

R. CASACION núm.: 247/2018

Ponente: Excmo. Sr. D.

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. .

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 532/2019

Excmos. Sres.

D.

D.

D.

D.

D.

D.

D

En Madrid, a 23 de abril de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 247/2018, interpuesto por el letrado del AYUNTAMIENTO DE POZUELO DE ALARCON (MADRID), contra la sentencia nº 632/2017, de 28 de septiembre, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso de apelación 595/2016, con relación a liquidación tributaria girada por el impuesto sobre incremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana [«IIVTNU»], con ocasión de una transmisión onerosa inter vivos de una cuota indivisa de una parcela. Ha sido parte recurrida la mercantil representada por el procurador don actuando bajo la dirección letrada de don

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia nº 632/2017, de 28 de septiembre, de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó el recurso de apelación 595/2016, interpuesto por (hoy contra la sentencia nº 155/2016, de 13 de abril, del Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 33 de Madrid, que desestimó el recurso (P.O. 258/2015), interpuesto por la representación procesal de , contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo de Pozuelo de Alarcón de 23 de marzo de 2015, que desestima reclamación económico-administrativa (179/2014, expediente de Tribunal 2272/1176) y confirma la resolución del Órgano de Gestión Tributaria de 25 de julio de 2014, que desestimaba la solicitud de rectificación de autoliquidación del IIVTNU y devolución de ingresos indebidos por importe de 32.461,82 euros.

SEGUNDO.- La sentencia de primera instancia.

La sentencia de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo 258/2015 interpuesto por. al considerar que (i) no había quedado acreditada pérdida del valor económico de los terrenos concernidos a los efectos del presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo: [...] « En el presente supuesto, el ahora demandante alega que existe una falta de realización del hecho imponible por la inexistencia de capacidad económica y que, en todo caso, se ha producido una indebida cuantificación de la base imponible por parte del Ayuntamiento. Su argumento se centra en el hecho de que no se ha producido incremento

patrimonial alguno dado que los terrenos se adquirieron el 27 de enero de 2000 por valor de 1.301.048,04 euros y se transmitieron catorce años después -el 30 de abril de 2014- por el mismo importe de 1.031.048,04 euros.

Con estos datos, considera que se habría quebrado la presunción iuris tantum de incremento patrimonial y habría quedado debidamente acreditada la inexistencia de incremento o plusvalía real.

No puede compartirse esta consideración, puesto que si bien es cierto que la realización del hecho imponible no es automática y admite prueba en contrario a cargo de los obligados tributarios de la inexistencia de dicho incremento, la parte demandante no ha aportado en el presente procedimiento prueba suficiente que desvirtúe la presunción de existencia de incremento del valor del terreno.

No se ha aportado prueba pericial alguna, como exigen los pronunciamientos reproducidos, que efectúe una comparación efectiva de la disminución de valor del inmueble en la zona en cuestión y el valor catastral aplicado por el Ayuntamiento, sin que pueda servir, a estos efectos, el valor de la transmisión que las partes han querido darle al inmueble, que obedece a sus circunstancias concretas y subjetivas, lo cual resulta especialmente evidente en este caso en el que las mismas sociedades participan en ambos negocios de compraventa y que a pesar de haber transcurrido catorce años, se acuerdan otorgar en las escrituras públicas idéntico valor a la parcela [...]»; y

(ii) no cabe la aplicación de una fórmula de cálculo alternativa a la empleada para determinar la base imponible del impuesto: « [...]Tampoco procede aplicar, al presente caso una fórmula alternativa cuya justificación se contiene en un procedimiento judicial ajeno a éste, en el que concurrían circunstancias que no se aprecian en el presente supuesto, sin que proceda extrapolar el supuesto allí enjuiciado a otros casos con el consiguiente desplazamiento de la fórmula de cálculo prevista legalmente, tal y como ha sido interpretada por la doctrina jurisprudencial.

Se impone, por todo ello, la íntegra desestimación del recurso contencioso administrativo y la confirmación del acto impugnado.»

TERCERO.- La sentencia de apelación.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en sentencia nº 632/2017, de 28 de septiembre, estimó el recurso de apelación interpuesto por [redacted] con sustento únicamente en la conocida "tesis maximalista" de la inconstitucionalidad declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, revocó la

mencionada sentencia y anuló la liquidación, con devolución de lo ingresado, de acuerdo a la siguiente argumentación:

[...] «Es objeto del presente recurso de apelación la sentencia estimatoria de una liquidación por IIVTNU con devolución de lo indebidamente ingresado. Las liquidaciones impugnadas fueron giradas determinando la base imponible conforme a las normas recogidas en el art 107 TRLHL y el art 110.4 TRLHL, por ello, con carácter previo al examen del motivo de apelación planteado por la apelante, resulta necesaria la cita y comentario de los recientes pronunciamientos realizados por el Tribunal Constitucional que entendemos, conduce en todo caso a la desestimación del recurso con anulación de la liquidación impugnada.

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

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

Como decíamos anteriormente, esta Sección sostenía la posibilidad de una interpretación conforme de las normas de determinación de la base imponible del art 107 del RDL 2/2004, sin embargo, planteada dicha tesis ante el Tribunal Constitucional tanto por la Abogacía del Estado como por los Servicios Jurídicos de la Diputación Foral de Guipúzcoa y de Álava, el TC en Sentencias de 16 de Febrero de 2017 , y en Sentencia de 1 de Marzo de 2017, para artículos de las normas forales de idéntica redacción a los de autos declara lo siguiente:"no es posible asumir la interpretación salvadora de la norma cuestionada que se propone porque, al haberse establecido un método objetivo de cuantificación del incremento de valor, la normativa reguladora no admite como posibilidad ni la eventual inexistencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento (el incremento se genera, en todo caso, por la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana durante un periodo temporal dado, determinándose mediante la aplicación automática al valor catastral del suelo en el momento de la transmisión de los coeficientes previstos en el art. 4.3 NFG). Es más, tampoco permite, siquiera, la determinación de un incremento distinto del derivado de "la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto " (...)

Admitir lo contrario supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto,

del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no sólo contra el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la CE).

Debe señalarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que sólo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana".

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

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

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

A la vista de cuanto antecede entendemos en definitiva que la liquidación debe ser anulada, en cuanto girada en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico ex origine, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos..) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado, pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza esto es "dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento", determinación que el Constitucional insiste queda reservada al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho, que con ello habría de quebrantar principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria, que en definitiva han determinado la declaración de inconstitucionalidad.»

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. El letrado del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón (Madrid) mediante escrito de 17 de noviembre de 2017 preparó recurso de casación contra la expresada sentencia nº 632/2017, de 28 de septiembre.

La Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid tuvo por preparado el recurso de casación en auto de fecha 8 de enero de 2018, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 19 de septiembre de 2018, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

« [...] La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Determinar si, para garantizar la seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución Española), la igualdad en la aplicación de la ley (artículo 14 de la Constitución Española) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria (artículos 31.3 y 133.1 y 2 de la Constitución Española), la inconstitucionalidad 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, 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 deriva de la tesis que sostiene el Juez *a quo*. »

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El letrado del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 29 de octubre de 2018, que observa los requisitos legales.

Critica la tesis maximalista y alega que no se produjo una compra-venta entre dos sociedades, sino una operación entre sociedades mercantiles que supusieron permuta, dación en pago y compensación de créditos; operaciones todas ellas que han de llevar una equivalencia de prestaciones, créditos y débitos que comportan, en ocasiones, el ajuste de los valores constatados en las escrituras a voluntad de las partes, y de forma ajena al auténtico valor de mercado de los bienes concernidos.

Apunta que "mediante escritura pública formalizada el 27 de enero de 2000, la sociedad [redacted] cedió y transmitió el 64,28% del dominio de la finca, sita en la calle [redacted] de Pozuelo de Alarcón a la recurrida [redacted] (anteriormente [redacted]). En contraprestación, a título de permuta, la recurrida se compromete a dar cumplimiento a la obligación de construcción y entregar a [redacted] de las unidades que resulten del desarrollo inmobiliario que la demandante proyectaba ejecutar sobre la misma finca.

El 30 de abril de 2014, dado que no se había realizado desarrollo urbanístico alguno, como consta en la descripción urbanística de la Finca de la escritura, se otorga dicha escritura de dación en pago por la sociedad [redacted] favor de [redacted] -se devuelve la finca-, con el objeto de extinguir el crédito que ésta última ostenta frente a [redacted] -la obligación de entregar las unidades resultantes de un desarrollo inmobiliario frustrado-. A tal efecto [redacted] cede y transmite el pleno dominio de la cuota indivisa del 64,28 % de la finca descrita anteriormente que vuelve a manos de [redacted]

Es decir, ante la falta del desarrollo inmobiliario comprometido se devuelve la propiedad de la finca y a cambio se extingue la obligación de cederle las unidades resultantes de dicho desarrollo.

Como vemos, las especiales circunstancias de la adquisición, hacen inverosímil, unido a todo lo anterior, que el valor del suelo consignado en la segunda escritura pueda coincidir ni siquiera asemejarse al valor de mercado, lo que hace de él un referente inadecuado para poder apreciar aun indiciariamente, la inexistencia de un incremento de valor del suelo."

Concluye que "el hecho notorio del evidente y manifiesto incremento del valor del suelo en el ámbito de la Comunidad de Madrid y en el periodo comprendido entre los años 2000 y 2008 (art. 281.4 de la LEC); el hecho de que sean las mismas mercantiles las que participaron en las escrituras de adquisición y transmisión de la propiedad; La imposibilidad de que el valor del suelo concernida no haya tenido variación alguna, ni siquiera en céntimos, en catorce años, así como la mecánica y contenido de los negocios jurídicos societarios (permuta, dación en pago y extinción de créditos) que conllevan la adquisición y transmisión de la propiedad de la finca; desvirtúan íntegramente cualquier efecto probatorio, incluso indiciario, de las escrituras obrantes en el expediente administrativo."

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El procurador don

en nombre y representación de

(anteriormente denominada fue

emplazada como parte recurrida en este recurso de casación y presentó escrito de oposición de fecha 27 de diciembre de 2018, solicitando la desestimación del recurso de casación, al entender que no hay norma jurídica alguna o doctrina jurisprudencial quebrantada con la aplicación o interpretación de los preceptos del TRLHL que efectúa la sentencia impugnada y que es la Administración tributaria la que debe probar la existencia de un incremento del valor del terreno por cuanto ella ha logrado acreditar la inexistencia de incremento de valor, dado que el terreno fue adquirido y vendido 14 años después por la misma cantidad.

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 11 de enero de 2019, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 25 de enero de 2019 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. y señaló para votación y fallo de este recurso el día 9 de abril de 2019, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La controversia jurídica.

El auto de 19 de septiembre de 2018 centra el interés casacional del recurso en determinar si 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 IVTNU.

Para resolver esta cuestión, tendremos que remitirnos a nuestra sentencia 1163/2018, de 9 de julio, que resuelve el recurso de casación nº 6226/2017.

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

Atendida la esencial identidad entre este asunto y el que hemos resuelto en la mencionada sentencia de 9 de julio último y en las demás que le siguen en todo -pues los matices incorporados a ella no afectan en absoluto a la doctrina general establecida sobre la permanencia y validez de la Ley cuando se trata de gravar plusvalías o incrementos de valor-, procede una remisión a lo extensamente razonado en ella como base argumental de esta sentencia, tras lo que será preciso efectuar la respuesta singularizada a la situación particular que el asunto presenta.

Dada la reiteración con que tales argumentos jurídicos han sido expuestos en sentencias precedentes no estimamos necesaria una reproducción íntegra de la fundamentación de la mencionada sentencia, sino sólo de sus fundamentos cuarto y séptimo, que condensan la doctrina que,

interpretando el sentido del fallo de la STC nº 59/2017, considera que en ella no se expulsa ni suprime el impuesto que nos ocupa ni hace imposible a todo trance su exacción, sino que supedita la validez del gravamen a que exista una ganancia patrimonial expresiva de capacidad económica.

Dice así nuestra sentencia 1163/2018, de 9 de julio:

"...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 (EDJ 2017/31453))".

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

plenamente válida -explicó- la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto" (FJ 3) por el contribuyente.

Y, en fin, por si pudiera existir alguna duda de que la que acabamos de exponer en apretada síntesis es la exégesis correcta -aunque, lo adelantamos ya, necesitada de ulteriores precisiones- del pronunciamiento que venimos comentando, el Pleno del Tribunal se encarga de precisar en el FJ 5, que destina a efectuar "una serie de precisiones últimas" sobre el alcance del fallo al que conduce la Sentencia, lo siguiente: (1) que el IIVTNU "no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual"; (2) que "[l]o es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión"; y (3) que "deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica" (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5)" [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 (EDL 2004/2992) 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. 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 quien corresponda la carga de la misma, qué medios probatorios sean idóneos para llevarla a efecto o, en fin, si estos aspectos cuentan en la actualidad con la debida cobertura legal, extremo este último -lo adelantamos ya- al que responderemos afirmativamente en el Fundamento de Derecho siguiente.

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

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

"Por lo demás, a juicio de la Sala, el alcance de la reiterada sentencia no es otro que el que resulta del claro tenor que expresa el fallo como resultado del fundamento jurídico

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

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

En efecto, en la STC 193/2004, de 4 de noviembre, el Tribunal Constitucional se pronunció sobre la conformidad con la Constitución del artículo 90.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en su redacción anterior a la modificación operada por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, por su posible vulneración del artículo 14, en relación con el artículo 31.1 del texto constitucional. En aquella ocasión el Pleno del Tribunal estimó, en relación con la regulación del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), que el hecho de que ley previera el prorrateo de la cuota del IAE en los casos en los que la ruptura del período impositivo general se hubiera producido como consecuencia del inicio (alta) de la actividad una vez iniciado el año natural, pero no contemplara idéntica posibilidad en los casos de cese (baja) una vez comenzado dicho período, suponía gravar idénticas manifestaciones de capacidad económica potencial de forma desigual, careciendo dicha desigualdad de una justificación objetiva y razonable y, por ende, de forma contraria a las exigencias que dimanaban de los artículos 14.1 y 31.1 CE. Efectuado el juicio de constitucionalidad en estos términos, el Tribunal decidió -transcribimos literalmente el contenido del fallo- "declarar inconstitucional y nulo el art. 90.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre (EDL 1988/14026), reguladora de las haciendas locales, en su redacción original, sólo en la medida en que excluye del prorrateo por trimestres de las cuotas del impuesto de actividades económicas los supuestos de baja por cese en el ejercicio de actividades económicas". Efectuó, por tanto, una declaración de inconstitucionalidad parcial muy similar a la que se contiene en la STC 59/2017, que analizamos. Sin embargo, en aquella ocasión, no se puso en cuestión que la regulación legal del impuesto fuera constitucional y, por ende,

siguiera siendo válida y resultando plenamente aplicable en todos sus extremos, excepto en lo relativo a la falta de previsión legal del prorrateo por trimestres de las cuotas del IAE en los supuestos de baja por cese en el ejercicio de actividades económicas una vez iniciado el periodo impositivo correspondiente...".

TERCERO.- Contenido interpretativo de esta sentencia.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión, lo que debemos hacer necesariamente por remisión íntegra a la interpretación plasmada en el fundamento séptimo de la transcrita sentencia de 9 de julio de 2018.

Así, a la cuestión formulada por el auto de admisión como necesitada de esclarecimiento, consistente 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 inexpressiva de capacidad económica, como defiende el juzgador de instancia...", hemos de efectuar una remisión total a lo que al respecto señala dicho fundamento séptimo:

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

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio:

1º) Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial. En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios que hemos expresado en el fundamento de

derecho Quinto, que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE.

2º) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, "no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene", o, dicho de otro modo, porque "impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y37/2017, 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.

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, y con arreglo a la doctrina consignada en el fundamento de derecho anterior, procede estimar el presente recurso de casación con los pronunciamientos que a continuación se exponen:

1.- La sentencia nº 632/2017, de 28 de septiembre, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso de apelación 595/2016 debe ser casada y anulada, en tanto contiene un criterio contrario al que hemos establecido, ya que considera erróneamente que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, sobre determinación de la base imponible del impuesto municipal que nos ocupa, han sido expulsados de modo absoluto e incondicional del ordenamiento jurídico, criterio que hemos rechazado formalmente, al afirmar que "(tales artículos) ...a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial".

2.- Sin embargo, las circunstancias expresadas en los antecedentes de hecho impiden que, anulada la sentencia de la Sala de Madrid, nos pronunciemos ahora sobre la pretensión que (hoy), adujo en apelación.

Teniendo en consideración que el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón combate en esta sede de casación la sentencia de apelación únicamente por entender errónea la interpretación realizada de la STC 59/201, habrá de ser la Sala de Madrid la que habrá de dar cumplida respuesta a la argumentación y pretensión esgrimidas por en el previo recurso de apelación, teniendo en consideración la doctrina reiterada que se infiere de las sentencias de esta sala y sección sobre esta temática y, en particular que, como expresáramos en nuestra sentencia 1248/2018, de 17 julio (rec. 5664/2017), no cabe desdeñar *a priori* todo valor de prueba, aun indiciaria, a los precios recogidos en las escrituras públicas de adquisición y transmisión, de la misma manera que tampoco resulta procedente atribuir al interesado la carga de probar la pérdida patrimonial por medios distintos al de la exhibición de tales instrumentos ni, por último, exigir, a la postre, una prueba pericial para acreditar que se ha experimentado la minusvalía que situaría la transmisión efectuada fuera del ámbito objetivo de la aplicación del tributo.

En otras palabras, tales datos, a menos que fueran simulados, deberían ser suficientes, desde la perspectiva del *onus probandi*, para desplazar a la parte contraria, al Ayuntamiento gestor y liquidador, la carga de acreditar en contrario, de modo bastante, que los precios inicial o final son mendaces o falsos o no se corresponden con la realidad de lo sucedido.

No obstante, sobre la base de lo que se acaba de expresar, habrá de determinarse si se ha producido o no el hecho imponible de la plusvalía atendiendo a que de las escrituras se infiere que el terreno fue adquirido y vendido 14 años después por la misma cantidad, valoración que deberá considerar el contexto de las circunstancias económicas ligadas a la denominada "burbuja inmobiliaria" -a la que alude la Administración- así como a las fluctuaciones monetarias producidas a lo largo de esos 14 años y,

finalmente, determinar las circunstancias aducidas por el propio Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón en torno a unas eventuales operaciones de permuta, dación en pago y compensación de créditos en lugar de una compraventa de suelo, razones todas ellas que determinan la necesidad de retrotraer las actuaciones para una valoración plena de la prueba por la sala de apelación.

QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas.

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

FALLO

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

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

Segundo. Declarar haber lugar al recurso de casación núm. 247/2018, interpuesto por el AYUNTAMIENTO DE POZUELO DE ALARCON, contra la sentencia nº 632/2017, de 28 de septiembre, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (recurso de apelación 595/2016), sentencia que se casa y anula.

Tercero. Acordar, en los términos expresados en el fundamento de derecho cuarto, la retroacción de actuaciones, para que la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Novena) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, teniendo en consideración el contenido interpretativo de esta

sentencia sobre el alcance de 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, dicte nueva sentencia en el recurso de apelación interpuesto por Hispania Fides, S.L. (hoy Hispania Activos Inmobiliarios Socimi SA) contra la sentencia nº 155/2016, de 13 de abril, del Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 33 de Madrid, que desestimó el recurso (P.O. 258/2015).

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

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

Así se acuerda y firma.

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

