

# **Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1163/2018 de 9 de Julio de 2018, Rec. 6226/2017**

Ponente: Aguallo Avilés, Ángel.

Nº de Sentencia: 1163/2018

Nº de Recurso: 6226/2017

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

LA LEY 76340/2018

Le corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido

Cabecera

INTERÉS CASACIONAL.IIVTNU (PLUSVALÍA MUNICIPAL). Alcance de la declaración de inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, de la STC 59/2017. Expulsión del ordenamiento jurídico de 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, el obligado tributario puede demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor y, que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria principal correspondiente al IIVTNU, no procediendo, en consecuencia, la liquidación del impuesto. CARGA DE LA PRUEBA. Al obligado tributario le corresponde probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido.

Resumen de antecedentes y Sentido del fallo

El TS desestima el recurso de casación interpuesto por el contribuyente contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, dictada en el recurso de apelación, sobre liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ejercicio 2014, sentencia que se confirma.

Texto

**TRIBUNAL SUPREMO Sala de lo Contencioso-Administrativo Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1163/2018**

Excmos. Sres.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez, presidente

D. Nicolás Maurandi Guillén

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

En Madrid, a 9 de julio de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **6226/2017**, interpuesto por doña Úrsula, en nombre y representación del BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA, S.A., bajo la dirección letrada de D. Fernando Zamora Martínez, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de fecha 27 de septiembre de 2017 (ES:TSJA:2017:1251), dictada en el recurso de apelación núm. 174/2016, formulado frente a la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 4 de Zaragoza, de 31 de mayo de 2016, recaída en el procedimiento ordinario núm. 238/2015, sobre liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana («IIVTNU»), ejercicio 2014. Ha sido parte recurrida el Ayuntamiento de Zaragoza, representado por la procuradora doña Sonia Salas Sánchez, con la asistencia del letrado D. José Luis Espelosín Audera.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

### **PRIMERO.- Resolución recurrida en casación, hechos del litigio y sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 27 de septiembre de 2017 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, desestimatoria del recurso de apelación núm. 174/2016.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) El 17 de octubre de 2002, BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA, S.A. (en adelante, BBVA) adquirió a la sociedad "Plataforma Logística de Zaragoza, PLAZA, S.A" un inmueble sito en la calle Osca, núm. 4, en la ciudad de Zaragoza, por un precio total de 2.697.378,15 euros, a razón de 90,15 euros/metro cuadrado. Mediante escritura otorgada en la misma fecha, la citada entidad bancaria suscribió un contrato de arrendamiento financiero ("leasing") con la mercantil PUBLIFAX, S.L., estableciéndose un precio de 17.327.169,00 euros, de los que 14.937.215,40 euros correspondían al precio del arrendamiento financiero (renta e intereses) y 2.389.953,60 euros al Impuesto sobre el Valor Añadido devengado con la operación, siendo el tipo vigente en aquel momento el 16%. Dicho precio fue calculado sobre la base de lo pagado por BBVA por

el solar, esto es, 2.697.378,15 euros (90,15 euros por 29.921 m<sup>2</sup>), así como de la construcción existente sobre dicho suelo, valorada en 7.302.621,85 euros. El valor residual, o precio de adquisición del inmueble a efectos de la opción de compra, se fijó en 82.984,53 euros.

El 30 de enero de 2007, hubo una modificación del proyecto inicial, incorporándose una nueva construcción destinada a almacén que se valoró en 1.475.861,41 euros. Como consecuencia de ella, el nuevo precio del contrato se estableció sobre la base del capital pendiente, que a dicha fecha ascendía a 8.388.423 euros más el citado importe de la nueva construcción y 2.140.213,02 euros de IVA. El valor residual tras la modificación del importe y plazo se fijó en 96.929,91 euros.

El 5 de agosto de 2014, PUBLIFAX, S.A. decidió anticipar la opción de compra prevista en el contrato de leasing, pagando a BBVA el importe pendiente de amortizar (4.057.979,14 euros) y la opción de compra, que ascendía a 96.929,91 euros, cantidad equivalente al valor residual del inmueble, incluido el suelo. En la misma fecha PUBLIFAX, S.A. vendió el inmueble de referencia a MERLÍN LOGÍSTICA, S.L., teniendo en cuenta a la hora de fijar el precio, según consta en autos, el informe emitido por la entidad CB RICHARD ELLIS el 1 de febrero de 2014, que tasaba el suelo en 80 euros por metro cuadrado, importe que, aplicado a la totalidad de la parcela, dio un precio total de venta del suelo de 2.393.680 euros.

**b)** En el entendimiento de que no se había producido una plusvalía con la transmisión, tras intentar infructuosamente que se declarara la operación como no sujeta al IIVTNU, BBVA presentó ante la Agencia Municipal Tributaria (Servicio de Gestión Tributaria; Unidad de Impuestos Inmobiliarios) del Ayuntamiento de Zaragoza la autoliquidación por el citado tributo en la que, partiendo de un valor del suelo de 1.303.772 euros, tras la aplicación de los correspondientes índices y coeficientes, resultaba una cuota tributaria de 137.678,36 euros.

Presentada, mediante escrito de 28 de noviembre de 2014, solicitud de rectificación de la autoliquidación, ésta fue rechazada por la mencionada Agencia Municipal Tributaria, mediante resolución de 6 de marzo de 2015, a tenor de lo dispuesto en el [artículo 110.4 del Real Decreto 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales](#) («TRLHL»).

**c)** Frente a dicha decisión, por escrito de 15 de abril de 2015, BBVA interpuso recurso de reposición, en síntesis, al entender que «si el precio de adquisición (y por tanto el valor de mercado) de la parcela en cuestión fue de 90,15€/m<sup>2</sup> y el precio de venta (y por tanto el valor de mercado) ha sido de aproximadamente 80€/m<sup>2</sup>, es evidente la ausencia de plusvalía en la venta de la parcela afectada», por lo «que no concurre el hecho Imponible del Impuesto Municipal sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ante la ausencia objetiva y acreditada de incremento de valor, debiendo declararse la "no sujeción" al citado Impuesto, una vez constatado que la realidad de la operación ha generado una pérdida patrimonial en es[a] Entidad transmitente, habiéndose puesto de manifiesto una importante minusvalía en el momento de llevar a cabo la citada venta del terreno de constante mención, siendo inferior el precio de adquisición de[l] suelo respecto del abonado por esta Entidad en el año 2002 a Plataforma Logística de Zaragoza PLAZA, S.A.». El recurso fue desestimado por resolución de 13 de julio de 2015.

3. Contra la referida resolución, BBVA interpuso recurso contencioso-administrativo, que fue desestimado por sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 4 de Zaragoza, de 31 de mayo de 2016, que, entre otras cosas, declara lo siguiente:

«En lo que aquí nos interesa el arrendamiento financiero fija desde su constitución tanto el precio financiero del contrato como, en su caso, el de adquisición del bien, de ejercitarse la opción de compra, y dicha circunstancia es básica en lo que al impuesto que aquí nos ocupa (sic), ya que se trata por ello de un negocio en el que de ejercitarse la opción de compra y por tanto la transmisión del bien al arrendatario, supuesto éste que hace que surja la obligación de tributar, en dicho momento de la transmisión no se pone de manifiesto ni un incremento del valor de los terrenos, ni una depreciación o minusvaloración del mismo, ya que el valor de los terrenos a los efectos de la transmisión, se encuentra fijado desde el inicio de la relación contractual, de manera ajena -en lo que a nuestros efectos se refiere- a las fluctuaciones del mercado.

Por el contrario, dicha situación (la de que una transmisión del dominio, ponga de manifiesto un decremento de valor de los terrenos) si podría producirse para el arrendatario financiero, como al parecer pudiera ser el caso según lo que manifiesta la recurrente, dado que el mismo adquirió el bien según lo pactado y de conformidad con un precio de mercado perteneciente al año 2002, y vendió a un tercero en el 2014, al parecer por un precio inferior atendida la bajada del precio por metro cuadrado que refleja la actora, manifestación ésta que efectuamos como mera hipótesis y sin otra consecuencia que poner de manifiesto la diferencia de situaciones.

Ha de añadirse que incluso la recurrente para intentar poner de relieve el decremento de valor del terreno, se refiere a informes de valoración y a el (sic) precio efectivo de venta, de un negocio de transmisión del dominio que le resulta totalmente ajeno, lo que pone claramente de relieve que en el negocio jurídico que a él se refiere, es decir, en el momento en que el arrendatario ejercita la opción de compra prevista y se produce la transmisión del dominio, no existe ningún negocio de transmisión de la propiedad del terreno, que ponga de manifiesto ninguna circunstancia referente al valor de dicho terreno en el momento en que se efectúa la transmisión, ya que las referencias a dicho extremo pertenecen a un momento temporal distinto, es decir, el de la adquisición inicial del bien por la entidad financiera, momento éste único en el que el bien se adquiere y se cede -para su uso o para su posterior adquisición-determinando las consecuencias de dicha cesión en relación al mismo precio de adquisición» (FD Segundo).

## **SEGUNDO. La sentencia de instancia.**

1. Frente a la citada sentencia desestimatoria, BBVA interpuso recurso de apelación ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, que lo desestimó a través de la sentencia ahora recurrida, en la que, confirmando la autoliquidación del IIVTNU, ratifica, en esencia, el criterio del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 4 de Zaragoza, apreciando la existencia de incremento del valor del terreno puesta de manifiesto con la transmisión del inmueble a PUBLIFAX, S.A.

Razona la sentencia, entre otras cosas, lo que a continuación reflejamos:

*«TERCERO.- En primer término, debemos señalar que este Tribunal comparte, en términos generales, el punto de partida formulado por la parte apelante en el sentido de que si no hay incremento de valor, no hay hecho imponible y consiguientemente tampoco sujeción al impuesto, tal y como igualmente sostiene la sentencia de instancia.*

*Sobre dicha cuestión se ha pronunciado este Tribunal en diversas sentencias, a partir de la sentencia 535/2016, de 12 de diciembre, recaída en el recurso de apelación 190/14, [...].*

CUARTO.- La anterior coincidencia, sin embargo, no lleva en el caso enjuiciado a compartir la solución estimatoria del recurso pretendida por la parte apelante. Así, como antecedente de lo que más adelante se dirá, resulta oportuno traer a colación los razonamientos y conclusión contenidos en las sentencias del Tribunal Constitucional de 16 de febrero y 11 de mayo de 2017, en las que llega a la misma conclusión, si bien partiendo desde una perspectiva constitucional. En concreto, en la segunda de las sentencias se decide «Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declarar que los [arts. 107.1, 107.2.a\) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo](#), son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor», y ello sobre la base de los siguientes razonamientos: [...].

QUINTO.- Partiendo de lo anterior, y atendida la relación expuesta por el Tribunal Constitucional, a los efectos de realización del hecho imponible o nacimiento de la obligación tributaria, entre la transmisión efectuada y la incidencia sobre la capacidad económica gravada -declara expresamente que la existencia de una transmisión es una condición necesaria, pero no suficiente, pues a la misma hay que añadir "la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial"-, cabe rechazar, ab initio, que para determinar el valor del inmueble al tiempo de la transmisión, haya de estar a una valoración ajena a la concreta operación efectuada. En dicho sentido, admitiendo que el valor de los terrenos, al tiempo de ejercerse por el arrendatario financiero su opción de compra, sea de 80 €/m<sup>2</sup>, debe afirmarse que dicha circunstancia es, sin embargo, ajena a la concreta operación de transmisión que determina el eventual nacimiento de la obligación tributaria para el BBVA y que conlleva una concreta repercusión de dicha operación de transmisión sobre su capacidad económica, por lo que dicho motivo de impugnación debe ser rechazado.

SEXTO.- Con carácter subsidiario, sostiene la parte apelante que, aunque no se admitiera su anterior razonamiento, en todo caso lo que se habría producido es una estabilidad en el precio, al ser el valor de adquisición igual que el de transmisión, por lo que no se habría producido tampoco un incremento del valor del terreno. Sin embargo, dicho razonamiento, que sin mayores explicaciones, podría ser admisible, tampoco puede ser acogido.

*Así, debe tenerse en cuenta que la adquisición y transmisión se producen en el marco de una operación de arrendamiento financiero o leasing. En concreto, en la escritura pública de arrendamiento financiero de 17 de octubre de 2002, se pacta una cesión de uso por un periodo de 15 años, y en el apartado del precio se acuerda que "el arrendatario financiero se obliga a pagar a BBVA, S.A. la cantidad de 17.327.169*

euros, de las que la cifra de 14.937.215,40 euros corresponde al precio del arrendamiento financiero y la cantidad de 2.389.953,60 euros al Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 16 %, que por imperativo legal es obligatoriamente repercutible al arrendatario financiero", añadiéndose que dicho importe, que variará en función del tipo de interés y según se establece en el apartado siguiente, se abonará por el arrendatario financiero mediante 180 cuotas mensuales pagaderas los días 1 de los meses comprendidos entre Julio de 2003 y Junio de 2018, ambos inclusive, estableciéndose en el apartado dedicado al tipo de interés que "el tipo de interés que se aplicará a las 8 primeras cuotas, es del 4 % nominal anual, capitalizable por meses" y "el tipo aplicado a las 180 cuotas restantes, es el 5,79368 % nominal anual, capitalizable por meses" y ello, sin perjuicio de las comisiones que igualmente se pactan -0,45 % sobre el capital financiado-, estableciéndose el valor residual o precio de adquisición del inmueble a efectos de esta opción de compra, así como las obligaciones derivadas del ejercicio anticipado de la opción de compra.

Además del desglose de las cuotas se depende que sobre el importe financiado de 10.000.000,00 €, la carga financiera era de 5.020.199,93 €, la cuota neta ascendía (...) a 14.937.215,40 €, el impuesto a 2.389.953,60 € y el total por cuota a 17.327.169,00 €

Asimismo, en el contrato se pactó que en caso de cancelación anticipada por ejercicio anticipado de la opción de compra venía obligado a pagar al BBVA las siguientes cantidades:

«1) Importe de los plazos vencidos y no satisfechos, con sus gastos e intereses de demora.

2) Capital Pendiente de Amortizar (Incluido el Valor Residual) a esa fecha, de acuerdo con el Anexo I a este contrato.

3) Comisión por cancelación, fijada en la estipulación III -"1 % sobre el importe cuyo reembolso se adelante"-

4) Impuesto indirecto, al tipo vigente, sobre los importes resultantes de los apartados 2) y 3) anteriores»

Por otra parte, consta que en la escritura de 5 de agosto de 2014, que corresponde al ejercicio de la opción de compra, en su apartado relativo al precio se hace constar «conforme a la cláusula 4.4 del Contrato de Arrendamiento Financiero, el ARRENDATARIO FINANCIERO HA SATISFECHO a BBVA la cantidad de CUATRO MILLONES CIENTO CINCUENTA Y CUATRO MIL NOVECIENTOS NUEVE EUROS CON CINCO CÉNTIMOS DE EURO, de los cuales 4.057.979,14 € corresponden a capital pendiente de amortizar y los restantes 96.929,91 € a opción de compra».

SÉPTIMO.- Pues bien, de lo expuesto se depende, frente a la alegada "estabilidad o mantenimiento del precio fijado con antelación en el momento de la suscripción del contrato de arrendamiento financiero", que en el presente caso la "materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial" se obtiene -según se ha expuesto en el fundamento de derecho precedente- por una vida distinta de la fijación del precio del terreno en el contrato de arrendamiento financiero, pero debe concluirse que dicho incremento del valor, que

*revela una capacidad económica real, existe y, por lo tanto, es susceptible de ser grabado por medio del tributo controvertido.*

OCTAVO.- Por último, señala la parte apelante que en el contrato de arrendamiento financiero se pacta expresamente la repercusión del impuesto al arrendatario por lo que es Publica quien soporta las consecuencias del incremento o disminución del valor, y no puede negarse su derecho a que se analice si el valor del suelo ha disminuido en el momento en el que se ejercita su opción de compra. No obstante, dicha alegación no puede determinar una solución distinta de la expuesta, pues no deja de ser un pacto entre particulares que no altera, ni los elementos definidores del tributo, ni el sujeto pasivo del mismo, en función del cual debe examinarse la existencia de los distintos elementos configuradores del mismo. [...]

2. En resumen, a tenor de la sentencia, (i) el Tribunal Superior de Justicia de Aragón comparte con la entidad recurrente la premisa de que si no hay incremento del valor del inmueble no hay hecho imponible y, por ende, sujeción al IIVTNU; (ii) atendiendo a la relación que, a los efectos de la realización del hecho imponible, establece la [STC 59/2017 \(LA LEY 37759/2017\)](#) («STC 59/2017»), de 11 de mayo, entre la transmisión efectuada y la incidencia sobre la capacidad económica gravada -el Tribunal Constitucional «declara expresamente que la existencia de una transmisión es una condición necesaria, pero no suficiente, pues a la misma hay que añadir "la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial"»,- la Sala de instancia no admite, sin embargo, que la transmisión gravada por dicho impuesto haya puesto de manifiesto un decremento del valor del terreno, porque para «determinar el valor del inmueble al tiempo de la transmisión» hay que estar a la «concreta operación realizada», y resulta que, aún admitiendo que el valor de los terrenos cuando se ejerce por el arrendatario financiero (PUBLIFAX, S.A.) su opción de compra sea de 80 euros el metro cuadrado, dicha circunstancia es «ajena a la concreta operación de transmisión que determina el eventual nacimiento de la obligación tributaria para el BBVA»; (iii) tampoco acepta la tesis según la cual, en todo caso, «lo que se habría producido es una estabilidad en el precio, al ser el valor de adquisición igual que el de transmisión», dado que «la adquisición y transmisión se producen en el marco de una operación de arrendamiento financiero», de manera que BBVA percibe intereses y comisiones no solo por el "leasing", sino también por el ejercicio anticipado de la opción de compra, por lo que en el presente caso la «materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial» se obtiene «por una vía distinta de la fijación del precio del terreno en el contrato de arrendamiento financiero»; (iv) sin que, finalmente, deba llegarse a una solución diferente por el hecho de que en el contrato de arrendamiento financiero se haya pactado la repercusión del IIVTNU al arrendatario, «pues no deja de ser un pacto entre particulares que no altera, ni los elementos definidores del tributo, ni el sujeto pasivo del mismo».

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

1. La entidad BBVA preparó recurso de casación mediante escrito de 14 de noviembre de 2017.

2. En dicho escrito, la representación procesal del recurrente identificó como «normativa y jurisprudencia que se considera infringida» la siguiente: (i) los [artículos](#)

[104.1](#), [107.1](#) y [107.2.a\)](#) del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo («TRLHL»); (ii) las SSTC 72/2017, de 5 de junio (LA LEY 90034/2017) (ES:TC:2017:72), 59/2017, ya citada (ES:TC:2017:59), 37/2017, de 1 de marzo (ES:TC:2017:37) y 26/2017, de 16 de febrero (ES:TC:2017:26); (iii) «las Sentencias del Tribunal Supremo 730/2015 (LA LEY 186000/2015) y 1132/2017 (LA LEY 84209/2017)» (*sic*); y (iv) «las Sentencias dictadas por la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña -entre otras, Sentencias de 21 de marzo y 22 de marzo de 2012, 18 de julio de 2013, 14 de julio de 2016 y 27 de febrero de 2017-; las Sentencias dictadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana de 20 de julio de 2015, 23 de marzo de 2017 y 6 de julio de 2017; y la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid el 2 de febrero de 2017», así como «[l]a Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana -4675/2017, de 6 de julio-» y «las propias Sentencias dictadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Aragón en fechas 15 y 22 de febrero de 2017» (*sic*).

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 21 de noviembre de 2017, y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 5 de febrero de 2018, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el apartado 2.b) del [artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa](#) (LJCA), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

*«Determinar si, para garantizar la seguridad jurídica ([artículo 9.3 de la Constitución](#)), la igualdad en la aplicación de la ley ([artículo 14 de la Constitución](#)) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria ([artículos 31.3 y 133.1 y 2 de la Constitución](#)), la inconstitucionalidad de los [artículos 107.1, 107.2.a\)](#) y [110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales](#), aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada [en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo \(LA LEY 37759/2017\)](#), 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».*

El citado auto identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, los [artículos 107.1, 107.2.a\)](#) y [110.4 del TRLHL](#), atendida la declaración de inconstitucionalidad contenida en la [STC 59/2017 \(LA LEY 37759/2017\)](#).

#### **CUARTO. Interposición del recurso de casación.**

1. La representación procesal de la entidad BBVA interpuso el recurso de casación mediante escrito de 2 de abril de 2018, que observa los requisitos legales. En dicho escrito, después de narrar los hechos, así como la prueba practicada en autos, y referirse al cumplimiento de los requisitos de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, alega y argumenta dos motivos contra ésta: en primer lugar, que confirma una liquidación del IIVTNU que se ha practicado sin que exista base legal para ello; y, en segundo lugar, que está sometiendo a tributación en concepto del citado tributo un supuesto en el que no existe hecho imponible.

2. Por lo que se refiere al primero de los motivos esgrimidos, la entidad recurrente comienza afirmando que la resolución judicial impugnada no aplica de forma adecuada la normativa reguladora del IIVTNU, e interpreta y aplica de forma errónea las sentencias del Tribunal Constitucional, que invoca como fundamento de su decisión, núms. 26/2017, 37/2017, 59/2017 y 72/2017, dictadas en materia del citado tributo, «porque está confirmando una liquidación de plusvalía que se ha practicado sin que exista base legal para ello, toda vez que la base imponible de la liquidación de plusvalía se calculó conforme a las normas recogidas en los [artículos 107 y 110.4 del TRLHL](#), que han sido anulados *ex origine* por la citada [STC 59/2017 \(LA LEY 37759/2017\)](#); lo que, a su juicio, obliga a anular todas las liquidaciones que se hayan efectuado con arreglo a dichos preceptos.

En defensa de su tesis, además de subrayar que la citada [STC 59/2017 \(LA LEY 37759/2017\)](#) declara 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», menciona que las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Burgos) de 22 de septiembre de 2017, y la del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 14 de julio de 2017, mantienen la tesis contraria a la del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, lo que «supone que, ante situaciones idénticas, se están dictando resoluciones de signo contrario en función de que la impugnación de una liquidación de plusvalía se plantee en una o en otra Comunidad Autónoma, con la consiguiente inseguridad jurídica, vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, y vulneración del principio de igualdad de todos los españoles». Y concluye en este punto que aceptar, como hace la sentencia impugnada, liquidaciones del IIVTNU giradas en aplicación de preceptos declarados inconstitucionales, supone reconstruir la norma en contra del sentido que se le quiso dar por el legislador y dejar su aplicación al libre arbitrio de quien debe aplicarla, lo que resulta contrario al [artículo 14 de la Constitución Española](#) («CE»), «ya que acabará por darse un resultado distinto en cada Juzgado».

3. En lo que respecta al segundo motivo, la recurrente considera que está acreditado en el caso de autos que entre octubre de 2002 y agosto de 2014 no ha habido incremento ni de valor -ya que en octubre de 2002 los terrenos tenían un valor de 90,15 euros el metro cuadrado, y en agosto de 2014, de 80 euros el metro cuadrado- ni de precio -ya que entre 2002 y 2014 se ha mantenido el precio de 90,15 euros el metro cuadrado-.

3.1. Por tanto, a su juicio, estamos ante un supuesto evidente en el que no existe el hecho imponible del IIVTNU al no haberse producido incremento del valor del suelo, por lo que la sentencia impugnada infringe lo prevenido en el [artículo 104.1 TRLHL](#), precepto que señala que dicho tributo grava el incremento de valor de los terrenos que se ponga de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos o de la constitución o transmisión de un derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

3.2. Además, la sentencia impugnada, según la recurrente, emplea un argumento que estima incompatible con la norma y la jurisprudencia, a saber: que «el transmitente (BBVA) sí ha experimentado una "ganancia económica", ya que, además del importe correspondiente a la transmisión del suelo, ha percibido el importe económico correspondiente a la transmisión de las edificaciones existentes en el terreno (que se construyeron posteriormente y asumió la mercantil Publifax)», así como «otros ingresos

(como "intereses aplicados a las cuotas mensuales derivados del contrato de leasing", "comisión por cancelación anticipada", "gastos e intereses de demora", etc.)). Es decir, el Tribunal Superior de Justicia de Aragón consideraría que, «por un vía distinta a [la] de la fijación del precio del suelo», ha existido una «ganancia patrimonial» porque el BBVA ha cobrado por unos «conceptos que de ninguna manera forman parte del hecho imponible del impuesto», por lo que habría llevado a cabo, «contrariamente a derecho, una "ampliación" del» mismo, «al considerar que los ingresos que obtiene el Banco por la actividad que le es propia -y por los que tributa en el Impuesto de Sociedades- son los que justifican un incremento de valor del terreno» que «realmente no se ha producido».

3.3. La Sala de instancia -se insiste- ha rechazado utilizar el concepto establecido en el [TRLHL](#) de "valor del terreno en agosto del año 2014", y ha optado por emplear el concepto de "precio de venta del terreno en agosto del año 2014", incluyendo partidas en el mismo que no se corresponden con tal concepto. Pero el precio de venta del terreno se fijó en el contrato de arrendamiento financiero firmado en 2002, por lo que, «simplemente, se aplazó su pago mediante el citado contrato». No obstante, el Tribunal de Justicia de Aragón habría decidido obviar la demostrada «inexistencia de incremento del valor del suelo entre las fechas de adquisición y transmisión, optando por "defender" la utilización del concepto "precio" (prefijado en 2002 y que tampoco ha sufrido variación)»; es decir, «llega a confundir en ese caso los términos de "valor" y "precio"». El valor -se reitera- habría disminuido (de 90,15 euros el metro cuadrado en 2002, a 80 euros el metro cuadrado en 2014) y el precio se habría mantenido (90,15 el metro cuadrado en 2002 y en 2014); pero, en cualquier caso, «aun utilizando de forma "indistinta" los conceptos "precio" y "valor"», lo que para la recurrente sería indubitado es que no se habría producido incremento en ninguno de los dos entre octubre de 2002 y agosto de 2014.

3.4. Siempre en la misma línea, se arguye que la parcela transmitida por BBVA tenía una superficie de 29.921 metros cuadrados, y que en el "listado" que hace la sentencia impugnada (FJ Sexto) de las cantidades que ha percibido dicha entidad en la operación de transmisión, «no se "especifica" ni desglosa o individualiza el valor total del terreno a la fecha de venta que, a razón de 80 €/m<sup>2</sup>, sería de 2.393.680 €, ni por supuesto lo compara con el valor y precio a la fecha de compra, que, a razón de 90'15 €/m<sup>2</sup>, sería de 2.697.378'15 €». Sin embargo, en ese listado sí aparecen «partidas (intereses, comisiones, impuestos, precios de edificaciones construidas), que son las que le han ocasionado a BBVA una "ganancia patrimonial" y una mayor capacidad económica», pero que «no son objeto del impuesto de plusvalía municipal». Por esa razón, se estima que resulta de interés casacional que este Tribunal confirme que el IIVTNU «debe permanecer al margen de otras "ganancias" o "rendimientos económicos" que perciba el transmitente de un terreno como consecuencia de otros conceptos (como, por ejemplo, "comisiones pactadas", "intereses de amortización", etc.)».

3.5. A continuación, se alega que la Sala de instancia «no ha tomado en consideración, en la forma debida, las pruebas aportadas por BBVA», que acreditarían la inexistencia de incremento de valor del suelo de la parcela sita en la calle Osca, núm. 4, entre los años 2002 y 2014, «a pesar de que la prueba pericial practicada en sede judicial estaba debidamente motivada», con lo que la sentencia impugnada infringiría el criterio jurisprudencial establecido en las sentencias del Tribunal Supremo 730/2015 (LA LEY 186000/2015) y 1132/2017 (LA LEY 84209/2017), así como en varias sentencias de diversos Tribunales Superiores de Justicia, incluido el de Aragón, que se citan. A este

respecto, se reitera que en el caso que nos ocupa, mientras que «BBVA sí que ha practicado prueba suficiente (documental y pericial) para acreditar y demostrar que el suelo no ha experimentado un incremento de valor», «el Ayuntamiento de Zaragoza no aportó esa prueba "exigible" para acreditar el incremento».

3.6. Finalmente, se identifica como norma infringida por la sentencia impugnada el [artículo 104.1 del TRLHL](#), en la medida en que estamos ante un supuesto en que se habría demostrado mediante la prueba documental y pericial practicada que no se ha realizado el hecho imponible, porque no se ha producido un incremento de valor del terreno transmitido entre octubre del año 2002 y agosto del año 2014; e incluso el precio se ha mantenido. Aunque, en realidad -se precisa-, «la aplicación al valor de terreno fijado en el año 2002 de los índices de precios al consumo hasta el momento de la transmisión de agosto del 2014 generaría, por actualización equiparable de dichos valores de entonces a los actuales, un obligado incremento», por lo que «el mantenimiento del precio doce años después significa, de por sí, que hay minusvalía al no poderse actualizar el precio vigente en el momento de la adquisición».

3.7. Como consecuencia de todo lo anterior, BBVA solicita que se dicte sentencia en la que se anule la resolución judicial impugnada y se anule la liquidación practicada, con devolución de los ingresos realizados por indebidos (más los correspondientes intereses legales) por la transmisión del terreno, (i) al haber sido realizada sobre la base de unos preceptos (los [artículos 107.1](#) y [110.4 del TRLHL](#)) expulsados del ordenamiento jurídico, o subsidiariamente, (ii) por estar acreditada la inexistencia del hecho imponible del impuesto, al no haber existido entre las fechas de compra y venta incremento en el valor del suelo transmitido.

**QUINTO.** Oposición al recurso de casación del demandado en la instancia.

1. Doña Sonia Salas Sánchez, procuradora de los Tribunales y del Ayuntamiento de Zaragoza, se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 10 de mayo de 2018, que observa los requisitos legales. En dicho escrito, comienza argumentando sobre la existencia de base legal para la liquidación del IIVTNU. A su juicio, cuando la [STC 59/2017 \(LA LEY 37759/2017\)](#) expone en el FJ 5c) que la forma de determinar la existencia o no de un incremento es algo que solo corresponde al legislador, está aludiendo a que «no le corresponde ejercer funciones legislativas para aclarar ni determinar en su sentencia los parámetros con los que se debe medir la magnitud del incremento, sugiriendo instrucciones al poder legislativo», pero «en absoluto está indicando que mientras el legislador no determine el régimen aplicable, los preceptos están expulsados del ordenamiento jurídico».

2. Apelando a la seguridad jurídica para plantear que «mientras el legislador no legisle, el juzgador no puede determinar la existencia o inexistencia de incremento si no está determinado el criterio del valor a cuantificar», y sosteniendo, por ello, que los [artículos 107.1](#), [107.2.a\)](#) y [110.4 del TRLHL](#) son radicalmente inconstitucionales en todos los supuestos -se dice-, la entidad recurrente «además de obviar el inexorable principio "iura novit curia", estarí[a] cuestionando también aquellas normas que por estar dotadas de flexibilidad en su aplicación y no contener una rígida y exacta definición y expresión lingüística, tienen en su seno conceptos jurídicos indeterminados». En su opinión, el aplicador del derecho, solo tiene «que preguntarse en el supuesto de hecho si se ha producido o no el incremento de valor de terreno durante el periodo impositivo y, si la

respuesta es afirmativa, la solución jurídica es única y obedece al cálculo de la base imponible tal y como se establece en la ley». Siendo preciso valorar «en cada circunstancia si existe o no incremento, a tenor del artículo 12 LGT; en base a elementos cuantificables comparativos y en conjunto; y dejando de aplicar el tributo en caso de que [se] considere que no existió incremento de valor». Mantener lo contrario -se arguye- vulneraría el principio de seguridad jurídica «porque supondría que solo tienen cabida en él las normas rígidas y detalladas».

3. Respecto del principio de igualdad, el Ayuntamiento de Zaragoza considera que la tesis de la entidad recurrente lo que vulneraría es el [artículo 31.1 CE](#), en relación con el 14 CE, así como el [artículo 47 CE](#) (en el que radicaría la fundamentación del IIVTNU), porque «la consecuencia de la generalización de la interpretación de inconstitucionalidad a todos los supuestos de una transmisión de propiedad sería la no tributación por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, impidiendo con ello gravar situaciones en las que se produce un hecho imponible que revela una capacidad económica real que se pone de manifiesto en una transmisión de la finca».

4. En relación con la denunciada infracción de los [artículos 31.3 y 133, apartados 1 y 2, ambos de la CE](#), la parte recurrida, después de señalar que la potestad tributaria derivada de los entes locales que la Constitución garantiza se ejerce en este caso de acuerdo con el [artículo 59.2 del TRLHL](#), sostiene que con «la interpretación que propugna la mercantil recurrente, se desnaturaliza el motivo, principalmente financiero, por el cual los Ayuntamientos han tomado la decisión de establecer este tributo, de carácter potestativo, y de desarrollarlo en Ordenanzas Fiscales, en ejercicio de su potestad tributaria reglamentaria, amparados en los preceptos constitucionales 133.1 y 2, que en absoluto se ven vulnerados si, por el contrario, la doctrina constitucional se interpreta» permitiendo «el devengo del impuesto cuando se aprecie la revalorización del terreno».

5. A su juicio, además, «la fundamentación del recurso de casación se excede en la ampliación de inconstitucionalidad que propugna, tanto cuantitativamente por sostener que abarca a todos los supuestos de devengo del impuesto, como cualitativamente por sostener que existe una inconstitucionalidad implícita de preceptos conexos» (el resto de apartados dedicados a la regulación de la base imponible) que solo correspondería declarar -y no lo ha hecho- al Tribunal Constitucional. A este respecto, resalta que la tesis mantenida por BBVA daría lugar a una sentencia constitucional procesalmente incongruente «puesto que Tribunal Constitucional habría excluido expresamente de revisión (Fundamento 1) los apartados b), c) y d) del [artículo 107.2 LHL](#), para posteriormente, en el fallo declarar la inconstitucionalidad y nulidad en todo caso de una base imponible que les afectaría como para quedar vacíos de contenido». Asimismo, conduciría inexorablemente a «privar a los Ayuntamientos de los recursos necesarios para garantizar el principio de autonomía financiera, al que se ha dotado de rango constitucional en el artículo 142, que en consecuencia resultaría también infringido». Para apoyar su argumentación cita -y expone sus fundamentos- la sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, Sección 2ª, de 31 de enero de 2018, recaída en rollo de apelación núm. 15912017 (FD Tercero), así como la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana núm. 1479/2017, de 16 de noviembre de 2017 (LA LEY 174712/2017) (FD Cuarto).

6. Seguidamente, la parte recurrida expone su argumentación en relación con la acreditación de la existencia de decremento en el valor de los terrenos. En este punto, comienza afirmando que lo que la entidad recurrente persigue es la revisión de la valoración de la prueba practicada tanto por la Sala de instancia como por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 4 de Zaragoza, lo que está vedado por el [artículo 87 bis.1](#) de la LJCA. Cita en este sentido los Autos del Tribunal Supremo de 10 de abril de 2017 (RC 227/2017 (LA LEY 24809/2017)), de 8 de marzo de 2017 (RC 242/2016 (LA LEY 9387/2017)) y de «5 de diciembre de 2016 (RC 269/2017)» (*sic*).

La Sala de instancia (FFJJ Sexto y Séptimo de la sentencia impugnada) -se dice-, «valora con las reglas de la sana crítica la prueba documental y pericial practicada en autos y llega al convencimiento razonado, al igual que la Juez a quo, de que no existe decremento del valor del terreno ni la petición subsidiaria de ausencia de decremento e incremento, por lo que desestima el recurso». Y BBVA no alega ni acredita que «la valoración efectuada por la Sala de instancia pueda ser calificada de ilógica, irracional o arbitraria, o contraria a las reglas de la sana crítica». Si ya bajo la antigua regulación de la casación solo le cabía entrar al Tribunal Supremo en la valoración de la prueba en los citados supuestos excepcionales -concluye-, mucho más excepcional y restrictiva es su intervención en este campo en la nueva casación, de acuerdo con nuestro auto de 19 de junio de 2017 (RC 273/2017).

#### **SEXTO. Vista pública y deliberación.**

En virtud de la facultad que le confiere el [artículo 92.6 LJCA](#), según se hizo constar en providencia de 23 de mayo de 2018, la Sección consideró necesaria la celebración de vista pública, que tuvo efectivamente lugar en el día señalado -el 3 de julio de 2018-, y a cuya terminación se inició la deliberación para la votación y fallo del recurso, que concluyó con el resultado que ahora se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional objetivo.**

*El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, impugnada en casación por la representación procesal de la entidad BBVA, es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso interpretar cabalmente la [STC 59/2017 \(LA LEY 37759/2017\)](#), 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 \(LA LEY 2615/2017\)](#), y [37/2017, de 1 de marzo \(LA LEY 5797/2017\)](#), respectivamente), declara inconstitucionales y nulos los [artículos 107.1, 107.2.a\) y 110.4 del TRLHL](#).*

Y es preciso desentrañar el alcance y efectos de la citada [STC 59/2017 \(LA LEY 37759/2017\)](#) porque, *aunque la resolución judicial impugnada en casación no se pronuncia sobre la cuestión expressis verbis, al confirmar la negativa de la Administración municipal a rectificar la autoliquidación del IIVTNU en última instancia cuestionada, sin desconocer la meritada sentencia del Tribunal Constitucional* (en el FD Cuarto la cita, junto con la [STC 26/2017 \(LA LEY](#)

[2615/2017](#)), y reproduce varios de sus fragmentos), y con base en la existencia «de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial», es evidente que está interpretando que los preceptos declarados inconstitucionales por la [STC 59/2017 \(LA LEY 37759/2017\)](#) continúan siendo aplicables en aquellos supuestos en los que se aprecia la existencia de una plusvalía.

Tesis de la sentencia recurrida que contrasta, no solo con la que mantiene la parte recurrente -para quien, en síntesis, se está confirmando una liquidación en concepto de IIVTNU «que se ha practicado sin que exista base legal para ello», dado que la base imponible «se calculó conforme a las normas recogidas en los [artículos 107](#) y [110.4 del TRLHL](#), que han sido anulados *ex origine* por la citada [STC 59/2017 \(LA LEY 37759/2017\)](#); anulación que, en su opinión, obliga a anular todas las liquidaciones que se hayan practicado con arreglo a dichos preceptos-, sino también, como se refleja en el auto de admisión de 5 de febrero de 2018, con el criterio sostenido, en la misma línea que la entidad recurrente, por diversos Tribunales Superiores de Justicia en sentencias que hemos citado en los antecedentes de hecho (Tercero, punto 2), por lo que, ante una situación igual nos encontramos con soluciones jurisdiccionales contradictorias [[artículo 88.2.a\) LJCA](#)], incidiendo desfavorablemente y de manera grave sobre los intereses generales si se concluyera que esa doctrina es contraria al ordenamiento jurídico [[artículo 88.2.b\) LJCA](#)].

Además, dado que la sentencia impugnada en esta sede, partiendo, como hemos dicho, del criterio sentado por la [STC 59/2017 \(LA LEY 37759/2017\)](#), y de que no es posible el gravamen por el IIVTNU si no existe incremento del valor del terreno puesto de manifiesto -en este caso concreto- en el momento de la transmisión del mismo, confirma la denegación de la rectificación de la autoliquidación presentada por BBVA y, por consiguiente, la devolución de los ingresos derivados de aquella, con fundamento en que la entidad recurrente no ha acreditado que se produjera una minusvalía o la inexistencia de una plusvalía, en la hipótesis de que llegáramos a la conclusión de que la tesis de la que parte la Sala de instancia es correcta, tendríamos necesariamente que aclarar a quién y con qué rigor corresponde, en principio, la referida prueba.

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

**«Determinar si, para garantizar la seguridad jurídica ([artículo 9.3 de la Constitución](#)), la igualdad en la aplicación de la ley ([artículo 14 de la Constitución](#)) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria ([artículos 31.3 y 133.1 y 2 de la Constitución](#)), la inconstitucionalidad de los [artículos 107.1, 107.2.a\) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales](#), aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional [59/2017, de 11 de mayo \(LA LEY 37759/2017\)](#), obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica».**

Aunque el citado auto de admisión, en expresión que ha tenido cierta acogida en la doctrina tributarista, adjetiva a la tesis que defiende una respuesta afirmativa a la cuestión con interés casacional objetivo como "maximalista", con independencia de cuál sea el criterio que finalmente adoptemos, prescindiremos de emplear tal calificativo, en la medida en que, según el Diccionario de la Real Academia, el maximalismo es la "[t]endencia a mantener ideas o actitudes extremas", que podrían entenderse, en un sentido peyorativo, como excesivas o exageradas, siendo así que, en todo caso, dicha tesis solo ofrece una determinada interpretación para un pronunciamiento del Tribunal Constitucional, la [STC 59/2017 \(LA LEY 37759/2017\)](#), que desde luego no puede calificarse como una muestra o modelo de absoluta claridad y precisión en cuanto al alcance de su fallo.

Además, aunque la cuestión con interés casacional definida en el auto de admisión se refiere exclusivamente a la igualdad en la aplicación de la Ley consagrada en el [artículo 14 CE](#), sin especificar si, como la parte recurrente, se refiere únicamente a la aplicación judicial de la Ley, aparentemente, como veremos que indica la parte recurrida, caso de existir, esa desigualdad se proyectaría también sobre el ámbito tributario, por lo que tendremos que examinar asimismo el problema desde la perspectiva del [artículo 31.1 CE](#).

Finalmente, casi resulta ocioso puntualizar que, pese a que la cuestión con interés casacional emplea la expresión ingresos "indebidos", solo en la hipótesis de que se concluyera que la declaración de inconstitucionalidad de los [artículos 107.1, 107.2.a\) y 110.4, todos ellos del TRLHL](#), efectuada por la [STC 59/2017 \(LA LEY 37759/2017\)](#), obliga en todo caso -se acredite o no la existencia de plusvalía- a devolver lo pagado en concepto de IIVTNU, podrían calificarse dichos ingresos como "indebidos". Y esa es, justamente, la incógnita que debemos desentrañar.

Pero antes de resolver si la declaración de inconstitucionalidad de esos tres preceptos del [TRLHL](#) obliga, en aplicación de la [STC 59/2017 \(LA LEY 37759/2017\)](#), con independencia de que se aprecie o no la existencia de una plusvalía, a anular las liquidaciones del IIVTNU, así como a proceder a la devolución de lo pagado en los supuestos de autoliquidaciones de dicho impuesto (por considerarse en todo caso como un ingreso indebido), *procede recordar el fallo y el fundamento jurídico 5º de la mencionada sentencia, que es el que explica el alcance del fallo, el que, precisamente, ha generado en los órganos judiciales dos interpretaciones contrapuestas, y el que, en definitiva, ha dado origen a la controversia que se suscita en este proceso.*

**SEGUNDO. El fallo y el fundamento jurídico 5 de la [STC 59/2017](#).**

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

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

«a) El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente

en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los [arts. 107.1 y 107.2.a\) LHL](#), "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica" ([SSTC 26/2017 \(LA LEY 2615/2017\)](#), FJ 7; y [37/2017 \(LA LEY 5797/2017\)](#), 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 \(LA LEY 2615/2017\)](#), FJ 6, y [37/2017 \(LA LEY 5797/2017\)](#), FJ 4.e)]. Por consiguiente, debe declararse inconstitucional y nulo el [artículo 110.4 LHL](#), al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica ([SSTC 26/2017 \(LA LEY 2615/2017\)](#), FJ 7, y [37/2017 \(LA LEY 5797/2017\)](#), 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 \(LA LEY 2615/2017\)](#), FJ 7; y [37/2017 \(LA LEY 5797/2017\)](#), FJ 5)».

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

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

**tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana».**

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

**TERCERO.- Interpretación del fallo de la [STC 59/2017](#) efectuada por algunos Tribunales Superiores de Justicia.**

En la determinación del alcance de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la [STC 59/2017 \(LA LEY 37759/2017\)](#), 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 \(LA LEY 108655/2017\)\)](#), 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 dimanen 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 (LA LEY 37759/2017), 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 (LA LEY 37759/2017), 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 una regla objetiva para el cálculo de la base imponible del impuesto en los casos de transmisión onerosa de terrenos cuya aplicación conlleva, en todo caso, la existencia de una plusvalía objeto de tributación](#), y (2) [impidiendo el artículo 110.4 del TRLHL que el sujeto pasivo del impuesto pueda probar la inexistencia de incremento de valor real del terreno transmitido, en ocasiones](#) (que en los últimos tiempos han resultado cada vez más frecuentes como consecuencia de la crisis económica), [se someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica o, lo que es igual, manifestaciones de capacidad económica inexistentes, virtuales o ficticias, en flagrante contradicción con el contenido que al principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 CE le ha venido atribuyendo el máximo intérprete de nuestra Constitución en reiterada jurisprudencia.](#)

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

**inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor** ([SSTC 26/2017 \(LA LEY 2615/2017\)](#), FJ 3; y [37/2017 \(LA LEY 5797/2017\)](#), FJ 3)».

Pues bien, *siendo como es la vulneración del principio de capacidad económica la ratio decidendi de la inconstitucionalidad declarada en la [STC 59/2017](#), carece de sentido -y, por ende, consideramos que el Pleno del Tribunal Constitucional no pudo pretender este efecto- que la nulidad de los preceptos cuya contradicción con la Constitución se denuncia se extienda también a supuestos en los que existe un incremento de valor del terreno y, en consecuencia, un manifestación de riqueza real o potencial cuyo gravamen resulta plenamente compatible con el artículo 31.1 CE. **Y es que -y a mayor abundamiento-, en estos casos, no solo se grava la que a priori o en abstracto es una manifestación de riqueza real o potencial** compatible con los dictados del [artículo 31.1 CE](#), sino también la que **en su configuración legal concreta resulta plenamente compatible con las exigencias que derivan del principio de capacidad económica**. Así se encargó de puntualizarlo el máximo intérprete de la Constitución en el FJ 3 de [STC 26/2017, de 16 de febrero \(LA LEY 2615/2017\)](#), y de reiterarlo en la posterior [STC 59/2017 \(LA LEY 37759/2017\)](#): «es plenamente válida -explicó- la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto"» (FJ 3) por el contribuyente.*

**Y**, en fin, por si pudiera existir alguna duda de que la que acabamos de exponer en apretada síntesis es la exégesis correcta -aunque, lo adelantamos ya, necesitada de ulteriores precisiones- del pronunciamiento que venimos comentando, **el Pleno del Tribunal se encarga de precisar** en el FJ 5, que destina a efectuar "una serie de precisiones últimas" **sobre el alcance del fallo** al que conduce la Sentencia, lo siguiente: (1) **que el IIVTNU «no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual»;** (2) **que «[l]o es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión»;** y (3) **que «[d]eben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2.a) LHL, "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica" (SSTC 26/2017 (LA LEY 2615/2017), FJ 7; y 37/2017 (LA LEY 5797/2017), FJ 5)»** [letra a) del FJ 5 de la [STC 59/2017 \(LA LEY 37759/2017\)](#)].

**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 \(LA LEY 2615/2017\)](#), FJ 7; y [37/2017 \(LA LEY 5797/2017\)](#), 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 \(LA LEY 37759/2017\)](#) 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 (LA LEY 37759/2017) 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 (LA LEY 2615/2017), FJ 6, y 37/2017 (LA LEY 5797/2017), 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 (LA LEY 2615/2017), FJ 7, y 37/2017 (LA LEY 5797/2017), 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 (LA LEY 37759/2017) 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 (LA LEY 2366/2004), 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 (LA LEY 183739/2017)). 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 \(LA LEY 2615/2017\)](#), FJ 7, y [37/2017 \(LA LEY 5797/2017\)](#), 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 (LA LEY 74403/2018)]; (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU. Precisamente -nos interesa subrayarlo-, fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la [STC 59/2017](#) para asumir -sin oponer reparo alguno- que, en los supuestos de hecho examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía.

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

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

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

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

De hecho, en un asunto similar al que ahora enjuiciamos -referido también a la valoración de rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible-, pero no idéntico -en aquella ocasión, entre otras alegaciones, se aducía la vulneración del principio de legalidad sancionadora, cuyas exigencias, según reiterada jurisprudencia constitucional, son más estrictas que las que dimanaban de los [artículos 31.3 y 133 CE](#)-, el Pleno del Tribunal Constitucional consideró que remitir a la LGT los "medios" con arreglo a los cuales la Administración tributaria podrá comprobar el "valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible", resulta "aceptable" desde la perspectiva del [artículo 133.1 CE](#), es decir, desde un punto de vista estrictamente tributario" (no así, en cambio, "a la luz del principio -más estricto- de legalidad recogido en el [artículo 25.1 CE](#), o lo que es lo mismo, en materia sancionadora"). A esta conclusión, en particular, llegó el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 9 de la STC 194/2000, de 19 de julio (LA LEY 9849/2000), 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 (LA LEY 3324/2000), 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 aquella adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias» (STC 194/2000 (LA LEY 9849/2000), FJ 9).

Ciertamente, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas al que se refería la STC 194/2000 (LA LEY 9849/2000) existía una mención expresa a la noción

de "valor real" -en concreto, en el [artículo 46.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993](#)-, mención legal que, sin embargo, no se contiene en los preceptos del [TRLHL](#) que regulan el IIVTNU. En relación con esta última figura impositiva, el [artículo 104.1 del TRLHL](#) dispone que el impuesto "grava el incremento de valor que experimentan dichos terrenos (...)", y es la exégesis que el máximo intérprete de nuestra Constitución ha efectuado en la [STC 59/2017](#) la que obliga a interpretar ese incremento de valor como un incremento de valor *real* para que la plusvalía gravada respete las exigencias que dimanen del principio de capacidad económica. La omisión legal, empero, no supone una quiebra del [artículo 31.3 CE](#). Y ello por cuanto que la constatación de que existe una plusvalía real es un *prius* fáctico para la aplicación de la regla objetiva de cálculo prevista en los [artículos 107.1 y 107.2.a\) del TRLHL](#) (que únicamente han quedado en vigor para estos casos) -no un elemento esencial que sirva para cuantificar el impuesto como sucede en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales- cuya concurrencia resulta perfectamente constatable sobre la base del empleo de los medios de comprobación que establece la LGT en los artículos 105 y siguientes de la LGT, medios que permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del terreno onerosamente transmitido en detrimento de la reserva de ley recogida en los [artículos 31.3 y 133.1 CE](#).

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

Conforme a reiterada jurisprudencia constitucional «"la seguridad jurídica ha de entenderse como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados, procurando 'la claridad y no la confusión normativa' (STC 46/1990, de 15 de marzo (LA LEY 1458-TC/1990), 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 (LA LEY 1653-TC/1991), 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 (LA LEY 4498/2002), FJ 5; o STC 93/2013, de 23 de abril (LA LEY 38262/2013), FJ 10)» [[STC 84/2015, de 30 de abril \(LA LEY 42734/2015\)](#), 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 (LA LEY 515-JF/0000), 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 (LA LEY 7258/2002), FJ 2; [31/2008](#), de 25 de febrero (LA LEY 1700/2008), FJ 2; [160/2008](#), de 12 de diciembre, FJ 3; y [105/2009, de 4 de mayo \(LA LEY 58147/2009\)](#), 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 \(LA LEY 14214/2011\)](#), 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 (LA LEY 426/2005), FJ 5; 57/2005, de 14 de marzo (LA LEY 986/2005), FJ 3; 54/2006, de 27 de febrero (LA LEY 21764/2006), FJ 6; 295/2006, de 11 de octubre (LA LEY 112098/2006), FJ 5; y, más recientemente, [SSTC 19/2012, de 15 de febrero \(LA LEY 16627/2012\)](#), FJ 5; 60/2015, de 18 de marzo (LA LEY 21135/2015), FJ 4; y [77/2015, de 27 de abril \(LA LEY 53203/2015\)](#), 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 \(LA LEY 37759/2017\)](#), **el principio de igualdad tributaria no «obliga en todo caso -reproducimos en este punto el interrogante planteado en la cuestión casacional objetiva fijada en el auto de admisión- a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica»**. Y es que, **si así fuera, se estaría atribuyendo la misma consecuencia jurídica -esto es, la inaplicación del impuesto- a supuestos disímiles -en unos casos se habrían sometido a tributación en el IIVTNU manifestaciones de riqueza existentes (plusvalías reales) y en otros no (minusvalías efectivas)- y, por ende, se estaría aplicando el corolario que dimana del mandato constitucional de igualdad en casos en los que este principio, simplemente, no resulta aplicable**. Como ha reiterado incesantemente el Tribunal Constitucional, **ni la igualdad que reclama el artículo 14 CE, ni la que impone el artículo 31.1 CE se aplican a supuestos de falta de identidad de los términos de comparación. Y resulta obvio que en el caso que nos ocupa los términos de comparación serían disímiles**.

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

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

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

2º) El [artículo 110.4 del TRLHL](#), sin embargo, es inconstitucional y nulo *en todo caso* (inconstitucionalidad total) porque, como señala la [STC 59/2017](#), «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene», o, dicho de otro modo, porque «imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica ([SSTC 26/2017 \(LA LEY 2615/2017\)](#), FJ 7, y [37/2017 \(LA LEY 5797/2017\)](#), FJ 5)». Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la [STC 59/2017](#), la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los [artículos 107.1 y 107.2.a\) del TRLHL](#).

#### **OCTAVO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la desestimación del recurso de casación deducido por la representación procesal de la entidad BBVA, pues la resolución judicial recurrida ha interpretado de manera correcta el ordenamiento jurídico al considerar que la [STC 59/2017](#) permite no acceder a la rectificación de las autoliquidaciones del IIVTNU y, por tanto, a la devolución de los ingresos efectuados por dicho concepto, en aquellos casos en los que no se acredita por el obligado tributario la inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, supuestos en los que los [artículos 107.1 y 107.2.a\) del TRLHL](#) resultan plenamente constitucionales y, por consiguiente, los ingresos, debidos.

**Sin que**, frente a lo que pretende la entidad recurrente -al señalar que mientras que en sede judicial «BBVA sí que ha practicado prueba suficiente (documental y pericial) para acreditar y demostrar que el suelo no ha experimentado un incremento de valor», «el Ayuntamiento de Zaragoza no aportó esa prueba "exigible" para acreditar el incremento»-, **este Tribunal pueda revisar la decisión de la Sala de instancia de apreciar, a la vista de las pruebas aportadas en el proceso por BBVA, la existencia «de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial», que, «por lo tanto, es susceptible de ser gravado por medio del tributo controvertido», no solo porque, como alega el Ayuntamiento de Zaragoza, se trata de una cuestión de valoración de la prueba que se sitúa extramuros de este recurso, salvo supuestos excepcionales que no se alegan en el recurso de casación, sino también porque excede de los límites de la cuestión con interés casacional objetivo fijada en el auto de admisión de 5 de febrero de 2018.**

#### **NOVENO. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el [artículo 93.4 LJCA](#), no procede declaración expresa de condena a las costas de la casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

### **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 séptimo de esta sentencia.

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA, S.A., contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de fecha 27 de septiembre de 2017, dictada en el recurso de apelación núm. 174/2016 (LA LEY 156158/2017), interpuesto contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 4 de Zaragoza de fecha 31 de mayo de 2016, recaída en el procedimiento ordinario núm. 238/2015, sobre liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ejercicio 2014, sentencia que se confirma.

Tercero. 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.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D. Nicolás Maurandi Guillén

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Ángel Aguallo Avilés, estando la Sala celebrando audiencia.