



Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 1 de Tarragona

Avenida Roma, 23 - Tarragona - C.P.: 43005

TEL.: 977 920021

FAX: 977 920051

EMAIL: contencios1.tarragona@x.jencat.cat

N.I.G.: 4314845320218000689

Procedimiento abreviado 32/2021 -C

Materia: Tributos (Procedimiento abreviado)

Entidad bancaria BANCO SANTANDER:

Para ingresos en caja. Concepto: 422100000003221

Pagos por transferencia bancaria: IBAN ES55 0049 3569 9200 0500 1274.

Beneficiario: Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 1 de Tarragona

Concepto: 422100000003221

Parte recurrente/Solicitante/Ejecutante: [REDACTED]

Parte demandada/Ejecutado: AJUNTAMENT DE
MONT-ROIG DEL CAMP

Procurador/a: [REDACTED]

Procurador/a: [REDACTED]

Abogado/a: [REDACTED]

Abogado/a: [REDACTED]

SENTENCIA Nº 50/2023

Magistrada Jueza en sustitución: Eila Soteras Garrell

Tarragona, 23 de febrero de 2023

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Por la Representación procesal de la parte actora se interpuso demanda sobre la base de los hechos que alegaba, y respecto de los que invocó los fundamentos jurídicos que estimó oportunos, terminando con la solicitud de que se admitiera la demanda, se recabara el expediente administrativo, se emplazara al demandado, y se tramitara el correspondiente juicio para que, tras la práctica de las pruebas que se solicitaren, se dictase sentencia en la que se acuerde la anulación de la liquidación impugnada con devolución a la recurrente de la cantidad ingresada, por no existir hecho imponible, más los intereses legales que se devenguen hasta el momento de la devolución, condenando a la Entidad Local demandada a su pago y estar y pasar por la resolución que se dicte así como al pago de las costas que se causen.

SEGUNDO: Admitida a trámite la demanda, se dio traslado de la misma al demandado, recabándose al propio tiempo el expediente administrativo, que tras ser remitido se puso de manifiesto al actor, y citándose a las partes a la oportuna





vista. Mediante Decreto de fecha 2 de Marzo de 2021 se señaló para la celebración de la vista el día 10/11/2021 a las 12:00 horas.

TERCERO: Mediante escrito de fecha 10 de Noviembre de 2011 ambas partes procesales ponían de manifiesto que de conformidad a lo establecido en el artículo 75 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, la Administración demandada se allanaba a las pretensiones formuladas en la demanda de la recurrente interesando su archivo, toda vez que el Ayuntamiento de Mont-roig del Camp había sido citado a fin de que compareciera para la celebración de vista y que una vez examinado el contenido y la documentación de la demanda, y tras la publicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional, de 26 de Octubre de 2021, la Administración demandada mostraba su conformidad con los hechos allí relatados y con lo peticionado en la misma, solicitando que se dictara Sentencia teniendo a la Administración demandada por allanada a las pretensiones de la recurrente y se archivaran las actuaciones, sin imposición de costas.

CUARTO: Mediante Diligencia de Ordenación de fecha 10 de Noviembre de 2021, se suspendió la vista prevista para el mismo día de la Resolución y se requirió a la Administración demandada a fin de que aportara el Acuerdo del órgano competente de dicha Administración a que se refiere el art. 75.1 en relación con el art. 74.2 LJCA.

QUINTO: Mediante Diligencia de Ordenación de fecha 1 de Diciembre de 2021, visto el estado de las actuaciones sin que la parte demandada hubiera aportado el acuerdo de allanamiento, se requirió al Ayuntamiento de Mont-Roig del Camp para que en el plazo de diez días aportara el acuerdo requerido en la diligencia de ordenación de fecha 10/11/2021.

SEXTO: Mediante escrito de fecha 28 de Diciembre de 2021 la demandada puso de manifiesto que el Ayuntamiento no ratificaría la voluntad de allanarse a la demanda.

SÉPTIMO: Mediante Providencia de fecha 21 de Febrero de 2022, visto el estado de las actuaciones y atendiendo al hecho de que el Ayuntamiento demandado no había presentado el documento exigido previsto en el art. 75 LJCA en relación con el art. 74 del mismo cuerpo legal y, por tanto, no podía acordarse el allanamiento de la parte, continuaron las actuaciones por sus propios trámites y, dada la falta de acuerdo entre las partes en la tramitación por escrito, se procedió al oportuno señalamiento de vista. Y mediante Diligencia de Ordenación de fecha 23 de Febrero de 2022, visto el contenido de la anterior resolución, se señaló para la celebración del juicio el 15 de Febrero de 2023 a las 12:00 horas.

OCTAVO: En la vista (a la que comparecieron las partes), tras ratificarse la demandante íntegramente en su escrito de demanda, ha formulado alegaciones en relación a la prueba testifical propuesta y también invoca la STC 182/2021 de 26 de Octubre.





Por la parte demandada manifestó su voluntad de oponerse a la demanda sobre la base de los hechos que alegó y respecto de los que invocó los fundamentos jurídicos que estimó oportunos y terminando con la solicitud de que se dicte Sentencia que desestime la demanda con expresa imposición de costas a la actora.

NOVENO: Abierto el juicio a prueba y previa declaración de pertinencia, se llevó a cabo la prueba propuesta por las partes, con el resultado que obra en Autos. Formuladas conclusiones orales por las partes, han quedado los Autos vistos para Sentencia.

DÉCIMO: En la sustanciación de este procedimiento se han observado las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Es objeto del presente recurso el Acuerdo de la JUNTA DE GOBIERNO LOCAL DEL AYUNTAMIENTO DE MONT-ROIG DEL CAMP, Tarragona, de fecha 23 de Noviembre de 2020 que desestima el recurso interpuesto por la actora contra la liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por importe de 3.139,05 €.

SEGUNDO: Mediante escritura otorgada en Tortosa el 12-12-2019 ante el Notario [REDACTED] protocolo 1.772, la actora transmitió la denominada Entidad Letra B, Vivienda adosada en término municipal de Mont-Roig del Camp, Urbanización Terres Noves, parcela 152^a, Referencia catastral 5754415CF2455N00030H, por precio de 92.000 €.

Como consecuencia de esta venta, el Ayuntamiento de Mont-Roig del Camp giró la liquidación de IIVTNU, por importe de 3.139,05 €.

Esta vivienda se había adquirido por compra mediante escritura otorgada el 18-10-1999 ante el Notario [REDACTED], protocolo 1.226, por precio de 16.000.000 ptas. (96.161,94 €).

Señala la actora que esta adquisición implicó que tuviera que pagar el IVA, el impuesto de transmisiones, las facturas de Notario y Registrador, que supusieron unos gastos por importe de 7.892,24 €, y sumados a los 96.161,94 € del valor de la compra, asciende un coste total de 104.054,18 €.

Pone de manifiesto la recurrente que siendo el coste total de la adquisición 104.054,18€ y el de la transmisión 92.000 €, procedió a recurrir la liquidación seguidamente por entender que por aplicación de la doctrina emanada del Tribunal Constitucional, al no existir incremento de valor que pudiera ser gravado, no existía el hecho imponible, y solicitaba la devolución de lo ingresado, por indebido.





Resalta la actora que a pesar de ello, en fecha 1 de Octubre de 2020 se le requirió para que presentara Tasación o dictamen pericial vigente realizado por un experto, tasador o perito, y de cada uno de los inmuebles, que acreditara la minoración de valor del suelo alegada entre el momento de la adquisición y la transmisión.

Respecto al valor de venta, indica la actora que el auténtico valor real de los inmuebles es aquel por el que se consigue vender y que adquirió ese inmueble como segunda vivienda y que lo tenía en venta desde hacía más de dos años, pues por diversos motivos personales ya no podía acudir a la misma, habiéndola dado de baja en eléctricas y sin consumo alguno de agua desde el año 2017.

Frente a la alegación del Ayuntamiento de que el valor catastral del suelo en el año 1999 era de 3.146 € mientras que en 2019 era de 41.124 €, sostiene la recurrente que los valores catastrales no responden a valor real del inmueble, ni al incremento o disminución patrimonial que el contribuyente haya tenido por la transmisión, y se remite a la escritura de 18 de Octubre de 1999 de la que se desprende que la actora adquiere una "Vivienda adosada, que forma parte de la Entidad Letra B, que se levanta sobre la parcela 152A, en la Urbanización Terres Noves, que en el momento de la adquisición, todavía no tenía "identificación catastral propia" tal como consta en la citada escritura.

Considera la actora que también debe tenerse en cuenta que la adquisición fue en Octubre del año 1999, por lo que el valor del inmueble de 96.161,94 €, para compararlo con el valor de transmisión de Diciembre de 2019, habría que actualizarlo, ya que de otro modo sólo obtenemos una comparación relativa.

Finalmente, pone de manifiesto que habiendo abonado *ad cautelam* el importe de la liquidación de plusvalía con arreglo a la fórmula impuesta por la Ordenanza municipal, señala que con la estimación del presente recurso procede la devolución de dicho ingreso, con sus intereses de demora desde el efectivo pago calculados siguiendo la regla establecida en los artículos 26.1 y 26.6 de la LGT hasta que se proceda a su devolución, cualquiera que sea la cantidad a devolver.

En el acto de la vista la actora formula manifestaciones en el sentido de que el valor real es el de la escritura de venta, que es inferior al valor de adquisición, asimismo, resalta que, a diferencia del primer señalamiento, no se podrá practicar la prueba testifical anunciada en su escrito de demanda dado que los actores viven fuera de España y la persona que intervino en la operación de compra-venta tampoco se encuentra en territorio nacional. Asimismo, aprecia temeridad en el mantenimiento de la acción por parte de la demandada, solicitando la imposición de costas a la misma. También invoca la STC 182/2021 de fecha 26 de Octubre que declara la inconstitucionalidad de la fórmula de cálculo, destacando que de acuerdo con lo establecido en su fundamento jurídico sexto sobre el alcance de la inconstitucionalidad, no puede aplicarse a liquidaciones firmes a la fecha del dictado de la Sentencia, lo que no ocurre en el caso de Autos.





TERCERO: La demandada opone que en ningún momento ha negado el valor probatorio de las escrituras públicas como indicativas de la capacidad tributaria generada por el hecho sometido al IIVTNU, y resalta que cuando de las escrituras no se puede concretar el valor de los terrenos al margen de las edificaciones, el Ayuntamiento otorga a los sujetos pasivos la oportunidad de concretarlos, y cuando el sujeto pasivo no concreta el valor del suelo, el Ayuntamiento analiza la evolución del valor catastral como único indicador posible de la evolución del valor del terreno.

Pone de manifiesto que dado que la actora no aportó informe que acreditara la pérdida del valor de los terrenos, la Administración inició actuaciones consistentes en el análisis evolutivo del valor catastral del inmueble objeto de transmisión, resaltando que el valor catastral está elaborado por una Ponencia de Valores dependiente del Ministerio de Hacienda tratándose de resultados objetivables, y que en el caso de Mont-roig del Camp la última revisión es del año 2012 y se sustenta en un documento de análisis del mercado, y en este sentido invoca los artículos 22 y 23 del RDL 1/2004 del Catastro. Señala seguidamente que ni el TC ni el TS han puesto en cuestión los valores catastrales como base para el cálculo de la cuota a satisfacer por el IIVTNU. Asimismo, añade que entre 1999 y 2019 en los viales de acceso al lugar donde está situada la finca se hicieron una serie de obras de urbanización las cuales incrementan el valor de los terrenos afectados. A partir de dicho análisis el Ayuntamiento observa que el valor del suelo ha sufrido un notable incremento pasando de 3.146€ a 41.124€, lo que le lleva a concluir que no ha quedado acreditado en este caso que el valor del suelo se haya reducido, desestimando la petición de la actora.

Cita finalmente la demandada praxis jurisprudencial dictada en la materia.

En base a ello concluye la demandada que corresponde declarar como sujeta al IIVTNU la operación sometida a consideración, al tratarse de una operación de compraventa de un inmueble urbano, con una liquidación del IIVTNU contra la cual no se ha presentado prueba de contrario, salvo las escrituras de adquisición y transmisión, y con la práctica de una prueba documental pública de parte del Ayuntamiento, generada desde un organismo ajeno, como es la Gerencia Territorial del Catastro, que pone en evidencia la existencia de un incremento de valor del suelo en la vivienda transmitida.

CUARTO: La STC 59/2017 de 11 de Mayo declara la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 LHL pero únicamente en la medida en que sometían a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor, inexpresivas de la capacidad económica o manifestación de riqueza teóricamente gravada por el Impuesto, y en este sentido señala que "(...) *aun cuando "es plenamente válida 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", sin embargo, "una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el*





paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal". Y en materia de carga de la prueba proclama en su fundamento jurídico 5º que "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.; (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o 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."

Declaró en suma el TC inconstitucional la cuantificación automática del incremento de valor en base a la mera titularidad del bien durante un período máximo de veinte años (y mínimo de uno), mediante la aplicación al valor catastral de un porcentaje fijo por cada año de tenencia, con independencia no ya de la real magnitud del incremento, sino aun de su propia existencia o realidad. Se pronunció en este primer caso el Alto Tribunal en términos de sujeción o no a gravamen, atendiendo a un incremento de valor ficticio o artificialmente creado por el sistema legal de cálculo de la base imponible, por cuanto ello *"lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, (...) estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado artículo 31.1 CE"*.

Llegados a este punto, y en cuanto al fondo de la cuestión objeto del presente recurso, debe traerse a colación la STSJ de Catalunya, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, de fecha 30 de Octubre de 2017, Sentencia: 787/2017, Recurso: 8/2017, la cual contiene los siguientes pronunciamientos: *"SEGUNDO.- (...) A tal fin, ciertamente, y sin perjuicio de lo que más adelante se dirá en relación a su aplicación en el caso concreto por parte de la sentencia recurrida, que este Tribunal no puede compartir en dicho extremo al dar la misma por acreditada la minusvalía alegada del valor de los terrenos transmitidos por una simple comparación de los precios de compra y venta de los mismos consignados en las respectivas escrituras, deberá constatarse aquí que la sentencia dictada en primera instancia por el juez a quo parte, en principio, de una correcta transcripción del criterio ya desde antiguo. reiterado por este Tribunal -transcripción a la que la sentencia apelada, dedica más de cinco páginas de su fundamento de derecho primero-, en punto a la disconformidad a derecho de aquellos supuestos de liquidaciones tributarias municipales del concepto impositivo aquí concernido IIVTNU- giradas conforme a la regla legal objetiva que venía recogida por el artículo 107.t y 2.a) del vigente Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales , aprobado mediante Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo -en adelante TRLHL 2/2004-, en aquellos casos en los que resultara sólidamente acreditada la ausencia de incremento de valor o minusvalía de los terrenos.*

Ello, en esencia, por cuanto que en los supuestos de la transmisión de terrenos generadora de pérdidas o minusvalías, que no de plusvalías, supuesto radicalmente contrario al que, en suma, alude expresamente el fundamento causal propiamente constitucional que destaca en el impuesto local directo y





potestativo aquí considerado y proclamado por el artículo 47 in fine de la Constitución española [" Artículo 47. (...) La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de .los entes públicos." -subrayado nuestro-], la disconformidad a derecho de tales liquidaciones tributarias deriva de la inexistencia de hecho imponible en dichos supuestos de acreditada, minusvalía, en los términos previamente definidos, con carácter general, por el artículo 104.1 del mismo TRLHL 2/2004 para dicho concepto tributario -hecho imponible- como presupuesto legal necesario para configurar cada tributo y cuya realización, en definitiva, es lo que origina el nacimiento de la correspondiente obligación tributaria principal ex artículo 20 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -en adelante LGT 58/2003-, normativa ésta a que remite, directamente, el artículo 12 del TRLHL 2/2004 de' reiterada mención en relación con la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales, por más que de la mera aplicación de las reglas del citado artículo 107 del mismo texto legal siempre se derive la existencia de teóricos incrementos.

En efecto, ya desde las Sentencias núm. 305/2012, de 21 de marzo, y núm. 310/2012, de 22 de marzo, dictadas por esta misma Sala y Sección en sus recursos núms. 432/2010 y 511/2011, respectivamente, y seguidas, entre otras muchas más, por la posteriores Sentencias de este mismo Tribunal núm. 848/2012, de 12 de septiembre, núm. 805/2013, de 18 de julio, núm. 1250/2015, de 3 de diciembre, núm. 281/2016, de 15 de marzo , núm. 519/2016, de 13 de mayo , y núm. 741/2016, de 14 de julio, hemos venido reiterando un criterio al respecto, que viniera a resumir esta última Sentencia núm. 741/2016, de 14 de julio , anotando que el método de cálculo de la base imponible implantado por el repetido artículo 107 del TRLHL 2/2004 constituía, en definitiva, una mera presunción *iuris tantum* y no *iuris et de iure*, bajo siguiente tenor literal:

"SEGUNDO.- (...) La controversia jurídica, en esencia, se focaliza en torno a la procedencia de exigir el pago de un impuesto cuando no se haya puesto de manifiesto capacidad económica alguna por cuanto en la transmisión del terreno no se ha obtenido ningún beneficio, o en su caso, una plusvalía inferior a la resultante de aplicar las reglas de valoración establecidas en la normativa del tributo. Este Tribunal en reiteradas ocasiones ha estimado recursos interpuestos contra las liquidaciones del IIVTNU que gravaban transmisiones patrimoniales de terrenos en que la vendedora ha acreditado que no se ha generado ninguna plusvalía o esta ha sido inferior a la resultante de tomar en consideración el valor catastral para calcular la base imponible.

Así en la Sentencia núm. 1250/2015, de 3 de diciembre , hemos dicho que "Ha de admitirse que sobre esta cuestión se ha generado una gran controversia postulándose, en síntesis, dos tesis contrapuestas; de un lado, la que considera que el artículo 107 de la LHL, al regular la base imponible del impuesto, establece una suerte de presunción *iuris et de iure* que presupone la existencia de incremento siempre y en todo caso, tomando únicamente como punto de partida el valor catastral del terreno. De esta manera, al igual que hubo de estarse a las reglas legalmente establecidas para el cálculo de la base imponible prescindiendo de las mayores liquidaciones que se hubieran obtenido en caso de haber considerado el valor efectivo de la transmisión en lugar, del valor catastral en tiempos del boom inmobiliario, idénticos motivos abogan por la





aplicación de dichas reglas en el momento actual de crisis económica, ello ton independencia del margen real de beneficio obtenido en la transmisión".

Este es el planteamiento de la Corporación recurrente cuando recuerda que el artículo 107 del LHL dispone que la base imponible del impuesto se determina aplicando al valor del terreno (el Valor a efectos del IBI, es decir, el valor catastral) un porcentaje que resulta de multiplicar el coeficiente establecido por el Ayuntamiento, dentro de los límites legales (en este caso 2,15%), por el número de años de generación del incremento. De esta forma la cuantía del tributo aumenta en función del número de años transcurridos entre la adquisición y la transmisión del terreno (con un máximo de 20 años), con total independencia del beneficio real obtenido con la transmisión del terreno. De esta forma, el tributo no somete a tributación una plusvalía real, sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva.

La segunda de las tesis señaladas en la Sentencia 1250/2015, sería la que estima que el método implantado en el artículo 107 de la LHL es una presunción iuris tantum, "no siendo posible la exacción del impuesto en aquellos supuestos generadores de una pérdida patrimonial o minusvalía por inexistencia del hecho imponible, toda vez que sus elementos configuradores no son sólo la naturaleza urbana de los terrenos y la existencia de una transmisión del dominio/constitución o transmisión de un derecho real de goce, sino también la puesta de manifiesto de un incremento del valor del terreno generado como consecuencia de la transmisión u operación correspondiente. En consecuencia, si no concurre alguno de estos elementos, no puede hablarse de realización de hecho imponible; si no se realiza el hecho imponible; no nace la obligación tributaria (artículo 20 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) y, por tanto, no existe base imponible alguna que determinar. Esta es, en síntesis, la postura que se ha mantenido por la Sala, al pronunciarse a propósito de la legalidad de las distintas ordenanzas fiscales reguladoras del impuesto impugnadas, en nuestras Sentencias número 305/2012, de 21 de marzo, 310/2012, de 22 de marzo, 848/2012, de 12 de septiembre , y después reiterada en la número 805/2013, de 18 de julio.

En nuestra Sentencia 310/2010, de 22 de marzo , -citada por la aquí apelante hemos dicho: "El vigente sistema legal de determinación de la base imponible, contenido en el art. 107 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (LHL), parte del supuesto de que en toda transmisión de los terrenos sujetos al impuesto ha habido un incremento de valor, que se calcula mediante la aplicación de unos porcentajes anuales sobre el valor catastral fijado en el momento del devengo, esto es, de la transmisión. [...] El art. 107.1 LHL dispone que la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de veinte años, pero se ha sostenido que este precepto legal es una mera declaración de intenciones o un eufemismo amable, pues ha de estarse en todo caso al sistema legal, del que siempre resulta un incremento, quedando reforzada esta interpretación por la eliminación en la Ley 51/2002 de la referencia al carácter "real" del incremento del valor que se contenía en la redacción originaria del precepto (art. 108.1 de la





Ley 39/1988, de 28 de diciembre , reguladora de las Haciendas Locales). Sin embargo, el impuesto grava, según el art. 104.1 LHL, el incremento de valor que experimenten los terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o por la constitución o transmisión de cualquiera de los derechos reales que cita la norma.

Por tanto, el incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana constituye el primer elemento del hecho imponible, de manera que en la hipótesis de que no existiera tal incremento, no se generará el tributo y ello pese al contenido de las reglas objetivas de cálculo de la cuota del art. 107 LHL, pues al faltar un elemento esencial del hecho imponible, no puede surgir la obligación tributaria. En conclusión, la ausencia objetiva de incremento del valor dará lugar a la no sujeción al impuesto; simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, pues la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del "método de cálculo" y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica". La Sentencia también indica que "Las mismas conclusiones han de aplicarse cuando si ha existido incremento de valor, pero la cuantía de éste es probadamente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios. Estas conclusiones, ya sostenidas por diversos criterios doctrinales y pronunciamientos jurisprudenciales, han de considerarse incuestionables en el momento actual, a la vista de la realidad económica citada. De esta forma, de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible del art. 107 LHL, éste habría de considerarse inconstitucional, pero como consecuencia de la obligación de los Jueces y Tribunales, contenida en el art. 5.3 LOPJ , de acomodar la interpretación de las normas a los mandatos constitucionales, ha de entenderse que las reglas del apartado 2 del art. 107 son subsidiarias del principio contenido en el apartado 1 sobre el incremento (antes "real", y ahora "incremento" a secas, lo que no quiere decir que haya de ser irreal o ficticio).

Las consecuencias no pueden ser otras que las siguientes: 1ª). Cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (art. 104.1 LHL), y éste no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del art. 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos. 2ª) De la misma forma, la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos, el cual ha de prevalecer sobre lo que resulte de la aplicación de las reglas del art. 107, que sólo entrarán en juego cuando el primero sea superior. Por tanto, seguirá siendo de aplicación toda la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, pudiendo acudir incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se pretenda la existencia de un incremento del valor inferior al que resulte de la aplicación del cuadro de porcentajes del art. 107. En esta hipótesis, la base imponible habrá de ser la cuantía de tal incremento probado, sin que sea admisible acudir a fórmulas híbridas o mixtas, que pretendan aplicar parte de las reglas del art. 107 al incremento probado." Así pues, cuando ha existido, en términos económicos y reales, un incremento del valor del terrenos





pero este es inferior del que resulte de la aplicación de las reglas del artículo 107 LHL, y en concreto, cuando se acredite que el valor catastral es superior al valor de mercado, deberá prevalecer el valor real del terreno para calcular la base imponible y la práctica de la prueba pericial contradictoria será un mecanismo de prueba adecuado para fijarlo.

TERCERO.- Una vez hemos indicado que el método implantado en el artículo 107 de la LHL es una presunción iuris tantum, y no iuris et de iure, procede revocar la sentencia en cuanto argumenta la desestimación del recurso en una posición doctrinal no suscrita por este Tribunal. (...)"

TERCERO.- Pese a lo anterior, y como ya se adelantó, aun correctamente reproducido el criterio anterior de este Tribunal en la parte inicial de la sentencia apelada, su aplicación al concreto caso aquí enjuiciado hubiera debido llevar a juicio de la Sala a la desestimación del recurso interpuesto en autos, y ya en este segundo grado a la revocación de la sentencia del juzgador a quo recurrida que no lo apreciara así, toda vez que, visto lo actuado y probado, no aparece acreditado por la parte recurrente a quien ello le incumbía -atendidas las reglas legales distributivas del onus probandi establecidas hoy por el artículo 105 de la LGT 58/2003 anteriormente citada (antes por artículo 114 de la Ley 230/1963 , General Tributaria) o, en general, por el artículo 217 de la Ley 1/2000 , de Enjuiciamiento Civil (antes por el artículo 1214 del Código Civil), para acreditación de los hechos constitutivos de su derecho o los hechos determinantes de su pretensión de no sujeción al impuesto por falta de realización del hecho imponible- que la transmisión de los terrenos subyacentes en las actuaciones no generase plusvalía alguna y, por tanto, no existiese hecho imponible del IIVTNU por razón de dicha transmisión.

Sin que, al respecto, pueda compartir este Tribunal que dicha circunstancia del eventual decremento del valor de los terrenos desde la fecha de su adquisición hasta la fecha de su transmisión pueda derivarse, como así justificara la sentencia aquí recurrida, constatando al efecto el decremento del precio consignado en las respectivas escrituras públicas notariales de compra en los años 2005 y 2006 y de venta en el año 2012 de los repetidos terrenos, que la transmitente recurrente y aquí apelada adquiriese en el año 2007 a título de fusión por absorción de su anterior titular -la sociedad mercantil Agofer, S.L., ya que por obvias razones no pueden equipararse a los efectos que aquí interesan precios con valores reales o de mercado de los terrenos transmitidos. Como tampoco puede compartir esta Sala que dicho supuesto decremento de valor de los terrenos o minusvalía desde los años 2005 o 2006 hasta el año 2012 pueda deducirse, sin más, del informe de tasación de los mismos aportado al proceso por la parte recurrente y emitido en el año 2011 con ocasión de la tramitación de un préstamo hipotecario, sino que para ello, en efecto, hubiera sido necesaria la aportación o la práctica en el periodo probatorio procesal de un elemento o medio probatorio que aportara la necesaria solidez a dicha circunstancia esencial, tal como en su caso, una prueba pericial que acreditase, bajo intermediación judicial y con debidas garantías de contradicción procesal, el supuesto decremento del valor de mercado de





los terrenos transmitidos entre las respectivas fechas de adquisición y de posterior transmisión, a partir de una correcta valoración de los mismos en cada una de tales fechas.

No obstante, se opondrá decisivamente aquí a la estimación del recurso de apelación interpuesto y, en consecuencia, a la revocación de la sentencia apelada, la sobrevinida anulación por inconstitucionalidad, con declaración de nulidad radical ex origine, de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL 2/2004 de reiterada' mención operada por la importante Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo , dictada en resolución de cuestión de inconstitucionalidad 4864-2016, en línea con lo ya antes declarado con respecto a paralelas previsiones de las normas tributarias forales de los territorios históricos de Guipúzcoa y Álava en sus anteriores STC 26/2017, de 16 de febrero , y STC 37/2017, de 1 de marzo, respectivamente, y, a su vez, más tarde asimismo confirmado con respecto ahora a la legislación foral navarra de haciendas locales en su posterior STC 72/2017, de 5 de junio.

Declaraciones de nulidad por inconstitucionalidad derivada de la infracción del principio constitucional de capacidad económica consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución española por tales preceptos de la correspondiente legislación tributaria tanto estatal como foral de haciendas locales, "pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor" -extremo este sobre el que más adelante se volverá-, que han llevado recientemente a la declaración por la Sala Tercera del Tribunal Supremo de no haber lugar a sendos recursos de casación en interés de ley interpuestos por sendas corporaciones locales que interesaban sentar determinada doctrina legal respecto a dicho artículo 107 del TRLHL 2/2004 mediante las STS, Sala 3ª, de fechas 21 y 27 de junio de 2017 -rec. 1210/2015 y 3216/2015, respectivamente-, en los siguientes términos:

"SEXTO.- La cuestión que suscita el presente recurso reviste una indudable trascendencia para el interés público y para los intereses particulares de los propietarios en los momentos actuales, en los que la crisis económica ha supuesto un paréntesis en el constante incremento de valor de los bienes de naturaleza urbana. Ahora bien, la doctrina legal que se nos propone no puede ser acogida. Pues si bien cierto que no podemos ya afirmar que se trate de sentencias aisladas las que hacen una interpretación no literal de los preceptos invocados, como consideramos en nuestra sentencia de 3 de octubre de 2008 (recurso de casación en interés de la Ley, núm. 76/2006), si permanecen y resultan aplicables algunas de las que expusimos en nuestra más reciente sentencia de 20 de junio de 2016 (recurso de casación en interés de ley 2530/2015). a) La doctrina legal que ha de proponerse no puede consistir en la mera reproducción de preceptos legales. (STS de 21 de diciembre de 2012), y la Administración recurrente reacciona contra el criterio manifestado en la sentencia solicitando básicamente que se esté al tenor de la norma; de suerte que la doctrina legal cuya fijación postula, en modo alguno constituye la respuesta necesaria para subsanar el criterio erróneo que pretende evitarse. (...)





·b) Pero, sobre todo, el Tribunal Constitucional ha dictado, recientemente, sentencias en cuestiones de inconstitucionalidad que impiden estimar la doctrina legal que se nos solicita. En concreta: STC 26/2017, de 16 de febrero (cuestión de inconstitucionalidad 1012/2015), STC 37/2017, de 1 de marzo (cuestión de inconstitucionalidad 6444/2015), STC 48/2017/2017, de 27 de abril (cuestión de inconstitucionalidad 232/2016), y STC de 11 de mayo de 2017 (cuestión de inconstitucionalidad 4864/2016). Esta última, que estima la cuestión de inconstitucionalidad, declara: "[...] en consecuencia que los artículos 107.1, 107.2.a todos ellos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Rea/ 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. Son éstas sentencias las que fijan -desde la perspectiva del principio de capacidad económica- la doctrina constitucional, muy distinta de la que se nos propone y conforme a la cual ha de ser interpretado y aplicado el precepto objeto de este recurso.

Procede, en consecuencia, declarar no haber lugar al recurso de casación en interés de Ley. (...)"

Y que, a su vez, han llevado asimismo al Alto Tribunal a admitir a trámite, tras apreciar la concurrencia en dichos supuestos procesales de interés casacional objetivo, sendos recursos de casación interpuestos por los respectivos obligados tributarios contra sentencias desestimatorias de los correspondientes recursos de apelación deducidos en su día por los mismos contra las sentencias de instancia desestimatorias de las respectivas impugnaciones jurisdiccional es de previas actuaciones municipales de liquidación del repetido concepto tributario - IITNU-, por sendos ATS, Sala 3ª, de 20 y 21 de julio de 2017 -rec. 2093/2017 y rec. 2022/2017, respectivamente-, que se encuentran pendientes a la fecha de resolución.

CUARTO.- En efecto, enfrentada esta resolución a la revisión de una sentencia anulatoria de liquidaciones tributarias municipales del IIVTNU que fueron giradas bajo la determinación objetiva de la base imponible conforme a las normas legales entonces recogidas en los artículos 107.1 y 2.a) y 110.4 del TRLHL 2/2004, normas estas que han sido ya expulsadas del ordenamiento jurídico ex origine al ser declaradas nulas por inconstitucionales, no podrá resultar aquí en modo alguno ajeno esté Tribunal al sentido y al fundamento de dicha declaración de inconstitucionalidad efectuada por la citada STC59/2010, de 11 de mayo , en línea con lo ya adelantado por el Pleno del Tribunal Constitucional en sus anteriores STC 26/2017 y 37/2017, que ha venido a rechazar la posible interpretación conforme o salvadora de la constitucionalidad de dichos preceptos legales propuesta en los respectivos procesos constitucionales, con carácter subsidiario, por la Abogacía del Estado y la Fiscalía General del Estado -y, en su caso, por las respectivas administraciones forales-, bajo el siguiente tenor literal:





"6. Finalmente, debemos rechazar el argumento sostenido tanto las Juntas generales y la Diputación Foral de Gipuzkoa como la Abogada del Estado y la Fiscal General del Estado, de que sería posible efectuar un planteamiento alternativo a la conclusión de la inconstitucionalidad de la norma. Consideran que, dado que el presupuesto que provoca el nacimiento de la obligación tributaria es la existencia de un incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento de la transmisión, cuando no exista tal incremento de valor, no nacería la obligación tributaria del impuesto, por inexistencia de hecho imponible (...) no es posible asumir la interpretación salvadora de la norma cuestionada que se propone porque, al haberse establecido un método objetivo de cuantificación del incremento de valor, la normativa reguladora no admite como posibilidad ni la eventual inexistencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento (el incremento se genera, en todo caso, por la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana durante un periodo temporal dado, determinándose mediante la aplicación automática al valor catastral del suelo en el momento de la transmisión de los coeficientes previstos (...)). Es más, tampoco permite, siquiera, la determinación de un incremento distinto del derivado de "la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto" (...)

Admitir lo contrario supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales. en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría no sólo contra el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la Constitución)." (STC 26/2017 y STC 37/2017)

Siendo asimismo así que, frente a la insistencia de la Abogacía del Estado ya en el proceso de la cuestión de inconstitucionalidad 4864-2016 resuelto por la STC 59/2017, de 11 de mayo, que declaró la nulidad de los repetidos preceptos de la legislación estatal de haciendas locales, en su alegato recurrente de posible interpretación salvadora o conforme de los preceptos legales cuestionados para los supuestos concretos en los que no quedara acreditada la inexistencia de incremento real del valor de los terrenos, el Tribunal Constitucional subrayó y reiteró asimismo en aclaración o precisión del alcance de su sentencia que:

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

c) Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 y 110.4 LH, en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no





someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)"

QUINTO.- De tal manera que, a partir de los inequívocos pronunciamientos anteriores de la jurisprudencia constitucional mencionada -a la que no obsta la precisión asimismo contenida en tales pronunciamientos en cuanto a que "el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actuar sino "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", por lo que la declaración de nulidad por inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL 2/2004 se refiere "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica" (STC 26/2017, FJ 7; 37/2017, FJ 5; 59/2017, FJ 5; y 72/2017, FJ 4), **que más bien parecen declaraciones y un claro mandato expreso dirigido al legislador estatal de haciendas locales, aun sin la fijación de plazo al efecto a quien le corresponde en exclusiva en ejercicio de su libertad de configuración normativa establecer la forma de determinación de la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación, que no a la labor interpretativa de los órganos judiciales guiada más por obvias y justificadas razones de justicia del caso concreto ahora ya expresamente descartadas por la indicada jurisprudencia constitucional-, resultará procedente y obligado readecuar el sentido de los anteriores pronunciamientos de este Tribunal sobre la cuestión controvertida a las nuevas determinaciones de la expresada jurisprudencia constitucional, como vienen haciendo otros tribunales de este mismo orden jurisdiccional contencioso administrativo -así, entre otras, la Sentencia núm. 512/2017, de 19 de julio, de la Sala Contenciosa Administrativa del TSJ de Madrid (rec. 783/2016), y la Sentencia núm. 157/2017, de 22 de septiembre de 2017, de la Sala Contenciosa Administrativa del TSJ de Castilla y León, sede Burgos -rec. 783/2016 -, con la consecuencia obligada de la declaración de invalidez de las correspondientes actuaciones municipales liquidadoras del impuesto de continua referencia - IIVTNU por falta de cobertura normativa legal para la exacción del tributo hasta que por. el legislador estatal de haciendas locales no se atienda, finalmente, el expresado mandato expreso de la jurisprudencia constitucional citada sobre un elemento de la relación jurídico tributaria manifiestamente afectado por el principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria.**

Ello, en el bien entendido aquí de que de la jurisprudencia constitucional antes indicada se desprende, sin duda, una expresa objeción constitucional a una eventual reconstrucción normativa de los preceptos de aplicación mediante el libre arbitrio del aplicador o de los órganos jurisdiccionales por vía interpretativa en revisión de actuaciones tributarias para la determinación de los supuestos en los que nacerla la obligación tributaria y, a su vez, para la elección en cada caso concreto del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento del valor de los terrenos transmitidos, lo que se estima contrario por





dicha jurisprudencia constitucional, derechamente, no sólo al principio constitucional de seguridad jurídica, garantizado entre otros principios jurídicos esenciales por el artículo 9.3 de la Constitución española, sino también al principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria, recogido por los artículos 31.3 y 133.1 y 2 del mismo texto constitucional. Y ello, a su vez, sin perjuicio aquí del efecto interruptivo del plazo prescriptivo de cuatro años al que se refiere el artículo 66.a) de la LGT 58/2003 antes mencionada, por relación al derecho de la administración tributaria municipal a liquidar o a determinar la deuda tributaria, que proceda reconocer a la pendencia de resolución definitiva del recurso jurisdiccional seguido en este proceso ex artículo 68.1.b) de la misma LGT 58/2003. (...)."

QUINTO: Asimismo, la Sentencia nº 1.163/2018 dictada por el TS en fecha 9 de Julio de 2018, interpreta cabalmente y determina los efectos y alcance de la STC 59/2017 -la cual recogiendo la Jurisprudencia sentada en pronunciamientos recientes del propio Tribunal Constitucional en relación con normas forales de Guipúzcoa y Álava (SSTC 26/2017, de 16 de Febrero, y 37/2017, de 1 de Marzo, respectivamente), declara inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL- asimismo, la STS considera necesario aclarar a quién y con qué rigor corresponde, en principio, la prueba que se produjera una minusvalía o la inexistencia de una plusvalía, siendo la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscitó aquel recurso de casación la de «Determinar si, para garantizar la seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución), la igualdad en la aplicación de la ley (artículo 14 de la Constitución) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria (artículos 31.3 y 133.1 y 2 de la Constitución), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica».

La citada STS contiene los siguientes pronunciamientos, en lo que aquí interesa: **"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». (...)

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]. (...)

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

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. (...)

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. (...)

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. (...)

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

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





La 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).

SEXO. Sobre la supuesta vulneración del principio de igualdad. (...)

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

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

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

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

El criterio del Tribunal Constitucional, interpretado por la STS de 9 de Julio de 2018, sienta que el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual, sino que 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, o en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido.

La STS de 17.7.18 recaída en recurso de casación nº 5664/2017 estatuye que: "Aún a título de ejemplo, hemos señalado que los valores consignados en las escrituras públicas, en tanto sean expresivos de que la transmisión se ha efectuado por un precio inferior al de adquisición, constituyen un sólido y ordinario principio de prueba que, sin poseer un valor absoluto -que no podemos establecer con carácter abstracto en sede casacional- sí que bastarían, por lo general, como fuente de acreditación del hecho





justificador de la inaplicabilidad del impuesto que, no debemos olvidar, hace sólo objeto de gravamen las plusvalías o incrementos de valor.

En otras palabras, tales datos, a menos que fueran simulados, deberían ser suficientes, desde la perspectiva de la "onus probando" (carga de la prueba) , para desplazar a la parte contraria, al Ayuntamiento gestor y liquidador, la carga de acreditar en contrario, de modo bastante, que los precios inicial o final son mendaces o falsos o no se corresponden con la realidad de lo sucedido (el Ayuntamiento ha de aportar prueba que contrarreste y enerve la alegación de minusvalía efectuada por la contraparte procesal STSJC 351/19 de 4.4.19 rec. Apelación 16/2019)."

Asimismo, la STC 126/2019, desarrolla la línea jurisprudencial previa marcada por el TS y TC sobre la cuestión tratada en Autos (entre otras, STC 59/2017 de 11 de Mayo, la STS 1163/2018 de 9 de Julio y la STS nº 2973/2018 de 17 de Julio), y estima la cuestión de inconstitucionalidad promovida por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 32 de Madrid, y, en consecuencia, declaró la inconstitucionalidad del art. 107.4 TRLHL en los términos previstos en la letra a) de su FJº 5º. Así, acuerda **"declarar que el art. 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, es inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, uno y otra consagrados en el art. 31.1 CE, en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente."** En su fundamento jurídico 5º dispone que *"El alcance de la declaración: la anterior declaración de inconstitucionalidad no puede serlo, sin embargo, en todo caso, lo que privaría a las entidades locales del gravamen de capacidades económicas reales. En coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017, el art. 107.4 TRLHL debe serlo únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente. Eso sí, la inconstitucionalidad así apreciada no puede extenderse, sin embargo, al art. 108.1 TRLHL (tipo de gravamen), pues el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria.*

Ha de añadirse una precisión sobre el alcance concreto del fallo. Por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme."

Se pronuncia aquí el TC en términos no de sujeción a gravamen, sino de cuantificación o mensuración del mismo. La misma sentencia modula en el tiempo los efectos de la declaración de inconstitucionalidad pronunciada en los términos previstos en la misma.

Por lo que aquí interesa, los arts. 107.1 y 107.2 a) TRLHL se declararon inconstitucionales y nulos en la STC 59/2017 "únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor" [FJ 5 a) y fallo], declaración de inconstitucionalidad y nulidad calificada como parcial en la STC 126/2019, de 31 de Octubre. Por su parte, el art. 107.4 TRLHL se





declaró inconstitucional por la STC 126/2019 "únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente" [FJ 5 a), al que remite el fallo]. Dichas Sentencias se publicaron en el "BOE" de 15 de Junio de 2017 y de 6 de Diciembre de 2019, respectivamente, por lo que a partir de esas fechas estos artículos no pueden regir la resolución de ningún litigio, ni siquiera de aquellos que estén pendientes de sentencia, en la parte que ha sido expulsada del ordenamiento jurídico.

La STS de fecha 9 de Diciembre de 2020, Sección Segunda de la Sala Tercera, ha anulado una liquidación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana *"por considerar confiscatoria una cuota del tributo que absorbe completamente la riqueza gravable, esto es, que coincide en su integridad con la plusvalía puesta de manifiesto con ocasión de la transmisión del bien inmueble urbano"*. Es decir, puede existir incremento de valor, pero si la cuota tributaria absorbe dicho incremento, entiende el Supremo que se produce un resultado confiscatorio.

El TC en su Sentencia número 182/2021 de fecha 26 de Octubre, publicada en el BOE en fecha 25.11.21, resolviendo la cuestión de inconstitucionalidad nº 4433/2020, promovida por la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Andalucía (Málaga), respecto de los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 TRLHL, acuerda ***"estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433/2020, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en los términos previstos en el fundamento jurídico 6"***. Y en el citado fundamento jurídico 6º, sobre el "Alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad" señala que *"Sobre la presente declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL cabe realizar las siguientes precisiones:*

a) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017 ("BOE" núm. 142, de 15 de junio). Como ya se recordó en la STC 126/2019 , al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes en todo el territorio nacional (STC 233/1999, de 16 de diciembre) y el principio de autonomía local (arts. 137 y 140 CE), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales exigida por el art . 142 CE.





b) Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha".

El pronunciamiento de la STC 182/2021 es claro al declarar la nulidad, por inconstitucionales, de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL, por estar el sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible que disciplinan al margen de la capacidad económica gravada por el Impuesto y demostrada por el contribuyente, en vulneración del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) como criterio de imposición.

En el BOE de 9.11.21 se ha publicado el RD Ley 26/2021 de 8 de Noviembre por el que se adapta el TR Ley reguladora de las Haciendas locales (LHL) aprobado por RD Legislativo 2/2004 de 5 de Marzo a la STC 182/2021 que fija un período transitorio de 6 meses a los Ayuntamientos para adecuar sus respectivas ordenanzas fiscales reguladoras de la plusvalía a lo dispuesto en el citado RD Ley 26/2021 que cubre el vacío normativo que -sobre la determinación de la base imponible del impuesto de referencia que impide la liquidación y, por ende, la exigibilidad del mismo- ha dejado la STC nº 182/2021.

SEXTO: Debe traerse a colación también la reciente STSJ de Catalunya, Sección Primera, de fecha 29 de Junio de 2022, Sentencia número 2543/2022, Recurso 2147/2021, la cual resuelve el recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento allí demandado contra la Sentencia número 143/2020 del Juzgado Contencioso-administrativo número 2 de Barcelona de fecha 26 de Agosto de 2020 dictada en el procedimiento ordinario número 408/2016, que estima íntegramente el recurso contencioso-administrativo frente a la resolución dictada por la Diputación de Barcelona en fecha 27 de Septiembre de 2016 por la que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación girada en concepto de IIVTNU y en consecuencia se anula la citada actuación administrativa, con todas las consecuencias inherentes a dicha anulación al entender que en el aquel caso se acreditaba la inexistencia de hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, lo que determinaba la anulación de la actuación administrativa impugnada. La citada Sentencia se pronuncia en los siguientes términos en su fundamento de derecho segundo: "**SEGUNDO. - Como bien conocen las partes, la cuestión controvertida ha sido resuelta por la STC 182/2021 de 26 de octubre y cuyo fallo literal es el siguiente:**

"Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433/2020, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en los términos previstos en el fundamento jurídico 6".

El citado fundamento jurídico 6º reza así:





"Alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad.

Sobre la presente declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL cabe realizar las siguientes precisiones:

a) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017 ("BOE" núm. 142, de 15 de junio). Como ya se recordó en la STC 126/2019, al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes en todo el territorio nacional (STC 233/1999, de 16 de diciembre) y el principio de autonomía local (arts. 137 y 140 CE), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales exigida por el art. 142 CE.

b) Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha".

Hay que significar que en el BOE de fecha 9/11/2021 se publica el RDL 26/2021 de 8 de noviembre por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por el RD Legislativo 2/2004 de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del IIVTNU. La Disposición Transitoria única del citado RDL fija el plazo de seis meses para que los Ayuntamientos adecuen sus respectivas ordenanzas fiscales al mismo.

Así las cosas y teniendo en cuenta no sólo la STC 182/2021 (publicada en el BOE de fecha 25/11/2021) sino también el RDL 26/2021 (publicado en el BOE de fecha 9/11/2021), procede concluir: 1) que la STC 182/2021, circunscribiéndose a la base imponible del IIVTNU, anula el método objetivo de cuantificación porque éste no somete a gravamen plusvalías reales vulnerándose así los principios de no confiscatoriedad y capacidad económica del art. 31.1 de la CE y, 2) que, a día de hoy, no consta que el Ayuntamiento demandado haya dictado una modificación de la ordenanza fiscal reguladora de la plusvalía a raíz de la STC mencionada, en virtud de la DT única del RDL 26/2021. En consecuencia, no existe en la actualidad método para calcular la base imponible del impuesto referenciado dado que el aplicado por el Ayuntamiento apelante ha sido declarado inconstitucional y expulsado del ordenamiento jurídico.





Por lo expuesto procede dictar sentencia desestimando el presente recurso.”

Debe citarse también por su carácter ilustrativo la STSJ de Catalunya, Sección Primera, de fecha 10 de Junio de 2022, Sentencia número 2259/2022, Recurso: 382/2022, la cual contiene los siguientes pronunciamientos en su fundamento de derecho tercero: **“TERCERO.- Decisión de la Sala. Estimación de la apelación**

Acerca de la pretensión anulatoria que postulan las partes actoras inicial aquí apelantes, hemos de tener presente la STC nº 182/21 de 26 de octubre publicada en el BOE de 25.11.21, sentencia ésta no retroactiva, con efectos "ex nunc", y que tuvo lugar con posterioridad al dictado de la sentencia de instancia, aplicación de tal STC en base al principio "iura novit curia" del art 1.7 Cc, debiéndose situar esta Sala en la posición de órgano de instancia al amparo del art 85.10 LJCA en aras a no causar indefensión material a las partes (no se les ha causado a ninguna de ellas, puesto que ambas han podido efectuar sus respectivas alegaciones sobre tal STC mediante sendos escritos de 27.4.22 y 10.5.22) y al respecto hemos de efectuar los siguientes pronunciamientos:

1) La STC de 26.10.11 circunscribiéndose a la base imponible del IIVTNU, anula el método objetivo de cuantificación porque éste no sometía a gravamen plusvalías reales vulnerándose así los principios de no confiscatoriedad y capacidad económica estatuidos en el art 31.1. CE78.

2) En consecuencia, no existiendo en la actualidad método de valoración o sistema de determinación de la liquidación del impuesto de referencia a nuestro caso concreto, ya que el aplicado por la demandada Ayuntamiento de Lleida en el momento de la época de autos, ha sido declarado inconstitucional, y expulsado del ordenamiento jurídico, no existiendo liquidación firme al dictado de la comentada STC 182/21, sólo cabe un pronunciamiento estimatorio de las pretensiones actoras en el sentido que no ha podido determinarse un incremento patrimonial entre la adquisición y la transmisión del inmueble en cuestión.

3) es estimable la apelación de autos, por la circunstancia sobrevenida de la STC 182/21 de 26 de octubre y el contenido de la misma, y no por la aplicación de la STC 126/19.

Recuérdese que la STC 126/19 estableció la inconstitucionalidad del art 107.4LHL en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente. En nuestro caso, el valor de las liquidaciones tributarias de autos es inferior al incremento patrimonial que habrían experimentado las partes recurrentes.

Consiguientemente, se han de estimar íntegramente las pretensiones de la parte apelante.”

También puede citarse la STSJ de Catalunya, Sección Primera, de fecha 1 de Abril de 2022, Sentencia: 1373/2022, Recurso: 2320/2021, la cual se pronuncia en los siguientes términos en su fundamento de derecho cuarto:

“La sentencia de cuyas resultas hacemos traslación en el presente rollo de apelación supone la virtual voladura del IIVTNU, pues, referida la inconstitucionalidad al entero método legal de determinación de la base imponible del Impuesto, sin ella no hay





Impuesto ni liquidación (o autoliquidación) tributaria posible, tratándose de uno de los elementos básicos, estructurales, configuradores del tributo, sujeto a reserva de Ley (arts. 31.3 CE y 8 LGT). Consecuencia lógica de la eficacia ex tunc del pronunciamiento de inconstitucionalidad de una norma con rango legal, la nulidad en origen, es que incurran en tacha de invalidez las liquidaciones (o autoliquidaciones) tributarias (como la de autos) alumbradas en aplicación del conjunto normativo legal expulsado del ordenamiento jurídico (arts. 38 a 40 LOTC). De lo que ha de derivar la necesaria desestimación del recurso de apelación, notoriamente incurra en tacha de invalidez la liquidación tributaria aquí cuestionada.

Resulta incontrovertido en autos que ha sido practicada liquidación del Impuesto en aplicación del régimen legal cuya inconstitucionalidad proclama la STC 182/2021, en los términos vistos. Lo que, por lo razonado hasta aquí, habrá de bastar a la desestimación (en lo sustancial, se verá por qué) del recurso de apelación, cuyo debate ha venido en parte dado por el traslado conferido por esta Sala a los efectos del art. 33.2 LJCA, siendo incuestionable la invalidez de la liquidación tributaria practicada, en tanto que producida (cualquiera sea la forma que adoptare) en aplicación, inevitable, dado su tenor, de un régimen legal (en el esencial y básico extremo de cálculo de la base imponible) declarado inconstitucional y nulo.

Conocida la notoria (por su impacto en el mundo jurídico, y aun social) circunstancia de haber recaído el pronunciamiento de inconstitucionalidad que abriga la STC 182/2021, pendiente de resolución el presente recurso, cuyo señalamiento inicial (no suspendido en sí) tuvo lugar el 16 de marzo de 2022 (y en tal fecha principió la misma), no puede esta Sala, en escrupuloso ejercicio de la función jurisdiccional que le compete, desconocer aquélla, por su muy evidente potencial incidencia en la resolución de la apelación planteada, vinculando los pronunciamientos del Alto Tribunal a todos, poderes públicos en particular, y en primerísima línea el judicial. A no pretenderse que la STC 182/2021 quede en un absoluto limbo, o en simple declaración de intenciones, acaso en puro impedimento a la práctica futura de liquidaciones tributarias en tanto que huérfanas de sistema legal de referencia y cobertura, y enérgica llamada al poder legislativo a asumir sus funciones y responsabilidad (que, desde luego, lo es también), entendemos que ha de atenderse a sus resultas cuando del enjuiciamiento de actos (o autoliquidaciones) producidos en aplicación del régimen legal declarado inconstitucional y nulo se trata (al menos para los que se hallen en la tesitura procesal que aqueja al presente, habiéndose impugnado en plazo -no se discute este extremo- la liquidación practicada y hallándose su desestimación impugnada, y pendiente de resolución firme en sede judicial, en que no se ha alcanzado aún resultado procesal con efectos de cosa juzgada). Desde luego, como es el caso, insistimos, allí donde hablamos de acto administrativo no enjuiciado con firmeza, deducido recurso ordinario (el de apelación) contra la sentencia de primera instancia, que, por ello, no pudo quedar firme en cuanto tal, ni producir los efectos propios de la cosa juzgada. **En todo caso, conforme al FJº 6º de la sentencia constitucional que nos ocupa, nos encontramos ante obligación tributaria no consolidada, susceptible de verse afectada por el pronunciamiento de inconstitucionalidad.**

Siendo evidentemente neutral, y guiado por estrictas razones de legalidad y aun constitucionalidad (de control de la adecuación a Derecho del actuar administrativo, en suma, que no otra es la esencia del cometido jurisdiccional de los órganos de este orden), el recurso por el Tribunal al instituto del citado art. 33.2 LJCA, quede bien clara





la posición de esta Sala al respecto: *si cabe hacer uso (aquí no discutido en sí por las partes, no abiertamente, desde luego) de la previsión legal del art. 33.2 LJCA, aun en sede de apelación, allí donde la misma, en el segundo grado jurisdiccional, advierta en el acto o disposición cuestionados vicios, evidentes, que hubieren pasado desapercibidos a las partes, y aun al juzgador de instancia, o, como es el caso, que resulten de circunstancias sobrevenidas no atinentes ya al factum o conjunto fáctico a enjuiciar (que sólo puede ser, en principio, el que se dio al producirse el acto o norma enjuiciados), sino tan absolutamente excepcionales y dignas de atención como el pronunciamiento de inconstitucionalidad aquí recaído constante la apelación, y, con ella, el proceso judicial mismo, en que no se ha alcanzado (aún) resultado procesal con firmeza y efectos de cosa juzgada. Siendo el de apelación un recurso ordinario, que devuelve al Tribunal ad quem, que precede en el ejercicio de la jurisdicción al órgano judicial de instancia, el pleno conocimiento de la controversia, sin limitación. Más aún aquí, en que el pronunciamiento de inconstitucionalidad atañe a extremo (de cálculo legal de la base imponible del Impuesto) que tampoco puede defenderse entera y absolutamente desvinculado del debate procesal en la instancia. **Desde luego, la incidencia que pronunciamiento constitucional como el de autos pueda tener en la suerte casacional, en cada uno de sus hitos procesales, para el supuesto de recursos ya preparados o admitidos a la fecha de conocerse aquél, desborda con mucho la capacidad de pronunciamiento de este Tribunal, siéndole cuestión enteramente ajena.***

*Pudiendo darse con cuanto se ha razonado hasta aquí por debidamente justificada la solución por la que nos decantaremos (ya obvia, a las presentes alturas), que puede resumirse en la **decidida voluntad de esta Sala de llevar a su cabal y estricto efecto las resultas de pronunciamiento de inconstitucionalidad (STC 182/2021) recaído constante el proceso, atendiendo a la misma modulación operada en el inciso segundo de su FJº 6º** (el cual, hasta donde nos alcanza, no puede aquí desplegar influjo -obstativo al éxito de la pretensión de invalidez articulada ya con éxito en la instancia- alguno, dadas las circunstancias procesales del supuesto). En sentido idéntico nos hemos conducido en la resolución de distintos recursos de apelación pendientes ante nosotros (sin afán de exhaustiva relación, recursos de esta Sala y Sección números 1651/2021 -recurso Sección 67/2021- o 2050/2021 -recurso Sección 87/2021-).*

En suma, la invalidez de la liquidación litigiosa se revela diáfana, sin que, de hecho, siquiera el Ayuntamiento apelante se halle en condiciones de cuestionarla (no desde luego en base a razones jurídicas reconocibles, más allá de la insistencia -porque sí, y al margen del pronunciamiento de inconstitucionalidad recaído- en que prosiga la apelación trabada en sus exclusivos términos iniciales, prescindiéndose de aquél, y de su introducción en el debate procesal por esta Sala, en exquisita salvaguarda del derecho de ambas partes a alegar cuanto a bien tuvieren en defensa de sus respectivas posiciones).

La apelación, por cuanto llevamos razonado, merece sustancial desestimación, (...)."

De conformidad con los términos expuestos en el presente fundamento de derecho, procede estimar íntegramente el presente recurso y, por ende, se declara la nulidad de la actuación administrativa impugnada, con la consiguiente devolución por parte de la Administración demandada a la recurrente de la cantidad que se liquidó de forma indebida con los intereses desde la fecha en que procedió a su ingreso; estos son los intereses de demora previstos en el





artículo 32.2 de la LGT, según el cual *"Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución"*. En base a lo antedicho, procede imponer a la Administración demandada el abono de los intereses de demora del artículo 26 de la LGT.

De conformidad con los términos expuestos en el presente fundamento de derecho, procede estimar íntegramente el presente recurso y, por ende, se declara la nulidad de la actuación administrativa impugnada,

Por lo que procede, sin más preámbulos, la estimación del presente recurso.

SÉPTIMO: De conformidad con el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional, procede efectuar condena en costas a la demandada, aunque limitadas a 400€ por todos los conceptos.

Vistos los preceptos legales citados, y demás normativa de especial y general aplicación al caso

FALLO

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Representación procesal de [REDACTED] contra el Acuerdo de la JUNTA DE GOBIERNO LOCAL DEL AYUNTAMIENTO DE MONT-ROIG DEL CAMP, Tarragona, de fecha 23 de Noviembre de 2020 que desestima el recurso interpuesto por la actora contra la liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por importe de 3.139,05 €, **y se declara la misma nula y contraria a Derecho y se declara indebido el ingreso efectuado en concepto de IIVTNU y, en consecuencia, se condena a la Administración demandada a devolver a la recurrente aquella cantidad más los intereses legales de demora en los términos expuestos en el fundamento de derecho SEXTO; con imposición de las costas procesales en los términos acordados en el fundamento de derecho SÉPTIMO.**

Notifícase esta resolución a las partes, indicándoles que **es firme**, y que contra la misma no cabe recurso.

Líbrense testimonio de esta Sentencia para su constancia en Autos, llevando el original al Libro de las de su clase.

Así por esta mi Sentencia, definitivamente juzgando en primera instancia, lo pronuncio, mando y firmo.

El Magistrado Juez en Sustitución





Puede consultar el estado de su expediente en el área privada de sejudicial.gencat.cat

Los interesados quedan informados de que sus datos personales han sido incorporados al fichero de asuntos de esta Oficina Judicial, donde se conservarán con carácter de confidencial, bajo la salvaguarda y responsabilidad de la misma, dónde serán tratados con la máxima diligencia.

Quedan informados de que los datos contenidos en estos documentos son reservados o confidenciales y que el tratamiento que pueda hacerse de los mismos, queda sometido a la legalidad vigente.

Los datos personales que las partes conozcan a través del proceso deberán ser tratados por éstas de conformidad con la normativa general de protección de datos. Esta obligación incumbe a los profesionales que representan y asisten a las partes, así como a cualquier otro que intervenga en el procedimiento.

El uso ilegítimo de los mismos, podrá dar lugar a las responsabilidades establecidas legalmente.

En relación con el tratamiento de datos con fines jurisdiccionales, los derechos de información, acceso, rectificación, supresión, oposición y limitación se tramitarán conforme a las normas que resulten de aplicación en el proceso en que los datos fueron recabados. Estos derechos deberán ejercitarse ante el órgano judicial u oficina judicial en el que se tramita el procedimiento, y las peticiones deberán resolverse por quien tenga la competencia atribuida en la normativa orgánica y procesal.

Todo ello conforme a lo previsto en el Reglamento EU 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, en la Ley Orgánica 3/2018, de 6 de diciembre, de protección de datos personales y garantía de los derechos digitales y en el Capítulo I Bis, del Título III del Libro III de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

