

Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 13 de Madrid
C/ Gran Vía, 19 , Planta 3 - 28013

45029730

NIG: 28.079.00.3-2018/0008322

Procedimiento Abreviado 166/2018

Demandante/s: D./Dña. [REDACTED]

Demandado/s: AYUNTAMIENTO DE MAJADAHONDA
LETRADO DE CORPORACIÓN MUNICIPAL

SENTENCIA N° 330/2018

En Madrid, a 26 de noviembre de 2018.

Visto por mí, Ilmo. Sr. Don [REDACTED], Magistrado-Juez del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 13 de Madrid, el recurso contencioso-administrativo registrado con el número **166/2018** y seguido por el PROCEDIMIENTO ABREVIADO, sobre impuesto sobre incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Son partes en dicho recurso, como demandante Don [REDACTED] y Doña [REDACTED], representada y dirigida por Don [REDACTED] como demandada el Ayuntamiento de Majadahonda, representado por Don [REDACTED]

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La mencionada recurrente presentó escrito de demanda en el que, tras la exposición de los hechos y fundamentos de derecho que consideró oportunos en apoyo de su pretensión, terminó suplicando se dicte una Sentencia estimatoria del recurso interpuesto y las correspondientes declaraciones en relación con la actuación administrativa impugnada.

SEGUNDO.- Admitida a trámite la demanda, se dio traslado de la misma a la Administración demandada, señalándose día y hora para la celebración de vista, con citación de las partes a las que se hicieron los apercibimientos legales, habiéndose requerido a la Administración demandada la remisión del correspondiente expediente. A dicho acto de la vista que se celebró el día 21 de noviembre de 2018 compareció la parte recurrente, que afirmó y se ratificó en su demanda.

TERCERO.- En la sustanciación de las presentes actuaciones se han observado los preceptos y prescripciones legales en vigor. Se fija la cuantía del recurso en 12.955,06 euros.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna en el presente recurso la desestimación presunta del recurso de reposición interpuesto contra la Liquidación del IIVTNU (Referencia 0000717822-31) del ayuntamiento de Majadahonda, referida a la transmisión de la finca urbana en Calle [REDACTED]

SEGUNDO.- La parte demandante interesa se dicte una Sentencia estimatoria con la declaración de no ser conforme a Derecho la actuación administrativa impugnada, así como se ordene la devolución de lo ingresado más los intereses de demora. La demanda se fundamenta en que los recurrentes adquieren una vivienda en el año 2005 por 689.679,48 euros, para ser vendida en el año de 2017 por 680.000 euros. La demanda considera que está exenta del impuesto al no concurrir incremento de valor del terreno.

Por su parte, la Administración demandada, oponiéndose a la demanda, solicita la desestimación del recurso interpuesto por entender que la actuación impugnada es plenamente ajustada a Derecho. Considera el citado ayuntamiento que el citado ayuntamiento se limitó a aplicar escrupulosamente la ley, también se alega que la sentencia que declara la inconstitucional de determinados preceptos de la LHL no expulsa totalmente del ordenamiento dichos preceptos, sino es solo en cuando exista pérdida del valor de los terrenos, y se refiere al suelo no a la construcción que sobre ella se asienta. En cualquier caso, la jurisprudencia exige que sea el recurrente quien pruebe u demuestre la pérdida del valor.

TERCERO.- El impuesto sobre incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU).

Conviene precisar que el IIVTNU es un tributo local de carácter facultativo con una tradición en nuestra legislación tributaria de un siglo, su precedente más remoto se encuentra en el arbitrio de plusvalía (Real Decreto de 13 de marzo de 1919) que gravaba el incremento de valor de los “solares”, sin la actuación del propietario, esto es, por la simple acción del ensanche de las ciudades o la urbanización de las zonas o sectores donde se ubicaba el solar. Con independencia de la evolución del tributo la doctrina académica ha destacado que la nueva regulación del impuesto viene a representar una doble imposición tributaria, al solaparse con el impuesto sobre la renta de las personas físicas o el impuesto de sociedades. A esta crítica de doble imposición se añade además las deficiencias en la cuantificación de la figura tributaria.

Tal vez, la crítica más aguda se haya realizado a la fórmula matemática que se aplica para fijar el porcentaje aplicable al valor o incremento para calcular la base imponible, la cual, al parecer ha sido sistemáticamente cuestionada, dando lugar a una línea jurisprudencia que comienza en el Juzgado de lo contencioso-administrativo de Cuenca y termina en el Tribunal Supremo, línea jurisprudencial no desautorizada, que nosotros sepamos.

También ha sido objeto de crítica por parte der la doctrina la configuración del hecho imponible, pues el impuesto grava el incremento de valor de los terrenos, esto es, del suelo, con motivo de la transmisión de la titularidad, pero en realidad, la configuración del impuesto parece que se desentiende del incremento del valor y se determina por el valor en

el momento de la transmisión, es decir, exista o no exista incremento. Lo que en definitiva se critica es que la base imponible se calcule a partir del valor actual aplicando un porcentaje en función de los años que ha sido titular, pero sin que el impuesto se calcule en función de la diferencia de valor de adquisición y venta.

CUARTO.- La jurisprudencia constitucional y su interpretación por el TSJ de Madrid. La carga de la prueba.

Planteadas varias cuestiones de inconstitucional, finalmente el Tribunal Constitucional ha terminado por declarar inconstitucional alguno de los preceptos legales que regulan el tributo que analizamos. En la Sentencia 59/2017, de 11 de mayo, (Cuestión de Inconstitucionalidad 4864/2016) se puede leer el fallo siguiente:

“Declarar 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”.

Es evidente que el TC limita la declaración de inconstitucionalidad a tres preceptos y lo hace con el matiz final *“únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”*. Ello lejos de aclarar el panorama jurisdiccional, ha venido a complicarlo más si cabe, pues viene a representar en la práctica que cuando no existen plusvalías equivale a inexistencia de hecho imponible, pero si existe plusvalías, aunque estas sean sólo de un euro se debe tributar, y en este caso se tributa por el valor actual del terreno, no por el incremento de valor, lo que representa un abismo entre el que tiene minusvalías, que no tributa, aunque estas sean de un euro y el que tiene plusvalías que tributa con todas las de la ley, aunque sólo sean de un euro.

Por su parte, el TSJ de Madrid, en una sentencia reciente que consideramos acertada, Sentencia 512/2017, de 19 de julio (Recurso Apelación 783/2016) ha venido a considerar que anulados los tres preceptos de la Ley por el Tribunal Constitucional, no cabe otra interpretación que la de considerar que:

“... desde ST de 16 de Diciembre de 2014 recurso 295/14, esta Sección venía entendiendo en línea con sentencias del TSJ de Cataluña de 18 de Julio de 2013 y 22 de Marzo de 2012, que cabía una interpretación conforme a la Constitución Española de los preceptos citados, que pasaba por admitir que el contribuyente pudiera alegar y probar la inexistencia de incremento de valor de los terrenos transmitidos.

El anterior planteamiento ha de ser necesariamente revisado en aplicación de Sentencia de 11 de mayo de 2017 declarando "la inconstitucionalidad de los arts. los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor" y de Sentencia del TC de 16 de Febrero de 2017, de 1 de Marzo de 2017, que expresamente rechazan la interpretación conforme de los citados artículos, aclarando al alcance de la declaración de inconstitucionalidad.

Como decíamos anteriormente, esta Sección sostenía la posibilidad de una interpretación conforme de las normas de determinación de la base imponible del *art 107 del RDL 2/2004*, sin embargo, planteada dicha tesis ante el Tribunal Constitucional tanto por la Abogacía del Estado como

por los Servicios Jurídicos de la Diputación Foral de Guipúzcoa y de Álava, el *TC en Sentencias de 16 de Febrero de 2017*, y en *Sentencia de 1 de Marzo de 2017*, para artículos de las normas forales de idéntica redacción a los de autos declara lo siguiente:

"no es posible asumir la interpretación salvadora de la norma cuestionada que se propone porque, al haberse establecido un método objetivo de cuantificación del incremento de valor, la normativa reguladora no admite como posibilidad ni la eventual inexistencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento (el incremento se genera, en todo caso, por la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana durante un período temporal dado, determinándose mediante la aplicación automática al valor catastral del suelo en el momento de la transmisión de los coeficientes previstos en el art. 4.3 NFG). Es más, tampoco permite, siquiera, la determinación de un incremento distinto del derivado de "la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto" (...)Admitir lo contrario supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no sólo contra el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la CE). Debe señalarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que sólo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana"

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

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

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

A la vista de cuanto antecede entendemos en definitiva que la liquidación debe ser anulada, en cuanto girada en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico ex origine, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos..) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado, pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza esto es "dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento", determinación

que el Constitucional insiste queda reservada al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho, que con ello habría de quebrantar principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria, que en definitiva han determinado la declaración de inconstitucionalidad.

Procede conforme a lo expuesto la estimación del recurso con anulación de la liquidación impugnada.”

Por lo que respecta a la prueba del valor de los terrenos y del incremento o disminución, la LHL en el art. 107.2.a), que recordemos está declarado inconstitucional, se remite al valor que los terrenos tengan a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), el cual como se sabe viene establecido en el Catastro. Los juzgados vienen tomando diferentes caminos en este punto, en particular los de la Capital, pues mientras que para algunos es el valor catastral, para otros se admite prueba pericial en contrario siempre que se demuestre la valoración real o de mercado diferente a la catastral, hay juzgados, en cambio, para los que es suficiente con que las escrituras muestren una diferencia comparativa, dando validez a las escrituras como documento público y como sistema comparación entre el precio de compra y el de venta. No faltan resoluciones judiciales que han planteado que si las escrituras han servido para liquidar el impuesto sobre transmisión patrimonial y actos jurídicos documentados, esta valoración debe ser también válida para el impuesto local. En definitiva, existe cierta confusión que aumenta la inseguridad jurídica, pero que la sentencia del TSJ Madrid que comentamos viene a despejar.

QUINTO.- Reciente y definitiva doctrina del Tribunal Supremo.

El Tribunal Supremo ha dictado el pasado 9 de julio de 2018 (Casación 6226/2017) la sentencia 1163/18, y ha reiterado con posterioridad en sentencia 1300/18, de 18 de julio de 2018 (Casación 4777/2017) la siguiente doctrina:

“«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 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 inexpresivas de capacidad económica o, lo que es igual, manifestaciones de capacidad económica inexistentes, virtuales o ficticias , en flagrante contradicción con el

contenido que al principio de capacidad económica establecido en el *artículo 31.1 CE* le ha venido atribuyendo el máximo intérprete de nuestra Constitución en reiterada jurisprudencia.

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

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

Y, en fin, por si pudiera existir alguna duda de que la que acabamos de exponer en apretada síntesis es la exégesis correcta -aunque, lo adelantamos ya, necesitada de ulteriores precisiones- del pronunciamiento que venimos comentando, el Pleno del Tribunal se encarga de precisar en el FJ 5, que destina a efectuar "una serie de precisiones últimas" sobre el alcance del fallo al que conduce la Sentencia, lo siguiente: (1) que el IIVTNU «no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual»; (2) que «[l]o es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión»; y (3) que «[d]eben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica" (*SSTC 26/2017, FJ 7*; y *37/2017, FJ 5*)» [letra a) del FJ 5 de la *STC 59/2017*].

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

Esto sentado, tenemos que refutar a continuación la interpretación excesivamente *literal* -y, lo que es más 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- « permitán 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- «[declarar inconstitucional y nulo el *Art. 90.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre*, reguladora de las haciendas locales, en su redacción original, sólo en la medida en que excluye del prorrateo por trimestres de las cuotas del impuesto de actividades económicas los supuestos de baja por cese en el ejercicio de actividades económicas». Efectuó, por tanto, una declaración de inconstitucionalidad parcial muy similar a la que se contiene en la *STC 59/2017*, que analizamos. Sin embargo, en aquella ocasión, no se puso en cuestión que la regulación legal del impuesto fuera constitucional y, por ende, siguiera siendo válida y resultando plenamente aplicable en todos sus extremos, excepto en lo relativo a la falta de previsión legal del prorrateo por trimestres de las cuotas del IAE en los supuestos de baja por cese en el ejercicio de actividades económicas una vez iniciado el período impositivo correspondiente.

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

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

TRLHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor). En relación con este último supuesto, esta Sala es consciente de que pudieran darse casos en los que la plusvalía realmente obtenida por el obligado tributario fuera tan escasa que la aplicación de los *artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL pudiera suscitar dudas desde la perspectiva del artículo 31.1 CE*. La cuestión, sin embargo, no se nos ha planteado aún y tampoco ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional en la *STC 59/2017*.

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

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

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

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

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

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

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

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

Y, a mayor abundamiento, señaló, asimismo, en el FJ 9 de esta Sentencia que «tanto la referencia al "valor real" (...)- cuanto la existencia de estos medios tasados de comprobación

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

Ciertamente, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas al que se refería la *STC 194/2000* existía una mención expresa a la noción de "valor real" -en concreto, en el *artículo 46.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993-*, mención legal que, sin embargo, no se contiene en los preceptos del TRLHL que regulan el IIVTNU. En relación con esta última figura impositiva, el *artículo 104.1 del TRLHL dispone que el impuesto "grava el incremento de valor que experimentan dichos terrenos (...)", y es la exégesis que el máximo intérprete de nuestra Constitución ha efectuado en la STC 59/2017 la que obliga a interpretar ese incremento de valor como un incremento de valor real para que la plusvalía gravada respete las exigencias que 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.

SEXO. Sobre la supuesta vulneración del principio de igualdad.

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

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

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

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

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

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

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

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

En definitiva, la reciente interpretación jurisprudencial del Tribunal Supremo, aquí citada y reproducida, viene a cerrar definitivamente la posición de los Tribunales frente al IIVTNU después de las sentencias del Tribunal Constitucional, admitiendo una serie de cuestiones: 1º.- que no cabe someter al tributo (IIVTNU) aquellas situaciones que no presentan incremento de valor (plusvalía) al momento de la transmisión; 2º.- que han sido declarados parcialmente inconstitucionales por el Tribunal Constitucional los artículos 107.1 y 107.2.a), así como declarado inconstitucional de manera total y expulsado del ordenamiento el 110.4 de la LHL, y una vez declarados inconstitucionales dichos preceptos la única forma de determinar si existe o no incremento de valor susceptible de someter a tributación es algo que corresponde al legislador; 3º.- que hasta que el legislador regule cuando existe o no incremento de valor, debemos examinar, caso por caso, debiendo los obligados tributarios demostrar que no ha existido plusvalía y la administración lo contrario; 4º en relación con la prueba, que el TS admite cualquier medio de prueba, siquiera indiciaria, aunque también es posible la prueba pericial o cualquiera otra que ponga de manifiesto el decremento de valor.

SEXTO.- Examen del caso enjuiciado.

En este caso, la demanda pretende que existe una venta del inmueble por debajo del precio de adquisición, y se fundamenta en las escrituras notariales de compra y venta, las cuales se presumen prueba indiciaria de la valoración, pero además, se hace acompañar la demanda como Documento nº 5 de un dictamen pericial (emitido por TIN SA) que fija el valor de mercado del inmueble en 2005 en 714.224,00 euros. Por su parte, las escrituras notariales demuestran que se compró la vivienda en el nº de [REDACTED], más dos plazas de garaje y trastero, por 638.000 euros. La escritura notarial advierte que todos los gastos e impuestos corren por cuenta de los compradores, que en aquel momento ascendía a 44.660 euros, pago del impuesto (IVA) que no aparece justificado documentalmente ni en el expediente ni en la demanda. Por lo que respecta a los gastos de gestoría, que también se pretenden imputar al precio de adquisición, advertir que (Documento nº 6 de la demanda) suma 7.019,48 euros, de los que se corresponden con "Impuestos 5.872,50 euros, notario 590 euros y registro 242,50 euros, pero tampoco están justificados, porque el documento es una fotocopia donde la gestoría practica una liquidación de gastos. El precio de venta en el año 2017 fue de 638.000 euros.

En definitiva, aunque el informe pericial de TINSA (año 2005) aportado no fue ratificado en sala, aunque tampoco existe prueba contundente del precio de venta por ser la escritura mera indicación del valor, sin embargo existen claros indicios de que el precio de adquisición fue **682.660 euros**, mientras que el precio de venta, que solo se justifica mediante las escrituras notariales, es de **680.000 euros**, con lo que no existe incremento de valor. Téngase en consideración que, por el contrario, el ayuntamiento de Majadahonda nada, ha justificado sobre el valor de los terrenos en el presente recurso, pues el documento que aporta en la vista refleja únicamente el valor catastral en el momento de la construcción (año 2005).

SEPTIMO.- Costas.

De conformidad con lo previsto en el artículo 139 de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción, no procede hacer declaración sobre las costas por tratarse de una cuestión

controvertida, donde ha sido determinante una jurisprudencia reciente que se desconocía al momento de hacerse las liquidaciones tributarias.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de S.M. el Rey y en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que, emanada del pueblo español, me concede la Constitución.

FALLO

Que, debo estimar y estimo el recurso contencioso-administrativo PAB número 166/2018, interpuesto por la representación procesal Don [REDACTED] y Doña [REDACTED] contra la desestimación presunta del recurso de reposición interpuesto contra la Liquidación del IIVTNU (Referencia 0000717822-31) del ayuntamiento de Majadahonda, que se anula por no ser la misma ajustada a derecho. Todo ello sin declaración sobre las costas.

Contra la presente resolución que es firme no cabe formular recurso ordinario.

Así, por ésta mi Sentencia, de la que se extenderá testimonio para su unión a los autos, llevándose el original al libro de su razón, lo pronuncio, mando y firmo.