

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



- Criterios utilizados por las Comunidades Autónomas en la gestión tributaria.
Servicio de Coordinación de Oficinas Liquidadoras. Departamento Fiscal del Colegio de Registradores 4

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL SUPREMO

- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones9
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados14

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUNAL SUPREMO

- Impuesto sobre el Incremento de valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana30

TRIBUTOS MUNICIPALES





TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES4

Criterios utilizados por las Comunidades Autónomas en la gestión tributaria

Servicio de Coordinación de Oficinas Liquidadoras. Departamento Fiscal del Colegio de Registradores4

TEMAS FISCALES

Criterios utilizados por las Comunidades Autónomas en la gestión tributaria

Servicio de Coordinación de Oficinas Liquidadoras. Departamento Fiscal del Colegio de Registradores.

Ante la publicación en prensa de determinadas opiniones que ponen en entredicho los criterios fiscales mantenidos por las Administraciones Tributarias de las Comunidades autónomas, nos parece interesante recordar que la Administración Tributaria está vinculada a los criterios contenidos en las consultas vinculantes escritas de la Dirección General de Tributos, como a las resoluciones vinculantes, en los términos contenidos en la Ley General Tributaria, del Tribunal Económico Administrativo Central.

El artículo 89.1 de la Ley General Tributaria regula la **vinculación a las consultas de la Dirección General de Tributos de toda la administración tributaria:**

1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

Contra la contestación a las consultas tributarias, el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación, en fase administrativa o judicial.

También se refiere la Ley General Tributaria, en el artículo 239.8 a la **doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central**, diciendo

que **vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía, debiendo el Tribunal Económico-Administrativo Central recoger de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada.**

Por otro lado el artículo 1.6 del código civil dispone que la **jurisprudencia** complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, **de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo** al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho.

No vinculando por lo tanto a la Administración Tributaria, las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia.

Todo lo expuesto nos lleva a concluir que las Administraciones Tributarias de las Comunidades autónomas están sujetas a esta vinculación, puesto que la contestación a las consultas corresponde a la Dirección General de Tributos, aun cuando se trate de tributos cedidos, debiéndose adaptar a los cambios de criterio que se vayan produciendo.

A modo de ejemplo, vamos a detallar la evolución de la doctrina de Tributos en determinados hechos imposables: excesos de adjudicación en herencias, quita en la dación en pago, fianza sobrevenida, novación de créditos e hipoteca unilateral.

- Exceso de adjudicación en herencia: Tributación por la modalidad actos jurídicos documentados:

El artículo 7 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales dispone:

1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

B) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento.

Por lo tanto los que dan cumplimiento a lo dispuesto en los artículos citados en el código civil, son supuestos de no sujeción al impuesto en la modalidad transmisiones onerosas, pudiendo por lo tanto encontrarse sujetos a la modalidad Actos Jurídicos Documentados, tal y como recoge la resolución aludida y reciente consulta de Tributos:

Resolución TEAC 17 de septiembre de 2015:

En la extinción total del condominio, **los excesos de adjudicación declarados** que obedezcan al carácter de indivisible del bien adjudicado o que desmerezca mucho por su división, cuando la compensación por el condueño adjudicatario del bien se materialice en metálico, no están sujetos a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados. Consecuentemente, y en la medida en que se cumplan el resto de requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido, el documento notarial, esto es, la escritura pública en que se formaliza la extinción del condominio, está sujeta a la cuota gradual de la modalidad Actos Jurídicos Documentados del mismo Impuesto.

La conclusión del TEAC nos lleva a determinar que la no sujeción del exceso de adjudicación a la modalidad transmisiones onerosas nos podría llevar a la consecuencia de su tributación por la modalidad actos jurídicos documentados en el supuesto que se cumplieran todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido.

Esta doctrina es la que mantiene la Dirección General de Tributos en la reciente consulta vinculante:

Consulta vinculante V0952-18:

... cuando a un comunero se le adjudica más de lo que le corresponde por su cuota de participación en la cosa común, ese exceso si constituye una transmisión, pues en este caso el comunero al que se le adjudica si está adquiriendo algo, el exceso, que no tenía con anterioridad. Dicha transmisión tributará en el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si es a título lucrativo, o en el ITP y AJD, en aplicación del artículo 7.2.B), en caso de ser oneroso.

Si se tratase de un exceso de adjudicación lucrativo, se producirá una donación por la parte que corresponda a dicho exceso, conforme a lo dispuesto en el apartado b) del artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (BOE de 19 de diciembre), según el cual constituye el hecho imponible del impuesto "b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier negocio jurídico a título gratuito e inter vivos".

En caso de que el exceso de adjudicación tenga carácter oneroso, lo que sucede cuando el comunero al que se le adjudique el exceso compense en metálico a los otros comuneros las diferencias que resulten a su favor, deberá tributar conforme al artículo 7.2.B) del Texto Refundido. Conforme al citado precepto hay que distinguir según el exceso de adjudicación surja o no de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento.

- Si el exceso no surge de dar cumplimiento a los referidos preceptos, tributará como transmisión patrimonial onerosa por el valor del exceso, siendo el sujeto pasivo el comunero al que se adjudique el exceso.

- Si, por el contrario, el exceso surgiese de dar cumplimiento a los anteriores preceptos, basados en el principio general establecido en el artículo 1.062 del Código Civil de que "cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero", dicho exceso no estará sujeto a la modalidad de transmisión patrimonial onerosa. En consecuencia, y dada la concurrencia de todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD, procederá su tributación por la cuota variable del documento notarial, igualmente por el valor del exceso, siendo sujeto pasivo el comunero al que se adjudique el exceso.

La liquidación que en este supuesto pueda proceder es independiente de la que resulte de la disolución de la comunidad, a la que nos hemos referido en el apartado segundo. (refiriéndose a la disolución de condominio)

http://petete.minhfp.gob.es/consultas/?num_consulta=V0952-18

Criterio razonable de la Dirección General de Tributos y que rectifica el criterio anterior mantenido en la consulta V 1937-07, en aplicación de uno de los principios que inspiran el impuesto, **principio de gravamen según convención**, recogido en el artículo 4 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones:

A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa.

Por otro lado no debemos olvidar que en el impuesto sobre Sucesiones rige el **principio de igualdad de la partición** de conformidad con lo previsto en el art. 27.1 de la LISD, que dispone que:

"1. En las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará para los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo

a las normas reguladoras de la sucesión, estén o no los bienes sujetos al pago del impuesto por la condición del territorio o por cualquier otra causa y, en consecuencia, los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos.”

Por lo tanto si se producen desviaciones derivadas de los **pactos entre los sucesores** pueden suponer **hechos impositivos adicionales**, sujetos al impuesto sobre donaciones en el caso que su carácter sea gratuito, al impuesto de transmisiones patrimoniales en el supuesto que tenga carácter oneroso o a la modalidad actos jurídicos documentados si el exceso estuviera no sujeto a donaciones y a la modalidad.

▣ **Quita en las daciones en pago:**

El artículo 3 de la Ley del Impuesto de Sucesiones dispone:

1. Constituye el hecho imponible:

b) *La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «inter vivos».*

El artículo 12 del Reglamento del Impuesto añade:

Entre otros, tienen la consideración de negocios jurídicos gratuitos e «inter vivos» a los efectos de este Impuesto, además de la donación, los siguientes:

a) *La condonación de deuda, total o parcial, realizada con ánimo de liberalidad.*

Las liquidaciones emitidas por este concepto se realizaron según lo expresado por la Dirección General de Tributos en **Informe de la DGT de 26.09.11:**

El Informe concluye señalando que la condonación expresa por una entidad bancaria de la deuda que mantenía con él un contribuyente, correspondiente a un préstamo con garantía hipotecaria, sin contraprestación, formalizada en escritura pública, constituye un negocio jurídico gratuito e inter vivos y, como tal, está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, con independencia de que forme parte de una operación mediante la que el banco cancela el resto de la deuda pendiente al recibir un inmueble como dación en pago de aquélla.

Posteriormente en Informe de la DGT de 9 de mayo de 2013, a instancia de la Directora General de Tributos de Andalucía, se modificó el criterio considerando la no sujeción a donaciones por inexistencia de “animus donandi”.

Este criterio ha sido reiterado en consultas posteriores:

http://petete.minhAFP.gob.es/consultas/?num_consulta=V3671-16

▣ **Fianza sobrevenida:**

La tributación de las fianzas en el ITPAJD está regulada en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. “Artículo 7

1. *Son transmisiones patrimoniales sujetas:*

[...]

B) *La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos”.*

Por otro lado debe tenerse en cuenta la regla especial contenida en el apartado 1 del artículo 15 del TRLIPAJD, que determina lo siguiente:

“Artículo 15.

1. *La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo. [...]*”.

En desarrollo de este precepto, el artículo 25 del Reglamento del ITPAJD, establece que

“1. La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo, **cuando la constitución de la garantía sea simultánea con la concesión del préstamo o en el otorgamiento de éste estuviese prevista la posterior constitución de la garantía”**

Por lo tanto en aquellos casos en los que no se la simultaneidad requerida y la fianza constituida, por ejemplo en la subrogación de un préstamo hipotecario, debe tributar separadamente por tal concepto, ya que su constitución es posterior a la del préstamo hipotecario. Estaremos ante el nuevo hecho imponible sujeto a tributación. En este sentido consultas de la Dirección General de Tributos V0015-18 y V1195-05, entre otras.

http://petete.minhAFP.gob.es/consultas/?num_consulta=V0015-18

http://petete.minhAFP.gob.es/consultas/?num_consulta=V1195-05

▣ **Novación de créditos:**

La Dirección General de Tributos, tradicionalmente negó la equiparación de los beneficios fiscales establecidos para las novaciones de los préstamos hipotecarios a los créditos hipotecarios, entendiendo que no se admitía la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales. En este sentido consultas V0825-11 y V0612-12, entre otras:

http://petete.minhAFP.gob.es/consultas/?num_consulta=V0825-11

http://petete.minhAFP.gob.es/consultas/?num_consulta=V0612-12

Sin embargo dicho criterio se modificó a la vista de lo dispuesto por el Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución de 16 de mayo de 2013 y que fue adoptado por Tributos en consulta: V1108-14:

http://petete.minhAFP.gob.es/consultas/?num_consulta=V1108-14

▣ **Hipoteca unilateral a favor de las administraciones públicas:**

Con arreglo a la doctrina de la DGT al otorgarse una hipoteca unilateral había que comenzar por distinguir el carácter

con que actúa el hipotecante. (Consulta de la Dirección General de Tributos de 26 de octubre de 2010)

a) Si es sujeto pasivo del IVA

Tratándose de una hipoteca pendiente de aceptación en el momento de su inscripción, no puede ser sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho, por lo que es necesario acudir, según la regla alternativa del art. 29, a la persona que haya instado la expedición de los documentos, que será el deudor hipotecario. Una vez aceptada la constitución no deberá satisfacer cuota alguna adicional.

b) Si no es sujeto pasivo del IVA

Si la aceptación llega a tener lugar, será sujeto pasivo el acreedor hipotecario, que si es la Administración resultará exenta del impuesto en función del artículo 45.I.A) del TRLITP. Si no se llegara a aceptar la hipoteca unilateral, la escritura, al no tributar por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, tributará por el concepto de actos

jurídicos documentados siendo sujeto pasivo del Impuesto la persona que inste el documento.

http://petete.minhfp.gob.es/consultas/?num_consulta=V2304-10

La Resolución del TEAC 3-12-2013, en recurso de alzada unificación de criterio, modificó el criterio manteniendo que tanto si la operación se encontraba sujeta a IVA como a TPO el sujeto pasivo será la Administración y por lo tanto gozaría de exención subjetiva, confirmada por el Tribunal Supremo en Sentencia de 26 de septiembre de 2016.

CONCLUSIÓN

Los criterios de las Comunidades autónomas se basan en la doctrina vinculante de la Dirección General de Tributos, la doctrina vinculante del Tribunal Económico Administrativo Central, en los términos de la Ley General Tributaria y la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, sin que en ningún caso se utilicen criterios arbitrarios o con ánimo recaudatorio.



TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TRIBUNAL SUPREMO	9
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: lus transmissionis	9
TRIBUNAL SUPREMO	14
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos: Comprobación de valor	14

TRIBUNAL SUPREMO

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: *ius transmissionis*

Sentencia de 5 de junio de 2018

En consideración a la jurisprudencia establecida en la Sentencia de 11 de septiembre de 2013, de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, en el supuesto contenido en el artículo 1006 del código civil, se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, no dos hechos imponibles ni dos devengos del impuesto, por lo que "los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente".

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del presente recurso de casación.*

El propósito de esta sentencia debe centrarse en la determinación de si, en el caso definido en el artículo 1006 del Código Civil (LEG 1889, 27), a cuyo tenor "por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía" se produce una doble delación, transmisión y adquisición hereditaria y, por ello, un doble devengo del impuesto sobre sucesiones, o sólo uno, para los herederos del heredero, esto es, para aquellos a los que el citado artículo denomina los suyos.

A efectos sistemáticos y para facilitar la comprensión del asunto, conviene precisar la denominación de los sujetos a los que debemos considerar protagonistas de la específica modalidad sucesoria a que debemos atender, así como aludir mínimamente a las notas esenciales que la caracterizan:

Las personas que intervienen en esta sucesión son las siguientes:

- En primer lugar, el primer causante o, simplemente el causante, que es el que fallece en primer lugar.
- En segundo término, el segundo causante, a quien podemos llamar transmitente, que es el heredero del anterior que fallece después de éste, habiendo sido llamado a su herencia, pero sin aceptarla ni repudiarla.

El transmitente puede ser llamado a la herencia del primer causante tanto por testamento como abintestato, pero siempre a título de heredero, no de legatario, pues el legado se adquiere ipso iure, mientras que el heredero sólo adquiere la herencia si la acepta expresa o tácitamente, aspecto éste de la cuestión que consideramos crucial (artículo 989, en relación con los artículos 657 y 661 C.c.).

- El transmisario, que es heredero del transmitente y que tiene la oportunidad de aceptar o repudiar la herencia del primer causante por virtud de lo establecido en el ya reiteradamente citado artículo 1006 C.c., pese a no haber sido llamado a dicha herencia.

El presupuesto para poder ejercitar el derecho de transmisión o *ius transmissionis* es la aceptación por el transmisario de la herencia del transmitente. Una vez aceptada, podrá el transmisario optar por aceptar o repudiar la herencia del primer causante. Lo que no es admisible según la doctrina y la jurisprudencia es que el transmisario repudie la herencia del transmitente y acepte, en cambio, la del primer causante, pues el derecho a aceptar o repudiar la herencia de éste está integrado en la herencia del transmitente, por lo que si repudia ésta pierde la posibilidad de ejercitar aquel derecho.

Segundo. *El estado actual de la cuestión. La jurisprudencia civil pronunciada en relación con el denominado *ius transmissionis* y su influencia en el enjuiciamiento de este asunto.*

Es preciso significar que la Sala Primera, de lo Civil, de este Tribunal Supremo, constituida en Pleno, ha dictado el 11 de septiembre de 2013 la sentencia nº 539/2013, en el recurso de casación nº 397 / 2011 (ES:TS:2013:5269), que afecta de forma directa y plena a la decisión de este recurso, pues se dan las circunstancias procesalmente exigibles para que entre en juego la prejudicialidad civil, con efecto no devolutivo (artículo 4 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción, en relación con el artículo 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (RCL 1985, 1578, 2635)).

La mencionada sentencia de nuestra Sala Primera establece la siguiente doctrina en relación con la naturaleza y efectos del derecho de transmisión reconocido en el artículo 1006 C.c.

y, en particular, declara al máximo nivel jurisprudencial, esto es, como ratio decidendi de una sentencia plenaria que aborda tal cuestión, que hay una sola, no dos transmisiones y, por ende, adquisiciones:

"[...] 2. La correcta fundamentación del presente caso requiere de una previa precisión de índole metodológica en el alcance del artículo 1006 del Código Civil (LEG 1889, 27). En este sentido interesa destacar que el derecho de transmisión que contempla el citado precepto (ius transmissionis) refiere, sustancialmente, la cualidad del ius delationis de poder ser objeto de transmisión, esto es, la aplicación ex lege de un efecto transmisivo en la adquisición de la herencia por el que el derecho a aceptar o repudiar la herencia que tenía el heredero transmitente, que fallece sin ejercitarlo, pasa a sus propios herederos, denominados en este proceso como herederos transmisarios. De esta forma, fuera de la mencionada cualidad el derecho de transmisión, en sí mismo considerado, ni configura ni altera la naturaleza y caracterización del ius delationis, verdadera cuestión de fondo del caso planteado. Por lo demás, la transmisibilidad de la delación hereditaria debe enmarcarse en la progresiva flexibilización del rigorismo de la tradición romanística, que no admitía la transmisión de la cualidad de heredero, que adopta y desarrolla nuestro Código Civil con abundantes muestras al respecto. En parecidos términos, esta flexibilización se produce en los Derechos Forales en donde el ius transmissionis goza de plena carta de naturaleza, artículos 461.13 CcC, 39 LSCM y Ley 317 FNN (RCL 1973, 456 y RCL 1974, 1077).

3. Sentada esta precisión, también conviene señalar que recientemente esta Sala ha profundizado en la naturaleza y caracterización del ius delationis en el fenómeno sucesorio. Así en la Sentencia de 30 de octubre de 2012 (núm. 624/2012) se destaca como la figura del fideicomiso de residuo se integra en la estructura y unidad del fenómeno sucesorio en el que venga previsto como una proyección de la centralidad y generalidad que presenta la institución de heredero, de suerte que el fideicomisario trae directamente causa adquisitiva del fideicomitente o testador, ya que el fiduciario, a estos efectos, no fracciona la unidad del fenómeno sucesorio sin transmitir derecho sucesorio alguno que no estuviese ya en la esfera hereditaria del heredero fideicomisario.

Por su parte, en la Sentencia de 20 de julio de 2012 (núm. 516/2012), en torno a la equivalencia entre la unidad del fenómeno sucesorio y esencialidad del ius delationis, se destaca que la fórmula de la renuncia traslativa, a tenor del artículo 1000.1 del Código Civil, comporta una implícita aceptación ex lege de la herencia y, por tanto, del ius delationis, que no se transmite al haberse ya ejercitado, de forma que dicha aceptación de la herencia es la que causaliza al inmediato negocio de atribución que se realice.

4. Esta equivalencia entre la unidad del fenómeno sucesorio y el ius delationis, que subsiste como tal, sin pérdida de su esencia o de sus caracteres en el curso de dicho

fenómeno sucesorio, también encuentra un claro apoyo interpretativo en los precedentes de nuestro Código Civil pertinentes al actual artículo 1006. En este sentido, el artículo 2365 del Proyecto de 1836 ya establecía que el ius delationis podían ejercitarlo los herederos "en su propio nombre". Por su parte, el artículo 836.1 del Proyecto de 1851 recalca que por la muerte del heredero, sin aceptar o repudiar la herencia, "se transmitía a los suyos el mismo derecho que él tenía". Dicha expresión fue mantenida en el artículo 1018 del Anteproyecto de 1882.

5. Del contexto interpretativo realizado debe concluirse, como fijación de la Doctrina jurisprudencial aplicable a la cuestión debatida, que el denominado derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil no constituye, en ningún caso, una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del ius delationis en curso de la herencia del causante que subsistiendo como tal, inalterado en su esencia y caracterización, transita o pasa al heredero transmisario. No hay, por tanto, una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el ius delationis, sino un mero efecto transmisivo del derecho o del poder de configuración jurídica como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que ex lege ostentan los herederos transmisarios; todo ello, dentro de la unidad orgánica y funcional del fenómeno sucesorio del causante de la herencia, de forma que aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el ius delationis integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente.

La inalterabilidad del ius delationis, junto con la debida diferenciación de los procesos sucesorios en liza, determina, a su vez, que los derechos hereditarios de los herederos transmisarios se ejerciten plenamente conforme a la sucesión del causante de la herencia, ya testamentariamente o bien de forma intestada, quedando comprendidas en dicha ejecución sucesoria la concreción e individualización propia de las operaciones particionales cuando estas tengan lugar; sin que dicha ejecución venga condicionada por las disposiciones que deban seguirse respecto de la sucesión o partición de la herencia del heredero transmitente.

Esta misma razón de inalterabilidad o subsistencia del ius delationis hace que cumplidos ya los requisitos de capacidad sucesoria por el heredero transmitente y, por tanto, la posibilidad de transmisión del ius delationis, la capacidad sucesoria de los herederos transmisarios en la herencia del causante deba ser apreciada cuando éstos acepten la herencia del fallecido heredero transmitente.

6. En el presente caso, habiéndose cumplido los presupuestos y requisitos para la aplicación ex lege del derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil, sin exclusión de dicha consecuencia en el testamento otorgado por doña M..., de fecha 28 de enero de 1999, no habiendo

constancia, a su vez, de repudiación alguna por parte de los beneficiarios, y conforme a la Doctrina jurisprudencial que ha resultado fijada, procede estimar la pretensión de la parte recurrente en orden a corregir el cuaderno particional, objeto de la litis, a los efectos de que se establezca la cuota hereditaria de los herederos de don Ma... en la herencia de su tía doña P... y su correspondiente determinación o concreción en los bienes y derechos que singularmente les sean adjudicados [...]".

Tal doctrina jurisprudencial, cuyo núcleo se condensa en el punto 5 que hemos transcrito (los subrayados se encuentran en el texto original), encuentra su especificación y refuerzo en el propio fallo, pues la decisión que en él se refleja acota y define formalmente la doctrina, asignándole así un valor fortalecido, lo que se expresa del siguiente modo (se reproducen los dos párrafos del disponiendo primero):

"1. Declaramos haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de don J... contra la Sentencia dictada, en fecha 12 de noviembre de 2010, por la Audiencia Provincial de Alicante, Sección 9ª, en el rollo de apelación nº 411/2010 que, casamos y anulamos, estimando el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, debiéndose modificar y completar el cuaderno particional realizado de la herencia de doña P..., en orden a individualizar la cuota que corresponda a cada uno de los herederos de don Ma... y su respectiva concreción en los bienes y derechos que les resulten adjudicados parcialmente, como fijación de la Doctrina jurisprudencial aplicable a la cuestión debatida.

Todo ello, en aplicación de la doctrina jurisprudencial, que ahora se fija, en orden a que el denominado derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil no constituye, en ningún caso, una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del ius delationis en curso de la herencia del causante que subsistiendo como tal, inalterado en su esencia y caracterización, transita o pasa al heredero transmisor. No hay, por tanto, una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el ius delationis, sino un mero efecto transmisivo del derecho o del poder de configuración jurídica como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que ex lege ostentan los herederos transmisarios; dentro de la unidad orgánica y funcional del fenómeno sucesorio del causante de la herencia, de forma que aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el ius delationis integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente" (el subrayado es ahora nuestro).

De tal doctrina, sin mayores esfuerzos de comprensión, cabe deducir la consecuencia de que los transmisarios heredan en virtud de un derecho propio -el ínsito

en el ius transmissionis-, no en sustitución del transmitente; y también que la aceptación es esencial para heredar, lo que deriva del propio artículo 1006 del Código Civil, como razona la sentencia mencionada. No cabe olvidar a tal efecto que el expresado artículo 1006 se inserta sistemáticamente en el Capítulo V (dentro del Libro III, Título Tercero), más precisamente dentro de la Sección 4ª que lleva por significativa rúbrica De la aceptación y repudiación de la herencia.

Tercero. Consideraciones derivadas del fundamento anterior.

Tanto la resolución del TEAC como el recurso de casación formalizado por la Administración autonómica asturiana prescinden, por completo, de la expresada jurisprudencia civil. Invocan otra contradictoria con ella que debemos entender superada. La sentencia impugnada, por su parte, declara apodícticamente que "...si bien han existido posiciones encontradas en relación con esta cuestión, lo cierto es que la última tendencia doctrinal y jurisprudencial se decanta por la postura que considera que la herencia se adquiere mediante su aceptación -que en el presente caso no se ha producido por el transmitente, tal y como es admitido por las partes- siendo precisamente dicha adquisición el presupuesto necesario para que surja el hecho imponible (art. 3.1.a) de la Ley 29/1987 (RCL 1987, 2636))", indicación no sólo huérfana del menor razonamiento, aun embrionario, que avale su tesis, sino que ni siquiera identifica esa última tendencia doctrinal y jurisprudencial que acoge como base para resolver como lo hace, máxime cuando parece desconocer la jurisprudencia civil a que hemos aludido.

Por su parte, la resolución del TEAC en que se fundamenta la postura de la Administración pretende descansar, también, en la jurisprudencia, pero lo hace de forma claramente errónea. En lo que respecta a la proveniente de esta Sala, manifestada en nuestras sentencias de 14 de diciembre de 2011 y 25 de mayo de 2011 (dictadas en recursos de casación números 2610/2008 (ES:TS:2011:9073) y 3362/2007 (ES:TS:2011:3281), respectivamente), deben entenderse sobreenvidamente sobrepasadas por la nueva jurisprudencia civil, a la que tal resolución no hace alusión alguna, pese a la fecha en que ha sido dictada.

Esa imprecisión conceptual se agrava cuando el TEAC afirma que "...esta Sala comparte la tesis de la teoría clásica, sostenida en las sentencias y resoluciones que se mencionarán, de acuerdo con las cuales cuando fallece un heredero que no ha aceptado ni repudiado la herencia (como sucede en el presente caso), el "ius delationis" -que es uno de los derechos que integran su patrimonio- se transmite a sus herederos, produciéndose una doble transmisión...".

Además de citarse a sí mismo y mencionar la jurisprudencia de esta Sala Tercera, complementa su argumentación afirmando que "...no es sólo criterio de los Tribunales contencioso-administrativos la anterior postura, sino que, de forma

reiterada, los órganos de la jurisdicción civil vienen manteniendo también, para el supuesto que estamos examinando, la existencia de dos transmisiones, o de dos sucesiones. Sin ánimo de ser exhaustivos, baste como referencias, los Autos de la Audiencia Provincial de Zaragoza... y otras Audiencias Provinciales que menciona.

Convendría que el TEAC se atuviera al sistema de fuentes del ordenamiento jurídico establecido en el Título Preliminar del Código Civil (LEG 1889, 27), atendiendo a la jurisprudencia como fuente complementaria (art. 1.6 C.c.), según el cual "6. La jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho".

Obviamente, la mención al Tribunal Supremo que contiene dicho precepto excluye la invocación de doctrina integrante de la comúnmente denominada jurisprudencia menor, procedente de otros tribunales de instancia cuyo criterio debe ceder ante el establecido con valor y fuerza de jurisprudencia. Esto es, lo que sería admisible, en algunos casos, como argumentación complementaria, siempre en defecto de doctrina establecida, deviene incomprensible cuando el TEAC ha prescindido, en su resolución de 12 de marzo de 2015, de la existencia de la sentencia de la Sala Primera de este Tribunal de 11 de septiembre de 2013 a la que hemos hecho constante referencia, que crea jurisprudencia directamente aplicable, para citar otras inferiores que la contradicen. De haberse tenido en cuenta aquélla, habría determinado una resolución de signo contrario al desestimatorio que se acuerda en el fallo.

Lo declarado por la Sala de lo Civil de este Tribunal Supremo, en las particulares características de la sentencia que hemos reseñado como expresivas de una clara voluntad de formar jurisprudencia definitiva sobre una materia necesitada de ella, nos vincula para la decisión del presente asunto, no sólo porque ha decidido, concluyentemente, que en el caso de ejercicio del ius transmissionis por los herederos del transmitente se produce una sola transmisión -no dos-, sino, lo que es más importante, porque tal decisión es prejudicial y determinante de la que nos corresponde adoptar ahora al interpretar la ley fiscal porque, a nuestro juicio, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -LISD- incorpora elementos y conceptos fiscales fundados a su vez en nociones que ha de suministrarlos necesariamente el Derecho civil (sucesión, transmisión, adquisición, aceptación, etc.), para definir las nociones de hecho imponible y el devengo.

Por lo tanto, en presencia de tal jurisprudencia, hemos de rectificar la doctrina establecida en nuestras sentencias de 25 de mayo y 14 de diciembre de 2011, debiendo especificarse que en ésta última se contiene un voto particular, cuyo criterio coincide con el posteriormente establecido en interpretación del artículo 1006 C.c. y que, por lo tanto, consideramos el criterio acertado. Se dice en él lo que sigue:

"[...] El artículo 3º.1a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que "Constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio".

La adquisición, es, por tanto, requisito imprescindible para que se produzca el hecho imponible.

En el caso enjuiciado, la hermana del causante murió sin aceptar la herencia de éste, por lo que la adquisición no se ha producido. Esto determina que el hecho imponible no tuviera lugar, no pudiendo practicarse liquidación por el mismo.

Es cierto que el artículo 24 de la Ley 29/1987 establece que el impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante, pero esto lo único que supone es retrotraer los efectos tributarios del Impuesto a ese momento, y así hay que entenderlo en concordancia con el artículo 989 del Código Civil, que establece que "Los efectos de la aceptación y de la repudiación de la herencia se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda", lo que significa que es el hecho de la aceptación el determinante de la adquisición.

Ahora bien, lo anterior implica que los hijos de Doña Sagrario ...no heredan de ésta los bienes de su hijo (hermano, en realidad) Don Humberto ..., sino solo su "ius delationis", por tanto los bienes los heredaría, con su aceptación, directamente de éste, por lo que lo procedente hubiera sido desde el punto de vista del Impuesto sobre Sucesiones, que se girase una sola liquidación por el gravamen correspondiente a esta sucesión, pero como esta pretensión ha sido expresamente excluida por los recurrentes, es por lo que entiendo que debe desestimarse la casación".

En la articulación de este sencillo esquema se resume la buena doctrina que impide hablar de adquisición de la herencia cuando no ha habido aceptación. Esto es, que: a) sólo hay adquisición en caso de aceptación -expresa o tácita- (artículo 3.1.a) LISD); b) la aceptación retrotrae sus efectos a la fecha del fallecimiento (art. 24 LISD y 989 C.c.) lo que no equivale a la posibilidad de suceder sin aceptar y, desde el punto de vista tributario, a que haya una aceptación presunta o ficticia de quien se sabe de modo formal y cierto que no aceptó; c) si sólo hay una adquisición acontece una sola vez el hecho imponible (artículo 3.1.a) LISD); y d) el derecho de transmisión opera un efecto transmisivo no de la herencia del transmitente, sino una traslación del ius delationis en favor de los transmisarios para aceptar en lugar de aquél la herencia del que hemos llamado causante.

Es imprescindible añadir a lo anteriormente expuesto que una interpretación propiamente tributaria, esto es, sin condicionantes conceptuales importados del derecho privado, de los preceptos aplicables al caso de la LISD, basada en la esencial regla exegética del principio de capacidad económica, converge claramente con la tesis ampliamente expuesta, pues a la imposibilidad ontológica de establecer la ficción de que ha habido dos transmisiones -una de ellas a cargo

de quien ha fallecido y, además, no ha aceptado ni repudiado la herencia de que se trata- se debe unir la evidencia de que sólo ha habido una transmisión en sentido rigurosamente tributario, manifestada por la aceptación (art. 3.1.a) de la LISD) y a cargo del causahabiente.

No es casual que el artículo 5, sobre los sujetos pasivos, disponga que "...estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas: a)... En las adquisiciones «mortis causa», los causahabientes".

Pues bien, el Diccionario del Español Jurídico define la voz causahabiente como "heredero o persona que recibe bienes o derechos como consecuencia del fallecimiento del causante", definición que, en lo sustancial y con algún matiz diferenciador, contiene también el Diccionario de la Real Academia Española, conforme al cual causahabiente es "la persona que ha sucedido o se ha subrogado por cualquier título en el derecho de otra u otras".

En ambas definiciones queda explícito que no se es causahabiente por el solo hecho de la delación o llamamiento a la herencia, sino que se precisa la recepción de los bienes o derechos mortis causa, lo que requiere, en caso de herencia, su aceptación (en la definición del Diccionario del Español Jurídico); o en un sentido algo diferente y no constreñido a la sucesión hereditaria, el Diccionario de la RAE pone el acento en la sucesión o subrogación de una persona en el derecho de otra, lo que nos conduce al mismo punto de llegada, pues tal sucesión o subrogación tampoco es hacedera sin la aceptación de la herencia.

Cuarto. *Contenido interpretativo de esta sentencia.*

La cuestión cuyo esclarecimiento nos encomienda el auto de admisión es la de "...determinar si, fallecido el heredero sin aceptar la herencia de su causante y transmitido a los suyos el derecho a hacerlo, al aceptar estos últimos la herencia de su causante -que falleció sin aceptar la del suyo- se produce una doble transmisión y adquisición hereditaria y, por ello, un doble devengo del impuesto sobre sucesiones, o sólo uno...".

La respuesta que hemos de ofrecer, en atención a todo lo expuesto y, fundamentalmente, en consideración a la jurisprudencia establecida en la sentencia 539/2013, de 11 de septiembre de 2013, de la Sala de lo Civil de este Tribunal Supremo, es que se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, no dos hechos imponibles ni dos devengos del impuesto, corolario de lo cual es la afirmación final de la reseñada sentencia civil según la cual "los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente".

Tal afirmación es válida para las sucesiones mortis causa regidas, en el Derecho común, por el Código Civil (LEG 1889, 27), así como aquellas otras que menciona la sentencia, en comunidades que reconozcan en su derecho civil común

o especial el ius transmissionis, de forma semejante, las que no hacen al caso en este recurso de casación. Con tal criterio, que trae directa causa de la doctrina civil a que hemos hecho referencia, la cual entraña una cuestión prejudicial no devolutiva que hemos de despejar para resolver este recurso (artículos 4 LJCA (RCL 1998, 1741) y 10 LOPJ (RCL 1985, 1578, 2635)), corregimos la doctrina establecida en nuestras sentencias de 14 de diciembre de 2011 y 25 de mayo de 2011 (recursos de casación nº 2610/2008 y 3362/2007).

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

Consecuencia de la jurisprudencia civil que resuelve la cuestión interpretativa del artículo 1006 C.c. y de las consideraciones que a raíz de su lectura hemos plasmado como fundamentación jurídica, se impone desestimar el recurso de casación y mantener la sentencia de instancia, pues su fallo es correcto, pese a que la argumentación en que se sustenta adolece de cierta inconcreción en cuanto a la expresión de las razones por las que opta, sobre la base de lo que en ella se denomina última tendencia doctrinal y jurisprudencial, que no identifica, por la existencia de una sola adquisición.

La sentencia de instancia es conforme a Derecho en cuanto anula las resoluciones administrativas impugnadas en la instancia, tanto la revisora del TEAC que decide acogerse un tanto impremeditadamente a la denominada teoría clásica, pese a que ya había sido abandonada por los Tribunales de Justicia, como la liquidación que asume indebidamente la existencia de una doble sucesión hereditaria en una situación regida por el artículo 1006 del Código civil (LEG 1889, 27).

Sexto. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA (RCL 1998, 1741), no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLAMOS

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

- 1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
- 2º) Declarar no haber lugar al recurso de casación nº 1358/2017, interpuesto por el PRINCIPADO DE ASTURIAS contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, pronunciada el 29 de diciembre de 2016 en el recurso contencioso-administrativo nº 606/2015.
- 3º) No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

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

TRIBUNAL SUPREMO

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos: Comprobación de valor

Sentencia de 23 de mayo de 2018

El método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del presente recurso de casación.*

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la sentencia dictada por la Sala de esta jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia castellano-manchego es conforme o no con el ordenamiento jurídico o si incurre en algunas de las infracciones legales que la Administración impugnante le reprocha, respecto a varias cuestiones conexas que el auto de admisión suscita, relacionadas todas ellas con la utilización en este singular asunto del método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano, consistente en la aplicación de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado a aquél (art. 57.1.b) LGT (RCL 2003, 2945)).

Ello entraña la necesidad de dar respuesta a las cruciales preguntas de si para comprobar el valor declarado a efectos del ITP puede la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al contribuyente a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real; así como el alcance de la tasación pericial contradictoria como medio de desvirtuar el valor basado en el empleo del mencionado coeficiente -y, en esencia, si tal iniciativa es una facultad o una carga- y si es el único medio posible de enervar la tasación administrativa; y, finalmente, atendidas las peculiaridades del caso, en presencia de las circunstancias de lugar y tiempo concurrentes en el mercado localizado en que tuvo lugar la adquisición, si el precio satisfecho bajo tal coyuntura puede considerarse como precio medio de mercado.

Segundo. *Algunas precisiones necesarias antes de dar respuesta a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión.*

Antes de abordar el examen del recurso de casación planteado y de aproximarnos a la respuesta que hemos de ofrecer a las interrogantes que el auto de admisión enuncia, con el designio de formar jurisprudencia en tan relevante materia, debemos primero centrar el debate casacional, depurándolo de aspectos de la impugnación en que, notoriamente, quedan desbordados los contornos procesales que le son propios, como los atinentes a la valoración de la prueba del valor real que ha llevado a cabo la Sala juzgadora. En tal condición, las cuestiones de prueba quedan extra muros de la fiscalización casacional -a salvo ciertas excepciones que aquí no concurren- y, con mayor razón están descartadas bajo la impronta del nuevo régimen casacional, pues a la tradicional y uniforme jurisprudencia que erradica de la casación la resultancia fáctica, se debe añadir ahora, significativamente, la carencia de interés casacional que presenta la precisión de los hechos debatidos en un asunto judicial-.

En definitiva, se trata de extraer del recurso de casación deducido por la Administración regional un contenido impugnatorio mínimo que pueda ser cohonestado y concordado con las cuestiones que nos propone el auto de admisión y que, aun dentro del terreno de la prueba de los hechos, se refieren a una materia donde el control casacional sí es posible y, conectado con la materia sobre la que versa, imprescindible: el de la interpretación de las normas jurídicas sobre el alcance de las presunciones legales en favor de la Administración (primera cuestión); régimen y contenido de la tasación pericial contradictoria (segunda cuestión) o esclarecimiento de un concepto jurídico indeterminado, el del valor real de los inmuebles en el impuesto exigido (tercera cuestión), en tanto conviven de modo indisoluble en la expresada noción del valor real aspectos fácticos con otros de evidente dimensión normativa.

Tales precisiones, que resultan imprescindibles para acotar el objeto casacional y ponerlo al servicio de la formación de doctrina jurisprudencial, son las siguientes:

1. Es cierto que esta Sala, mediante sentencias (dos) de 6 de abril de 2017, pronunciadas en los recursos de casación nº 888/16 (ES:TS:2017:1358) y 1183/2016 (ES:TS:2017:1361), ha estimado sendos recursos planteados por la Administración autonómica allí recurrente, sobre una cuestión evidentemente emparentada con la aquí controvertida, pero con la que son visibles apreciables diferencias de perspectiva y enfoque, en tanto en aquéllos dos asuntos el objeto de nuestro pronunciamiento era, abstractamente, la validez de una orden autonómica de aprobación de los coeficientes que servían de índices al valor catastral, siendo significativo que en tales recursos, a los que les era aplicable la derogada regulación del recurso de casación, no se plantease motivo alguno en relación con los artículos 10.1 y 46, así como sus concordantes, del TRLITP.
2. Por lo demás, algunas de las declaraciones que, principales o accesorias, contienen las aludidas sentencias de esta Sala, han de ser objeto de necesaria modulación, en la medida en que el recurso de casación aquí promovido les atribuye un valor prácticamente absoluto del que en realidad carecen. En particular, destaca la idea de la pretendida discrecionalidad de la Administración para seleccionar cualesquiera de los métodos de valoración enumerados en el artículo 57.1.b) de la LGT (RCL 2003, 2945), en relación con toda clase de tributos -y para toda clase de bienes o derechos-, lo cual no es admisible en los términos y con la amplitud con que tal proposición se exterioriza en el recurso.
3. Otro de los escollos, al menos aparentes, que dificultan nuestro quehacer reside en la circunstancia de que la Administración se ha valido en este caso de una disposición reglamentaria que, con alcance general, sustituye la comprobación directa e individualizada del bien de cuya tasación se trata por algo esencialmente diferente. Al margen del problema que representa que la orden autonómica no haya sido objeto de impugnación indirecta con ocasión del recurso dirigido frente a la liquidación -que no sería, eventualmente, un obstáculo para su inaplicación, como autoriza el artículo 6 de la LOPJ (RCL 1985, 1578, 2635) - lo cierto es que las nociones esenciales para la comprensión del ejercicio de la potestad comprobadora de la Administración deben venir referidas al contenido normativo de esa orden.

En la selección del rango reglamentario se residencian, pues, todos los problemas dogmáticos que conlleva la práctica comprobadora, en tanto sus determinaciones no se limitan a ser el punto de partida de la comprobación, sino también el de llegada -pues no hay otra comprobación que la mera aplicación directa y mecánica

de lo prevenido en el reglamento-, de suerte que, como vamos a desarrollar, son ahora polémicas y merecen una respuesta ad casum las sustanciales ideas de motivación, comprobación singular e individualizada, visita al inmueble objeto de avalúo, así como la presunción de certeza de la autoliquidación y su pugna con la antagónica presunción que surge de lo regulado en un reglamento.

4. Con todo, la dificultad mayor que el recurso de casación ofrece al desarrollo adecuado y pleno de la labor que institucionalmente nos incumbe -ya lo hemos anticipado- es la de deslindar el puro terreno de la valoración probatoria, vedado en el debate casacional, de aquél otro que sí nos corresponde afrontar, el de la vertiente normativa de la prueba del valor real y el de la idoneidad del método establecido en el artículo 57.1.b) de la LGT para servir de comprobación de los valores en aquéllos impuestos cuya base imponible viene constituida por el valor real del bien transmitido, como es el caso del impuesto que grava las transmisiones patrimoniales.

Tal labor de delimitación entre aquello que debemos excluir de nuestro análisis y aquello otro que debemos incorporar a los elementos de nuestra decisión no resulta fácil, en términos generales, y menos aún lo es en este caso, pues tanto la sentencia como los escritos rectores de la partes comparecidas en la casación, particularmente el de interposición, localizan de forma insistente el centro de gravedad de sus respectivas tesis y argumentos en una cuestión de índole esencialmente probatoria.

Por decirlo de forma resumida, la sentencia impugnada descansa en la apreciación fundamental de que el recurrente ha acreditado en el seno del proceso judicial que el valor de adquisición declarado es coincidente con el valor real del inmueble que compró, afirmación que, en su núcleo mismo, entraña una declaración de índole fáctica ante la que debemos necesariamente detenernos.

Las partes comparecidas, a excepción del Abogado del Estado -que se abstuvo de formular oposición, dada la peculiaridad de su situación procesal-, insisten en el empleo de argumentos que en buena medida se refieren a la valoración de la prueba en varios de sus aspectos. Así, en el escrito de formalización del recurso se pone de relieve la falta de acreditación por el recurrente del valor real, las presunciones legales que favorecen a la Administración, los medios de prueba admisibles, la actividad probatoria desplegada y la acreditación del valor real del inmueble transmitido. Ni siquiera, en ese contexto, imputa a la sentencia arbitrariedad o irrazonabilidad en la obtención de su fallo.

Pero junto a tales aspectos de la impugnación que debemos orillar, por ser insusceptibles de reexamen en este recurso extraordinario, laten otras cuestiones problemáticas que justifican la admisión del recurso y el exigible pronunciamiento de esta Sala, en armonía con las detectadas en el auto de admisión.

Tercero. *Consideraciones a la primera cuestión, sobre si la Administración tributaria puede invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado no se corresponde con el valor real.*

3.1. Consideraciones generales sobre el medio de comprobación elegido.

La primera cuestión sobre la que interroga el auto de admisión es "Determinar si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, para comprobar el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real".

- a. Es fundamental la cuestión concerniente al método de valoración consistente en la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral (artículo 57.1.b) LGT (RCL 2003, 2945)) y su idoneidad, en términos generales, para determinar el valor de los inmuebles en los impuestos cuya base imponible se define en la ley por el valor real. Adoptamos como punto de partida de estas reflexiones las contenidas en el voto particular formulado a las dos sentencias de esta misma Sala y Sección de 6 de abril de 2017, antes reseñadas.
- b. A tal respecto, el medio de comprobación previsto en el artículo 57.1.b) de la Ley General Tributaria, permite la "... estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal", la cual, a su vez "... podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente" siendo así que, cuando el objeto de avalúo son bienes inmuebles, se prevé en la norma que "... el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario".
- c. Este medio legal de comprobación presupone, por definición, la facultad de la Administración tributaria de basar su estimación, válida y eficaz potencialmente, con el fin de rectificar las declaraciones o autoliquidaciones del contribuyente, en la incorporación de datos o magnitudes genéricas, presuntivas y, por ende, meramente hipotéticas. Además de su generalidad, pueden conducir a una verdadera ficción cuando, por el transcurso del tiempo, los valores así asignados pierdan actualidad o se desvíen notablemente de la evolución de los precios en el mercado inmobiliario.
- d. La pregunta esencial que debemos hacer, como punto de partida, es si este medio comprobador -excepcionalmente privilegiado para la Administración y, por ende, limitativo de derechos y garantías para el contribuyente

es adecuado para todos los impuestos o sólo lo es cuando se trata de justipreciar los bienes a efectos de algunos de ellos, no de otros. Piénsese en que la valoración de inmuebles puede efectuarse en una multiplicidad de casos (IRPF, Sociedades -para determinar las ganancias patrimoniales o a otros efectos, como corregir los precios en operaciones vinculadas-; Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana; Impuesto sobre Bienes Inmuebles, etc.). No en todos ellos debe atenderse, por razón de la configuración legal de cada tributo, a los mismos valores o vertientes de la capacidad económica. Ha de estarse a la naturaleza del bien y, principalmente, al hecho imponible y a la determinación legal de la base imponible.

- e. Por ello mismo, no es casual ni de una importancia menor que en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales que aquí nos ocupa se trate de establecer el valor real del bien o derecho transmitido (arts 10.1 y 46 TRLITP).

El valor real configura un concepto jurídico indeterminado de imprecisos perfiles, como esta Sala ha subrayado en una jurisprudencia constante y uniforme, puesto que no se ampara en definición legal alguna y, permite, sea cual fuere el medio de comprobación o determinación que en cada caso se utilice, un cierto margen legítimo. El valor real no arroja - no puede hacerlo- un guarismo exacto, único y necesario, sino una franja admisible entre un máximo y un mínimo. Así sucede cuando se acepta el valor declarado por el administrado -que puede variar en unos y otros casos-; también cuando se acude al dictamen de peritos de la Administración (art. 57.1.e) LGT); o, en fin, si se emplean otros medios de comprobación legalmente previstos, como los precios medios de mercado o las valoraciones atribuidas a efectos de aseguramiento o hipotecarios.

Esa inexactitud a priori, consustancial a la idea de valor real y a su integración en la categoría dogmática de los conceptos jurídicos indeterminados, guarda relación directa con la que padece otra noción relativamente semejante, la de valor de mercado. Ello hasta el punto de que esta misma Sala, en jurisprudencia reiterada, identifica ese valor real con el "...precio que sería acordado en condiciones de mercado entre partes independientes..." (sentencia, entre otras, de 18 de junio de 2012 (RJ 2012, 7442), pronunciada en el recurso de casación nº 224/2009, para un caso de IRPF) (ES:TS :2012:4224).

Siendo ello así, estamos en todo caso ante un valor que, al margen de su natural incertidumbre previa, sólo puede alcanzarse teniendo en cuenta las circunstancias singulares de la operación económica o manifestación de capacidad contributiva que se somete a tributación, así como apreciando las características propias del bien

sometido a valoración, irreductibles al empleo de tablas, coeficientes o estimaciones globales.

- f. Como recuerda el Tribunal Constitucional, la expresión del valor real impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias (STC 194/2000) (ES:TC:2000:194). Dice así la mencionada sentencia:

"[...] Ciertamente, la Ley General Tributaria (art. 52) establece unos "medios" con arreglo a los cuales la Administración tributaria podrá comprobar el "valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible", medios de comprobación a los que, conforme al art. 46.2 Real Decreto Legislativo 1/1993 (RCL 1993, 2849) , habrá de sujetarse en todo caso cuando, a los efectos del ITP, pretenda cuantificar el valor real de los bienes o derechos transmitidos. Y también es cierto que tanto la referencia al "valor real" -por muy indeterminados que resulten los vocablos "valor" y "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 C.E ., le esté permitiendo cuantificar, sin límite alguno, un elemento esencial del tributo. Estamos aquí, como en otros supuestos [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 19 a)], ante una fórmula -el "valor real"- que impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias".

- g. En esta línea de razonamiento, una cosa es que la noción del valor real sea indeterminada en la enunciación legal, pero cuantificable sobre la base del empleo de los medios de comprobación que tipifica la ley, y otra bien distinta es que la Administración quede apoderada, por el artículo 57.1.b) LGT, para la sustitución libérrima de la determinación o comprobación del valor real por otro distinto que, en puridad, no lo es -o no necesariamente lo es-, en la medida en que se integra en una norma jurídica, una disposición de suyo abstracta, que por ello mismo se aleja de aspectos que velis nolis han de confluir en el establecimiento del valor de cada inmueble -como sucede con el estado de conservación, las mejoras incorporadas, la posición relativa del inmueble en un edificio o urbanización, etc.

- h. En resumen de lo anterior, ha dicho con constancia y reiteración la jurisprudencia de este Tribunal Supremo que el acto de determinación del valor real de los bienes inmuebles comprobados por la Administración -que, por ende, corrige o verifica los valores declarados por el interesado como precio o magnitud del negocio jurídico llevado a término- ha de ser: a) singularizado; b) motivado; y c) fruto de un examen del inmueble, normalmente mediante visita al lugar (véanse, por todas, las sentencias de 29 de marzo de 2012 -recurso de casación para unificación de doctrina nº 34/2010 -; de 18 de junio de 2012 -recurso de casación nº 224/2009 -; y de 26 de marzo de 2014 -recurso de casación nº 3191/2011 -).
- i. Que la reseñada sea una doctrina concebida en principio para concretar los requisitos y condiciones de la prueba de peritos de la Administración no debe constituir un obstáculo serio para su proyección sobre cualquier valoración correctora que afectase a bienes inmuebles, cuando menos en el ámbito del impuesto que examinamos. De lo contrario, quedaría en manos de aquélla la decisión sobre qué grado de cumplimiento de la jurisprudencia está dispuesta a aceptar, pues nuestra doctrina, aun referida a la prueba de peritos, por ser ésta la empleada en los asuntos en ella examinados, puede trasladarse sin violencia conceptual a cualquier medio de comprobación, en la medida en que con él se aspire a la obtención de dicho valor real.

3.2. La orden autonómica aplicada por la Junta de Comunidades de Castilla La Mancha para efectuar la sedicente comprobación de valores anulada en la sentencia que se recurre en casación.

- a. La orden de 26 de diciembre de 2011, de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad castellano-manchega, por la que se aprueban las normas para la aplicación de los medios de valoración previstos en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria a los bienes inmuebles de naturaleza urbana en el ámbito de los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, para el año 2012 -la orden de 2012, en adelante- en que se fundamenta la rectificación del valor declarado, se ha dictado en aplicación del medio autorizado en el artículo 57.1.b) de la LGT .
- b. Su designio, común al que parece han adoptado generalizadamente otras comunidades autónomas, se orienta a la satisfacción de objetivos que no son inválidos constitucionalmente en sí mismos considerados, incluso resultan encomiables, pero que pueden devenir ilegítimos según sean su articulación positiva y su aplicación práctica, aspecto éste del que la sentencia no nos da suficiente cuenta, a nuestro juicio, pues no se ha detenido a analizar en profundidad los términos propios de la orden autonómica o el grado mayor o menor de concreción o detalle

de los elementos que configuran los coeficientes que la orden insta. Tales propósitos, a los que aludían las dos sentencias de este Tribunal Supremo de 6 de abril de 2017, son los de conferir un mayor grado de certeza a las relaciones y negocios, fuente de seguridad jurídica; y evitar consecuentemente la alta litigiosidad que venían ocasionando las impugnaciones de comprobaciones de valores inmotivadas o indeterminadas, basadas en criterios que a menudo no eran objeto de verificación o examen singular, normalmente mediante visita al lugar por parte de un funcionario de la Administración fiscal.

c. Los expresados buenos deseos es dudoso que puedan ser constitucionalmente legítimos cuando en su plasmación jurídica vienen a sustituir un sistema de comprobación individual, ad casum, por parte de funcionario experto y neutral, que la jurisprudencia exigía que fuera singular, motivada y basada en la observación directa de los bienes, por otro método de establecimiento universal e indistinto de valores para todo el municipio, desatento a las singularidades de tales bienes y que renuncia de antemano a ofrecer al interesado las razones determinantes de su decisión, en tanto prescinde de la referencia precisa a su caso concreto.

d. Tales deficiencias y claudicaciones, en la medida en que conscientemente se apartan del valor real, ya que reflejan criterios puramente generales, sin distinción alguna, sobre todos los inmuebles de una misma localidad, van directamente unidas al hecho de que sea una disposición general, un reglamento, la que atraiga para sí la pretendida función de comprobar, de singularizar y, por ende, de motivar, algo que su índole abstracta, su vocación general, le impide afrontar de forma adecuada y justa.

Como se indicó en el voto particular emitido frente a ambas sentencias mencionadas, es digna de elogio la aspiración de evitar o disminuir la litigiosidad, pero no a toda costa, pues parece que la preocupación que late en órdenes autonómicas de esta clase es la de enervar los efectos adversos de una jurisprudencia constante que reclamaba a la Administración fiscal dar cuenta razonada de las valoraciones acometidas, tratando de soslayarse con este nuevo método que se mantenga el control judicial de las comprobaciones de valores por el sencillo método de suprimirlas, ya que dudosamente puede admitirse que la aplicación a los inmuebles transmitidos de los coeficientes generales y únicos previstos en la orden suponga, en sentido propio y genuino, una comprobación en el sentido de los artículos 57 y 135 LGT.

e. En resumidas cuentas, para liquidar el impuesto, la Administración ha reemplazado con carácter general un medio de comprobación que adolecía de ciertas imperfecciones y exigía un alto coste de gestión para las comunidades autónomas, por una actividad que no puede ser considerada, ni etimológica ni jurídicamente, como un medio

de comprobación (arts. 57 y 135 LGT), pues pese a la dicción legal, no se ejercita realmente la facultad de comprobar los valores cuando se desconfia del valor declarado por el contribuyente -acertado o no, veraz o falso, pero referido desde luego a un bien singular y concreto- y en su lugar se sustituye dicho valor por otro de superior cuantía, basado en fórmulas abstractas hasta lo cabalístico -de las que la orden de 2012 no da debida cuenta, ni tampoco lo hace la de 9 de agosto de 2007 (DOCM de 21 de agosto siguiente) a la que la anterior se remite, en la que la metodología empleada es puramente general y retórica- sistema que se impone a fortiori como expresión buscada de la norma como único valor real, sin otra motivación del valor económico que el reflejo numérico correspondiente, simplemente desglosado por municipios.

f. Por otra parte, el enjuiciamiento casacional de este asunto impone una consideración particular sobre los aspectos comentados: de un lado, si el medio elegido por el reglamento -con carácter preferente, según en la propia orden se impone, aun sin previa habilitación normativa de rango suficiente, sobre los demás medios-, que establece coeficientes únicos e inamovibles sobre el valor catastral para todo el municipio, es apto para el hallazgo, de un modo global y abstracto, del valor real de los bienes o derechos transmitidos o de los que sean objeto de actos o negocios jurídicos, que es la base imponible del impuesto (arts. 10.1 y 30 del TRLIPTP); de otro lado, si cabe efectuar una valoración positiva, no ya de esta concreta orden como fuente legitimadora del acto administrativo comprobador impugnado en la instancia, sino del sistema mismo que, con inspiración en el artículo 57.1.b) LGT, han adoptado varias comunidades autónomas, máxime cuando, entre otras razones, su utilidad y eficacia quedan condicionadas a la rigurosa observancia de las previsiones que impone el 158.1 del Real Decreto 1065/2007 (RCL 2007, 1658), Reglamento de gestión e inspección tributaria, de que "...la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de tiempo de validez hayan sido objeto de aprobación y publicación por la Administración tributaria que los vaya a aplicar".

Pues bien, tan ineluctable exigencia normativa sólo se cumple aquí de un modo aparente hasta la ficción, pues ni la metodología -que se remite a la orden de 2007 que, a su vez, despacha la cuestión con meras vaguedades y el empleo de fórmulas estadísticas que se dirigen a calcular medianas y a someter a un único índice todos los inmuebles radicados en una misma población- es mínimamente aceptable como fundamento y explicación de los valores -ni siquiera globales-, ni el periodo de tiempo ha sido acotado debidamente, pues falta la expresión de una sola razón que permita comprender que en 2007 el coeficiente para Seseña fuera el 6,31 y cambiara

a 1,88 en el año 2012, variación tan copernicana que habría merecido una mínima explicación a los ciudadanos, ausente en ambas órdenes autonómicas y en su acto de aplicación en la liquidación.

- g. Esto es, que según la conclusión a que arribaron las dos sentencias de 6 de abril de 2017, de cuyo criterio ahora nos apartamos, no es admisible, en el seno de los impuestos cuya base imponible viene determinada por el valor real de los bienes, situar ese valor en el empleo de coeficientes generales y únicos para todo el municipio, prescindiendo por tanto de cualquier actividad de individualización -tal es por definición la tarea de comprobar que legitima el citado artículo 57 LGT - y deferir a un hipotético empleo de la tasación pericial contradictoria la resolución ex post facto de las discrepancias y objeciones del interesado al respecto.
- h. La doctrina del Tribunal Supremo plasmada en las dos sentencias de 2017 arriba citadas no sólo arrumba años de jurisprudencia aquilatada caso a caso, en interés de los derechos y garantías del contribuyente, sino que tenía vocación de constituirse en el nuevo paradigma o referencia para cualquier actividad similar que emprendieran, por vía reglamentaria, otras comunidades autónomas, por razón de la cual la legitimidad de la orden, en esencia, no se subordina tanto a su contenido, o a su nivel de detalle, o del hallazgo más o menos acertado del valor real al que se debe orientar en el impuesto que nos ocupa, sino que más bien dependería de la habilitación contenida para esta modalidad supuestamente comprobadora en el artículo 57.1.b) LGT.

Ello es así porque en el fundamento de tales sentencias está ínsita la idea central de que ahora el valor real puede fijarse de manera distinta, de este modo global y estimativo, por aproximación, sobre la base de presunciones que aspiran a ser en el fondo iuris et de iure (como expondremos en el fundamento jurídico cuarto), de suerte que no sólo sería discrecional la elección del método de comprobación, sino también lo sería la forma jurídica de desarrollarlo y plasmarlo en el establecimiento de coeficientes únicos y, por ende, en la liquidación correctora.

3.3. Que se eleve de rango la norma en que reside la comprobación, lejos de solucionar los problemas de ésta, los agrava, pues un reglamento no puede, por su propia naturaleza, ni comprobar ni motivar.

- a. El artículo 57.1.b) LGT no prefigura la forma jurídica en que ha de desarrollarse la comprobación que en él se autoriza, ni menos aún la clase de impuestos a los que va dirigida. No impone, pues, que el empleo de coeficientes se deba plasmar precisamente en disposiciones generales -salvedad hecha del deber de publicar la metodología, los coeficientes resultantes y el periodo de validez, que no requiere per se la forma reglamentaria-. Una vez se opta por la adopción de ésta, ningún precepto

superior exige tampoco que la disposición no sólo se limite a contener los elementos objetivos, pero generales, para la determinación del valor real -los coeficientes-, sino que agote o culmine, con el puro reflejo mecánico, automático e indiscriminado de los coeficientes en ella recogidos, toda tarea comprobadora. En otras palabras, que la comprobación consista en esa mera operación aritmética, considerada globalmente.

Es de advertir, conforme a lo prevenido en el artículo 134.1 LGT, que tales valores publicados -no sólo los coeficientes- sirven también a otro propósito distinto, el de dispensar de la comprobación de valores a quien los utilice, aun cuando sea posible que tales valores oficiales superen el valor declarado, incluso el valor real, de ser éste más elevado. Además, la utilización de una fórmula reglamentaria no significa que el coeficiente adoptado deba ser automáticamente transferido a la liquidación, con renuncia a toda posible actividad complementaria que pudiera matizar o enderezar la automaticidad del valor programado, mediante la introducción de factores de corrección que atiendan a las singularidades del inmueble sometido a comprobación.

Así, la dicción legal del artículo 57.1.b) LGT, que habla de estimación por referencia a los valores, no de aplicación de valores, permite interpretar la norma en el sentido de que tales valores puedan ser un punto de partida estimativo, con el necesario complemento, para la asignación final del valor concreto, de una verdadera comprobación singular, motivada y basada en la observación directa e inmediata del bien comprobado.

- b. Sentado lo anterior, el hecho de que los coeficientes figuren en anexos de disposiciones reglamentarias, distribuidos con carácter único por poblaciones, no les confiere un plus de autenticidad o una mayor presunción de veracidad que pueda ser inmune a las demás presunciones -menos aún ante el juez-, como las que afectan a las declaraciones fiscales o autoliquidaciones, sino sólo en la medida en que su presupuesto de hecho -el ajuste de los coeficientes al valor real- sea verdaderamente cumplido y, para ello, sometido a contraste. Lo contrario sería transformar un mero mecanismo de orden técnico en que anclar la eficacia de la actividad administrativa en una presunción iuris et de iure que incorporaría una auténtica diabolica probatio a quien pretendiera refutarlos en el proceso.
- c. En cualquier caso, la presunción de validez de la orden autonómica o de los coeficientes recogidos en ella no permiten situar a la Administración recurrente en una posición procesal de predominio en el seno del litigio judicial en que se dilucida la validez del acto de liquidación que constituye la plasmación de dicha orden, con sacrificio del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y, dentro de ella, a la igualdad de armas entre las partes y al derecho a valerse de toda clase de pruebas legítimas.

d. En particular, en esta sede casacional, con menos fuerza aún que en la instancia rigen tales presunciones, ni en sentido sustantivo ni en el procesal. Tenemos aquí una sentencia judicial que ha declarado, tras efectuar una apreciación ponderada de las pruebas practicadas, según las reglas de la sana crítica, que el valor declarado por el interesado se ajusta al valor real o, al menos, lo hace en mayor medida que el resultante de aplicar el coeficiente abstracto del 1,88, por tratarse de Seseña la localidad donde se localiza el inmueble.

En otras palabras, al margen de lo que ya hemos advertido, con insistencia, sobre el hecho de que el objeto de esta casación se ha visto enturbiado muy severamente por consideraciones relativas a la valoración de la prueba, lo que sí puede establecerse, como corolario de todo lo expuesto y como fundamento para dar respuesta a la primera pregunta, es que la Administración tributaria no puede invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real.

Sobre esta idea volveremos más adelante.

3.4. La presunción de que gozan las autoliquidaciones tributarias.

- a. Según lo dispuesto en el artículo 108.4 LGT, relativo a las presunciones en materia tributaria: "...4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario".
- b. Si bien, en una primera aproximación, el sentido de tal presunción legal podría ser, según su tenor literal, el de que tales datos y elementos no puedan ser desmentidos o rectificadas por los obligados tributarios en aquello en que les sean perjudiciales -lo cual se desenvolvería en ámbito del principio de buena fe y en el de la vinculación a los actos propios como manifestación de éste-, no cabe desdeñar que tales autoliquidaciones contengan también una verdad presuntiva de lo que en ellas se declara o afirma, incluso en lo favorable, en tanto no podemos desconocer que, en un sistema fiscal como el nuestro que descansa ampliamente en la autoliquidación como forma preponderante de gestión, sólo reconociendo tal valor de presunción, respaldado por la ley, un acto puramente privado puede desplegar sus efectos en el seno de una relación jurídico fiscal de Derecho público sin que intervenga para ello, de un modo formal y explícito, la Administración. Esto es, una autoliquidación que contenga un ingreso se equipara en sus efectos, por la ley tributaria, a un acto de ejercicio de potestad en que se obtuviera el mismo resultado, lo que sucede cuando lo declarado por el obligado a ello no se comprueba, investiga o revisa.
- c. Tal principio entronca, por tanto, con el contenido en el artículo 101 de la propia LGT, que se rubrica

las liquidaciones tributarias: concepto y clases, a cuyo tenor, en su apartado 1, párrafo segundo, se dispone que "La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento, proposición normativa que evidencia, contrario sensu, que la Administración puede no comprobar, puede dar por bueno lo declarado o autoliquidado.

3.5. En conclusión de todo lo anterior, sólo justificando razones para la comprobación es posible desencadenar ésta, sin que baste con una presunción inmotivada de desacierto de la asignación del valor.

Si las autoliquidaciones, pues, comportan una carga para el administrado, favorecida legalmente por la presunción del artículo 108.4 LGT, la respuesta a la primera pregunta enunciada en el auto de admisión debe ser negativa, por estas razones:

- a. La Administración tiene que justificar, antes de comprobar, que hay algo que merezca ser comprobado, esto es, verificado en su realidad o exactitud por ser dudosa su correspondencia con la realidad. En este caso, tiene que justificar por qué no acepta el valor declarado, incredulidad que, a su vez, involucra dos facetas distintas: la primera sería la de suponer que el precio declarado no corresponde con el efectivamente satisfecho, lo que daría lugar a una simulación relativa cuya existencia no puede ser, desde luego, presumida, sino objeto de la necesaria prueba a cargo de la Administración que la afirma; la segunda faceta, distinta de la anterior, consiste en admitir que el valor declarado como precio de la compraventa es el efectivamente abonado, pero no corresponde con el valor real, que es cosa distinta. En este caso, también tendría que justificar la Administración la fuente de esa falta de concordancia.
- b. Esa justificación no es sólo sustantiva y material, sino también formal, en tanto comporta la exigencia, en el acto de comprobación y en el de liquidación a cuyo establecimiento tiende, de motivar las razones por las que se considera que el valor declarado en una autoliquidación que la ley presume cierta no se corresponde con el valor real, sin que sea admisible que la fuente de esas razones sea la mera disparidad del valor declarado con el que resulte de los coeficientes aprobados.
- c. Que la aplicación de coeficientes abstractos sobre valores catastrales sea legal como método de valoración -afirmación de la que no dudamos-, tal como preconiza el recurso de casación (artículo 57.1.b) LGT), no significa que sea un método idóneo, por su abstracción, para establecer el valor real (artículos 10.1 y 46.1 TRLITP).
- d. El empleo de la potestad reglamentaria, por medio de orden autonómica, para fijar automáticamente coeficientes únicos para todos los bienes inmuebles radicados

en una localidad, no puede entrañar un plus de presunción de acierto en la comprobación, dado que a la abstracción propia de la forma en que se fijan los valores por coeficientes se añade la inherente a las normas jurídicas, que no atienden ni podrían hacerlo al caso singular (puede verse al efecto el voto particular formulado a las dos sentencias de 6 de abril de 2017, de esta Sala, recursos de casación nº 888 y 1183/2016).

- e. Puede añadirse a lo anterior que, si bien el recurso de casación no suscita tal cuestión -pues quien recurre ahora es la Administración, que reacciona frente a una sentencia que anuló la liquidación girada por razones diferentes a la falta de motivación- el acto de liquidación provisional resulta evidente que está total y absolutamente inmotivado - aunque la Sala de instancia haya mantenido lo contrario- pues ni cita la norma reguladora de los coeficientes, ni su fecha de publicación en el diario oficial, ni señala el valor catastral del inmueble ni tampoco cuál es el coeficiente sobre éste cuyo cociente expresa la base imponible, ni menos aún se menciona en la liquidación el método por el que se ha obtenido el valor del inmueble.
- f. En suma, el método de comprobación del artículo 57.1.b) no es adecuado para valorar los bienes inmuebles a los efectos de los impuestos cuya base imponible lo constituye legalmente su valor real.

Cuarto. *Sobre la tasación pericial contradictoria y su pretendido carácter de carga para desvirtuar el valor comprobado.*

La segunda interpelación contenida en el auto de admisión se refiere a la tasación pericial contradictoria y se enuncia así:

"Determinar si, en caso de no estar conforme, el interesado puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho o resulta obligado a promover una tasación pericial contradictoria para desvirtuar el valor real comprobado por la Administración tributaria a través del expresado método, habida cuenta de que es el medio específicamente regulado para cuestionar el valor comprobado por la Administración tributaria en caso de discrepancia".

La disconformidad del contribuyente con la tasación que ha efectuado la Administración a través del método de aplicación de coeficientes multiplicadores del valor catastral no necesita hacerse efectiva, necesariamente, a través de la tasación pericial contradictoria.

Es cierto que esta tasación ha pasado de ser una fase superior del procedimiento de comprobación, rodeada de garantías reforzadas para el contribuyente, a convertirse en una especie de medio impugnatorio sui generis.

Así, a diferencia de lo que ocurría en la LGT (RCL 2003, 2945) 1963, en que dicha tasación pericial contradictoria constituía un medio para comprobar valores - artículo 52.1.e)-, en la LGT 2003 actualmente vigente es un instrumento puesto en manos del contribuyente para discutir el resultado de la comprobación de valores (artículo 57.2).

Según ha precisado este Tribunal Supremo, se trata de un último derecho del contribuyente frente a la comprobación de valores, y no la única manera de combatir la tasación realizada por la Administración, que antes está obligada a cumplir con su obligación de fundar suficientemente los valores a los que ha llegado (sentencia de 29 de marzo de 2012 (RJ 2012, 5643), pronunciada en el recurso de casación nº 34/2010).

No es en rigor un medio de impugnación del que haya de ser informado el comprobado en la notificación del acto resultante de la comprobación (sentencia de 5 de mayo de 2014 (RJ 2014, 2473), recurso de casación nº 5690/2011), sin perjuicio de que no resulta impertinente ni desatinado ofrecer tal posibilidad, que no la convierte en un recurso. De hecho, en la muy reciente sentencia de esta Sala de 22 de mayo de 2018 (PROV 2018, 159800) que resuelve el recurso de casación nº 38/2017, deliberada en la misma fecha que este asunto, sin prejuzgar su naturaleza de recurso administrativo, se declara que es necesario informar en la notificación al responsable solidario de la posibilidad de la tasación pericial contradictoria, cuando la liquidación primera hubiera estado precedida de una comprobación de valores.

También se ha declarado por la doctrina jurisprudencial que no cabe la tasación pericial contradictoria al margen de la comprobación de valores. Si hay una valoración administrativa que no se produce en el marco de tal específico procedimiento, lo pertinente es la impugnación de la liquidación por los cauces ordinarios (sentencia de 14 de noviembre de 2011 (RJ 2012, 2174), dictada en el recurso de casación nº 5230/2008) (ES:TS :2011:7569).

Así, es doctrina de este Tribunal Supremo que, frente a una comprobación de valores los contribuyentes pueden optar (artículo 134.2 LGT 2003) por:

- a. Promover tasación pericial contradictoria.
- b. Impugnar directamente la liquidación resultante de la comprobación y cualquier cuestión que se suscite en ella.
- c. Impugnar la liquidación después de la tasación pericial y plantear tales cuestiones.

Además del carácter meramente facultativo de la tasación pericial contradictoria (en el proceso aquí seguido las pruebas valoradas por el Tribunal de instancia han sido otras), no resulta superfluo reiterar nuestra consolidada jurisprudencia según la cual, cuando la valoración administrativa no suministra elementos y datos suficientes en que sustentar aquélla para que el ciudadano las pueda comprender y poner en tela de juicio, esa tasación deviene innecesaria y perturbadora.

Por otra parte, no se puede medir la legalidad o ilegalidad de una disposición general de este carácter, por la que se fijan los parámetros que deben considerarse de forma abstracta para comprobar los valores mediante actos de aplicación, en función de la capacidad de reacción a posteriori de quien resulte disconforme con ella. Según tal opinión, que late en la postura manifestada por la Administración, quien se considere perjudicado por la aplicación a su caso particular

del coeficiente único municipal siempre tiene en sus manos el remedio de la tasación pericial contradictoria, que vendría a erigirse en el único instrumento válido y eficaz para hacer valer un valor real distinto al derivado de la aplicación del coeficiente que las normas autonómicas establecen.

Varias son las razones por las que resulta problemática la aceptación de esta opción legal como preceptiva y su pretendido carácter remediador de la abstracción de los valores generales e indiferenciados que la orden prevé para cada población:

a. En primer término, hemos de reiterar que la tasación pericial contradictoria se configura ahora (art. 57.2 LGT), no como un hito en el procedimiento de gestión o inspección que desemboca en una liquidación, sino como un medio impugnatorio sui generis que, además, en el impuesto que nos ocupa, se desarrolla tras la adopción de la liquidación y como alternativa al empleo del recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa (art. 46.2, segundo párrafo, TRLITP). En otras palabras, opera este medio frente a un acto definitivo, impugnabile y rodeado de todas las presunciones y prerrogativas propias de tales actos, como las de legalidad, acierto y ejecutividad.

Ello significa, además, que se trata de una vía opcional para el interesado, cuya existencia y ejercicio efectivo es indiferente para el enjuiciamiento de una norma que será legal o ilegal, acertada o no, con independencia de los medios que el ordenamiento ofrezca para reaccionar contra sus actos de aplicación. Pero es de advertir que la tasación pericial contradictoria, en estos casos, se ve aquejada de una notable incertidumbre sobre la precisión de su objeto, que ya no sería -no podría serlo- el de contraponer una valoración singular previa mediante un informe contradictorio, sino el de revelar el desacierto, para un caso concreto, de unos coeficientes que son generales e indistintos para todos los casos posibles, hayan dado lugar o no al hecho imponible.

b. Cobra vigencia y actualidad, por otra parte, nuestra constante doctrina jurisprudencial conforme a la cual se hace virtualmente imposible acudir a una valoración objetiva de los inmuebles, a cargo de un perito neutral, cuando el interesado desconoce las razones determinantes de la liquidación que se le ha girado y del avalúo económico en que se basa, y así lo declara la sentencia de 29 de marzo de 2012, con cita de otras varias [Sentencia de 3 de diciembre de 1999 (RJ 1999, 9271) (recurso de casación nº 517/1995) (ES:TS:1999:7729), FD cuarto; en el mismo sentido, entre otras, las sentencias de 24 de marzo de 2003 (RJ 2003, 3585) (recurso de casación nº 4213/1998) (ES:TS:2003:2001), FD Segundo; y de 9 de mayo de 2003 (recurso de casación nº 6083/1998) (ES:TS :2003:3161), FD Segundo].

Es notorio que si tales obstáculos estructurales para contradecir la liquidación eran manifiestos en aquellos supuestos,

examinados en este Tribunal Supremo, en que el dictamen pericial aparezca inmotivado o adolezca de una motivación genérica o que prescinda de las singularidades del inmueble objeto de justiprecio, precisamente porque el afectado desconoce frente a qué reaccionar, quedando inerte frente a la Administración, con más razón aún se hará patente tal dificultad -hasta la virtual imposibilidad- cuando los actos de aplicación de la orden autonómica cuestionada sitúan el valor real en el reflejo en la liquidación de unas cifras expresivas del valor catastral, al que se aplica un índice único para todos los inmuebles del municipio, datos obtenidos por la Administración en virtud de fórmulas polinómicas que no forman parte de la publicación del texto de la orden en el diario oficial correspondiente.

c. De tal manera, el interesado, en el municipio de Seseña (Toledo) donde se ubicaba el inmueble afectado por la transmisión patrimonial, sólo puede saber que el valor de éste es el catastral multiplicado por 1,88 -dato que, además, no le es dado a conocer en el texto de la liquidación-, pero ignora las razones de tal asignación, que varía año a año, o si hubiera sido preferible o más atinado que fuera el 2,60 o el 1,46, por ejemplo, en un contexto en que todos los inmuebles del municipio afectados por la orden padecen el mismo índice multiplicador, al margen de elementos singulares, como el estado de conservación, la situación particular o la incorporación de mejoras, entre otros.

A tal respecto, llama poderosamente la atención la evolución en el tiempo de tales coeficientes que indican las órdenes aprobadas en la comunidad autónoma para 2012 y para 2007 -año cuya orden contiene los coeficientes y la metodología para su obtención- y las sustanciales variaciones experimentadas en éstos, que no podrían atribuirse en modo alguno a las fluctuaciones del mercado inmobiliario, a las que no se refiere la Administración en la motivación de ninguna de ambas disposiciones, sino que parecen obedecer al puro arbitrio de ésta, que fija a su antojo unos u otros valores, pretendiendo que en cada caso sean tenidos irrefutablemente por el valor real.

d) Con independencia de tal dificultad intrínseca, hay una razón de mayor entidad jurídica aún: tal como se configura la determinación del valor presuntivo de los inmuebles en la orden aplicada por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, que establece índices multiplicadores del valor catastral, únicos para cada municipio e inmunes a toda idea de singularidad, concreción y motivación específica, la tasación pericial contradictoria se presenta como un instrumento inútil o de utilidad muy reducida para reaccionar frente a una liquidación que se ha limitado a efectuar una pura operación aritmética, en aplicación de una disposición general que se viene a conceptualizar a sí misma, no como un instrumento de auxilio a la comprobación, sino como la comprobación misma; no como un medio dirigido a obtener el valor real, sino

como expresión única e ineluctable de ese valor real. Éste deja de ser ya -en la orden autonómica que dio lugar a la liquidación invalidada por la sentencia de instancia impugnada- un elemento comprobador más de los enumerados en el artículo 57.1 LGT para erigirse en la única fórmula posible que encierra el valor real. Se sustituye así la búsqueda de este valor real mediante medios de comprobación -y comprobar es una tarea que significa, según el Diccionario de la Real Academia Española, confirmar la veracidad o exactitud de algo- por la imposición de un valor presuntivo, genérico y, por ende, ficticio, que además no comprueba en puridad cosa alguna, pues no desarrolla una actividad dirigida a verificar la exactitud o desacierto del valor (singular) declarado, sino lo remite a un valor nuevo, general, presuntivo, inexorable y fruto de la discrecionalidad.

e) Pero es que hay más aún: si el presupuesto de partida es que el valor real ya no es el asociado al mercado -el que pactarían sujetos de derecho independientes en un negocio traslativo de la titularidad de un inmueble libre de cargas- sino que sería el resultante de aplicar los coeficientes o índices multiplicadores del valor catastral, pues es en ellos donde residiría ahora tal valor intrínseco -así lo da a entender el escrito de formalización de la casación-, sin prestar atención, por tanto, a datos o consideraciones singulares referentes a los inmuebles respecto a los cuales se realice en cada caso el hecho imponible, la tasación pericial contradictoria se mostrará un instrumento vano e inservible en tanto ya no podrá dirigirse a establecer un valor real autónomo, singular y propio del bien en cuestión, distinto al reflejado en los coeficientes, sino sólo y únicamente a desacreditar la corrección de la orden en cuanto al establecimiento de éstos. Siendo ello así, parece de difícil articulación procesal el recurso indirecto contra la orden en lo que respecta a la fijación de los coeficientes -que parece reclamar la Administración como única alternativa a la liquidación recurrida-.

f) Por lo demás, también resulta incoherente que se haga descansar en una tasación pericial por experto independiente la solución a las discrepancias o inexactitudes del nuevo sistema de valoración presuntiva, pues el sentido de tal prueba dirimente es lógicamente el de confirmar o rebatir las previas conclusiones establecidas en una comprobación o valoración anterior, pero regida por una unidad de método con ésta, ya que lo que se valora es lo mismo y la fórmula técnica y el objetivo perseguido también serían comunes. Sin embargo, la examinada regla se quiebra cuando no se fija el valor real mediante un acto administrativo de comprobación singular a cargo de una persona versada en la tasación por sus conocimientos y experiencia, sino que ese valor lo fija una disposición reglamentaria, que es abstracta e indefinida por su propia índole, pues resulta entonces problemático establecer la concordancia objetiva entre la prueba presuntiva que la norma arroja y el contenido del dictamen pericial contradictorio, en la medida en que aquélla ni es pericial ni está

en un plano de igualdad y homogeneidad con la valoración singular propugnada por el interesado.

Quinto. *Las circunstancias especiales de mercado en presencia de las cuales se determina el precio de venta.*

Finalmente, la tercera cuestión suscitada en el auto de admisión nos requiere *"Determinar si puede ser considerado como precio medio de mercado del inmueble urbano transmitido, que refleja su valor real, el precio satisfecho por el adquirente en una situación puntual y excepcional en el mercado local..."*.

Debemos aclarar que la parte recurrente en la instancia, aquí recurrida, a lo largo de todo el iter procesal del asunto en las sucesivas instancias, tiende a identificar el valor real del bien que adquirió (art. 10 TRLITP) con el medio de comprobación a que se refiere el artículo 57.1.c) de la LGT (RCL 2003, 2945), el de precios medios en el mercado, incurriendo con ello en una confusión jurídica que conviene deshacer antes de proseguir el examen del asunto, máxime cuando la sentencia de instancia aborda correctamente el problema, al determinar que el valor declarado ante la Administración equivale al precio satisfecho en la compraventa y se corresponde, además, con el precio de mercado, pero no es el fruto del despliegue de tal medio de comprobación.

Quiere ello decir que en el debate trabado en la instancia no pugnan estrictamente, entre sí, dos medios comprobadores de los previstos en el artículo 57.1 LGT, pues no se ha empleado por la Administración el consistente en la comprobación por referencia a los precios medios del mercado, que como método que es, requiere, en su vertiente procedimental, la previa publicación de los precios y los valores resultantes, tal como dispone el artículo 158.2 RGAT, a cuyo tenor: "Cuando en la comprobación de valores se utilice el medio de valoración consistente en precios medios de mercado, la Administración tributaria competente podrá aprobar y publicar la metodología o el sistema de cálculo utilizado para determinar dichos precios medios en función del tipo de bienes, así como los valores resultantes. En el ámbito de competencias del Estado la aprobación corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda mediante orden".

Al margen de tal exigencia, el debate en la instancia ha sido otro distinto y, es de repetir una vez más, se ha concentrado en la prueba suministrada por las partes y valorada conforme a las reglas de la sana crítica por la Sala sentenciadora: que el precio de adquisición declarado en la escritura pública y en la autoliquidación se corresponde con el efectivamente satisfecho y se atiene en mayor medida al valor real de la vivienda transmitida que el derivado de la fórmula de ignorados presupuestos y orígenes empleada para su determinación por la Administración autonómica.

En tales términos, esto es, admitiendo que el esclarecimiento del valor real que posea una vivienda y sus anejos, a los efectos de establecer la base imponible del impuesto

que grava su transmisión, pertenece de lleno al terreno de la prueba procesal, insusceptible por ello de revisión casacional, parece innecesaria la contestación a tal pregunta, que por lo demás cabría entenderla implícitamente respondida con las anteriores.

En cualquier caso, a mayor abundamiento y en términos puramente hipotéticos, la respuesta a la cuestión podría ser afirmativa en la medida en que el valor real es aquél que pactarían dos sujetos de derecho independientes en un contexto de mercado libre y éste está condicionado, obviamente, por circunstancias de diversa magnitud y significación y, entre otras, la severa y prolongada crisis económica padecida desde la segunda mitad de la década anterior, lo que significa que el valor real, lejos de ser inmutable, puede variar en función del carácter temporal, espacial u otros a que se refiera. Además, la llamada a circunstancias particulares de mercado, debidamente acreditadas -es de reiterar una vez más que dentro del núcleo irreductible de la valoración judicial de la prueba- reflejaría más adecuadamente la capacidad económica manifestada en el sujeto pasivo, a través del impuesto indirecto que examinamos, pues si acredita que lo que declaró se corresponde con lo que efectivamente pagó, es ahí donde reside su capacidad económica manifestada en la adquisición patrimonial objeto de gravamen.

Sí conviene aclarar que, por el natural imperativo del recurso de casación, el objeto impugnatorio de éste es la sentencia dictada por la Sala juzgadora, de suerte que resulta equivocada la afirmación del recurso acerca de que el valor estimado en función del cual procede la liquidación habría sido establecido unilateralmente por la empresa vendedora en un contexto particular de mercado, con oferta y demanda cerrada. Tal afirmación pasa por encima de la labor jurisdiccional de valorar la prueba, afrontada por la Sala de instancia, que acepta como cierto el valor declarado, no por la razón subjetiva de quien procede a su establecimiento, sino por su mayor acomodo al valor real, lo que es sustancialmente distinto.

No es secundario, en tal contexto, advertir, además, que el Sr. Ricardo intentó en juicio una prueba documental pertinente que, admitida por la Sala a quo, no se pudo practicar porque la AEAT destinataria del requerimiento efectuado no quiso cumplimentarlo (se refería a prueba de los transmitentes anteriores y del actual en relación con el IVA ingresado y con la base imponible de su impuesto sobre sociedades, a fin de verificar la homogeneidad del precio). Aun no habiendo sido valorada por la sentencia tan insólita negativa a responder a un requerimiento judicial, lo que resulta relevante ahora es que, si el valor real, por hipótesis, no corresponde a lo satisfecho por el adquirente en el negocio traslativo, aquí compraventa, sino a un precio superior derivado del empleo de fórmulas abstrusas y no explicadas, tampoco lo sería, por pura coherencia, ese valor declarado si se considera desde la perspectiva del transmitente, a fin de evitar una clara incoherencia y desigualdad entre situaciones jurídicas.

Sexto. *Contenido interpretativo de esta sentencia.*

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA (RCL 1998, 1741), procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión.

A. La primera cuestión consiste en *"determinar si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, para comprobar el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real"*.

La respuesta a esa primera pregunta exige que trascendamos de los literales términos en que ha sido formulada, lo que resulta imprescindible para satisfacer el propósito legal de formar jurisprudencia sobre la aplicación del método legal de comprobación del artículo 57.1.b) LGT (RCL 2003, 2945), consistente en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, aquí los que figuran en el Catastro Inmobiliario. A tal efecto, la respuesta es la siguiente:

1. El método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (artículo 57.1.b) LGT) no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo.
2. La aplicación del método de comprobación establecido en el artículo 57.1.b) LGT no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no.
3. La aplicación de tal método para rectificar el valor declarado por el contribuyente exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real, sin que baste para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral.
4. El interesado no está legalmente obligado a acreditar que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real, siendo la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia.

B. La segunda cuestión se formula así: "determinar si, en caso de no estar conforme, el interesado puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho o resulta obligado a promover una tasación pericial contradictoria para desvirtuar el valor real comprobado por la Administración tributaria a través del expresado método, habida cuenta de que es el medio específicamente regulado para cuestionar el valor comprobado por la Administración tributaria en caso de discrepancia".

En armonía con una reiterada y constante jurisprudencia de este Tribunal Supremo, la respuesta a tal pregunta debe ser la siguiente:

1. La tasación pericial contradictoria no es una carga del interesado para desvirtuar las conclusiones del acto de liquidación en que se aplican los mencionados coeficientes sobre el valor catastral, sino que su utilización es meramente potestativa.
 2. Para oponerse a la valoración del bien derivada de la comprobación de la Administración basada en el medio consistente en los valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes, el interesado puede valerse de cualquier medio admisible en derecho, debiendo tenerse en cuenta lo respondido en la pregunta anterior sobre la carga de la prueba.
 3. En el seno del proceso judicial contra el acto de valoración o contra la liquidación derivada de aquél el interesado puede valerse de cualesquiera medios de prueba admisibles en Derecho, hayan sido o no propuestos o practicados en la obligatoria vía impugnatoria previa.
 4. La decisión del Tribunal de instancia que considera que el valor declarado por el interesado se ajusta al valor real, o lo hace en mayor medida que el establecido por la Administración, constituye una cuestión de apreciación probatoria que no puede ser revisada en el recurso de casación.
- C. Finalmente, consideramos que la respuesta a la tercera pregunta, consistente en "determinar si puede ser considerado como precio medio de mercado del inmueble urbano transmitido, que refleja su valor real, el precio satisfecho por el adquirente en una situación puntual y excepcional en el mercado local", resulta innecesaria, no sólo porque esa valoración se sitúa igualmente en el terreno de la valoración probatoria, sino porque, además, debe entenderse ya contestada en las respuestas a las preguntas anteriores.

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

El recurso de casación deducido por la Administración impugnante debe ser desestimado, como consecuencia necesaria de todo cuanto hemos expuesto.

La sentencia de instancia es adecuada a derecho en cuanto

valora los hechos litigiosos y da prevalencia al valor declarado del inmueble por el interesado sobre el valor presuntivo derivado de la aplicación de la orden autonómica de la Administración.

En tal sentido, no hay infracción en la sentencia de los preceptos que se suponen infringidos en el escrito de interposición, ya anunciados en el de preparación: el artículo 46 del TRLITP, los artículos 57.1 y 2 y 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria, y el artículo 158 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, según los hemos interpretado en los fundamentos anteriores, pues tales preceptos habilitan a la Administración para utilizar determinados medios de valoración a efectos de comprobar la veracidad de la declaración del sujeto pasivo, pero no predeterminan el resultado de tal comprobación ni impiden al destinatario reaccionar frente a ella con plenitud de medios de alegación y defensa.

En particular, el artículo 46.1 del Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre el que versa este recurso, señala que: "1. La Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado.

2. La comprobación se llevará a cabo por los medios establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria".

Dicho precepto, en su interpretación, es inseparable de lo establecido en el artículo 10 del propio Texto Refundido, que sitúa en el valor real la base imponible del impuesto, de suerte que tal comprobación sólo será posible en la medida en que el medio comprobador seleccionado por la Administración sea apto y adecuado, por su capacidad de singularizar e individualizar la tasación económica de bienes concretos, para lograr aquél valor real, lo que no sucede, para la valoración de bienes inmuebles a efectos del ITP, con el medio consistente en la estimación por referencia al valor catastral, corregido con el empleo de coeficientes o índices multiplicadores, si su aplicación consiste únicamente en la multiplicación del valor catastral por el coeficiente único para el municipio. Ello determina, necesariamente, la declaración de no haber lugar al recurso de casación suscitado y la confirmación de la sentencia impugnada, por su adecuación al ordenamiento jurídico.

Octavo. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA (RCL 1998, 1741), 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.

F A L L O

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

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

2º) Declarar no haber lugar al recurso de casación nº 4202/2017, interpuesto por la JUNTA DE COMUNIDADES DE CASTILLA-LA MANCHA contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 27 de abril de 2017, dictada en el recurso nº 170/2016.

3º) 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.

VOTO PARTICULAR

Que formula el magistrado Nicolas Maurandi Guillen a la sentencia de 23 de mayo de 2018 dictada por esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en el recurso de casación núm. 4202/2017.

Comparto el pronunciamiento del fallo de la sentencia mayoritaria que declara no haber lugar al recurso de casación. También comparto el criterio, plasmado en sus fundamentos de derecho, de que el contenido interpretativo que la sentencia ha de fijar no quede circunscrito exclusivamente a las concretas cuestiones suscitadas por el auto de admisión del recurso de casación y, consiguientemente, se extienda a "otras cuestiones problemáticas" que guardan relación con las que fueron detectadas en el referido auto.

Mi discrepancia está referida a la definitiva delimitación de las cuestiones que habrían de ser objeto de una respuesta en la actual casación; y a los razonamientos que se desarrollan para fijar el criterio o solución interpretativa que sobre alguna de tales cuestiones es adoptado por la sentencia de la que disiento.

Entiendo, en primer lugar, que esa sentencia sobre la que manifiesto mi desacuerdo no aborda debidamente la cuestión que, en mi opinión, es básica o central en este debate sobre los medios de comprobación.

Me refiero a la conveniencia de fijar la idea matriz que debe presidir la individualización del concepto jurídico indeterminado "valor real" cuando la ley lo configura como el elemento determinante de la base imponible.

Y creo que la sentencia no procede con acierto porque, cuando analiza esta cuestión, prescinde de los postulados constitucionales que han de estar presentes en esa tarea de individualización.

Especialmente discrepo de lo que se razona sobre la no idoneidad del método de comprobación previsto en el artículo 57.1.b) LGT (RCL 2003, 2945) 2003 [estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, cuando dicha estimación por referencia consista en la aplicación de coeficientes multiplicadores],

en los casos en que haya sido aplicado para efectuar la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en los que la base imponible viene determinada por el valor real.

Y, más particularmente, disiento del expreso apartamiento que se proclama de los criterios sentados sobre esta materia por las dos sentencias dictadas el 6 de abril de 2017 por esta Sala y Sección en los recursos de casación núms.888/2016 y 1183/2016. Tras lo que antecede, desarrollo y concreto a continuación la discrepancia que acabo de señalar, exponiendo la estructura argumental que, según mi parecer, la sentencia habría debido tener, como también las ideas principales que debieron dar a sustento a los argumentos utilizados.

Y expreso igualmente, en último lugar, cual habría tenido que ser su contenido interpretativo y cuales las razones que eran suficientes para justificar el pronunciamiento desestimatorio del recurso de casación.

I

Las cuestiones jurídicas sobre las que esta Sala ha de fijar un criterio interpretativo.

Son estas:

1. ¿Que ha de entenderse por "valor real" cuando la ley lo configura como el elemento determinante de la base imponible en algunos impuestos?
2. ¿Qué significación tienen los medios de comprobación enumerados por el artículo 57.1 LGT respecto de ese valor real que ha sido apuntado?; y, despejada esta incógnita: ¿tiene la Administración tributaria libertad para no aceptar el valor declarado por el contribuyente y acudir a esos medios de comprobación sin necesidad de motivar su decisión?.
3. ¿Es válida la elección por la Administración del medio previsto en el art. 57.1.b) LGT cuando este consista en la aplicación de unos índices generales aprobados en una disposición reglamentaria? ¿Impide esta elección al contribuyente la posibilidad de hacer valer los datos singularizados que pueda presentar el concreto bien inmueble cuya valoración vaya a ser objeto de comprobación?.
4. ¿Es obligado para contribuyente acudir a la tasación pericial contradictoria si quiere combatir el resultado de la comprobación de valores? ¿Puede combatir el resultado de la comprobación de valores por otros medios?

II

La significación que ha de atribuirse al concepto "valor real" cuando la ley lo configura como el elemento determinante de la base imponible en algunos impuestos.

Nuestra Constitución, en lo que se refiere al principio de legalidad, no sigue unas pautas de riguroso positivismo sino que asume una concepción axiológica, pues la sumisión al imperio de la ley que declara en su preámbulo no lo es a preceptos aislados y sí, por el contrario, a lo que resulta de interpretar y aplicar todas y cada una de las normas del ordenamiento jurídico enmarcándolas dentro del esquema de valores y postulados constitucionales.

Las expresiones "sujetos... al ... ordenamiento jurídico" y "sometimiento pleno a la ley y al Derecho", que respectivamente incluyen los artículos 9.1 y 103.1 del texto constitucional, son bien expresivos de lo que acaba de afirmarse.

Lo anterior comporta que, en lo relativo a determinar lo que ha de entenderse por "valor real" cuando la ley lo configura como el elemento determinante de la base imponible en un determinado tributo, la correspondiente tarea hermenéutica o aplicativa de ese concepto normativo haya de quedar necesariamente enmarcada dentro del respeto tanto al postulado constitucional genérico de igualdad (artículo 14), como al específico de igualdad en las cargas tributarias (artículo 31).

Supone, en consecuencia, que, en esos tributos cuya cuota se cuantifique principalmente a partir del "valor real" de un determinado bien, que este valor quede determinado a partir de unas pautas objetivas y generales y, por tal razón, totalmente independientes del precio que los interesados hayan fijado en los actos jurídicos traslativos del bien de que se trate; pues solo así la concreta capacidad económica gravada quedará determinada bajo esos designios constitucionales de igualdad que acaban de ser mencionados.

Y esas pautas objetivas y generales remitirán a indagar cual es para la mayoría de las personas el valor medio de adquisición, cuando esta se realiza en una situación de libertad, de un bien de idénticas características en circunstancias de tiempo y lugar sustancialmente iguales.

La sentencia mayoritaria alude al halo de ambigüedad que está presente en todos los conceptos jurídicos indeterminados y a la inevitable franja de incertidumbre que ha de ser admitida en la tarea de su individualización y cuantificación; como también destaca que ese margen de apreciación que debe ser tolerado no autoriza a reconocer a la Administración la posibilidad de tomar decisiones libres, arrojadas, arbitrarias o libérrimas.

Mas, con ser cierto lo anterior, la sentencia omite lo que tenía que haber sido su primer contenido interpretativo: determinar cuál ha de ser la idea principal que ha de seguirse para individualizar el concepto indeterminado "valor real"; qué postulados constitucionales han de ser tenidos en cuenta para esta tarea; y cuales han de ser las consecuencias que para la Administración han de seguirse cuando, por su parte, haya quedado establecido un sistema de fijación del valor real (consecuencias en lo concerniente a hacer siempre prevalente ese "valor real" objetivamente determinado frente al precio que en cada concreta operación traslativa hayan establecido libremente los interesados).

III

La significación que tienen los medios de comprobación enumerados por el artículo 57.1 LGT respecto de ese "valor real" al que acaba de hacerse referencia; y los requisitos que son exigibles a la Administración tributaria en lo relativo a la utilización de esos medios.

Los medios de comprobación enumerados por el artículo 57.1 LGT son las fuentes de conocimiento cuya utilización

se autoriza a la Administración tributaria para indagar esas pautas, objetivas y generales, que han de presidir la determinación del valor que encarna el principal factor de cuantificación de la deuda tributaria.

Y su utilización no es libre y tampoco puede ser inmotivada, al ser de aplicación la constitucional interdicción de la arbitrariedad y el requisito de motivación que rige en los actos discrecionales.

La Administración debe explicar por qué considera incorrecto o inexacto el valor declarado por el contribuyente y necesaria su comprobación; y, una vez elegido un concreto medio de comprobación (de entre los legalmente establecidos), el acto que formalice o exteriorice la comprobación deberá estar debidamente motivado (en lo relativo a los elementos fácticos que se hayan tomado en consideración; a la metodología seguida para determinarlos; y a los criterios seguidos para cuantificarlos).

IV

La tasación pericial contradictoria y la posibilidad de combatir el resultado de la comprobación de valores por otros medios.

La tasación pericial contradictoria es un específico medio de impugnación para combatir el resultado de la comprobación de valores, cualquiera que haya sido el medio utilizado por la Administración y su utilización es facultativa.

Por otra parte, haya o no haya sido utilizada la tasación pericial contradictoria, el contribuyente puede combatir el resultado de la comprobación de valores en las fases económico administrativa y jurisdiccional contencioso-administrativa, y haciendo valer para ello cualquier medio probatorio de los admitidos en Derecho.

V

La utilización por la Administración del medio previsto en el art. 57.1.b) LGT, cuando este consista en la aplicación de unos índices generales aprobados en una disposición reglamentaria.

Las razones de índole constitucional que aconsejan este sistema; y la posibilidad que la regulación legal ofrece al contribuyente para hacer valer los datos singularizados que pueda presentar el concreto bien inmueble cuya valoración sea objeto de comprobación.

Lo que a este respecto ha de hacerse constar es lo que continúa.

1. Las operaciones traslativas de inmuebles en las grandes ciudades tienen un carácter masivo; y la totalidad o gran parte de los elementos de esos inmuebles que han de ser los determinantes de su "valor real" presentan unas notas comunes, lo que hace que tales elementos sean susceptibles de una valoración común.

Esas notas comunes están referidas a datos como la localización, circunstancias urbanísticas, valores del mercado y otros similares, que ya han sido ponderados en la valoración catastral, por lo que no puede considerarse

anómalo o irregular que se parta de esa valoración y, en función de concreto contexto económico en el que se desenvuelve la vida del municipio, se establezca un coeficiente que corrija el directo resultado de la valoración catastral. Un coeficiente, ha de añadirse, que habrá de ser debidamente justificado por la Administración en la decisión que lo establezca.

Y tales notas no son incompatibles con que determinados inmuebles presenten singularidades que deprecien ese valor común inicial (por ejemplo: su estado de deterioro, su ubicación en una zona especialmente ruidosa; su proximidad a establecimientos que desarrollen actividades peligrosas, etc).

Con lo cual el problema se desplaza a que, con anterioridad a que sea dictado el acto final de la comprobación de valores que realice la estimación mediante la aplicación de coeficientes a valores fiscales, se ofrezca al interesado la posibilidad de hacer valer esas singularidades que acaban de ser mencionadas.

2. Ese carácter masivo del número de liquidaciones a que se ha hecho referencia plantea dificultades en la gestión administrativa y, por esta razón, el medio consistente en aplicar unos coeficientes susceptibles de ser aplicados a un elevado número de operaciones, puede ser un instrumento para dar virtualidad al mandato constitucional de eficacia administrativa (art. 103 CE (RCL 1978, 2836)).

De otro lado, este medio de los coeficientes permite dar satisfacción al principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), pues ofrece a los interesados un conocimiento anticipado de cuales pueden ser las consecuencias tributarias de las operaciones de transmisión de inmuebles que quieran llevar a cabo.

Por tanto, este sistema de coeficientes tiene su apoyo en unas razones que están dirigidas a dar virtualidad a los desig-nios constitucionales que acaban de expresarse.

3. La posibilidad del contribuyente de hacer valer los datos singularizados que pueda presentar el concreto bien inmueble cuya valoración es objeto de comprobación está legalmente prevista; y permite, según ya se ha adelantado, que la Administración, antes de proceder a la aplicación de tales índices, realice un directo examen de ese inmueble y constate si presenta datos diferenciales o singulares que hagan improcedente en todo o en parte la aplicación de los baremos genéricos de valoración.

Así resulta del procedimiento de comprobación de valores regulado en el artículo 134 LGT, que dispone, en los casos en que la Administración realice la comprobación de valores, que notifique la propuesta de regularización y comunique "la propuesta de valoración debidamente motivada"; y solo notifique la regularización que proceda, a la que deberá acompañarse la valoración realizada, "transcurrido el plazo de alegaciones abierto con la propuesta de regularización".

A lo anterior ha de sumarse la posibilidad de combatir el resultado de la comprobación de valores que haya sido efectuada mediante ese sistema de coeficientes, primero, a través de la tasación pericial contradictoria; y, en su caso, a través de la vía económico-administrativa y en la fase jurisdiccional contencioso-administrativa, valiéndose en una y otra de todos los medios de prueba admitidos en Derecho.

4. Frente a lo que afirma la sentencia mayoritaria, sí hay comprobación del valor del inmueble en el medio consistente en efectuar la estimación mediante la aplicación de coeficientes, determinados por la Administración, a los valores del registro oficial que es el Catastro Inmobiliario.

La hay porque por comprobación ha de entenderse la ponderación de todos los elementos del inmueble que configuran su valor (aunque estos sean comunes a una pluralidad de inmuebles), y tales elementos resultan ponderados tanto en los valores catastrales, como en los coeficientes que sean establecidos para corregir esos valores catastrales.

Sin que lo que acaba de afirmarse excluya, como ya se ha dicho, la posibilidad del contribuyente, en el plazo de alegaciones del procedimiento de comprobación de valores (artículo 134.3), de hacer valer los elementos singulares que, junto a los comunes con otros inmuebles, pueda presentar un concreto inmueble.

VI

Contenido interpretativo de la sentencia.

Está constituido por esas respuestas que han sido señaladas y razonadas en los anteriores puntos II, III, IV y V.

VII

Los criterios interpretativos anteriores eran suficientes para desestimar el recurso de casación; sin necesidad de aludir a las sentencias de 6 de abril de 2014 y, mucho menos, de proclamar expresamente que se abandona su doctrina.

Así ha de ser considerado desde el momento en que la parte recurrente en el proceso de instancia combatió, en dicho proceso, el resultado de la comprobación de valores efectuada por la Administración tributaria; la sentencia recurrida sentó como conclusión fáctica que el precio pagado por el inmueble transmitido por dicha parte demandante era el valor mercado; y la valoración probatoria que llevó a la Sala "a quo" a dicha convicción fáctica no ha sido eficazmente impugnada en el recurso de casación.



TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TRIBUNAL SUPREMO.....	30
Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....	30

TRIBUNAL SUPREMO

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Sentencia de 9 de julio de 2018

Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, 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.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo ha desestimado el recurso de casación interpuesto contra una Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón al estimar que éste interpretó de manera correcta el ordenamiento jurídico al considerar que la STC 59/2017, de 11 de mayo, 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 texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL) resultan constitucionales y, por consiguiente, los ingresos, debidos.

La sentencia, de la que ha sido ponente el magistrado Ángel Aguillo, interpreta el alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017. Considera, de una parte, que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que debe darse al fallo y 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 (...) 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".

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

En relación con la prueba de la inexistencia de una plusvalía real y efectiva obtenida en la transmisión del terrero, considera el tribunal, en primer lugar, que corresponde "al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido"; en segundo término, que para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU "podrá el sujeto pasivo ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla" (como es, por ejemplo, la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas); y, en tercer lugar, en fin, que aportada "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".

Finalmente, considera el tribunal que en la medida en que la existencia de una plusvalía real y efectiva resulta perfectamente constatable sobre la base del empleo de los medios de comprobación que establece la Ley General Tributaria en los artículos 105 y siguientes, medios que permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del terreno onerosamente transmitido, no existe -en los casos en los que se liquida el IIVTNU- vulneración de la reserva de ley tributaria recogida en los artículos 31.3 y 133.1 CE, ni quiebra alguna del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE). (Nota de prensa CENDOJ).

Se transcriben los fundamentos jurídicos de la sentencia.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

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, sentencia que, recogiendo la jurisprudencia sentada en pronunciamientos recientes del propio Tribunal Constitucional en relación con normas forales de Guipúzcoa y Álava (SSTC 26/2017, de 16 de febrero, y 37/2017, de 1 de marzo, respectivamente), declara inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL.

Y es preciso desentrañar el alcance y efectos de la citada STC 59/2017 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, 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 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; 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, 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, 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 "tendencia 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, 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, 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, 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 inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica" (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).

b) Como apunta el Fiscal General del Estado, aunque el órgano judicial se ha limitado a poner en duda la constitucionalidad del artículo 107 LHL, debemos extender nuestra declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión (art. 39.1 LOTC) con los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, al artículo 110.4 LHL, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre este último citado precepto y las reglas de valoración previstas en aquellos, cuya existencia no se explica de forma

autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual "no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene" [SSTC 26/2017, FJ 6, y 37/2017, FJ 4 e)]. Por consiguiente, debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5).

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

En definitiva, por un lado, tanto en el fallo como en el fundamento jurídico 5, el máximo intérprete de nuestra Constitución deja muy claro que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del TRLHL, son inconstitucionales y nulos, «pero únicamente en la medida que 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 «lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica», por lo que, en principio, puede pensarse que en los casos en los que se acredite un aumento de valor del terreno al momento de la transmisión, al menos los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL resultan aplicables por los órganos de la Administración o de la jurisdicción contencioso-administrativa.

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

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

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

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

Así pues, de acuerdo con la doctrina que acabamos de transcribir, resulta que para algunos Tribunales Superiores de Justicia: (1) los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL son radicalmente nulos -nulos ex origine - y han quedado definitivamente expulsados de nuestro ordenamiento jurídico; (2) ante la inexistencia de los citados preceptos legales y, en consecuencia, de parámetro legal que permita apreciar con carácter previo a la aplicación del tributo si existe o no plusvalía susceptible de ser sometida a imposición, no cabe aplicar el impuesto ni girar liquidación alguna por este concepto (aunque la misma recayera sobre plusvalías reales y efectivas); (3) no puede dejarse al arbitrio del aplicador del Derecho -esto es, de la Administración tributaria, primero, y de los jueces de lo contencioso- administrativo, en última instancia- la determinación de los supuestos en los que se produce el hecho imponible del impuesto ni la elección

del modo de cuantificar el eventual incremento o decremento del valor del terreno; (4) tras la STC 59/2017 queda, exclusivamente, en manos del legislador llevar a cabo las reformas legales necesarias que eviten que el tributo pueda gravar en el futuro plusvalías inexistentes o minusvalías (y, a mayor abundamiento -se afirma-, es el legislador el verdadero destinatario de la aclaración relativa al alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada); y, en fin, (5) cualquier liquidación del IIVTNU que se practique con anterioridad a la precitada reforma legal, en tanto que carente de la debida cobertura, quebrantaría los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley aplicables en materia tributaria.

Pues bien, como explicaremos en los Fundamentos de Derecho que siguen, la inmensa mayoría de las anteriores conclusiones no pueden ser acogidas. Y es que:

(1) ni en la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad total o absoluta de todos los preceptos mencionados en el fallo que, en consecuencia, no han quedado -o, al menos, no todos ellos ni en la totalidad de los supuestos en los que resultan aplicables- completamente expulsados del ordenamiento jurídico;

(2) ni puede afirmarse que, a día de hoy, la prueba de la existencia o no de plusvalía susceptible de ser sometida a imposición y el modo de llevar a cabo la cuantificación del eventual incremento de valor del terreno carecen de la debida cobertura legal en contra de las exigencias que dimanarían de los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley tributaria (artículos 31.3 y 133.1 CE);

(3) ni es cierto que dicha valoración de la prueba y la determinación del importe del eventual incremento de valor del terreno no pueden corresponder al aplicador del Derecho;

(4) ni, en fin, resulta acertado concluir que, hasta tanto se produzca la intervención legislativa que ha reclamado el máximo intérprete de la Constitución en la STC 59/2017, no cabe practicar liquidación alguna del IIVTNU (o, procede, en todo caso, la anulación de las liquidaciones y el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones correspondientes al IIVTNU, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación reveladora de capacidad económica).

La única afirmación, pues, que compartimos de la doctrina de los Tribunales Superiores de Justicia que venimos comentando es que corresponde, ciertamente, al legislador llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del IIVTNU para dar cumplimiento a las exigencias que derivan del artículo 31.1 CE y, señaladamente, del principio de capacidad económica. Lo demás, ni lo dijo el Pleno del Tribunal Constitucional en la STC 59/2017, ni en buena lógica puede inferirse de una interpretación unitaria y sistemática de los fundamentos jurídicos y de la declaración de inconstitucionalidad contenida en el fallo de su pronunciamiento.

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

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

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

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

Como es sabido -y a este respecto existe unanimidad en las exégesis que se han venido efectuando de la STC 59/2017-, los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL se declaran contrarios al texto constitucional (no entramos todavía en el alcance de esta declaración) porque, (1) estableciendo los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLHL 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 inexpresivas de capacidad económica o, lo que es igual, manifestaciones de capacidad económica inexistentes, virtuales o ficticias, en flagrante contradicción con el contenido que al principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 CE le ha venido atribuyendo el máximo intérprete de nuestra Constitución en reiterada jurisprudencia.

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

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

Y, en fin, por si pudiera existir alguna duda de que la que acabamos de exponer en apretada síntesis es la exégesis

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

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

Esto sentado, tenemos que refutar a continuación la interpretación excesivamente literal -y, lo que es más reprobable, asistemática- que algunos Tribunales Superiores de Justicia vienen efectuando de la letra c) del FJ 5 de la STC 59/2017, que les lleva a transformar el que es el entendimiento correcto del fallo de la Sentencia - la declaración de inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL - en una comprensión errónea del mismo: en particular, a defender la declaración de inconstitucionalidad radical y absoluta de los mencionados preceptos y, por derivación, a descartar a radice que, hasta tanto se produzca la reforma legal del IIVTNU, puedan girarse liquidaciones correspondientes al mismo.

Ciertamente, en el FJ 5.c) de la STC 59/2017 el Pleno del Tribunal afirma que, declarados contrarios al texto constitucional los preceptos denunciados del TRLHL, «la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto». Ahora bien, de esta atribución al poder legislativo de la competencia exclusiva para reformar el IIVTNU no puede inferirse que, hasta que el legislador no lleve a cabo semejante tarea, no puede probarse por el contribuyente -ni, en consecuencia, valorarse por el aplicador del Derecho- la inexistencia de plusvalía real susceptible de ser sometida a imposición, y ello por cuanto que esta prueba o, en su caso, la determinación del eventual incremento/decremento del valor del terreno que pudiera producirse, carecerían de la debida cobertura legal, en contra de las exigencias que dimanarían de los principios de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE) y de reserva de ley que en materia tributaria establecen

los artículos 31.3 y 133.1 CE. Y no podemos compartir estas conclusiones, al menos, por tres razones:

2.1.- En primer lugar, porque quienes efectúan semejante interpretación obvian la puntualización que efectúa el Tribunal Constitucional a renglón seguido del propio FJ 5 c) de la STC 59/2017, que acabamos de transcribir parcialmente (y cuya primera parte es la que insistentemente se cita). Corresponde efectivamente al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de la Sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que -añade el Tribunal y la aclaración no debe pasarse por alto- « permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ

5)» [FJ 5 c)]. La intervención legislativa se reclama, pues, expresamente, (a) para que en lo sucesivo dejen de gravarse situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana contrarias al principio de capacidad económica y, (b) obviamente, para cubrir la laguna legal que deja la declaración de inconstitucionalidad contenida en la Sentencia, no porque no exista -a continuación nos pronunciaremos expresamente sobre este extremo- base legal en el ordenamiento tributario que discipline la prueba por el contribuyente y la valoración por el aplicador del Derecho de la inexistencia de un incremento de valor del terreno o de una regla positiva de cálculo para cuantificarla (por mucho que su acierto haya sido cuestionado, pero que, insistimos, el máximo intérprete de la Constitución ha declarado compatible con el artículo 31.1 CE). De hecho, tal como se desprende del apartado I de la Exposición de Motivos de la Proposición de ley núm.122/000196, presentada por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso, por la que se modifica el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOCG núm. 225-1, de 9 de marzo de 2018), así como de la redacción del apartado 5 que añade al artículo 104 TRLHL el Artículo único. Primero. Uno. de la citada Proposición, esta lectura es la que parece haber hecho también el poder legislativo de la tarea que expresamente se le encomienda en el FJ 5 c) de la STC 59/2017 y del alcance del fallo que en ella se contiene.

2.2.- En segundo lugar, porque la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia a la que nos venimos refiriendo desconoce -o, al menos, lo pasa por alto- el colorario que se desprende de la declaración de inconstitucionalidad total del artículo 110.4 TRLHL. A este respecto, señala, inequívocamente, el FJ 5 b) de la STC 59/2017 que, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre el artículo 110.4 TRLHL y las reglas de valoración previstas en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, «cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual "no permite acreditar un resultado diferente

al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene" [SSTC 26/2017, FJ 6, y 37/2017, FJ 4 e)], «debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)».

Pues bien, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que hasta la fecha de dictarse la Sentencia tenían los sujetos pasivos del impuesto de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana, prohibición de la que indirectamente derivaba la quiebra del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE, queda expedita la vía para llevar a cabo esta prueba. Cuestión distinta es a quien corresponda la carga de la misma, qué medios probatorios sean idóneos para llevarla a efecto o, en fin, si estos aspectos cuentan en la actualidad con la debida cobertura legal, extremo este último -lo adelantamos ya- al que responderemos afirmativamente en el Fundamento de Derecho siguiente 2.3.- Y, en tercer lugar -pero no por ello menos importante-, no compartimos la doctrina sentada, por primera vez, en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017 y reiterada, posteriormente, por el mismo órgano jurisdiccional y por otros Tribunales Superiores de Justicia, porque priva absolutamente de sentido al fallo de la STC 59/2017, que venimos comentando. En efecto, atribuyendo en exclusiva y en todo caso al legislador la forma de determinar la existencia o no de un incremento de valor del terreno susceptible de ser sometido a tributación y negando al aplicador del Derecho la posibilidad de valorar la prueba aportada por el contribuyente (de existencia de una minusvalía o decremento de valor del terreno enajenado), se desnaturaliza completamente el fallo de la Sentencia, pues únicamente si se permite al contribuyente probar la inexistencia de plusvalía y al aplicador del Derecho valorar la prueba aportada por el contribuyente el fallo de la STC 59/2017 puede cumplirse en sus términos estrictos; en particular, resulta posible inaplicar el IIVTNU únicamente en la medida en que se someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

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

«Por lo demás, a juicio de la Sala, el alcance de la reiterada sentencia no es otro que el que resulta del claro tenor que expresa el fallo como resultado del fundamento jurídico último que el Tribunal dedica a precisar tal extremo, lo que evidencia que no ha tenido voluntad de realizar un pronunciamiento de inconstitucionalidad de carácter absoluto, radical o incondicionado. En este mismo sentido se razona en las sentencias de los Juzgados n. 1 y 4 antes citadas indicando que "de admitirse la anulación de cualesquiera liquidación recurrida que se hubiera emitido en aplicación de los preceptos

declarados inconstitucionales en los términos de las sentencias reseñadas, se estaría igualando las consecuencias de estas sentencias con los efectos de una sentencia con declaración de inconstitucionalidad genérica y sin matizaciones. Es decir no se entiende para qué se habrían hecho las salvedades en el Fallo y fundamentos de las sentencias".» (FJ 3º).

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

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

en el ejercicio de actividades económicas una vez iniciado el periodo impositivo correspondiente.

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

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

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

1.- Corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Y este extremo, no solo se infiere con carácter

general del artículo 105.1 LGT, conforme al cual «quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo», sino que también, y en el ámbito concreto que nos ocupa, ha sido puesto de relieve por el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 5 b) de la STC 59/2017, y admitido, incluso, por la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 (RCA 2672/2017). En el FJ 5 b) de la STC 59/2017 concluye, concretamente, el máximo intérprete de la Constitución, que «debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedira los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5).», precisión esta última de la que se infiere inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía. Y esta premisa ha sido admitida también en la cuestión casacional que, con posterioridad al pronunciamiento del Tribunal Constitucional, fijó la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017, citado, en el que, presuponiendo que pesaba "sobre el legalmente considerado como sujeto pasivo la carga de acreditar la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del IIVTNU", consideró que tenía interés casacional objetivo la determinación de los medios concretos de prueba que debían emplearse para acreditar la concurrencia de esta última circunstancia.

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

3.- Aportada -según hemos dicho, por cualquier medio- por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración

la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía. Contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente, el obligado tributario dispondrá de los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial. En la vía contencioso-administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 LJCA y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 LJCA, de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

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

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

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

De hecho, en un asunto similar al que ahora enjuiciamos -referido también a la valoración de rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible-, pero no idéntico -en aquella ocasión, entre otras alegaciones, se aducía la vulneración del principio de legalidad sancionadora, cuyas exigencias, según reiterada jurisprudencia constitucional, son más estrictas que las que dimanaban de los artículos 31.3 y 133 CE-, el Pleno del Tribunal Constitucional consideró que remitir a la LGT los "medios" con arreglo a los cuales

la Administración tributaria podrá comprobar el "valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible", resulta "aceptable desde la perspectiva del artículo 133.1 CE, es decir, desde un punto de vista estrictamente tributario" (no así, en cambio, "a la luz del principio -más estricto- de legalidad recogido en el artículo 25.1 CE, o lo que es lo mismo, en materia sancionadora"). A esta conclusión, en particular, llegó el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 9 de la STC 194/2000, de 19 de julio, por la que se resolvió el recurso de inconstitucionalidad interpuesto en su día contra la Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

Y, a mayor abundamiento, señaló, asimismo, en el FJ 9 de esta Sentencia que «tanto la referencia al "valor real" (...) -cuanto la existencia de estos medios tasados de comprobación para determinarlo, permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda o, lo que es igual que, en detrimento de la reserva de ley recogida en el art. 133.1 CE, le esté permitiendo cuantificar, sin límite alguno, un elemento esencial del tributo.

Estamos aquí, como en otros supuestos [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 19 a)], ante una fórmula -el "valor real"- que impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias» (STC 194/2000, FJ 9).

Ciertamente, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas al que se refería la STC 194/2000 existía una mención expresa a la noción de "valor real" -en concreto, en el artículo 46.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993-, mención legal que, sin embargo, no se contiene en los preceptos del TRLHL que regulan el IIVTNU. En relación con esta última figura impositiva, el artículo 104.1 del TRLHL dispone que el impuesto "grava el incremento de valor que experimentan dichos terrenos (...)", y es la exégesis que el máximo intérprete de nuestra Constitución ha efectuado en la STC 59/2017 la que obliga a interpretar ese incremento de valor como un incremento de valor real para que la plusvalía gravada respete las exigencias que dimanaban del principio de capacidad económica. La omisión legal, empero, no supone una quiebra del artículo 31.3 CE. Y ello por cuanto que la constatación de que existe una plusvalía real es un *prius fáctico* para la aplicación de la regla objetiva de cálculo prevista en los artículos 107.1 y 107.2

a) del TRLHL (que únicamente han quedado en vigor para estos casos) -no un elemento esencial que sirva para cuantificar el impuesto como sucede en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales- cuya concurrencia resulta

perfectamente constatable sobre la base del empleo de los medios de comprobación que establece la LGT en los artículos 105 y siguientes de la LGT, medios que permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del terreno onerosamente transmitido en detrimento de la reserva de ley recogida en los artículos 31.3 y 133.1 CE.

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

Conforme a reiterada jurisprudencia constitucional «la seguridad jurídica ha de entenderse como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados, procurando 'la claridad y no la confusión normativa' (STC 46/1990, de 15 de marzo, FJ 4), y como 'la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho' (STC 36/1991, de 14 de febrero, FJ 5). En definitiva, sólo si en el ordenamiento jurídico en que se insertan, y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica" (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 5; o STC 93/2013, de 23 de abril, FJ 10)» [STC 84/2015, de 30 de abril, FJ 3 b)].

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

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

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

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

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

Como es de sobra conocido, la aplicación del principio de igualdad presupone la identidad de los términos

de comparación (o, lo que es lo mismo, que los términos de comparación sean homogéneos), presupuesto éste cuya aplicación en el ámbito tributario conlleva que los contribuyentes afectados evidencien idéntica riqueza o capacidad económica. Únicamente, pues, en los supuestos en los que, ante iguales manifestaciones de riqueza o capacidad económica, la norma establezca un diferente gravamen carente de justificación objetiva y razonable, se entenderá vulnerado el principio de igualdad en el ámbito del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas [entre otras muchas, SSTC 10/2005, de 20 de enero, FJ 5; 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3; 54/2006, de 27 de febrero, FJ 6; 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5; y, más recientemente, SSTC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 5; 60/2015, de 18 de marzo, FJ 4; y 77/2015, de 27 de abril, FJ 3 a)].

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

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, 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.

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.

FALLAMOS

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, 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.

