la demanda ni en el recurso de reposición contra la inadmisión de dicha pericial ni tampoco en el recurso de apelación en el que, si bien se queja contra la expresada inadmisión, aduce que el órgano judicial de instancia vulneró el artículo 231 LEC (por no dar trámite de subsanación) sin desplegar una fundamentación del motivo que le impidió aportar dicha pericial en la demanda pues, evidentemente no lo es, el estar *a expensas del recibimiento a prueba*, como sugirió la recurrente en su escrito de apelación.

En este contexto, la inadmisión de la pericial se encuentra avalada específicamente por nuestra jurisprudencia -cabe citar, entre otras, la STS, sec. 5ª, de 3 marzo 2015, rec. 3649/2012-, que considera que no se ha producido indefensión ante la inadmisión de una prueba pericial no aportada ni solicitada en el momento procesal oportuno, evocando la sentencia de 7 de marzo de 2013, de la Sala Primera de este Tribunal Supremo, rec. 1887/2010, en la que se enfatiza que los principios de contradicción, de interdicción de la indefensión y de **igualdad** de armas en el proceso exige que las partes tengan conocimiento desde el inicio del procedimiento de todos los elementos sustanciales en que la parte contraria funda su pretensión, apuntando específicamente, además, que el pretexto de la premura y laboriosidad en la redacción de la demanda no acredita la imposibilidad de obtener el informe pericial para aportarlo con la misma.

En definitiva, el **derecho** de tutela efectiva de la recurrente no parece haberse resentido como consecuencia de la inadmisión de dicha prueba pericial, en la medida que obtuvo una respuesta correctamente motivada a su pretensión al respecto por parte del juzgado. Es más, a través del recurso de reposición tuvo la oportunidad de aducir las razones que impidieron su presentación en la demanda, por lo que, en la medida que la denegación de su admisión encuentra su fundamento en los artículos 336 y 337 LEC, no cabe apreciar indefensión. Como ha recordado el Tribunal Constitucional "para que la indefensión alcance dimensión constitucional, es necesario que sea imputable y que tenga su origen inmediato y directo en actos u omisiones de los órganos judiciales; esto es, que sea causada por la incorrecta actuación del órgano jurisdiccional, estando excluida del ámbito protector del artículo 24 de la constitución la indefensión debida a la pasividad, desinterés, negligencia, error técnico o impericia de la parte..." (Por todas, STC 179/2014, del 3 noviembre)

Tampoco pueden compartirse los alegatos esgrimidos en el escrito de apelación, donde se ponía de manifiesto que, propuesta la prueba pericial en el escrito de demanda, debió admitirse o rechazarse en el decreto de admisión de la demanda o, en su caso, denunciar la falta de justificación de la no aportación y requerir la subsanación de lo que podría considerarse un defecto procesal, a los efectos del artículo 231 LEC.



En efecto, no coincidimos con dichas apreciaciones toda vez que el juzgado de lo contencioso administrativo obró conforme al artículo 60 LJCA, esto es, inadmitió la prueba pericial mediante auto de 28 diciembre 2016, después de haber dado traslado de la demanda a la Administración y haber presentado ésta su contestación.

Por otro lado, tampoco resultaría aplicable el artículo 231 LEC ("el Tribunal y el Letrado de la Administración de Justicia cuidarán de que puedan ser subsanados los defectos en que incurran los actos procesales de las partes.") pues, en su caso, habría que estar al artículo 138 LJCA, cuya invocación tampoco hubiese producido el pretendido requerimiento de subsanación al no estar en presencia de un acto procesal que adolezca de un defecto, sino ante omisiones de la propia parte en la elección de las posibilidades que la ley le ofrece a tenor de los artículos 336 y 337 LEC.

En cuanto al resto de documentación a valorar, obra en el expediente administrativo (folio 83 y ss) otro informe de valoración de fecha 23 de septiembre de 2013 en el que el inmueble se estima en 179.320.429,20 €, de los que, según la parte recurrente, 100.520.984 € correspondían al valor del suelo, inferior -según aduce- a los 120.000.000 € en los que el solar fue tasado en 2007.

Pues bien, frente a ello debe advertirse, primero, que el informe de 2013 no es coetáneo a la venta ulterior (pues entre su emisión y la escritura de transmisión del local transcurrieron casi nueve meses); segundo, que dicho informe no habilita la apreciación de una disminución de valor del suelo correspondiente únicamente al local transmitido, pues con independencia de que en la tasación de 2007 únicamente se tasara el solar (el suelo) y que en 2013 la valoración comprendiese el suelo y el vuelo (el edificio en construcción), en ambos informes se evaluó una magnitud global, la correspondiente a todo el inmueble comprendido en Gran Vía 48 que, por lo demás, ni siquiera en la fecha en que fue emitido el último de los informes de tasación (23 de septiembre de 2013) se encontraba dividido en régimen de propiedad horizontal, cuya constitución acaeció casi tres meses más tarde, mediante escritura de 13 de diciembre de 2013.

Consecuentemente, procede desestimar el recurso de apelación con la consecuencia de mantener la desestimación del recurso contencioso administrativo.

#### **QUINTO. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

A tenor del artículo 139.2 LJCA, respecto de las costas de la apelación, si bien se desestima dicho recurso de apelación, debido a que la nueva jurisprudencia constitucional que se proyecta sobre la controversia jurídica, fue conocida entre la presentación del recurso de apelación y la sentencia recaída, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

### **FALLO**

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

**Primero.** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia, por remisión al fundamento séptimo de nuestra sentencia de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación nº 6226/2017.

**Segundo.** Declarar haber lugar al recurso de casación núm. 6482/2017, deducido por la letrada del Ayuntamiento de Madrid, en nombre y representación del mismo, contra la sentencia de 5 de octubre de 2017, dictada en apelación por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, sentencia que se casa y anula.

**Tercero.** Desestimar el recurso de apelación núm. 291/2017 interpuesto por Valmarcasa Constructores Promotores S.L., frente a la sentencia de 27 de febrero de 2017 del Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 8 de Madrid que desestimó su pretensión anulatoria frente a liquidación tributaria de 1.025.189,25 €, en concepto de impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana "IIVTNU" por la venta del local comercial número uno sito en la C/ Gran Vía número 48 de Madrid.

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

**Quinto.** No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de apelación.

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

Así se acuerda y firma.

D. Angel Aguallo Aviles D. Francisco Jose Navarro Sanchis



D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ