

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ072052

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 1649/2018, de 21 de noviembre de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4983/2017

**SUMARIO:**

**IIVTNU. Base imponible.** *Prueba de la inexistencia de incremento de valor.* En remisión íntegra a la STS, de 9 de julio de 2018, recurso n.º 6226/2017 (NFJ070779), por esencial identidad entre el supuesto dirimido en aquella ocasión y el que se dilucida en los autos, se asume por completo su línea argumental, en el sentido de que en la STC, n.º 59/2017 de 11 de mayo de 2017 (NCJ062411) se declara la inconstitucionalidad parcial de los arts. 107.1 y 107.2 a) RDLeg. 2/2004 (TRLHL) y que el alcance de la declaración de inconstitucionalidad que se efectúa en relación con el art. 110.4 del TRLHL es total, lo que supone 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 arts. 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. En consecuencia, se reconoce el derecho del obligado tributario a probar la inexistencia de incremento del valor del terreno onerosamente transmitido, estando la Administración obligada a probar lo contrario, si entiende que lo que hubo fue un incremento.

Aplicada esta jurisprudencia al caso de autos, procede desestimar el recurso interpuesto, ya que la demandante no ha negado en su demanda la existencia de incremento de valor de los terrenos que han sido objeto de transmisión, limitándose a cuestionar desde un punto de vista puramente especulativo la inviabilidad, a su juicio, de acreditar una situación de inexistencia de plusvalía bajo la aplicación del sistema previsto en el art. 107 RDLeg. 2/2004 (TRLHL), pero sin aportar el menor indicio de que tal circunstancia pudiera acontecer, ni intentar prueba alguna al respecto. Antes bien, de los datos obrantes en el expediente y prueba documental aportada, y atendida la duración del periodo transcurrido entre transmisiones, que en este caso es el máximo legal de 20 años previsto en el art. 107.1 TRLHL, no cabe albergar dudas sobre la existencia de una situación de incremento del valor de los terrenos que, en consecuencia, determina el nacimiento del hecho imponible gravado.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 104, 107 y 110.

**PONENTE:***Don Rafael Toledano Cantero.*

Magistrados:

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JESUS CUDERO BLAS

Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.649/2018

Fecha de sentencia: 21/11/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4983/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/11/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 2

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4983/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1649/2018

Excmos. Sres.

D. Francisco Jose Navarro Sanchis, presidente

D. Angel Aguallo Aviles

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 21 de noviembre de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 4983/2017, promovido por Ayuntamiento de La Coruña, representado y asistido por letrado de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia núm. 122/2017, de 30 de junio, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de La Coruña, recaída en el procedimiento abreviado núm. 72/2017.

Comparece como parte recurrida D.<sup>a</sup> Bernarda, representada por la procuradora D.<sup>a</sup> Sofía Teresa Gutiérrez Figueiras, con la asistencia letrada de D. Pablo José Ruiz Prieto.

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

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero. Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. El presente recurso de casación se interpuso por el Ayuntamiento de La Coruña contra la sentencia núm. 122/2017, de 30 de junio, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de La Coruña, estimatoria del recurso núm. 72/2017 formulado por D.<sup>a</sup> Bernarda frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de A Coruña, de fecha 19 de enero de 2017, por la que se desestimaba la reclamación económico-administrativa NUM000, y se confirmaba la resolución de 24 de mayo de 2016 que rechazó el recurso de reposición instado frente a la resolución que denegaba la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ["IIVTNU"] núms. NUM001 y NUM002, con la consecuente devolución de ingresos indebidos.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, sintéticamente expuestos, son los siguientes:

(i) D.<sup>a</sup> Bernarda y su marido, D. Sixto, adquirieron una nave industrial y un piso en la ciudad de La Coruña. Fallecido el 21 de mayo de 2014 el Sr. Sixto, se solicitó el 9 de octubre una prórroga de seis meses para autoliquidar el IIVTNU respecto a la transmisión mortis causa de los inmuebles referidos.

(ii) Tras otorgar escritura de liquidación de la sociedad de gananciales y de aceptación y adjudicación de herencia, el 19 de mayo de 2015 se presentaron al pago las autoliquidaciones núms. NUM001 y NUM002, correspondientes al IIVTNU. El 4 de septiembre de 2015 se solicitó la rectificación de las autoliquidaciones y la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas.

(iii) Por resolución de la concejala delegada de Hacienda y Administración del Ayuntamiento de La Coruña se denegó la rectificación interesada. Disconforme con la resolución se interpuso recurso de reposición que también fue denegado por resolución de 24 de mayo de 2016.

(iv) Frente a dicha resolución, se interpone la reclamación económico-administrativa núm. NUM000, que fue desestimada por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de La Coruña, de fecha 19 de enero de 2017.

(v) Disconforme con la citada resolución, la representación de la Sra. Bernarda formuló recurso contencioso-administrativo núm. 72/2017, en el que pretende que se anulen las autoliquidaciones y se devuelvan las cantidades ingresadas, junto con los intereses legales correspondientes, por no ser ajustadas a Derecho.

(vi) El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de La Coruña, mediante sentencia de fecha 30 de junio de 2017, estimó íntegramente el recurso con el siguiente fundamento:

" TERCERO. Pues bien visto el objeto del recurso debemos de recordar en primer lugar respecto del impuesto que nos ocupa la identificación del hecho imponible y la determinación de la base imponible en la legislación tributaria local y así el artículo 104 de la LHL dispone "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." y dispone el artículo 107 del mismo cuerpo legal en orden a la determinación de la base imponible del tributo "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.....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: a) Período de uno hasta cinco años: 3,7. b) Período de hasta 10 años: 3,5. c) Período de hasta 15 años: 3,2. d) Período de hasta 20 años: 3. Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes: 1.ª 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. 2.ª 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. 3.ª Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1.ª y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2.ª, 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."

Parece llano que una primera lectura del segundo de los preceptos referidos viene a excluir en las reglas y principios que presiden la determinación de la base imponible el valor real del terreno o si se quiere el incremento del valor real del terreno, debiendo recordar inmediatamente la prohibición de confiscatoriedad y el principio de capacidad económica como principios constitucionales que presiden y articulan nuestro ordenamiento tributario y así ya en una de sus primeras Sentencias, STC 27/1981, señala nuestro Tribunal Constitucional "pero, si la interpretación que precede tiende a posibilitar el uso ponderado del sistema tributario, mediante la adecuación de lo que sea preciso para, sin modificación sustancial, realizar la política económica que reclame cada momento, en cooperación del ejecutivo y las cortes generales, no cabe omitir, en tal supuesto y menos cuando se tratara de una verdadera modificación, los imperativos del artículo 31.1 de la Constitución, que, al obligar a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad a diferencia de otras constituciones, la española, pues, alude expresamente al principio de la capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella - como lo hiciera cierta doctrina- el principio de justicia en materia contributiva. Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra", ese juicio parecería conducir a una regulación del tributo que nos ocupa que atendiera al incremento riqueza que la trasmisión del bien pone de manifiesto, tomando en consideración los valores de adquisición y enajenación para concluir la existencia de plusvalías, que deben tributar, o minusvalías que impiden tributación alguna por no concurrir el hecho imponible, este es el núcleo de las alegaciones del Ministerio Fiscal en los procedimientos de inconstitucionalidad que luego se examinarán, lo que excluiría cualquier modelo de regulación del cálculo de la base imponible en cuyo diseño no se contemple la generación de minusvalías, bien porque el diseño tome como principio primero una imposibilidad real de que se produzca un decremento del valor del suelo, lo que se contradice con una experiencia común y general en los últimos años, la insistencia de la Administración de que el suelo nunca ha bajado su valor sino que este siempre se incrementa resulta ciertamente sorprendente pues no es precisa prueba alguna para concluir que se ha producido una disminución del valor de los inmuebles en nuestro país en los últimos años, cuestión distinta es que esa disminución de valor sea mayor o menor o incluso que determinados y singulares inmuebles vieran incrementado su valor pero el hecho de que una crisis económica como la que padecemos desde hace ya siete años al menos tiene uno de sus elementos claves en lo que vulgarmente se ha llamado el pinchazo de la burbuja inmobiliaria no parece pueda cuestionarse seriamente, bien

porque el diseño entienda que el hecho imponible no es el valor real de los terrenos y su variación sino una ficción que se construye por el legislador en la que al diseñar el procedimiento para fijar la base imponible del tributo olvida el hecho imponible que no es otro que 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, exigencia pues de un incremento de valor que no se cohonesto con el procedimiento de cálculo de la base que no atiende al valor real de los terrenos sino a unos valores ficticios que nacerían de un incremento de este valor año tras año como si el mero transcurso del tiempo incrementara dicho valor cuando como hemos dicho sabemos ya que en determinados periodos no es así, bien porque la Administración como ha alegado en distintos procedimientos viene a sostener que los ciudadanos han liquidado distintos tributos atendiendo a valores que tampoco eran los de mercado al ser los mismos muy superiores a los que se contemplaban en los procedimientos del cálculo de las bases, se cita como paradigmático el IBI, sin que los contribuyentes se quejaron pero esta alegación no puede sostenerse no porque no sea cierto ese escenario, lejos de ello es sobradamente conocido y lugar común, sino porque lo que no puede la Administración es pretender "compensar" un deficiente diseño y gestión de unos tributos que pueda beneficiar a determinados contribuyentes con un diseño y gestión de otros tributos o aun de los mismos gravando a estos últimos ciudadanos más allá de la capacidad económica y riqueza que manifiesta el hecho imponible pues se conculcan entonces los principios ya referidos de capacidad económica pero también de igualdad e interdicción de la arbitrariedad, sobre ello volveremos inmediatamente.

Pues bien, sentado lo anterior la solicitud instada por el actor a medio de otrosí en su escrito de demanda de planteamiento por este Juzgado de cuestión de inconstitucionalidad respecto de la Ordenanza Fiscal 53 en sus artículos 6.1, 8.1 y 12.4 así como de los artículos 107 y 110.4 de la LHL no puede acogerse y ello por dos órdenes de motivos distintos así respecto de los preceptos cuya inconstitucionalidad se denuncia de la Ordenanza Fiscal no procede dicho planteamiento en tanto que siendo normas de naturaleza reglamentaria la competencia para el control de la legalidad de las mismas incluido como estándar de control el texto constitucional esta está atribuido jurisdicción y no al Tribunal Constitucional y respecto de los preceptos cuya inconstitucionalidad se denuncia de la LHL no procede dicho planteamiento al ser ya inútil habiéndose pronunciado el Tribunal Constitucional sobre dichos artículos en Sentencia de 11 de mayo de 2017 que ha de ocuparnos de seguido.

En efecto, reciente Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 con antecedentes ya en STC 37/2017 y STC 26/2017 si bien referidas a Normas Forales de los Territorios Forales de Álava y Gipuzkoa, aborda la constitucionalidad del tributo que nos ocupa, en puridad del diseño normativo del cálculo de la base imponible del tributo y su constitucionalidad debiendo de notar que allí se viene a reconocer la constitucionalidad del tributo y aun del hecho imponible que integra el mismo, sólo así tendrá sentido la primera declaración, sin que por ello se cuestione la conformidad con el texto constitucional del artículo 104 de la LHL y allí se dice en primer lugar "siendo constitucionalmente admisible que "el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza", bastando con que "dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo", ello debe hacerse sin que en ningún caso pueda establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia"

Pero de seguido la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 que nos ocupa examina la constitucionalidad de los artículos 107 y 110 de la LHL desde el doble estándar de control de un lado el principio de capacidad económica y riqueza y de otro la garantía del derecho de defensa ambos con una íntima conexión, ese examen y la declaración de inconstitucionalidad que acoge la sentencia constituyen van a constituir necesariamente el núcleo central de la presente resolución y en la parte dispositiva de la misma se dice " Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, 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".

El fallo que hemos transcrito no está exento sin embargo de serias dudas interpretativas como luego se verá que imponen ahora un recorrido aun mínimo primero sobre los principios generales que ordenan la declaración de inconstitucionalidad y sus efectos conforme una teoría general de la justicia constitucional y su concreción en nuestra

LOTIC y la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional y necesariamente sobre la tipología de sentencia en procedimientos de esa naturaleza y de seguido una exegesis del fallo ya transcrito atendiendo igualmente a sus fundamentos para tratar de acotar el alcance de la sentencia y su proyección procedimental y sustantiva sobre la pretensión ahora accionada, todo ello que podría parecer superfluo entendemos es necesario por las razones que se irán viendo, los desacuerdos doctrinales que han surgido inmediatamente a la publicidad de la sentencia ya referida, así como a las dos anteriores con idéntico fundamento y ya reseñadas, y los primeros pronunciamientos en sede jurisdiccional igualmente dispares en cuanto a los efectos de dicha sentencia evidencian igualmente esa necesidad.

Pues bien, comenzando por el primer bloque de cuestiones es pacífico en la doctrina el entendimiento del vicio de inconstitucionalidad como un vicio de nulidad, no parece que pueda existir atendiendo a los dos órdenes de aproximación a la justicia constitucional, rigidez y supremacía del texto constitucional, otra alternativa y ello en tanto que la contradicción del precepto legal con la norma constitucional sin negar la existencia de la disposición, validez formal, comporta la invalidez sustancial de la misma, no se niega así la vigencia de la norma pero se afirma su invalidez sustantiva, invalidez que toma razón de la contradicción con el texto constitucional y que en un modelo de justicia constitucional concentrada comporta inevitablemente una dimensión nomofiláctica así lo entendió nuestro Tribunal Constitucional desde la ya lejana STC 17/1981 donde en relación con la cuestión de inconstitucionalidad afirma que la misma asegura "la depuración continua del ordenamiento desde el punto de vista de la constitucionalidad de las leyes" pero esa vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad no es en nuestro ordenamiento una regla o si se quiere la lógica consecuencia por más que la proclame el artículo 39 de la LOTIC " Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia." decimos una regla que no conozca excepciones así aparecen declaraciones de mera inconstitucionalidad, STC 45/1989, sin declaración de nulidad, en puridad buena parte de esos pronunciamientos no ofrecían otro escenario posible en cuanto al fallo pues la denuncia de inconstitucionalidad se proyectaba sobre una omisión del legislador, la articulación del control de constitucionalidad por omisión descansa normalmente aunque no siempre en una vulneración del artículo 14 una quiebra de la igualdad que puede fundar un vicio de inconstitucionalidad sustancial por no inclusión, es llano que la declaración de nulidad de dicha omisión carece de sentido porque carece de objeto, no se puede declarar la nulidad de una norma inexistente aunque el juicio de constitucionalidad se realiza sobre una disposición legal y justamente se declara inconstitucional la ausencia en esa disposición de una norma, en puridad de un contenido normativo, la doctrina del TCF ha venido a diseñar el llamado "bloque de aplicación" esto es aquellos contenidos normativos que aun declarada la inconstitucionalidad de la disposición no son declarados nulos, esa quiebra de la vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad conoce otros escenarios bien distintos a los que es igualmente obligado hacer referencia así convine notar que en ocasiones el órgano de justicia constitucional en el enjuiciamiento de la disposición encuentra varias interpretaciones posibles de la misma no siendo toda ellas inconstitucionales, en puridad nos encontramos con varias normas de las que sólo algunas son inconstitucionales, en tanto que lo que se somete formalmente a enjuiciamiento es la disposición, que el control de constitucionalidad tiene por objeto formal disposiciones y no normas no parece pueda ser discutible así STC 332/1993 donde se dice " Acaso el error de la Sala se deba a no haber advertido convenientemente que el objeto de los procesos de declaración de inconstitucionalidad no es la norma -incluso en el supuesto de sucesión de normas en el tiempo-, sino la Ley, el texto legal o vehículo formal como <signo sensible> a través del cual se manifiesta el mandato normativo ( STC 11/1981 , fundamento jurídico 2.). Si ello es así incluso para el recurso directo, que es un medio de control de la constitucionalidad de normas en abstracto y no de un sistema normativo en su conjunto e integrado por diversas Leyes, con mucha mayor razón ha de serlo para la cuestión de inconstitucionalidad que responde en el diseño constitucional a un mecanismo de control en el que los hechos y las pretensiones deducidas en el proceso acotan y delimitan el ámbito del juicio de inconstitucionalidad." decimos si la disposición puede interpretarse, puede reconstruirse una norma congruente con la literalidad de la disposición al menos una sin violentar el texto constitucional, no puede declararse su inconstitucionalidad, el órgano de justicia constitucional no puede declarar entonces la inconstitucionalidad de la disposición aunque está declarando la nulidad de alguna o algunas de las normas que se integran en la disposición, esto es de alguna o algunas de las interpretaciones de la disposición, la sentencia sí es formalmente desestimatoria pues no aparece declaración de inconstitucionalidad formal alguna pero si aparece una declaración de nulidad de las interpretaciones, en puridad de las normas, contrarias al texto constitucional declaración de nulidad que debe operar esa función nomofiláctica expulsando del ordenamiento

dichas normas, STC 332/1993, siendo por ello dichas sentencias materialmente estimatorias respecto de la norma o normas contradictorias con el texto constitucional si bien no se declara la inconstitucionalidad de la disposición porque la misma alberga otras normas, otras interpretaciones de ese mismo precepto, que si son conformes con el texto constitucional, pudiendo incluso sostenerse que el fallo es parcialmente estimatorio pero sólo en su dimensión sustantiva y no formal, STC 96/1990, naturalmente los límites de esta técnica son evidentes de un lado el modelo de control de constitucionalidad que tiene por objeto disposiciones y no normas veda una pretensión bien en vía de recurso bien vía de cuestión de inconstitucionalidad en la que se planteara la inconstitucionalidad de una interpretación o bien instando la declaración de inconstitucionalidad de esa interpretación así STC 5/1981 afirma " la emanación de una sentencia de este género no puede ser objeto de una pretensión de los recurrentes" pero además y en un plano sucesivo en ese proceso de reconstrucción de la norma que pueda ser conforme al texto constitucional el órgano de control de la constitucionalidad no puede crear una norma que no esté en la disposición que es objeto del juicio de constitucionalidad, esto es que no esté presente como una opción racional y razonable de las interpretaciones posibles de la disposición objeto de control, puede así reconstruir la norma pero no puede crear la norma, por todas STC 111/2006 donde se dice con referencia a anteriores pronunciamientos " Cabe, desde luego, distorsionando la letra del precepto y obviando la finalidad que persigue, hacer una distinta interpretación; ello, sin embargo, como hemos dicho en otras ocasiones, supondría una "reconstrucción de la norma misma no explicitada debidamente en el texto legal impugnado y, por ende, la creación de una norma nueva, con la consiguiente asunción por el Tribunal Constitucional de una función de legislador positivo que constitucionalmente no le corresponde" ( STC 194/2000, de 19 de julio , FJ 4, in fine; en el mismo sentido, SSTC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 11 ; 96/1996, de 30 de mayo, FJ 22 ; 235/1999, de 20 de diciembre, FJ 13 ; 24/2004, de 24 de febrero, FJ 6 ; 138/2005, de 26 de mayo, FJ 4 ; y 273/2005, de 27 de octubre , FJ 2" , pero no se agota aquí la tipología de sentencias estimatorias atendiendo al vínculo entre dicha declaración y la nulidad del precepto o disposición y aun de los efectos de dicha declaración, acotando estos ahora a la dimensión sustantiva y no temporal cuestión que luego examinaremos aunque ambas estén en ocasiones ligadas en el plano aplicativo por el operador jurídico, decimos que no se agotan pues al menos encontramos dos tipos de sentencias estimatorias en los procesos de control de constitucionalidad en los que la declaración de inconstitucionalidad o pronunciamientos de esa naturaleza no se anudan o no se anudan necesariamente y desde los dos planos ya referidos a la nulidad de la norma así las sentencia que han venido a denominarse prospectivas y junto a ellas las sentencias de inconstitucionalidad diferida o más propiamente de nulidad diferidas, bajo el nombre de sentencias prospectivas encontramos aquellos pronunciamientos en sede de control de constitucionalidad en los que se declara la no conformidad al texto constitucional de una disposición pero no se declara la inconstitucionalidad de la disposición pero no por entender el órgano de justicia constitucional que alguna norma que pueda/n integrar/se (en) la disposición si son conformes con el texto constitucional sino por razones bien distintas muy señaladamente por proponer el propio órgano de control de la constitucionalidad cual debería ser la norma que integrara la disposición para ser conforme con el texto constitucional dejando a la libertad del legislador cual ha de ser la forma de la disposición, parece obligado notar que no toda indicación del órgano de control de la constitucionalidad sobre cuál o cuáles serían los contenidos normativos hipotéticos conformes al texto constitucional permite calificar a la sentencia que integre esa indicación como prospectiva pues debe notarse que todo enjuiciamiento de la constitucionalidad de una norma, como todo enjuiciamiento, impone una motivación, motivación en la que se confronta una interpretación de la disposición constitucional, una norma constitucional, con una o varias interpretaciones de la disposición sometida a control, desde ese entendimiento todas las sentencias tendrían una dimensión prospectiva pero en su sentido estricto calificamos como sentencias prospectivas aquellas sentencias que contienen una indicación expresa al legislador sobre cómo ha de conformarse la normación para que supere el control de constitucionalidad más aun cuando dicha indicación se realiza en el fallo, las sentencias de inconstitucionalidad diferida o más propiamente de nulidad diferida son especie bien singular en las que el órgano de justicia constitucional no declara cual ha de ser el contenido normativo futuro en modo alguno si bien declara contrario al texto constitucional la disposición sometida a su control pero difiere la declaración de nulidad que se anudaría a dicha declaración de inconstitucionalidad a un momento posterior que no es otro que aquel en el que el legislador venga a sustituir la disposición declarada inconstitucionalidad, la protección de bienes jurídicos de la mayor relevancia parecen amparar esta categoría o si se quiere ese remedio temporal del órgano de justicia constitucional para evitar un vacío normativo.

Parece obligado igualmente recordar una segunda y sucesiva aproximación a esa continuidad dogmática que anuda el juicio negativo de constitucionalidad por el órgano de justicia constitucional y la nulidad de la disposición objeto de control y esta no es otra que la de los efectos temporales de dicha declaración y de la derivada nulidad,

entendiendo siempre un escenario de sentencias de inconstitucionalidad puras pues la facultad del órgano de justicia constitucional de modular los efectos temporales de las sentencias de inconstitucionalidad conforme la taxonomía que acabamos de reseñar sucintamente es connatural a la tipología de resoluciones referidas, pues bien en ese escenario de sentencias de inconstitucionalidad puras la declaración de inconstitucionalidad como ya hemos dicho se entiende integra un vicio de nulidad bien por infracción de reglas procedimentales bien por infracción de reglas sustantivas bien por infracción de principios todos ellos de rango constitucional, en puridad por infracción de normas constitucionales en su distinta tipología, entendiéndose la doctrina que dicha infracción integra un vicio de nulidad y una sanción de esa naturaleza pues violentado el orden de principios, las reglas sustantivas o las reglas procedimentales que la legitiman la disposición carece de legitimidad inicial, el vicio de la norma lo es ex tunc por ello la sentencia de inconstitucionalidad tiene una naturaleza declarativa y no constitutiva puede así entenderse la regulación de los efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional que acogen los artículos 39 y 40 de la LOTC, con la advertencia de que dicha disciplina no ha limitado en modo alguno en la práctica constitucional las facultades del órgano de justicia constitucional para modular los efectos de sus sentencias, bien por el peligro de un daño irreversible y relevante a bienes constitucionales bien por la propia naturaleza del fallo y al objeto mediato del juicio de constitucionalidad cuando es una omisión del legislador la destinataria del reproche de inconstitucionalidad así por todas STC 235/1999 donde se dice " De la nulidad inmediata que, como regla, se asocia a nuestros pronunciamientos de inconstitucionalidad ( art. 39.1 LOTC ) no cabe esperar, obviamente, la reconstrucción de unas previsiones legales cuya ausencia es causa de esa misma inconstitucionalidad y tampoco puede este Tribunal, que no ha de hacer las veces de legislador ( STC 19/1988 , fundamento jurídico 8.o), impartir pautas o instrucciones positivas sobre lo que sólo puede ser determinado a partir del ejercicio de la libertad de configuración, sujeta a la Constitución, de las Cortes Generales. Por otra parte, la declaración de nulidad de esta Disposición, consecuente a la declaración de inconstitucionalidad, generaría un vacío normativo, sin duda no deseable en materia tan importante como es el régimen sancionador de los establecimientos financieros de crédito. Ahora bien, como ya dijimos en la STC 45/1989 , fundamento jurídico 11, no siempre es necesaria la vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad, así, cuando "la razón de la inconstitucionalidad del precepto reside, no en determinación textual alguna de éste, sino en su omisión". Tal era el caso de las precitadas SSTC 45/1989 (pronunciamiento segundo y tercero) y 96/1996 [pronunciamiento primero, letra A)]. Tal es también el caso sometido ahora a nuestro enjuiciamiento." Una nulidad que en orden a sus efectos sólo conoce como límite la sacralidad de la cosa juzgada.

Pues bien, sentado lo anterior una aproximación a la STC de 11 de mayo de 2017 y las precedentes que integran el bloque doctrinal que nos ocupa no permite una clasificación fácil de dichas sentencias así se han venido a definir como sentencias interpretativas, Sentencia del Juzgado de este orden y número 3 de León de 20 de junio de 2017 (rec.337/2015) lo que no excluye un alcance del fallo que viene a coincidir con la hermenéutica del mismo que sostiene Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Cartagena de 1 de junio de 2017 (rec. 376/2016) donde se dice " el máximo intérprete de la Constitución viene a declarar la inconstitucionalidad de los preceptos mencionados para el cálculo de la base imponible en la medida en que no exista hecho imponible; y sucede que dicha declaración de inconstitucionalidad, o con mejores palabras, esa interpretación de la norma legal para que sea constitucional y respete el artículo 31 de la CE , cierra el paso, en tanto el legislador no lo establezca otra solución (como sería una presunción legal iuris tantum de la existencia de incremento con posibilidad de prueba en contrario), a cualquier tipo de presunción sobre la existencia de incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. En esta tesitura, en relación a las liquidaciones llevadas a cabo por los Ayuntamientos sobre plusvalías será necesario que estos acrediten la existencia de ese incremento de valor si les es discutido por el contribuyente (a través de una prueba pericial pública o privada), mientras que en las autoliquidaciones deberán permitir el recurso, y en caso de que se alegue la inexistencia de incremento del valor deberá ser estimado, salvo que a través de la antedicha pericial municipal se acredite que si existe ese incremento. La inconstitucionalidad del artículo 107.2.a) del TRLRHL siempre que no exista hecho imponible conlleva una modificación sustancial a lo que defendía este juzgador hasta la Sentencia de 11 de mayo de 2017 ; esto es, ante la inexistencia de norma alguna sobre como valorar si existe o no hecho imponible en el TRLRHL y ante la inconstitucionalidad de éste precepto en tanto que presumía su existencia en todo caso, no es ya que el contribuyente tenga que probar que no hubo el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana entre la adquisición y la transmisión sino que es la Administración que recauda la que debe probar su concurrencia."

Pero no se comparte por este juzgador esa afirmación en el sentido de que estemos ante una sentencia interpretativa y sin embargo se deduzca de seguido conforme explicita la sentencia que acabamos de transcribir del Juzgado de este orden y número 1 de Cartagena unos efectos de nulidad si bien sin solución de continuidad se

limitan los mismo atendiendo a una suerte de inversión de la carga de la prueba en sede procesal cuando la declaración de nulidad atiende a los criterios de determinación de la base imponible, la cuestión para este juzgador se mueve en un plano bien diferente, hemos de señalar que como ya hemos dicho supra la redacción del fallo de la ya tantas veces citada STC de 11 de mayo de 2017 puede parecer equívoca pues la declaración de nulidad de los preceptos referidos se acompaña de lo que parece un acotamiento de los efectos de nulidad, no ignora este juzgador que el Tribunal Constitucional no parece prima facie haber pretendido limitar la consideración de la tributación por una capacidad económica inexistente a un mero motivo de nulidad aun nuclear y primero pues en una estructura coherente de la resolución los motivos no se trasladan a la parte dispositiva esa es radical y primera diferencia entre las sentencias de mera inconstitucionalidad y la diferente tipología de sentencias referida por extenso supra y por ello se han relacionado, pero también es cierto que de haber pretendido acotar dichos efectos a un escenario de sentencia interpretativa modulando los efectos para algunos supuestos o para el futuro la forma verbal elegida no podría ser la elegida "someten" sino en el primero de los casos sometan y en el segundo de los casos un necesario condicional incluido el primero de los casos pero nunca la forma verbal elegida, tampoco parece que nos encontremos ante sentencia de inconstitucionalidad diferida ni tampoco ante una sentencia de nulidad diferida, el fallo es claro en ese sentido, menos aun de una sentencia manipulativa, pues ni en la parte dispositiva ni en los fundamentos se contempla una adición o supresión de o en el texto de la disposición, ni insistimos ante una sentencia interpretativa pues el fallo no proporciona una interpretación de la disposición, una norma, que sea conforme con los principios y reglas constitucionales que operan como estándar de control, ese es el sentido y función de las así llamadas sentencias interpretativas como ya se ha razonado supra, el fallo en ningún momento afirma cual es la interpretación de la disposición, la norma, que salvaría dicha constitucionalidad y que nos vendría impuesta a los operadores jurídicos ya como única interpretación posible de la disposición, ni siquiera podemos entender que opere una inconstitucionalidad inversa, esto es cual interpretación de la norma sería tachada de inconstitucional, pues de ser así en cualquiera de los dos supuestos como ya explicitábamos supra no procede en el fallo de declaración de inconstitucionalidad ni de nulidad derivada de la misma sino por el contrario una declaración de constitucionalidad con la advertencia de que la misma ha de entenderse conforme la interpretación de la disposición, la norma, cuya constitucionalidad asume el Tribunal Constitucional, no siendo así entiende este juzgador que la declaración de inconstitucionalidad de la disposición pero también la nulidad de la norma es incondicionada, y no se limita tampoco a unos concretos escenarios en los que el cálculo de la base imponible determine la inexistencia de plusvalía, siendo de notar que la continuidad entre método de cálculo de la base imponible, presunciones legales para esa determinación y derivada aparición del hecho imponible hacen imposible la separación aquí artificial de una y otro, justamente sobre esa continuidad descansa la declaración de inconstitucionalidad, por ello privados de esa previsión legal las liquidaciones aparecen en todo caso como contrarias a derecho.

Para alcanzar tal conclusión hemos de notar que el orden de motivación del bloque de doctrina constitucional que nos ocupa descansa sobre el derecho de defensa y acreditación del hecho imponible en puridad automatismo que excluye los anteriores y que avoca una tributación ajena al principio de capacidad económica y riqueza o al menos al riesgo de dicha tributación pero conviene ahora señalar que los preceptos declarados inconstitucionales son el artículo 107.1 y 2 a) y 110.4 de la LHL y sucede que expulsados del ordenamiento dichos preceptos no aparecen reglas para el cálculo de la base imponible y desde luego varias soluciones se han ofrecido incluso para el cálculo de la base imponible y la liquidación correspondiente en escenarios anteriores a la declaración de inconstitucionalidad que hemos referido y ahora nos ocupa igualmente, desde la división en la doctrina respecto del alcance de las determinaciones del artículo 107 de la LHL, así Sentencia del Juzgado de este orden y número 1 de Cuenca de 21 de septiembre de 2010, luego confirmada en apelación por Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha y seguida de varios pronunciamientos de dicho Tribunal en ese mismo sentido, sanciona la que ha venido a denominarse "formula Cuenca" pero entiende este juzgador que dicho remedio le está vedado a los órganos de esta jurisdicción pues vendrían no ya a dar forma a una disposición de rango reglamentario, escenario decimos vedado desde luego conforme el artículo 71.2 de nuestra Ley Jurisdiccional, sino a una ley formal, respecto de la que no sólo se carece de competencia para su enjuiciamiento negativo sino que incluso el propio órgano del control de la constitucionalidad igualmente encuentra limitadas sus facultades de conformación de la norma, como ya hemos referido, ausente pues una disciplina normativa del cálculo de la base imponible la nulidad de las liquidaciones es obligada.

Por todo lo cual procede la íntegra estimación de la demanda".

### **Segundo.** *Preparación del recurso de casación.*

1. El letrado consistorial del Ayuntamiento de La Coruña, presentó el 7 de septiembre de 2017 escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, le achaca la infracción de la interpretación que la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017 (ES:TC:2017:59) ha realizado de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo) ["TRLHL"].

3. La Sala de instancia acordó, mediante auto de 5 de octubre de 2017, tener por preparado el recurso de casación contra la Sentencia de 30 de junio de 2017, ya reseñada.

### **Tercero.** *Admisión e interposición del recurso.*

1. Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 11 de diciembre de 2017, la Sección de Admisión de esta Sala aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

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

3º) Identificar como normas jurídicas que en principio será objeto de interpretación los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, atendida la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo".

2. El letrado del Ayuntamiento de La Coruña interpuso recurso de casación mediante escrito presentado el 30 de enero de 2018, que observa los requisitos legales, y en que se mencionan como infringidas las normas antes mencionadas, así como la jurisprudencia constitucional, señalando que la Sala juzgadora incurre en error interpretativo de la doctrina constitucional, en cuanto al alcance del pronunciamiento de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL, declarada por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017, de 11 de mayo, en concordancia con las SSTC 26/2017 y 37/2017. Además -añade-, hace una interpretación contraria a las normas de Derecho estatal que resulta contradictoria con la doctrina emanada de la propia Sección, como expresamente reconoce la resolución impugnada, sin justificación alguna.

Finaliza su escrito solicitando de la Sala que "[...] dicte sentencia por la que, casando y anulando la recurrida por no ser conforme a derecho, declare si la fórmula de cálculo del impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana prevista en los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLRHL sigue siendo aplicable en aquellos casos en que se acredite que ha habido un incremento de valor de los terrenos, y si le corresponde acreditarlo al contribuyente o a la Administración".

### **Cuarto.** *Oposición al recurso de casación.*

Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, la procuradora de D.<sup>a</sup> Bernarda presenta, el día 28 de marzo de 2018, escrito de oposición en el que suplica a la Sala se dicte sentencia por la que se desestime íntegramente el recurso y se impongan las costas a la Administración recurrente.

En particular, se afirma que "[...] el Tribunal Constitucional expulsó expresamente, y ex origine, del ordenamiento jurídico a los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales, declarándolos nulos e inconstitucionales [...]", por lo que "[...] aceptar la interpretación defendida por el Letrado del Ayuntamiento supondría admitir que sendos preceptos expulsados ex origine del ordenamiento jurídico seguirían vigentes y únicamente serían inaplicables en los supuestos en los que, vulnerando la propia norma y lo exigido por el Tribunal Constitucionales ("la forma determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador"), el contribuyente demostrase que en su caso particular no existió incremento; es decir, habría que llegar al absurdo de aplicar unos artículos para determinar si son inconstitucionales o no".

**Quinto.** *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 20 de noviembre de 2018, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** *Objeto del presente recurso de casación.*

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por el Juzgado núm. 2 de este orden jurisdiccional de A Coruña, impugnada en casación por el Ayuntamiento de A Coruña, es o no conforme a Derecho. El recurso contencioso-administrativo que fue estimado por la sentencia recurrida tiene por objeto la denegación de rectificación de dos autoliquidaciones por IIVTNU, cuyo devengo se produjo por la transmisión mortis causa de los correspondientes inmuebles, según se ha referido en el antecedente de hecho primero, con un periodo de generación computable de veinte años en ambos casos, por aplicación del art. 107.1 TRLHL, al haber transcurrido un lapso de tiempo aún mayor entre las respectivas fechas de adquisición, y el 21 de mayo de 2014 en que se produjo el devengo. Para resolver el recurso de casación es 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.

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

En otras palabras, para una cuestión sustancialmente coincidente, el Juzgado de esta jurisdicción de La Coruña anuló las correspondientes liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ["IIVTNU"], por considerar que la STC 59/2017 debía ser interpretada en un sentido expansivo conforme al cual quedaba privada de operatividad la posibilidad misma de mantener el impuesto, esto es, abstracción hecha de que el acto de transmisión del terreno hubiera puesto de manifiesto un incremento o una minusvalía patrimonial, pues la tesis que luce en la sentencia aquí impugnada es la de que tal circunstancia resulta indiferente.

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

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

Dice así la citada sentencia:

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

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

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

a) El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones 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 sometan 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 sometan 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 inexpressivas de capacidad económica", por lo que, en principio, puede pensarse que en los casos en los que se acredite un aumento de valor del terreno al momento de la transmisión, al menos los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL resultan aplicables por los órganos de la Administración o de la jurisdicción contencioso-administrativa.

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

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

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

En la determinación del alcance de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, en un primer momento, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid -en sentencia de 19 de julio de 2017 (rec. apelación 783/2016)- y, posteriormente, otros Tribunales Superiores de Justicia [entre otros, de Castilla y León, con sede en Burgos, sentencia de 22 de septiembre de 2017 ( rec. 21/2017); de Galicia, sentencia de 14 de julio de 2017 ( rec. 15002/2017); de Cataluña, sentencia de 21 de diciembre de 2017 ( rec. 100/2017); y de Navarra, sentencia de 6 de febrero de 2018 ( rec. 535/2016)], han venido anulando sistemáticamente las liquidaciones dictadas en relación con el IIVTNU -con independencia de que las mismas se hubieran practicado sobre la base de situaciones expresivas o inexpressivas de capacidad económica-, en cuanto que giradas "en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico ex origine, cuyo resultado -al decir de estos Tribunales- no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos...) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado, pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza, esto es, "dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento", determinación que el Constitucional insiste queda reservada al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho, que con ello habría de quebrantar principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria, que en definitiva han determinado la declaración de inconstitucionalidad" [ sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017 (rec. de apelación 783/2016), FD 3º].

Así pues, de acuerdo con la doctrina que acabamos de transcribir, resulta que para algunos Tribunales Superiores de Justicia: (1) los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL son radicalmente nulos -nulos ex origine- y han quedado definitivamente expulsados de nuestro ordenamiento jurídico; (2) ante la inexistencia de los citados preceptos legales y, en consecuencia, de parámetro legal que permita apreciar con carácter previo a la aplicación del tributo si existe o no plusvalía susceptible de ser sometida a imposición, no cabe aplicar el impuesto ni girar liquidación alguna por este concepto (aunque la misma recayera sobre plusvalías reales y efectivas); (3) no puede dejarse al arbitrio del aplicador del Derecho -esto es, de la Administración tributaria, primero, y de los jueces de lo contencioso-administrativo, en última instancia- la determinación de los supuestos en los que se produce el hecho imponible del impuesto ni la elección del modo de cuantificar el eventual incremento o decremento del valor del terreno; (4) tras la STC 59/2017 queda, exclusivamente, en manos del legislador llevar a cabo las reformas legales necesarias que eviten que el tributo pueda gravar en el futuro plusvalías inexistentes o minusvalías (y, a mayor abundamiento -se afirma-, es el legislador el verdadero destinatario de la aclaración relativa al alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada); y, en fin, (5) cualquier liquidación del IIVTNU que se practique con anterioridad a la precitada reforma legal, en tanto que carente de la debida cobertura, quebrantaría los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley aplicables en materia tributaria.

Pues bien, como explicaremos en los Fundamentos de Derecho que siguen, la inmensa mayoría de las anteriores conclusiones no pueden ser acogidas. Y es que: (1) ni en la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad total o absoluta de todos los preceptos mencionados en el fallo que, en consecuencia, no han quedado -o, al menos, no todos ellos ni en la totalidad de los supuestos en los que resultan aplicables-completamente expulsados del ordenamiento jurídico; (2) ni puede afirmarse que, a día de hoy, la prueba de la existencia o no de plusvalía susceptible de ser sometida a imposición y el modo de llevar a cabo la cuantificación del eventual incremento de valor del terreno carecen de la debida cobertura legal en contra de las exigencias que dimanar de los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley tributaria ( artículos 31.3 y 133.1 CE); (3) ni es cierto que dicha valoración de la prueba y la determinación del importe del eventual incremento de valor del terreno no pueden corresponder al aplicador del Derecho; (4) ni, en fin, resulta acertado concluir que, hasta tanto se produzca la intervención legislativa que ha reclamado el máximo intérprete de la Constitución en la STC 59/2017, no cabe practicar liquidación alguna del IIVTNU (o, procede, en todo caso, la anulación de las liquidaciones y el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones correspondientes al IIVTNU, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación reveladora de capacidad económica).

La única afirmación, pues, que compartimos de la doctrina de los Tribunales Superiores de Justicia que venimos comentando es que corresponde, ciertamente, al legislador llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del IIVTNU para dar cumplimiento a las exigencias que derivan del artículo 31.1 CE y, señaladamente, del principio de capacidad económica. Lo demás, ni lo dijo el Pleno del Tribunal Constitucional

en la STC 59/2017, ni en buena lógica puede inferirse de una interpretación unitaria y sistemática de los fundamentos jurídicos y de la declaración de inconstitucionalidad contenida en el fallo de su pronunciamiento.

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

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

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

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

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

Así se encarga de puntualizarlo expresamente el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 3, in fine, de la STC 59/2017: "el tratamiento que los preceptos cuestionados de la Ley reguladora de haciendas locales -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, una 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- " permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ( SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5)" [FJ 5 c)]. La intervención legislativa se reclama, pues, expresamente, (a) para que en lo sucesivo dejen de gravarse situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana contrarias al principio de capacidad

económica y, (b) obviamente, para cubrir la laguna legal que deja la declaración de inconstitucionalidad contenida en la Sentencia, no porque no exista -a continuación nos pronunciaremos expresamente sobre este extremo- base legal en el ordenamiento tributario que discipline la prueba por el contribuyente y la valoración por el aplicador del Derecho de la inexistencia de un incremento de valor del terreno o de una regla positiva de cálculo para cuantificarla (por mucho que su acierto haya sido cuestionado, pero que, insistimos, el máximo intérprete de la Constitución ha declarado compatible con el artículo 31.1 CE).

De hecho, tal como se desprende del apartado I de la Exposición de Motivos de la Proposición de ley núm. 122/000196, presentada por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso, por la que se modifica el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOCG núm. 225-1, de 9 de marzo de 2018), así como de la redacción del apartado 5 que añade al artículo 104 TRLHL el Artículo único. Primero. Uno. de la citada Proposición, esta lectura es la que parece haber hecho también el poder legislativo de la tarea que expresamente se le encomienda en el FJ 5 c) de la STC 59/2017 y del alcance del fallo que en ella se contiene.

2.2. En segundo lugar, porque la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia a la que nos venimos refiriendo desconoce -o, al menos, lo pasa por alto- el corolario que se desprende de la declaración de inconstitucionalidad total del artículo 110.4 TRLHL. A este respecto, señala, inequívocamente, el FJ 5 b) de la STC 59/2017 que, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre el artículo 110.4 TRLHL y las reglas de valoración previstas en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, "cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual "no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene" [ SSTC 26/2017, FJ 6, y 37/2017, FJ 4 e)]", "debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica ( SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)".

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

2.3. Y, en tercer lugar -pero no por ello menos importante-, no compartimos la doctrina sentada, por primera vez, en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017 y reiterada, posteriormente, por el mismo órgano jurisdiccional y por otros Tribunales Superiores de Justicia, porque priva absolutamente de sentido al fallo de la STC 59/2017, que venimos comentando. En efecto, atribuyendo en exclusiva y en todo caso al legislador la forma de determinar la existencia o no de un incremento de valor del terreno susceptible de ser sometido a tributación y negando al aplicador del Derecho la posibilidad de valorar la prueba aportada por el contribuyente (de existencia de una minusvalía o decremento de valor del terreno enajenado), se desnaturaliza completamente el fallo de la Sentencia, pues únicamente si se permite al contribuyente probar la inexistencia de plusvalía y al aplicador del Derecho valorar la prueba aportada por el contribuyente el fallo de la STC 59/2017 puede cumplirse en sus términos estrictos; en particular, resulta posible inaplicar el IIVTNU únicamente en la medida en que se someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

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

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

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

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

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

De la interpretación del alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 que acabamos de efectuar (parcial en lo que se refiere a los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL y total en relación con el artículo 110.4 del TRLHL) resultan, en esencia, tres corolarios: (1) primero, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana ex artículo 110.4 del TRLHL, puede el obligado tributario demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor y, por ende, que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria principal correspondiente al IIVTNU; (2) segundo, demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución); y (3) tercero, en caso contrario, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor). En relación con este último supuesto, esta Sala es consciente de que pudieran darse casos en los que la plusvalía realmente obtenida por el obligado tributario fuera tan escasa que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL pudiera suscitar dudas desde la perspectiva del artículo 31.1 CE. La cuestión, sin embargo, no se nos ha planteado aún y tampoco ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017.

Esto sentado, debemos resolver a continuación las cuestiones de (a) a quién corresponde la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía, (b) qué medios probatorios resultan idóneos para llevarla a efecto y (c) si este último extremo cuenta en la actualidad, y hasta tanto se produzca la intervención legislativa que reclama la STC

59/2017 en su FJ 5 c), con la debida cobertura legal, tal y como reclaman los principios de seguridad jurídica ( artículo 9.3 CE) y reserva de ley tributaria ( artículos 31.3 y 133.1 CE). Pues bien, en relación con los dos primeros interrogantes queremos dejar claro que:

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

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

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

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

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

La STC 59/2017 -ya lo sabemos- ha dejado en vigor los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL en las situaciones de existencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido por el contribuyente, debiéndose entender, a la luz del fallo del pronunciamiento constitucional, que dicho incremento de valor debe

corresponderse con una plusvalía real y efectiva, supuesto éste cuyo gravamen es el único que resulta compatible con el principio de capacidad económica ( STC 59/2017, FJ 3). Y para acreditar la existencia o no de esa plusvalía real -ya lo hemos dicho también- tanto el contribuyente como la Administración habrán de acudir a los medios de prueba y, más genéricamente, a las reglas generales que en relación con la prueba se contienen en la Sección 2ª del Capítulo II del Título III de la LGT (artículos 105 y siguientes).

De hecho, en un asunto similar al que ahora enjuicamos -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 dimanaban del principio de capacidad económica. La omisión legal, empero, no supone una quiebra del artículo 31.3 CE. Y ello por cuanto que la constatación de que existe una plusvalía real es un prius fáctico para la aplicación de la regla objetiva de cálculo prevista en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (que únicamente han quedado en vigor para estos casos) -no un elemento esencial que sirva para cuantificar el impuesto como sucede en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales- cuya concurrencia resulta perfectamente constatable sobre la base del empleo de los medios de comprobación que establece la LGT en los artículos 105 y siguientes de la LGT, medios que permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del terreno onerosamente transmitido en detrimento de la reserva de ley recogida en los artículos 31.3 y 133.1 CE.

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

Conforme a reiterada jurisprudencia constitucional "la seguridad jurídica ha de entenderse como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados, procurando 'la claridad y no la confusión normativa' ( STC 46/1990, de 15 de marzo, FJ 4), y como 'la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho' ( STC 36/1991, de 14 de febrero, FJ 5). En definitiva, sólo si en el ordenamiento jurídico en que se insertan, y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el

principio de seguridad jurídica" ( STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 5; o STC 93/2013, de 23 de abril, FJ 10)" [ STC 84/2015, de 30 de abril, FJ 3 b)].

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos en la reciente sentencia de 9 de julio de 2018, cit., y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio:

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

2º) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, "no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene", o, dicho de otro modo, porque "imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica ( SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)". Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL.

**Cuarto.** *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación núm. 4983/2017, promovido por el Ayuntamiento de La Coruña, contra la sentencia dictada el 30 de junio de 2017 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de La Coruña, sentencia que casamos y anulamos, desestimando, por tanto, el recurso contencioso-administrativo 72/2017 promovido por D.ª Bernarda, contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Municipal de La Coruña, de fecha 19 de enero de 2017.

Es en la resolución de las cuestiones suscitadas en este recurso de casación donde esta sentencia debe diferir -por pura coherencia, fundada en la inversión de las posiciones procesales, fruto a su vez del sentido de los respectivos fallos- de la respuesta contenida en la sentencia a la que continuamente nos venimos refiriendo, pues, como arriba indicamos, la aquí impugnada anula la liquidación del IIVTNU, por considerar que, el impuesto no podía ser exigido por haber perdido vigencia total el precepto legal habilitante del gravamen. En otras palabras, la sentencia

aquí impugnada es el exponente claro de la que hemos venido a considerar la mal llamada tesis maximalista, pues aun descartando el uso de la expresión, la recogemos al menos para facilitar la comprensión de su sentido y alcance.

Ello nos conduce a las declaraciones siguientes, que vamos a fundamentar en lo declarado con valor de doctrina, y ampliamente transcrito, en nuestra sentencia de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación 6226/2017:

1) La sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de La Coruña, de 30 de junio de 2017 -procedimiento abreviado 72/2017- debe ser casada y anulada, en tanto contiene un criterio contrario al que hemos establecido, ya que considera erróneamente que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, sobre determinación de la base imponible del impuesto municipal que nos ocupa, han sido expulsados de modo absoluto e incondicional del ordenamiento jurídico, lo que hemos rechazado formalmente, al afirmar que tales artículos "[...]a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial".

En cuanto a la resolución sobre las pretensiones de la parte actora, debemos desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto, ya que la demandante no ha negado la existencia de incremento de valor de los terrenos objeto de transmisión mortis causa, limitándose a cuestionar desde un punto de vista puramente especulativo la inviabilidad, a su juicio, de acreditar una situación de inexistencia de plusvalía bajo la aplicación del sistema previsto en el art. 107 TRLHL, pero sin aportar el menor indicio de que tal circunstancia pudiera acontecer, ni intentar prueba alguna al respecto. Antes bien, de los datos obrantes en el expediente y prueba documental aportada, y atendida la duración del periodo transcurrido entre transmisiones, que en este caso es el máximo legal de 20 años previsto en el art. 107.1 TRLHL, no cabe albergar dudas sobre la existencia de una situación de incremento del valor de los terrenos que, en consecuencia, determina el nacimiento del hecho imponible gravado. Procede, en consecuencia, desestimar el recurso contencioso-administrativo.

#### **Quinto. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede hacer imposición de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes, así como tampoco sobre las causadas en la instancia, de conformidad con lo dispuesto en el art. 139.1 LJCA, al existir serias dudas de derecho sobre la cuestión controvertida.

### **FALLO**

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

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º) Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de La Coruña contra la sentencia de 30 de junio de 2017, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de La Coruña, recaída en el procedimiento abreviado 72/2017, sentencia que se casa y anula.

3º) Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 72/2017 (procedimiento abreviado) interpuesto por formulado por D.ª Bernarda frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de A Coruña, de fecha 19 de enero de 2017, por la que se desestimaba la reclamación económico-administrativa NUM000, y se confirmaba la resolución de 24 de mayo de 2016 que rechazó el recurso de reposición instado frente a la resolución que denegaba la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ["IIVTNU"] números NUM001 y NUM002. Actos administrativos que se confirman por ser ajustados a Derecho.

4º) No hacer imposición de las sobre las costas del recurso de casación ni de las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

D. Francisco Jose Navarro Sanchis  
D. Angel Aguallo Aviles D. Jesus Cudero Blas  
D. Rafael Toledano Cantero D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.