

**JUZGADO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 1 DE VALENCIA**

N.I.G.:46250-45-3-2018-0006010

Procedimiento: Procedimiento Abreviado [PAB] - 000463/2018-C

Sobre:

De: D/ña. [REDACTED]

Contra: AYUNTAMIENTO DE BURJASOT

D. JOSÉ EUGENIO VALERO LOPEZ, Letrado de la Administración de Justicia, con destino en JUZGADO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 1 DE VALENCIA.

**POR EL PRESENTE HAGO CONSTAR:** Que en los autos de Procedimiento Abreviado [PAB] - 000463/2018 ha recaído SENTENCIA 27/19, del tenor literal:

**JUZGADO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 1 DE VALENCIA****SENTENCIA Nº 27/19**

En Valencia a siete de febrero de dos mil diecinueve.

Visto por Dña. MERCEDES GALOTTO LOPEZ, Magistrada-Juez del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número Uno de Valencia, el presente Procedimiento Abreviado 463-18 interpuesto por D<sup>a</sup> [REDACTED] contra la desestimación presunta del AYUNTAMIENTO DE BURJASOT, del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación tributarias correspondientes a IVTNU. Interviene como demandado el AYUNTAMIENTO DE BURJASOT asistido del Letrado Sr ALBERT GARRIDO

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Que la meritada representación de la parte actora interpuso recurso contencioso administrativo contra la desestimación presunta del AYUNTAMIENTO DE BURJASOT, del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación tributarias correspondientes a IVTNU.

**SEGUNDO.-** Que admitido a trámite el precitado recurso mediante decreto se convocó a ambas partes a una vista.

La parte demandante se ratificó en su demanda, oponiéndose la Administración defendiendo la legalidad de la liquidación a la que se remite.

**TERCERO.-** Que en la sustanciación del presente procedimiento se han observado

las prescripciones de la LJCA y demás de general y pertinente aplicación.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Constituye el objeto del presente recurso contencioso administrativo la desestimación presunta del AYUNTAMIENTO DE BURJASOT, del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación tributarias correspondientes a IVTNU..

La parte demandante en su escrito de impugnación considera que tras el dictado de la STCO de 11 de mayo 2017 no procede calcular el impuesto aplicando el art 107 TRLHL proponiendo un metodo de calculo alternativo (basado en la conocida sentencia del Jdo. C-A nº1 de Cuenca..

La Administración plantea la inadmisión del recurso ex arts 69 c) LJCA al no haber ampliado el recurso a la resolución expresa, y respecto al fondo defiende la legalidad de la liquidacion impugnada efectuada por la Administración a partir de los datos obrantes en el expediente.

En primer lugar indicar que debe rechazarse la causa de inadmisión invocada, siendo reiterada la doctrina jurisprudencial conforme a la cual no es necesaria la ampliacion expresa del recurso cuando la resolución desestimatoria es del mismo tenor que la desestimación presunta.

**SEGUNDO.-** El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. El artículo 104 del TRLRHL en su apartado 1 establece: "1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos".

El art 107 LHL dispone que "1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años. A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

.2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas: a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquel. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya

obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo. b) En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) anterior que represente, respecto de aquel, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. c) En la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) que represente, respecto de aquel, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificadas una vez construidas aquéllas. d) En los supuestos de expropiaciones forzosas, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor definido en el párrafo a) del apartado 2 anterior fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio.

3. Los ayuntamientos podrán establecer una reducción cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. En ese caso, se tomará como valor del terreno, o de la parte de éste que corresponda según las reglas contenidas en el apartado anterior, el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales dicha reducción durante el período de tiempo y porcentajes máximos siguientes: La reducción, en su caso, se aplicará, como máximo, respecto de cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales. La reducción tendrá como porcentaje máximo el 60 por ciento. Los ayuntamientos podrán fijar un tipo de reducción distinto para cada año de aplicación de la reducción. La reducción prevista en este apartado no será de aplicación a los supuestos en los que los valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva a que aquél se refiere sean inferiores a los hasta entonces vigentes. El valor catastral reducido en ningún caso podrá ser inferior al valor catastral del terreno antes del procedimiento de valoración colectiva. La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la reducción se establecerá en la ordenanza fiscal.

4. Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes: Período de uno hasta cinco años: 3,7. Período de hasta 10 años: 3,5. Período de hasta 15 años: 3,2. Período de hasta 20 años: 3.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes: El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento. El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor. Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1ª y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2ª, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período. Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado."

No se cuestiona, en este supuesto, la existencia del hecho imponible. Únicamente plantea el demandante el erróneo método de cálculo aplicado por la Administración.

La STCO 51/17 es clara a la hora de establecer sus conclusiones:

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

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 art. 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 art. 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 art. 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).

#### FALLO

...Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declarar que los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor..."

Partiendo de estas premisas, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, o el propio Tribunal Supremo como se puede deducir de sus sentencias de veintiuno y veintisiete de junio de dos mil diecisiete, conforme el tenor literal de dicha sentencia de once de mayo de dos mil diecisiete, del Tribunal Constitucional, que dispone que se considera el artículo 107 de la Ley de Haciendas Locales inconstitucional y nulo pero solo "en cuanto somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica", referencia que habría soslayado si hubiera considerado inaplicable por nulo el precepto señalado en toda condición y circunstancia, empleando otros términos como "al someter" y no expresiones que permiten no ya interpretar la ratio de su decisión, sino limitar su alcance, alcance inexistente si se considerara expulsado del ordenamiento jurídico dicho precepto.

Respecto a la posibilidad o no de liquidar el impuesto tras la STCO hay que acudir a la reciente sentencia del Pleno de la Sala TSJCV, st 1479/2017, de 16 de noviembre que concluye:

"Pues bien, sometido al Pleno sectorial tributario de las Secciones Tercera y Cuarta el criterio antedicho, se discrepa mayoritariamente del mismo, por considerar que el pronunciamiento de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 de Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, realizado por el Tribunal Constitucional en sus sentencias 26/2017, 37/2017 y 59/2017 no es de carácter absoluto ni supone la inconstitucionalidad del sistema normativo del IIVTNU (Capítulo II, Título II, Sección Tercera, Subsección sexta del TRLHL), sino viene condicionado a aquellos supuestos en los que exista decremento o minusvalía en el valor los terrenos transmitidos, tal como indica la parte dispositiva de dichas sentencias del TC, cuando deciden que "son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor".

En efecto, el propio Tribunal Constitucional, antes de pronunciar el fallo, efectúa la siguiente precisión:

"El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse

inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica»(SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5)".

El hecho imponible del IIVTNU (artículo 104 TRLHL) liga el nacimiento de la obligación de tributar a la transmisión de un terreno, que constituye una condición necesaria en la configuración del tributo, pero en modo alguno puede erigirse en una condición suficiente en un tributo cuyo objeto es el incremento del valor de un terreno, pues cuando no se ha producido ese incremento la capacidad económica pretendidamente gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica del artículo 31.1 Constitución Española.

Conviene recordar la sentencia nº 356, de 20-7-2015 (RAP 23/2015), del Pleno de esta Sala, que ya entonces afirmó que "...cuando la transmisión se efectúa por valor inferior al de adquisición, el titular sufre una pérdida económica y por tanto el supuesto no es subsumible en el ámbito del artículo 104 del TRLRHL, pues constituye el hecho imponible del IIVTNU el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos, que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión y en dicho caso no hay incremento de valor alguno.

La distinción conceptual hecho imponible-base imponible es clara: el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, en tanto que la base imponible es la magnitud establecida por Ley que expresa la medición del hecho imponible. Por lo que, partiendo de la referida distinción, la falta de materialización del hecho imponible (en definitiva, la falta de incremento de valor) impide la aplicación de las normas de determinación de la base imponible".

Por el contrario, dicha sentencia fijaba el criterio de exigir el IIVTNU en situaciones en las que se producía el hecho imponible en supuestos en que "...la transmisión se efectúa por valor superior al de adquisición, ya que aquí el titular obtiene una ganancia económica y, por tanto, el supuesto es subsumible en el ámbito del artículo 104 del TRLRHL, dado que constituye el hecho imponible del IIVTNU el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión, por lo que existiendo incremento, aún de escaso valor, se produce el hecho imponible y en consecuencia, ab initio, resulta de aplicación la regla objetiva de valoración del Art. 107 TRLHL, que determina que el incremento de valor gravado por este tributo no sea el real, sino el derivado de las reglas establecidas para el cálculo de la base imponible, que siempre arrojan una plusvalía positiva; plusvalía que aumenta conforme lo hacen los años de posesión del inmueble por su titular, con independencia del mínimo incremento del valor que en la realidad haya podido obtener el transmitente".

En igual sentido se han pronunciado de forma reiterada y uniforme las más recientes sentencias de la Sección Tercera nº 1329, de 31-10-2017 (RAP 52/2017), 1204, 19-10-2017 (RAP 44/2017), 1115, de 27-9-2017 (RAP 20/2017), 1037, de 20-9-2017 (RAP 29/2017), 1153, de 27-9-2017 (RAP 19/2017), 1155, de 4-10-2017 (RAP 49/2017), 812, de 6-7-2017 (RAP 3/2017), 775, de 28-6-2017 (RAP 14/2017), 717, de 17-6-2017 (RAP 17-6-2017) y 483, de 5-5-2017, entre otras muchas, y de la

Sección Cuarta (SS. 1197, de 26-7-2017 (RAP 77/2016), 469, de 23-3-2017 (RAP 46/2016), 464, de 22-3-2017 (RAP 44/2016), 446, de 10-3-2017 (RAP 28/2016), 849, de 23-11-2016 (RAP 15/2016), 752, de 2-11-2016 (RAP 30/2016), 517, de 16-9-2016 (RAP 6/2016) y 500, de 14-9-2016 (RAP 20/2016), muchas de ellas posteriores a dictarse las referidas sentencias del Tribunal Constitucional, por considerar compatible la doctrina de éste con la exigencia del IIVTNU en supuestos en los que se evidencia un incremento del valor de los terrenos que se transmiten.

Asimismo, la acreditación de la existencia del hecho imponible y la sujeción de la transmisión al tributo en cuestión debe regirse por las reglas de la carga de la prueba establecidas en los arts. 217 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil en el ámbito del proceso y del art. 105 de la Ley General Tributaria en vía administrativa, debiendo para ello partir de la construcción jurisprudencial general de que es la Administración quien tiene la carga de la prueba de la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlo, mientras que al sujeto pasivo le corresponde acreditar los hechos que le benefician (deducciones, no sujeciones, exenciones, bonificaciones y demás beneficios fiscales), de conformidad a las previsiones del art. 217, apartados 2 y 3 de la LEC.

Pues bien, trasladada dicha doctrina de la carga de la prueba al caso que nos ocupa, entendemos que el criterio probatorio razonable es que el sujeto pasivo del IIVTNU aporte un principio de prueba sobre la inexistencia de incremento del valor del terreno transmitido, siendo insuficiente la simple negación del hecho imponible y, una vez aportado algún elemento probatorio indicativo de tal circunstancia de hecho, es cuando a la Administración local, los Ayuntamientos, si pretenden cuestionar el decremento alegado, se les trasladaría la carga de probar la existencia de un efectivo incremento de valor del terreno.

En conclusión, consideramos necesario modificar el criterio puesto de manifiesto en los FFDD Quinto y Sexto de la sentencia 1404/2017 de la Sección Cuarta, y unificarlo mediante esta sentencia, por entender que el sistema normativo regulador del IIVTNU no es, con carácter general, contrario a la Constitución Española, en su configuración actual, siéndolo únicamente en aquellos supuestos en los que someta a tributación situaciones que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Una vez constatada la existencia del hecho imponible, resultarán de aplicación las reglas objetivas de cuantificación de la base imponible previstas en el artículo 107 del TRLHL. ..."

Continua señalando la sentencia en su fundamento séptimo que "... Sentadas las anteriores determinaciones, ni en la instancia ni en esta apelación se ha aportado ningún elemento, ni siquiera indiciario, que nos permita determinar la existencia de minusvalía o decremento en la transmisión por donación de la parcela controvertida, pues ningún dato se aporta al respecto, ni existe elemento probatorio alguno que haya valorado el período existente entre la adquisición y transmisión de la finca donada, con la finalidad de acreditar la inexistencia de incremento de valor. Y siendo así, el mero resultado cuantitativo del tributo y el uso de un valor catastral determinado no puede ser por sí solos indicativo de la inexistencia del hecho imponible del IIVTNU, que es el presupuesto de naturaleza jurídica y económica fijado por la ley y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria,

siendo la base imponible la magnitud establecida por ley que expresa la medición del hecho imponible...."

Y con mayor argumento hay que estar a la STS Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1163/2018 de 9 Jul. 2018, Rec. 6226/2017 que establece:

"PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional objetivo. El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, impugnada en casación por la representación procesal de la entidad BBVA, es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso interpretar cabalmente la STC 59/2017, sentencia que, recogiendo la jurisprudencia sentada en pronunciamientos recientes del propio Tribunal Constitucional en relación con normas forales de Guipúzcoa y Álava ( SSTC 26/2017, de 16 de febrero, y 37/2017, de 1 de marzo, respectivamente), declara inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL.

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

Tesis de 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 BBVA y, por consiguiente, la devolución de los ingresos derivados de aquella, con fundamento en que la entidad recurrente no ha acreditado que se produjera una minusvalía o la inexistencia de una plusvalía, en la hipótesis de que llegáramos a la conclusión de



que la tesis de la que parte la Sala de instancia es correcta, tendríamos necesariamente que aclarar a quién y con qué rigor corresponde, en principio, la referida prueba.

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

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

Aunque el citado auto de admisión, en expresión que ha tenido cierta acogida en la doctrina tributarista, adjetiva a la tesis que defiende una respuesta afirmativa a la cuestión con interés casacional objetivo como "maximalista", con independencia de cuál sea el criterio que finalmente adoptemos, prescindiremos de emplear tal calificativo, en la medida en que, según el Diccionario de la Real Academia, el maximalismo es la "[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.

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

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

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

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

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

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

En definitiva, por un lado, tanto en el fallo como en el fundamento jurídico 5, el máximo intérprete de nuestra Constitución deja muy claro que los artículos 107.1 , 107.2 a ) y 110.4 , todos ellos del TRLHL, son inconstitucionales y nulos, «pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor». Con lo que parece estar haciendo una declaración parcial de inconstitucionalidad, en tanto que recalca asimismo que el IIVTNU «no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual», sino que «[l]o es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones 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.

, 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].

Sí 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 TRLH

como es sabido -y a este respecto existe unanimidad en las exégesis que se han venido efectuando de la STC 59/2017-, los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL se declaran contrarios al texto constitucional (no entramos todavía en el alcance de esta declaración) porque, (1) estableciendo los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLHL una regla objetiva para el cálculo de la base imponible del impuesto en los casos de transmisión onerosa de terrenos cuya aplicación conlleva, en todo caso, la existencia de una plusvalía objeto de tributación, y (2) impidiendo el artículo 110.4

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

Así se encarga de puntualizarlo expresamente el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 3, in fine, de la STC 59/2017: «el tratamiento que los preceptos cuestionados de la Ley reguladora de haciendas locales -explica- otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE. En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3)».

Pues bien, siendo como es la vulneración del principio de capacidad económica la ratio decidendi de la inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017, carece de sentido -y, por ende, consideramos que el Pleno del Tribunal Constitucional no pudo pretender este efecto- que la nulidad de los preceptos cuya contradicción con la Constitución se denuncia se extienda también a supuestos en los que existe un incremento de valor del terreno y, en consecuencia, una manifestación de riqueza real o potencial cuyo gravamen resulta plenamente compatible con el 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.

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 inexpresivas de capacidad económica" ( SSTC 26/2017, FJ 7 ; y 37/2017 , FJ 5)»[letra a) del FJ 5 de la STC 59/2017 ].

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

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

Ciertamente, en el FJ 5.c) de la STC 59/2017 el Pleno del Tribunal afirma que, declarados contrarios al texto constitucional los preceptos denunciados del TRLHL, «la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto». Ahora bien, de esta atribución al poder legislativo de la competencia exclusiva para reformar el IIVTNU no puede inferirse que, hasta que el legislador no lleve a cabo semejante tarea, no puede probarse por el contribuyente -ni, en consecuencia, valorarse por el aplicador del Derecho- la inexistencia de plusvalía real susceptible de ser sometida a imposición, y ello por cuanto que esta prueba o, en su caso, la determinación del eventual incremento/decremento del valor del terreno que pudiera producirse, carecerían de la debida cobertura legal, en contra de las exigencias que dimanen 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 periodo impositivo correspondiente.

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

E 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 incapacidad económica ( SSTC 26/2017, FJ 7 , y 37/2017 , FJ 5)."», precisión esta última de la que se infiere inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía. Y esta premisa ha sido admitida también en la cuestión casacional que, con posterioridad al pronunciamiento del Tribunal Constitucional, fijó la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 , citado, en el que, presuponiendo que pesaba "sobre el legalmente considerado como sujeto pasivo la carga de acreditar la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del IIVTNU", consideró que tenía interés casacional objetivo la determinación de los medios concretos de prueba que debían emplearse para acreditar la concurrencia de esta última circunstancia.

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

3.- Aportada -según hemos dicho, por cualquier medio- por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía. Contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente, el obligado tributario dispondrá de los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial. En la vía contencioso- administrativa la prueba de

la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 LJCA y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 LJCA, de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

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

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

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

De hecho, en un asunto similar al que ahora enjuiciamos -referido también a la valoración de rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible-, pero no idéntico -en aquella ocasión, entre otras alegaciones, se aducía la vulneración del principio de legalidad sancionadora, cuyas exigencias, según reiterada jurisprudencia constitucional, son más estrictas que las que dimanarían de los artículos 31.3 y 133 CE -, el Pleno del Tribunal Constitucional consideró que remitir a la LGT los "medios" con arreglo a los cuales la Administración tributaria podrá comprobar el "valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible", resulta "aceptable desde la perspectiva del artículo 133.1 CE, es decir, desde un punto de vista estrictamente tributario" (no así, en cambio, "a la luz del principio -más estricto- de legalidad recogido en el artículo 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 dimanen 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)].

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

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

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

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

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA , procede

fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio:

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

2º) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene», o, dicho de otro modo, porque «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.

OCTAVO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la desestimación del recurso de casación deducido por la representación procesal de la entidad BBVA, pues la resolución judicial recurrida ha interpretado 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, debidos.

Sin que, frente a lo que pretende la entidad recurrente -al señalar que mientras que en sede judicial «BBVA sí que ha practicado prueba suficiente (documental y pericial) para acreditar y demostrar que el suelo no ha experimentado un incremento de valor», «el Ayuntamiento de Zaragoza no aportó esa prueba "exigible" para acreditar el incremento»-, este Tribunal pueda revisar la decisión de la Sala de instancia de apreciar, a la vista de las pruebas aportadas en el proceso por BBVA, la existencia «de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial», que, «por lo tanto, es susceptible de ser gravado por medio del tributo controvertido», no solo porque, como alega el Ayuntamiento de Zaragoza, se trata de una cuestión de valoración de la prueba que se sitúa extramuros de este recurso, salvo supuestos excepcionales que no se alegan en el recurso de casación, sino también porque excede de los límites de la cuestión con



interés casacional objetivo fijada en el auto de admisión de 5 de febrero de 2018."

La STS resuelve claramente la cuestión planteada al indicar que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, 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 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, mientras que el artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso porque, como señala la STC 59/2017, «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene», o, dicho de otro modo, porque «impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación 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.

Respecto a la concreta liquidación una vez constatado que ha existido incremento de valor, que en este caso no ha sido negado, la administración tributaria no puede aplicar una fórmula de cálculo distinta a la ley. No puede erigirse en legislador. El único método de cálculo es el establecido en el art 107 TRLHL, y esa es la norma aplicada por la administración, por lo que la liquidación debe confirmarse.

**TERCERO.-** En virtud del artículo 139 de la Ley 29/98 procede verificar condena en costas a la demandante.

### FALLO

**DESESTIMAR** el presente Recurso Contencioso Administrativo interpuesto por D<sup>a</sup> [REDACTED] [REDACTED] contra la desestimación del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación tributarias correspondientes a IVTNU. Todo ello con condena en costas a la DEMANDANTE.

Notifíquese esta resolución a las partes en los términos acordados, advirtiéndoles que contra la misma **no cabe interponer recurso de apelación**.

Así por esta mi sentencia de la que se expedirá testimonio para su unión a los autos, la pronuncio, mando y firmo.

**PUBLICACION.-** La anterior Sentencia ha sido dada, leída y publicada por el Ilmo Sr. Magistrado-Juez que la dicta, en el día de la fecha, estando celebrando Audiencia Pública. Doy fe.

Concuerta bien y fielmente con su original al que me remito y, para que así conste, extiendo y firmo el presente testimonio en JUZGADO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 1 DE VALENCIA, a siete de febrero de dos mil diecinueve.

**EL LETRADO DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA**

