

SENTENCIA N.º 37/2020

En Vitoria-Gasteiz, a trece de marzo de dos mil veinte.

VICTOR MORA GASPAR(A) del Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 2 de Vitoria-Gasteiz ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso contencioso-administrativo registrado con el número 30/2019 y seguido por el procedimiento ABREVIADO, en el que se impugna: DESESTIMACION PRESUNTA POR SILENCIO ADMINISTRATIVO POR EL AYUNTAMIENTO DE VITORIA DE LA SOLICITUD DE REVISION DE ACTOS NULOS CONTRA LA LIQUIDACIONES DEL IIVTNU EXPEDIENTE DE TRANSMISIONES N°

Son partes en dicho recurso: como recurrente
y
AYUNTAMIENTO DE VITORIA - DEPARTAMENTO DE HACIENDA, . y , ; como demandada

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el presente contencioso se impugna la resolución reseñada en el encabezamiento que precede, solicitándose su nulidad por no hallarla conforme al Ordenamiento Jurídico, según los razonamientos que luego serán objeto de estudio.

SEGUNDO.- La representación procesal de la parte demandada se opone a todo ello sustentando la legalidad del acuerdo impugnado, siguiendo la línea marcada por la resolución combatida en vía administrativa y en atención a las razones que da en su contestación. La cuantía del procedimiento queda fijada en 5,354,19 euros.

TERCERO.- En la tramitación del presente procedimiento se han observado las prescripciones legales correspondientes.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Frente a la actividad administrativa indicada en el encabezamiento de la presente sentencia se alza la parte recurrente alegando, en síntesis, que la

liquidación del IIVTNU practicada resulta contraria a derecho, invocando para ello la doctrina del TC, en concreto, la STC 37/2007, de 1 de marzo por la que se declaraban nulos e inconstitucionales los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la Norma Foral 46/19789, de 19 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en la medida en que sometiesen a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica.

La Administración demandada se opone al recurso alegando los motivos que constan en su contestación así como en su escrito de inducta que ha quedado unida a las actuaciones, al que hacemos remisión expresa para evitar reiteraciones innecesarias.

SEGUNDO.- Para la resolución de la cuestión suscitada en la presente Litis debemos partir de que, según resulta del examen del expediente, las liquidaciones del IIVTNU les fueron notificadas a los actores el 8/7/2014 y 4/7/2014 (folios 31 a 36 del EA). El 30/6/2017 se interpone reclamación ante el Departamento de Hacienda, por mera invocación de la STC 37/2017, de 1 de marzo, que es inadmitido, mediante Decreto del Concejal Delegado de 19 de octubre de 2017 y notificado el 24/10/2017 (folios 108 a 119), que es impugnado ante el OEA por los recurrentes el 20/11 y 29/11/2017 e inadmitido nuevamente mediante resolución del OEA de 15/4/2018, notificada el 16/4/2018 y que no fue impugnada en plazo en vía contenciosa, siendo por tanto firme y consentida.

Sentado lo anterior, resulta de aplicación lo dispuesto en el art. 228.3 de la Norma Foral 6/2005, que establece que: "cuando el acto de aplicación de los tributos o de Imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, (como en el presente supuesto) únicamente se podrá solicitarla devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en las letras a) c) y d) del artículo 223 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 246 de esta Norma Foral. Queda por tanto vedada la posibilidad de instar una pretensión autónoma que pudiese reabrir los cauces administrativos y los plazos ordinarios para efectuar da reclamación de las cantidades indebidamente pagadas (STSJ de Galicia de 1 de febrero, reo, 15225/2016), debiendo acudir únicamente (ello reforzado por lo establecido en la Disposición Adicional primera, apartados 1 y 2 a) de la Ley 33/2015) a alguna de las vías tasadas que permite el artículo 228.3 de la Norma Foral 6/2005, esto es, instando o promoviendo alguna de las clases de procedimientos especiales de revisión, bien el de actos nulos de pleno derecho, el de revocación o el de rectificación, que se recogen en el art. 223, apartados a), c) y d) de la Norma Foral General Tributaria 6/2005 o en su caso, el del art. 246 relativo al recurso extraordinario de revisión, siempre que el acto de aplicación de los tributos en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, como en el presente supuesto, siendo así

que ya se instó por los recurrentes el correspondiente procedimiento especial de revisión con carácter previo, que fue resuelto mediante el Decreto del Concejal Delegado de 19 de octubre de 2017 (folios 100 a 119), que tras ser impugnado ante el OEA, se inadmitió mediante resolución de 15/4/2018, ya firme y consentida. No puede admitirse en consecuencia la reclamación interpuesta por el actor pues así lo veda el art. 37 del DF 2/2007, de 30 de enero, Reglamento regulador en el THA del Procedimiento de las reclamaciones y recursos en vía económico administrativa y el art. 244.4 f) de la Norma Foral 6/2005: *“Se declarará le inadmisibilidad (de la reclamación económico-administrativa) en los siguientes supuestos: f) Cuando exista un acto firme y consentido que sea el fundamento exclusivo del acto objeto de la reclamación. En los supuestos de liquidación estamos ante un acto administrativo, que cuando resulta inatacable, se le atribuye la cualidad de la firmeza, al ser definitivo.*

Tal como señala la STS 19/5/2011, de 19 mayo 2011, Recurso de Casación 2411/2008: *“la firmeza del acto administrativo, implica su inatacabilidad, la imposibilidad de ser sometido a revisión. La jurisprudencia,, ha venido a equiparar la firmeza del acto administrativo, con la cosa juzgada de las sentencias judiciales de tal forma que la firmeza del acto administrativo, es una especie de cosa juzgada administrativa, Y por supuesto, la firmeza de un acto administrativo; se puede producir cuando quedan ya agotadas las posibilidades de impugnación jurisdiccional si los Tribunales han confirmado aquel acto administrativo, y ya no cabe ulterior recurso contra él. Pero aparte de ello, también procede la firmeza del acto administrativo, cuando el mismo no es objeto de impugnación o cuando se impugna fuera del plazo establecido para ello (...) Debemos anticipar que la Sentencia de la Sección Quinta de esta Sala, de 11 de julio de 2001 (RJ 2001., 8998) (recurso de cesación número 216/1997 } declaró (Fundamento de Derecho Quinto): (...) la potestad de revisión que el artículo 105 de la Ley 30/92 concede a la Administración para los actos de gravamen o desfavorables no constituye una fórmula alternativa para impugnar fuera de plazo los actos administrativos consentidos y firmes, sino sólo para revisados por motivos de oportunidad. La petición de revisión no puede ser ocasión para discutir si el acto de gravamen se ajusta o no al ordenamiento jurídico, pues ello sólo puede hacerlo el interesado impugnando en tiempo y forma el acto discutido’¹.*

Traemos también a colación la STS 2713/2015 ECLI: ES:TS:2015:2713, de 11/06/2015, recurso casación 1801/2012, FJ 6º que establece que frente a una liquidación que ha adquirido firmeza, resulta improcedente interponer devolución de ingresos indebidos:

“La doctrina del Tribunal Supremo ha venido de forma reiterada manteniendo que este procedimiento de devolución de ingresos indebidos no es aplicable frente a actos de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones firmes, como se indica en la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 1998 (casa, 10.561/1991): Es doctrina jurisprudencial constante y consolidada que si los sujetos pasivos, responsables, etc. consideran que la Administración Tributaria ha cometido errores de

derecho, que han comportado ingresos indebidos, deben inexcusablemente impugnar o sea recurrir mediante recurso de reposición (opcional) o reclamación económico-administrativa, en el plazo improrrogable de 15 de días, el acto administrativo de que se trate, pretendiendo su anulación o modificación, y como consecuencia de ello la cuantificación del ingreso indebido y el reconocimiento del derecho a su devolución. Hay que dejar perfectamente claro que en este supuesto el derecho a la devolución pasa indefectiblemente por el ejercicio de las acciones impugnatorias, que tienen un plazo improrrogable de 15 días (30), contados desde la notificación del acto administrativo de liquidación.

Transcurrido dicho plazo de 15 días sin interposición del recurso pertinente, el acto deviene firme y consentido. El caso de autos se halla comprendido en este supuesto. Igualmente se recuerda el criterio mantenido en la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 1997(casa. 3024/1992).: "Tanto en la Hacienda estatal, como en la local, se ha distinguido siempre en materia de devolución de ingresos indebidos dos situaciones jurídicas distintas: a) Ingresos indebidos derivados de errores en el propio pago (duplicidad, exceso, etc.), errores que, por tanto no traen su causa del acto de liquidación que se supone correcto, y derivados de errores de hecho materiales o aritméticos en que haya incurrido el acto de liquidación, respecto de los cuales el plazo para solicitar y obtener la devolución era y es de cinco años, contados desde la fecha del ingreso considerado indebido (art 64, d), 65 y 155 de la Ley General Tributaria , artículos 6 ° y 118 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico Administrativas de 29 de Julio de 1924 y artículo 249 del Reglamento de Haciendas Locales de 4 de Agosto de 1952 , normas vigentes el 17 de Enero de 1986 (Es esta la vía que pretende erróneamente aplicarse por la demandante); b) Ingresos indebidos consecuencia de errores de derecho en que ha incurrido el acto de liquidación, cuya devolución pasa indefectiblemente por la impugnación previa de dicho acto de liquidación, con el fin de obtener su anulación o modificación, resultado de la cual se deriva la devolución de lo ingresado indebidamente, En este caso, el acto de liquidación tenía que ser impugnado en vía administrativa, en los plazos establecidos al efecto, y de no hacerlo así, el acto de liquidación devenía firme y consentido, y por tanto, no era susceptible de ulterior recurso contencioso administrativo (...)

Este mismo criterio se mantiene en la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 2002 (casa. 4013/1939): La firmeza de la liquidación (que es un hecho indiscutible e indiscutido) al ejercitarse la pretensión de devolución de su importe en concepto de ingresos indebidos, imponía la aplicación de la doctrina jurisprudencial invocada como infringida por el Ayuntamiento de Madrid y contenida en las sentencias de 21 de Febrero de 1997 y 9 de Abril de 1999 entre otras muchas.

En la primera de las citadas, que recuerda la de 19 de Enero de 1996, se declara que cuando un contribuyente ha consentido formalmente una liquidación tributaria, por no haber utilizado en su momento el derecho a impugnarla, resulte improcedente, frente a la indudable firmeza del referido acto tributario, pretender, después, la devolución de lo

abonado como pago de tal exacción con fundamento en que se trata de un ingreso indebido,

Conforme a esta doctrina la sentencia recurrida declaró que la firmeza de los actos dictados en el procedimiento ejecutivo frente a la actora hace inaplicable al caso de autos el procedimiento de devolución de ingresos indebidos iniciado por la actora. Y esta decisión debemos confirmarla por ajustada a Derecho,”

Desde el punto de vista del principio de seguridad jurídica, tal como indica la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2013 (ROJ CENDOJ: SIS 2654/2013 - ECLI:ES: 73:2013:2654) dictada en el Recurso de Casación 3180/2005: *“alegada la existencia de una causa de nulidad que justificaría la devolución solicitada, la parte pretende, tanto ante en vía administrativa como en este proceso, la devolución de lo indebidamente pagado por la vía de la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre. Sin embargo, no debe olvidarse que el acto consentido y firme cierra el paso a la vía jurisdiccional como acto propio del justiciable, por la necesidad del principio de seguridad jurídica de establecer topes temporales frente a la actuación administrativa. En aras de este principio, el ejercicio de las acciones que en defensa de los derechos e intereses legítimos puede ejercer el particular, según lo dispuesto en el art. 24 de la Constitución, conduce a la exigencia de unos plazos, términos y formalidades, cuya inobservancia vulneraría el ordenamiento y daría lugar a una indeterminación del plazo para hacer efectiva la tutela judicial.-’ En efecto, el principio de seguridad jurídica exige el establecimiento de unos plazos para que el interesado pueda recurrir las resoluciones de la Administración, y una vez transcurridos, la resolución deviene firme y consentida no siendo, por tanto, susceptible de recurso alguno presentado posteriormente. El art 40,a) de la LJCA impide que pueda reconocerse, en el ámbito de nuestro Derecho Administrativo, que el transcurso del plazo para interponer si recurso pertinente en vía administrativa deje subsistente el derecho subjetivo material afectado por la resolución de la Administración, que podría ejercitarse en cualquier momento mientras no quedase extinguido por el cumplimiento de su plazo de prescripción.*

La Sentencia del Tribunal Constitucional 48/1989, de 20 de febrero, declaró la improcedencia de considerar susceptible de revisión <<las situaciones establecidas mediante actuaciones administrativas firmes, pues la conclusión contraría entrañaría un inaceptable trato de favor para quien no instó en tiempo la revisión del acto administrativo en contraste con el trato recibido por quien recurrió, sin éxito, ante los Tribunales ». El anterior razonamiento debe completarse con la mención necesaria del principio de seguridad jurídica del artículo 9,3 de la Constitución, merced al que no cabe concebir una situación jurídica que permanezca en estado de incertidumbre temporalmente indefinida y por tanto, con una actuación administrativa susceptible de ser impugnada o revisada sin limitación de tiempo alguna”

TERCERO.- La sentencia del Tribunal Constitucional 37/2017 de 1 de marzo de 2017 declara inconstitucionales y nulos los artículos 4.1, 4.2,a) y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Álava, no de una forma absoluta, sino exclusivamente en la medida en la que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor, estableciendo en su Fundamento Jurídico 5º, que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de tributación es algo que sólo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de la sentencia indicada (BOE 25/3/2017),

Para dar respuesta normativa inmediata a los efectos de esa sentencia del Tribunal Constitucional, sobre la aplicación de la regulación del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y dotar de una mayor seguridad jurídica a la situación generada, el Consejo de Gobierno Foral celebrado el 28 de marzo de 2017 aprueba el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, convalidado por Norma Foral 8/2017, de 12 de abril (BOTH A N° 49 de 3 de mayo) mediante el cual se añade una disposición adicional, numerada primera, a la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Asimismo, se añade en dicho decreto una Disposición Transitoria única reguladora del régimen aplicable al impuesto que nos ocupa en la que se establece en su apartado 1 que, respecto a las liquidaciones firmes, como la ahora recurrida, de Impuestos devengados con anterioridad a la fecha de publicación de la Sentencia aludida en el BOE, no procederán rectificaciones, restituciones o devoluciones basadas en la aplicación de lo previsto en el artículo único de ese Decreto Normativo y continuarán hasta su completa terminación los procedimientos recaudatorios relacionados con las mismas y se exigirán íntegramente las deudas tributarias aplazadas o fraccionadas.

Por último, su Disposición final limita también sus efectos desde la fecha de publicación de la sentencia constitucional citada.

Según la doctrina del TC implantada en sus SSTC 45/1989, de 20 de febrero (FJ 11) y 180/2000, de 29 de junio (FJ 7), entre otras, el principio de seguridad jurídica fija la necesidad de que la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 4,1, 4,2 a) y 7.4 de la Norma Foral 48/1989, se proyecte en relación con nuevos supuestos o con aquellos procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme, lo que no hace al presente caso.

De otro lado, en un análisis de la pretensión de la actora invocando la nulidad de pleno derecho de la liquidación que nos ocupa, debe acudir al artículo 224 de la NFGTA 6/2005 que prevé los supuestos legales tasados en que existe la posibilidad de

declarar la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los Órganos Económico- Administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo (procedimiento especial de revisión que en ningún momento ha sido promovido con tal carácter en vía administrativa o ante el Órgano Económico municipal). No obstante, en ninguno de los apartados de este precepto puede subsumirse el supuesto de hecho, pues la previsión de revisión por inconstitucionalidad pretendida por aproximación, se encuentra limitada en la letra a) del citado artículo, a los actos que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional. La lectura del precepto nos hace ver que en ninguno de sus apartados cabría incluir, en principio, la declaración de inconstitucionalidad que afecta a los artículos de la Norma foral que nos ocupa, en cuanto se graven plusvalías inexistentes, afectando al principio constitucional de capacidad económica, el cual no resulta incardinable como derecho o libertad susceptible de amparo constitucional. Cabe recordar en este sentido, que son los artículos 14 a 30 de la Constitución los que pueden dar lugar a recurso de amparo, mientras que la inconstitucionalidad de la plusvalía municipal ha sido declarada por contravenir el principio de capacidad económica recogido en el artículo 31 CE. Es por este motivo, que las distintas resoluciones del TC dictadas sobre el IIVTNU, son fruto de cuestiones de inconstitucionalidad y no de recursos de amparo.

Tampoco la letra f) del art 224 de la NFGTA 6/2.005, ni ninguna otra del precepto, admite que la inconstitucionalidad de la norma, implique la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones afectadas. Sobre este particular, ya se ha pronunciado en varias ocasiones al propio Tribunal Constitucional en relación con los efectos de la inconstitucionalidad de normas tributarias, que deben ser los previstos en el artículo 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, valorando además el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE. En este sentido se pronunció la ya citada STC núm. 45/1989 de 20 de febrero, en un supuesto de inconstitucionalidad de determinados artículos de la Ley del IRPF referidos a la tributación de la unidad familiar, estableciendo *que «entre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declararnos figuran no sólo aquellas decididas mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada (art, 40.1 LOTC), sino también por exigencia del principio de seguridad jurídica (art 9.3 CE), las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes; la conclusión contraria, en efecto, entrañaría —como con razón observa el representante del Gobierno— un inaceptable trato de desfavor para quien recurrió, sin éxito, ante los Tribunales en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales. Por último, y para concluir, conviene precisar que tampoco en lo que se refiere a los pagos hechos en virtud de autoliquidaciones o liquidaciones provisionales o definitivas acordadas por la Administración puede fundamentar la nulidad que ahora acordamos pretensión alguna de restitución. También en este supuesto, en efecto, esa nulidad provoca una laguna parcial en un sistema trabado*

*que, como tal, no es sustituido por otro sistema alguno». En parecidos términos, STC 173/1996 de 31 de octubre, STC 194/2000 de 19 de julio, STC 289/2000 de 30 de noviembre., STC 111/2001 de 7 de mayo, STC núm, 63/2003 de 27 de marzo, STC 137/2003 de 3 de julio o STC 193/2004 de 4 de noviembre. La intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas, entendiendo por tales, las decididas con fuerza de cosa juzgada y las situaciones administrativas firmes, es una constante en la doctrina del Tribunal Constitucional. Sirva para ello, entre otras, la siguiente declaración contenida en el Fundamento Jurídico 15 de la Sentencia del TC 140/2016, de 21 de julio, BOE de 15 de agosto de 2016: *“debemos traer a colación, a la hora de precisar el alcance en el tiempo de nuestra declaración de nulidad, el principio de seguridad jurídica (art. 9,3 CE), al que responde la previsión contenida en el art. 40.1 LOTC, según el cual las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes “no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada” en los que se haya hecho aplicación de las leyes inconstitucionales. Ahora bien, la modulación del alcance de nuestra declaración de inconstitucionalidad no se limita a preservar la cosa juzgada. Más allá de ese mínimo impuesto por el art 40.1 LOTC, debemos declarar que el principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) también redama que en el asunto que nos ocupa- esta declaración de inconstitucionalidad solo sea eficaz pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme [SSTC 365/2Q06, de 21 de diciembre, FUS -con cita de la anterior 54/2G02, de 27 de febrero, FJ 9-; 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 7; 104/2013, de 25 de abril, FJ 4/7”.**

CUARTO.- En consecuencia, debe considerarse que los actos administrativos firmes anteriores a la publicación de la citada sentencia del Tribunal Constitucional 37/2017, no se ven afectados por el fallo de la misma, sin que ello suponga, en virtud de cuanto antecede, quiebra alguna del principio de igualdad. Como bien dice la recurrida, la cuestión ha sido también zanjada por el TC en su STC de 31/10/2019 en coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017: el Tribunal Constitucional aclara, con cita en sus sentencias reiterando esta doctrina (por todas SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5; y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6) que, por exigencia del principio de seguridad jurídica, el fallo de la sentencia únicamente tendrá efectos prospectivos de modo que sólo “han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquellas que, a la fecha de la publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme”

No es ocioso, llegados a este punto, traer a colación la existencia de multitud de sentencias que sobre el particular han sido ya dictadas por los órganos judiciales de esta Ciudad, de la que resulta paradigma la Sentencia nº 212/2018, de 11 de septiembre, del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 1 de Vitoria, dictada en el

PAB 298/18, que por su interés, y por ser los razonamientos contenidos en la misma plenamente aplicables al caso, procedemos a reproducir, en aras a la desestimación del recurso. Dice así:

OCTAVO.- SOBRE EL IIVTNU Y LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMA FORAL ALAVESA DEL TRIBUTO.

1- En un orden sustantivo conviene recordar que a efectos del IIVTNU el incremento del valor es el del suelo, siendo irrelevante para la liquidación del tributo el valor de la edificación existente en la parcela.

1. Son por ende irrelevantes la relación de otros costos de la transmisión realizada, para determinar la inexistencia de un incremento de valor en la transmisión realizada por los actores del bien hereditario.

1. - En efecto, ese incremento del valor del terreno es *real, objetivo, e instantáneo* desvinculado por tanto, de la capacidad económica del adquirente *intervivos o mortis causa*, de modo que el hecho imponible se devenga aun cuando haya una venta a pérdidas o con pérdidas a efectos del IRPF o del IS del transmitente.

2. - La determinación de la base imponible del tributo se va a realizar mediante la aplicación de la regla legal de valoración establecida en la norma foral del tributo. Como señala la STC 26/2017, de 16 de febrero y la STC 59/2017 «*es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto*» (FJ 3).

1. - El recurso contencioso-administrativo ha de resolverse una vez que por el TC se han resuelto diversas cuestiones de constitucionalidad elevadas por diversos Juzgados y Tribunales tanto en el territorio foral como en el común en relación con la regulación de este controvertido tributo tanto en la LHL de 2004 cuanto en las normas forales de Gipuzkoa, en primer término, de Álava, en segundo término, y de la Ley Foral de Haciendas Locales de Navarra de 1995, en tercer término.

3. - En el caso que nos ocupa, en el TH de Álava se ha dictado la norma foral de adaptación y modificación del tributo a las exigencias de la doctrina del Tribunal Constitucional a la que nos referiremos más adelante.

1. - Esta cadena de cuestiones de constitucionalidad - cuestión prejudicial de validez en el caso de las normas forales, han dado origen a sucesivas resoluciones del TC, que siguen el canon

de la primera de las Sentencias, la STC 26/2017 de 16 de Febrero en relación con la Norma Foral de Gipuzkoa.

4. - Así a esta primera sentencia, en relación con los territorios forales la STC 26/2017 de 16 de febrero en relación con la Norma Foral de Gipuzkoa; la STC 37/2017, de 1 de marzo de 2017 y la STC 48/2017 de 27 de abril en relación con la Álava. Y en relación con los apartados segundo y tercero del artículo 175 de la Ley Foral 2/1995 de 10 de marzo de Haciendas Locales de Navarra, se resolvió la cuestión de inconstitucionalidad núm. 686-2017, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, en STC 72/2017, de 5 de junio de 2017.

1. - En el *territorio común*, por su parte la STC 57/2017, de 11 de mayo de 2017 resolvía inadmitir la cuestión de inconstitucionalidad núm. 409-2016 promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 22 de Madrid, en relación con los artículos 107 y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales.

5. - La citada Sentencia- de interés por lo que diremos posteriormente- fundaba su inadmisión señalando:

Aunque el acto impugnado en el proceso judicial del que dimana la presente cuestión de inconstitucional son las liquidaciones giradas por el Ayuntamiento de Sevilla La Nueva (Madrid) en enero de 2012, en aplicación de la Ley de haciendas locales, lo cierto es que la pretensión deducida por el demandante se dirigía a cuestionar el valor catastral asignado a los terrenos a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles, por mucho que dicho valor hubiese servido luego para el cálculo de la base imponible del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. De esta manera, para determinar si las liquidaciones tributarias impugnadas son o no conformes a Derecho, en los términos en los que la parte actora ha delimitado el objeto del proceso contencioso-administrativo, el órgano judicial no necesita, en puridad, aplicar lo dispuesto en los preceptos legales que cuestiona (los relativos a la forma de cálculo de la base imponible en el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana), sino comprobar, si considera que puede hacerlo, si el valor catastral asignado a los terrenos objeto de liquidación se ha fijado de conformidad con lo previsto en el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del catastro inmobiliario.

Para la parte actora, el valor catastral asignado a los terrenos en el ejercicio 2011 era de 864.405,08 € y 2.255.891,00 €, y el valor otorgado a esos terrenos en el mismo ejercicio por la Subdirección General de Valoraciones de la Comunidad de Madrid era, respectivamente, de 279.060 € y de 728.280 €. Esto supone que el valor catastral de los terrenos es superior –en un trescientos por cien– al fijado por la Comunidad de Madrid a efectos de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentos y sobre sucesiones y donaciones, cuando, de conformidad con el artículo 23.2 de la Ley del catastro inmobiliario, “el valor catastral de los inmuebles no podrá superar el valor de mercado”. De esta manera, a su juicio, la realidad es que, fruto de la crisis económica, los valores catastrales son en muchos casos superiores a los valores reales de los inmuebles, lo que contradice los principios constitucionales de justicia, equidad y capacidad económica, al girarse las liquidaciones controvertidas sobre un valor catastral superior al de mercado, por estricta aplicación del artículo 107.2 a) LHL. Con ello, su queja se centra, entonces, en el incumplimiento por el valor catastral asignado a las fincas objeto de transmisión del límite previsto en el artículo 23.2 de la Ley del catastro inmobiliario y, sólo indirectamente, por mor de la remisión que hace el artículo 107.2 a) LHL al valor catastral a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles, en la existencia de una cuota tributaria mayor derivada de lo que califica como un excesivo valor catastral.

En suma, como señala la Abogada del Estado, si la parte actora considera que los valores catastrales estaban mal determinados, ello no es un problema de capacidad económica, sino de articular los mecanismos de impugnación previstos en la normativa vigente contra esos valores. Y aunque para fijar el valor del terreno el artículo 107.2 a) LHL se remita al valor que tengan determinado en el momento del devengo a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles, esto es, al “valor catastral de los bienes inmuebles” que se determinará “conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario” (artículo 65 LHL) y, concretamente, de acuerdo con los criterios y límites previstos en el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del catastro inmobiliario, lo cierto es que ninguna consideración realiza al respecto el órgano judicial. Hay que tener presente que, en los términos que se ha planteado el proceso a quo, lo primero que habría que analizar es si el valor catastral que ha servido de base a las liquidaciones del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en él

impugnadas, se ha ajustado en su determinación a las reglas y límites previstos en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, lo que plantea, en principio, un problema de legalidad ordinaria (de sujeción de ese valor a las reglas legales previstas para su determinación), que no de constitucionalidad. Por tanto, puesto que el Auto de planteamiento proyecta la duda de constitucionalidad formulada sobre unas normas [los artículos 107.2 a) y 110.4 LHL] que no son las que constituyen el objeto directo de la queja de la parte actora en el proceso a quo (el artículo 23.2 de la Ley del catastro inmobiliario), no cabe sino concluir que el órgano promotor ha realizado una inadecuada formulación y exteriorización del juicio de relevancia.

Consiguientemente, al no existir el debido nexo de causalidad o dependencia entre el fallo del proceso (dentro de los términos de la pretensión articulada por la parte actora) y la norma cuestionada, y puesto que, como hemos señalado con anterioridad, no es posible convertir la cuestión de inconstitucionalidad en un juicio de constitucionalidad en abstracto, desligado del proceso a quo, ello debe conducir irremediabilmente a la inadmisión de la cuestión promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 22 de Madrid.

1. No existe, pues, relación alguna entre la duda de constitucionalidad exteriorizada por el órgano judicial [la posible violación por los artículos 107.2 a) y 110.4 LHL del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE por la atribución legal de incrementos de valor de los terrenos en supuestos de inexistencia o de existencia de incrementos reales menores] con la pretensión que constituye el objeto del proceso judicial (la superación por el valor catastral de los bienes inmuebles objeto de liquidación del valor de mercado a que hace referencia el artículo 23.1 de la Ley del catastro inmobiliario), lo que debe conducir, como hemos anticipado con anterioridad, a la inadmisión de la presente cuestión de inconstitucionalidad. También en territorio común la STC 59/2017, de 11 de mayo de 2017, por su parte - siguiendo la doctrina previamente fijada en las SSTC 26/2017 de 16 de febrero en relación con la Norma Foral de Gipuzkoa, y la STC 37/2017, de 1 de marzo de 2017 en relación con la Álava, resolvía la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016, promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera, en relación con el artículo 107 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

6. - El fallo de la STC declaraba 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.**

7. - En relación con la Norma Foral del IITVNU de Álava, señala la STC 37/2017 que:

3. Delimitadas las posiciones de la partes, es necesario subrayar en este momento que este tribunal ya ha tenido la ocasión de pronunciarse en la STC 26/2017, de 16 de febrero, sobre una duda idéntica a la aquí planteada (con relación a la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Gipuzkoa). En esta Sentencia se llega a la conclusión de que el tratamiento que dicha Norma foral otorgaba a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carecía de toda justificación razonable, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que correspondía a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, con lo que se estaba sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica en contra del principio garantizado en el art. 31.1 CE. Conclusión esta que debe ahora extenderse igualmente a la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava.

En efecto, recordábamos en aquella Sentencia que, siendo constitucionalmente admisible que "el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza", bastando con que "dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo", ello debe hacerse sin que en ningún caso pueda "establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia".

A continuación señalábamos que, aun cuando de conformidad con su regulación normativa el objeto del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana es el "incremento de valor" que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo temporal dado, que se cuantifica y somete a tributación a partir del instante de su transmisión, sin embargo, el gravamen no se anuda necesariamente a la existencia de ese "incremento" sino a la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo computable que oscila entre uno (mínimo) y 20 años (máximo). Basta, entonces, con ser titular de un terreno de naturaleza urbana para que se anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido a tributación que se cuantifica de forma automática, mediante la aplicación al valor que tenga ese terreno a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles al momento de la transmisión, de un porcentaje fijo por cada año de tenencia, con independencia no sólo del quantum real del mismo, sino de la propia existencia de ese incremento (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 3).

Pues bien, con fundamento en esa regulación concluíamos a renglón seguido que "los preceptos cuestionados fingen, sin admitir prueba en contrario, que por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal (entre uno y veinte años), se revela, en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición, impidiendo al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir, no de cualquier manera, sino exclusivamente 'de acuerdo con su capacidad económica' (art. 31.1 CE)". De esta manera, "al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando, no solo aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, sino incluso aquellos otros en los que se haya podido producir un decremento en el valor del terreno objeto de transmisión, lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado art. 31.1 CE" (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 3).

En definitiva, la circunstancia de que el nacimiento de la obligación tributaria se hiciese depender, entonces y también ahora de la transmisión de un terreno podría ser una condición necesaria en la configuración del tributo, pero, en modo alguno,

puede erigirse en una condición suficiente en un tributo cuyo objeto es el "incremento de valor" de un terreno. Así las cosas, al hecho de esa transmisión hay que añadir, por tanto, la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial. Sin embargo, cuando no se ha producido ese incremento en el valor del terreno transmitido (como ha sucedido en el supuesto controvertido), la capacidad económica pretendidamente gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE).

Por lo que antecede, hemos de señalar que el tratamiento que otorgan los arts. 4 y 7.4 Norma Foral 46/1989 "a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carece de toda justificación razonable, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incremento derivados del paso del tiempo, sometiendo con ello a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza en el art. 31.1" (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 3). Por consiguiente, los preceptos enjuiciados deben ser declarados inconstitucionales, aunque exclusivamente en la medida que no han previsto excluir del tributo a las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor.

4. No salva la conclusión alcanzada en el fundamento jurídico anterior ninguna de las siguientes circunstancias: a) Apunta la Diputación Foral de Álava, de conformidad con nuestra doctrina, que bastaría con que la capacidad económica existiese, como riqueza o renta real o potencial, en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto para que el principio de capacidad económica quedase a salvo. Pues bien, aunque hemos señalado que la inconstitucionalidad de una norma no puede fundarse "en la existencia de supuestos patológicos, no previstos ni queridos por la ley", pues "el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las leyes debe hacerse tomando en consideración el caso normal y no las posibles excepciones a la regla prevista en la norma" (SSTC 70/1991, de 8 de abril, FJ 7; 308/1994, de 21 de noviembre, FJ 5; 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 6; y STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 4; y en sentido similar, SSTC 113/2006, de 5 de abril, FJ 9; y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 5), lo cierto es que "la crisis económica ha convertido lo que podía ser un

efecto aislado –la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos– en un efecto generalizado, al que necesariamente la regulación normativa del impuesto debe atender”, de modo que no se puede afirmar que estemos “ante un efecto excepcional, inevitable en el marco de la generalidad de la norma, pues el referido efecto se produce en relación con supuestos generales perfectamente definibles como categoría conceptual, razón por la cual, la generalidad de la norma, aun con una finalidad legítima, no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera en este caso, al vulnerar éstas las exigencias derivadas del principio de capacidad económica” (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 4; y también STC 46/2000, de 14 de febrero, FJ 8).

1. Señalan la Abogada del Estado y la Fiscal General del Estado que los valores catastrales (los que sirven para la determinación del incremento de valor sometido a tributación), pueden ser objeto de una actualización, incluso a la baja, por aplicación de los coeficientes previstos en la Ley de presupuestos generales. En este sentido, es verdad que el legislador estatal, consciente de que las circunstancias del mercado inmobiliario han cambiado como consecuencia de la crisis económica y, por tanto, de que los valores catastrales a partir de los cuales se determina el incremento del valor sometido a tributación se han visto afectados negativamente, ha previsto –desde el ejercicio 2014– la eventual aplicación de unos coeficientes de actualización del valor catastral que no sólo sirven, en unos casos, para aumentarlo, sino también, en otros supuestos, para reducirlo (así, el art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del catastro inmobiliario). Sin embargo, ni los coeficientes correctores –a la baja– previstos en la normativa estatal rigen en los territorios históricos, ni las normas forales de presupuestos generales del territorio histórico de Álava han contemplado una eventual actualización a la baja (en aplicación de lo previsto en el art. 13 de la Norma Foral 42/1989 de 19 de julio, del impuesto sobre bienes inmuebles).

2. Según la Abogada del Estado, los Ayuntamientos (del territorio común) podrían reducir hasta en un 60 por 100, con carácter potestativo y a efectos del impuesto controvertido, el valor catastral de los bienes inmuebles que hubiesen sido objeto de modificación como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general (art. 107.3 LHL). Siendo esto así, hay que tener presente que ni dicha reducción rige en los territorios históricos, ni la ordenanza fiscal del

Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz reguladora del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, de 27 de diciembre de 2010, tiene prevista –en la actualidad– semejante reducción (únicamente fue aplicable hasta el año 2009).

b) Apunta también la Abogada del Estado que los Ayuntamientos, para procurar un menor gravamen, tienen la posibilidad de reducir tanto el porcentaje anual de incremento como el tipo de gravamen. No obstante, aun siendo así nos encontramos ante una situación que, caso de producirse, en modo alguno evitaría el vicio del que adolece la normativa controvertida: la atribución de incrementos de valor en situaciones de inexistencia del mismo o, incluso, de decremento.

c) Por último, la Diputación Foral de Álava, la Abogada del Estado y la Fiscal General del Estado, sostienen que sería posible efectuar un planteamiento alternativo a la inconstitucionalidad de la norma, en el sentido de que, si el presupuesto que provoca el nacimiento de la obligación tributaria es la existencia de un incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento de la transmisión, cuando no exista tal incremento de valor (por la diferencia entre el valor de transmisión el de adquisición), no se habría devengado el tributo al no haberse realizado el presupuesto de hecho previsto en la ley para provocar el nacimiento de la obligación tributaria.

Con relación a esta alegación ya hemos tenido la oportunidad de señalar que «la salvaguarda del principio de conservación de la norma encuentra su límite en las interpretaciones respetuosas tanto de la literalidad como del contenido de la norma cuestionada, de manera que la interpretación de conformidad con los mandatos constitucionales sea efectivamente deducible, de modo natural y no forzado, de la disposición impugnada», sin que corresponda a este Tribunal «la reconstrucción de la norma en contra de su sentido evidente con la finalidad de encontrar un sentido constitucional, asumiendo una función de legislador positivo que en ningún caso le corresponde» (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 6). No resulta posible, pues, asumir la interpretación salvadora de la norma cuestionada que se propone porque «estamos en presencia de una auténtica ficción jurídica conforme a la cual la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana genera, en todo caso, en su titular, al momento de su transmisión y al margen de las circunstancias reales de cada supuesto, un incremento de valor sometido a tributación, respecto del cual, la norma no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas

de valoración que contiene" (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 6). No hay que olvidar que "[a]dmitir lo contrario supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión o a los órganos judiciales, en vía de revisión) tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no sólo contra el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la Constitución)" (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 6).

5. Antes de pronunciar el fallo al que conduce la presente Sentencia, debe insistirse en que el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. En consecuencia, deben declararse inconstitucionales y nulos los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava, únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia.

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

d) - El fallo de la STC resolvía:

e) ° Inadmitir la cuestión de inconstitucionalidad promovida respecto de los arts. 107 y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales. 2.° Estimar parcialmente la cuestión prejudicial de validez planteada en relación con los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del

valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava, y, en consecuencia, declararlos inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. 3.º Desestimar la cuestión prejudicial de validez en todo lo demás.

f) - A nadie se le escapa que el *dictum* del fallo de las SSTC sobre este tributo no es un ejemplo de "concisión y precisión" y ha dado lugar a una miríada de pronunciamientos tanto de la doctrina forense cuanto de la académica, sin que sea pacífica la cuestión en territorio foral y en menor medida si cabe en territorio común dado que hasta la fecha por el "legislador estatal" no se ha dictado ni aprobado ninguna ley de adaptación de la LHL de 2004 a las exigencias de la doctrina del TC, singularmente a establecer las reglas de determinación de la existencia de incremento o decremento de valor de los terrenos que constituyen el presupuesto de validez del hecho imponible y que permiten, por tanto, aplicar las reglas legales de determinación de la base imponible.

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

- El legislador foral alavés, siguiendo el mandato implícito de la STC promulgó el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017 del Consejo de Gobierno Foral de 28 de marzo relacionado con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de naturaleza urbana (BOTHA de 5 de abril de 2017)

1. 10.1 Como señala su exposición de motivos:

El presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal tiene por objeto dar respuesta normativa inmediata a los efectos de la citada sentencia en la aplicación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin perjuicio de establecer en un futuro una regulación normativa más profunda. Esta regulación parte del presupuesto de que para que nazca la obligación de satisfacer el Impuesto será precisa la existencia de incremento de valor de los terrenos puesto de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o

transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los mismos. A estos efectos, la determinación del incremento de valor de los terrenos se realizará por la comparación de los valores de adquisición y transmisión de la propiedad de los terrenos o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo de dominio sobre los terrenos urbanos.

De esta forma, existirá incremento de valor de los terrenos cuando el valor de transmisión sea superior al de adquisición. Únicamente en el supuesto de que exista incremento de valor de los terrenos se procederá a determinar la base imponible, la cuota tributaria y los demás elementos configuradores del Impuesto de acuerdo con las disposiciones generales reguladoras de este tributo. Por otra parte, y también en aras de una mayor seguridad jurídica, se incorpora al presente texto normativo una disposición transitoria que establece los efectos que conlleva la nueva regulación. Por último, se incorpora una disposición final relativa a la entrada en vigor del presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal. En particular, se señala entrará en vigor el día de su publicación en el BOTA y surtirá efectos desde la publicación en el Boletín Oficial del Estado de la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017.

10.2- La norma indicada añade una disposición adicional a la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, y regula el presupuesto de validez de la exacción del tributo recurrido que no es otro que, como se desprende de la jurisprudencia constitucional, que las reglas de Determinación del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

1. - Según la norma foral indicada:

Uno. Para que nazca la obligación tributaria principal de este Impuesto será necesaria la existencia de incremento de valor de los terrenos puesto de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los mismos, determinado de conformidad con lo dispuesto en esta disposición adicional.

Dos. A los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, la existencia del incremento de valor de los terrenos se determinará por comparación del valor de adquisición de la propiedad o, en su caso, de la constitución o adquisición del derecho real de goce limitativo del dominio, y del valor de transmisión o, en su caso, de la constitución o transmisión del

derecho real de goce limitativo del dominio. Los valores a que se refiere el párrafo anterior serán los tenidos en cuenta, o en su caso, los que deberían tenerse en cuenta, a efectos de los respectivos Impuestos que someten a gravamen la transmisión de la propiedad de los terrenos o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo de dominio sobre los terrenos.

En los supuestos de que no se pueda determinar la existencia, o en su caso inexistencia, de incremento de valor de los terrenos de acuerdo con lo establecido en este apartado dos, se utilizará como referencia el valor real que en cada caso corresponda. Sobre los valores a que se refiere este apartado no se realizará ninguna adición de gastos, mejoras u otros conceptos, ni se efectuará ninguna actualización por el transcurso del tiempo. En el supuesto de que en los valores tomados como referencia para determinar el incremento de valor de los terrenos referidos en este apartado dos no se diferencie de forma expresa el valor atribuible a la construcción y el atribuible al suelo, se tomará como referencia la proporción existente, respecto al valor catastral vigente en el momento de devengo de este Impuesto, del valor catastral del suelo y el valor catastral de la construcción.

Tres. Las fechas a tener en cuenta a efectos de determinar los valores a que se refiere el apartado dos anterior serán las correspondientes a la adquisición del terreno o, en su caso, de la constitución o adquisición del derecho real de goce limitativo del dominio, y a la fecha de su transmisión o, en su caso, de la constitución o transmisión del derecho real de goce limitativo del dominio.

Cuatro. En el supuesto de que no exista incremento de valor del terreno de acuerdo con lo dispuesto en esta disposición adicional, y a efectos de futuras transmisiones, se tomarán en consideración los valores correspondientes a los momentos de adquisición y transmisión del terreno por parte del futuro transmitente.

Cinco. En los supuestos en que no exista incremento de valor de los terrenos de acuerdo con lo señalado en esta disposición adicional, también deberá cumplirse con las obligaciones formales establecidas en el artículo 7 de esta Norma Foral.

Seis. En el supuesto de que exista incremento de valor de los terrenos de acuerdo con lo dispuesto en esta disposición adicional se procederá a determinar la base imponible, la cuota tributaria y los demás elementos configuradores de este Impuesto

de acuerdo con las disposiciones generales reguladoras de este tributo."

11- La norma establece un régimen transitorio. De este modo se establecen diversos regímenes, siendo el relativo a las denominadas liquidaciones firmes aun cuando la STC no ha establecido al amparo del artículo 40 y concordantes de la LOTC, límites a sus efectos.

11.1- Como ha señalado la STC del 27 de febrero de 2002 (ROJ: STC 54/2002 - ECLI:ES:TC:2002:54):

8. También es necesario, en segundo lugar, delimitar el alcance de la declaración de nulidad del art. único, apartado 1, de la Ley del Parlamento Vasco 11/1998, en la medida en que impone deberes de cesión de aprovechamiento urbanístico en suelo urbano "consolidado". La declaración de nulidad de una norma legal -a lo que se refiere el art. 39.1 LOTC - ha de tenerse por una forma adecuada de reparación o superación de la situación de inconstitucionalidad constatada y declarada por este Tribunal, cuyo efecto inmediato es que el precepto inconstitucional y nulo quede definitivamente expulsado del ordenamiento jurídico (STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 6) y que, por lo mismo, resulte inaplicable desde que la declaración de nulidad se publica en el Boletín Oficial del Estado (STC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 11)

Ahora bien, la declaración de nulidad no ha de presentar siempre y necesariamente el mismo alcance. En efecto, la vigencia simultánea de los diversos preceptos constitucionales nos exige que, al determinar el alcance de la declaración de nulidad de una Ley, prestemos también atención a las consecuencias que esa misma declaración de nulidad puede proyectar sobre los diversos bienes constitucionales. Así, en el caso que nos ocupa, la declaración de invalidez de un precepto legal, por vulneración del orden constitucional de competencias, no puede ser a costa de un sacrificio desproporcionado en la efectividad de otras normas constitucionales. Por ello, más allá de la consecuencia inmediata de la declaración de nulidad, esto es, la inaplicación a nuevos supuestos, el Tribunal Constitucional debe ponderar qué consecuencias adicionales puede contener la declaración de nulidad para evitar que resulten injustificadamente perjudicados otros bienes constitucionales.

9. En el asunto que nos ocupa debemos traer a colación, a la hora de precisar el alcance en el tiempo de nuestra declaración de nulidad, el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), al que responde la previsión contenida en el art. 40.1 LOTC,

según el cual las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes "no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada" en los que se haya hecho aplicación de las leyes inconstitucionales. Ahora bien, la modulación del alcance de nuestra declaración de inconstitucionalidad no se limita a preservar la cosa juzgada. Más allá de ese mínimo impuesto por el art. 40.1 LOTC debemos declarar que el principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) también reclama que -en el asunto que nos ocupa- esta declaración de inconstitucionalidad sólo sea eficaz pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme. En efecto, al igual que dijimos en las SSTC 45/1989, de 20 de febrero (FJ 11), 180/2000, de 29 de junio (FJ 7), sobre la Ley riojana 2/1993, de presupuestos, y 289/2000, de 30 de noviembre (FJ 7), sobre Ley balear reguladora del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, entre otras, el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) reclama la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas ; no sólo las decididas con fuerza de cosa juzgada, sino también las situaciones administrativas firmes. Esta conclusión se refuerza si se tiene en cuenta, además, que dotar de eficacia ex tunc a nuestra declaración de nulidad distorsionaría gravemente la actividad de gestión urbanística desarrollada al amparo de la norma que se declara inconstitucional, tanto por los Municipios vascos como por los particulares, trascendiendo, incluso, las previsibles consecuencias económicas adversas que la revisión de las cesiones obligatorias ya firmes supondrían para los Municipios, con el consiguiente riesgo de quiebra del principio de suficiencia financiera de las Haciendas locales a que se refiere el art. 142 CE .

11.2- Señala la disposición transitoria que:

2. Liquidaciones firmes correspondientes a impuestos devengados con anterioridad a la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017. En relación con las liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, correspondientes a devengos anteriores a la fecha de publicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017 en el Boletín Oficial del Estado, que hayan adquirido firmeza con anterioridad a aquella fecha, no les resultará de aplicación el artículo único del presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal y, en consecuencia, se aplicarán las siguientes reglas:

1a No procederán rectificaciones, restituciones o devoluciones basadas en la aplicación de lo previsto en el artículo único del presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal.

2a Continuarán hasta su completa terminación los procedimientos recaudatorios relacionados con las mismas y se exigirán íntegramente las deudas tributarias aplazadas o fraccionadas.

2.-Liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana dictadas con posterioridad a la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017 correspondientes a devengos anteriores a dicha fecha.

Lo dispuesto en el artículo único del presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal resultará de aplicación a las liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana dictadas con posterioridad a la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional de 1de marzo de 2017 en el Boletín Oficial del Estado, correspondientes a devengos anteriores a dicha fecha, siempre que con anterioridad a la misma no se hubiese dictado liquidación que hubiera alcanzado firmeza correspondiente a dichos devengos.

3.Liquidaciones recurridas en vía administrativa de recurso que se encuentren pendientes de resolución.

Los recursos en vía administrativa que se encuentren pendientes de resolución a la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017 en el Boletín Oficial de Estado, se remitirán al órgano administrativo encargado de liquidación para que practique, en su caso, nueva liquidación teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo único del presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal

OCTAVO.- 1.- Como se ha señalado, la STC no hace uso de la facultad de limitación de sus efectos según los artículos 161.1 a) de la CE de 1978 y de los artículos 39 y 40 de la LOTC, sin que el asunto enjuiciado, una liquidación tributaria firme, tenga carácter sancionador tributario ni los motivos de impugnación de la liquidación y de la propia liquidación puedan encajarse en la infracción de derecho constitucional susceptible de amparo, catálogo de derechos protegidos que, contra lo alegado por la actora, constituye un numerus clausus.

1. - La impugnación de la liquidación tributaria de este tributo por los motivos alegados por la actora, queda excluida de la vía de amparo constitucional.

.1. - No es una cuestión pacífica, sin embargo, la interpretación de la declaración de inconstitucionalidad y de nulidad según los artículos 39 y 40 de la LOTC.

.1. - Como ha señalado la STC 128/2017, de 13 de noviembre:

1. El presente recurso de amparo se interpone frente a la Sentencia de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 24 de abril de 2015, que desestimó el recurso de apelación interpuesto contra la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Madrid de 29 de noviembre de 2013 (procedimiento ordinario núm. 8-2012), y contra el Auto de 2 de noviembre de 2015, desestimatorio del incidente de nulidad de actuaciones promovido contra la Sentencia dictada en apelación. Asimismo, se impugnan los Autos de la misma Sala de 24 de noviembre de 2014, que denegó el recibimiento a prueba solicitado por la actora en la segunda instancia, y de 5 de febrero de 2015, que desestimó el recurso de reposición interpuesto frente al anterior. Las resoluciones que pusieron fin a la apelación confirmaron la desestimación de las pretensiones deducidas por la demandante de amparo frente a la liquidación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana practicada por la Concejalía de Hacienda del Ayuntamiento de Algete, en los términos que han quedado recogidos en los antecedentes de esta Sentencia.

La demanda articula tres quejas contras las resoluciones reseñadas: en primer lugar, aduce la vulneración de su derecho fundamental a la utilización de los medios de prueba pertinentes para la defensa (art. 24.2 CE), por no habersele permitido demostrar mediante la oportuna prueba pericial que la finca objeto de transmisión tenía una extensión diferente a la reflejada en el Catastro inmobiliario, lo que tuvo reflejo en la liquidación del impuesto sobre el valor de los terrenos de naturaleza urbana. Asimismo, denuncia la lesión del artículo 24.1 CE por resultar la Sentencia dictada en apelación irrazonable y arbitraria, al haberse denegado la prueba propuesta por compartir el criterio del Juzgador de instancia para después mantener una posición opuesta en la Sentencia, desestimando la pretensión por falta de actividad probatoria, y, además, haber valorado la prueba sobre la extensión y el valor de la finca violando las reglas de la sana crítica. Por último, razona que la Sala incurrió en incongruencia omisiva, al no haberse pronunciado sobre el carácter confiscatorio del impuesto en el caso concreto, lo que podía haber dado lugar al planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad o de una cuestión prejudicial.

El Ministerio Fiscal interesa la estimación del recurso únicamente por el primer motivo de amparo, por lo que propone que se declare vulnerado el derecho de la actora a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa del artículo 24.2 CE, con desestimación del resto de motivos en atención a los argumentos ya expuestos en los antecedentes de esta Sentencia. Por su parte, el Excmo. Ayuntamiento de Algete se opone al otorgamiento del amparo solicitado, entendiendo que las resoluciones judiciales impugnadas son conformes a derecho y que las pruebas inadmitidas no fueron propuestas correctamente.

2. Antes de abordar el fondo de la controversia suscitada en amparo, es necesario precisar dos aspectos relevantes.

En primer lugar, se ha de aclarar cuál es el objeto de este recurso de amparo. Aunque es doctrina reiterada de este Tribunal que cuando se impugna en el recurso de amparo una resolución judicial confirmatoria de otras que han sido lógica y cronológicamente presupuesto de aquélla, han de considerarse también recurridas esas precedentes resoluciones (por todas, STC 149/2016, de 19 de septiembre, FJ 1), en el presente caso las quejas de la demandante de amparo se centran única y exclusivamente en la actuación llevada a cabo en apelación por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, sin que se impute ninguna de las vulneraciones que anteriormente se han enunciado al

Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Madrid, que dictó la Sentencia de instancia. Por consiguiente, debemos dirigir nuestra atención únicamente al análisis de las resoluciones recaídas en apelación que ya han sido debidamente identificadas.

Por otra parte, resulta ineludible hacer expresa referencia a la especial trascendencia constitucional del recurso de amparo. Aunque ninguna de las partes comparecidas en este proceso ha puesto en duda la concurrencia de dicho presupuesto, en la medida en que se trata de un requisito para su admisión según los artículos 49.1 y 50.1 b) de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC), y por lo tanto de una cuestión de orden público procesal (entre otras, STC 222/2016, de 19 de diciembre, FJ 2), las exigencias de certeza y buena administración de justicia (STEDH de 20 de enero de 2015, asunto Arribas Antón c. España, § 46) obligan a explicitar el cumplimiento del mismo a fin de hacer así reconocibles los criterios empleados al efecto por este Tribunal. Como se ha declarado, entre otras muchas, en las SSTC 172/2016, de 17 de octubre, FJ 2; y 14/2017, de 30 de enero, FJ 3, corresponde únicamente a este Tribunal apreciar en cada caso si concurre tal «especial trascendencia constitucional», o lo que es lo mismo, si el contenido del recurso justifica una decisión sobre el fondo, atendiendo a su importancia para la interpretación de la Constitución, para su aplicación o para su general eficacia y para la determinación del contenido y alcance de los derechos fundamentales [art. 50.1 b) LOTIC].

En este caso, el Tribunal ha apreciado en la providencia de admisión a trámite del recurso que éste trasciende del caso concreto, porque plantea una cuestión jurídica de relevante y general repercusión social o económica [STC 155/2009, FJ 2 g)]. Concretamente, en el momento de su admisión, se valoró la trascendencia social y económica que entonces podía ofrecer este asunto, habida cuenta de la controversia que ya se había suscitado sobre el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, a la luz del planteamiento de las cuestiones de inconstitucionalidad núms. 1012-2015, 6444-2015 y 4864-2016, en las que, entre otros aspectos, se suscitaba la posible vulneración por la normativa reguladora del derecho a la prueba del artículo 24.2 CE.

3. Para determinar el orden de examen de las quejas articuladas por la actora hemos de atenernos a los criterios expuestos en nuestra doctrina, que otorgan prioridad a aquéllas de las que pudiera derivarse la retroacción de actuaciones y, dentro de éstas, a las que, al determinar la retroacción a momentos anteriores, hacen innecesario nuestro pronunciamiento sobre las restantes (SSTC 19/2000, de 31 de enero, FJ 2; 70/2002, de 3 de abril, FJ 2; 100/2004, de 2 de junio, FJ 4, 116/2006, de 24 de abril, FJ 2; y 25/2008, de 11 de febrero, FJ 2, entre otras). Pues bien, de acuerdo con dichos criterios, se puede observar que la eventual estimación de las quejas referidas a la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (por la irrazonabilidad o arbitrariedad de la resolución y por su incongruencia) daría lugar a la anulación del Auto que desestimó el incidente de nulidad de actuaciones y de la Sentencia recaída en apelación, con retroacción al momento inmediatamente anterior al dictado de esta última para que la Sala pronunciara una nueva resolución que fuera respetuosa con el citado derecho fundamental de la recurrente. En cambio, si se produjera la estimación de la queja relativa al derecho a la utilización de los medios de prueba pertinentes para la defensa, no sólo se produciría la anulación de las resoluciones judiciales combatidas sino, también, la retroacción de las actuaciones al momento de la decisión sobre la admisión de la prueba propuesta por la actora, para que se resolviera motivadamente acerca de la misma y, en su caso, se procediera a su práctica, de forma que, posteriormente, la Sala dictara una nueva Sentencia en la que diera contestación a las pretensiones de la recurrente, teniendo en cuenta el conjunto de la prueba practicada. Siendo ello así, comenzaremos por el análisis de esta última queja, que es la que, de apreciarse, conduciría a la retroacción anterior en el tiempo; continuando, en el caso de que rechazáramos la concurrencia de dicha vulneración, con el análisis de las otras.

4. En el estudio de la posible vulneración del derecho a la utilización de los medios de prueba pertinentes para la defensa hemos de incluir no sólo la denegación de la prueba propuesta por el Tribunal ad quem, sino también el extremo referido a la posterior desestimación de la pretensión por falta de actividad probatoria, que la actora residencia en la lesión del derecho a la tutela judicial efectiva, pero que tiene su más adecuado encaje en el derecho a la utilización de los medios de prueba pertinentes para la defensa consagrado en el artículo 24.2 CE (por todas, SSTC 308/2005, de 12 de diciembre, FJ 4, y 42/2007, de 26 de febrero, FJ 5).

Sobre este derecho fundamental existe ya un amplio cuerpo doctrinal (entre otras muchas, SSTC 1/1996, de 15 de enero, FJ 2; 26/2000, de 31 de enero, FJ 2; 246/2000, de 16 de octubre, FJ 3; 133/2003, de 30 de junio, FJ 3; 88/2004, de 10 de mayo, FJ 3; 4/2005, de 17 de enero, FJ 3; 359/2006, de 18 de diciembre, FJ 2; 77/2007, de 16 de abril, FFJJ 2 y 3; y 86/2008, de 21 de julio, FJ 3), en el que se ha afirmado que presenta una estrecha relación con el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), así como con el derecho de defensa (art. 24.2 CE), del que es realmente inseparable. Precisamente esta inescindible conexión nos ha permitido afirmar que el contenido esencial del derecho fundamental a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa se integra por el poder jurídico que se reconoce a quien interviene como litigante en un proceso de provocar la actividad procesal necesaria para lograr la convicción del órgano judicial sobre la existencia o inexistencia de los hechos relevantes para la decisión del conflicto objeto del proceso.

De acuerdo con esa doctrina, las notas caracterizadoras de este derecho fundamental y de su protección constitucional son, esencialmente, en cuanto aquí interesa, las siguientes:

a) El derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa es un derecho de configuración legal, por lo que su ejercicio habrá de ajustarse a las normas reguladoras de cada orden jurisdiccional. Por ello, para que se produzca su lesión se requiere que la prueba no admitida, o no practicada, se haya solicitado en la forma y momento legalmente establecidos. En concreto, no se puede considerar lesionado dicho derecho cuando una prueba haya sido inadmitida en aplicación de normas legales cuya legitimidad constitucional no pueda ponerse en duda.

b) Este derecho no es absoluto, de manera que no faculta para exigir la admisión de todas las pruebas que puedan proponer las partes en el proceso, sino que atribuye únicamente el derecho a la recepción y práctica de aquellas que sean pertinentes, correspondiendo a los órganos judiciales efectuar siempre la valoración de la pertinencia y legalidad de las pruebas solicitadas.

c) La denegación de las pruebas propuestas ha de ser motivada por los órganos judiciales, pudiendo vulnerarse el derecho fundamental cuando se inadmitan pruebas relevantes para la resolución final del litigio sin motivación o con motivación insuficiente, o bien cuando dicha inadmisión sea el resultado de una interpretación de la legalidad manifiestamente arbitraria o irrazonable.

d) La garantía constitucional del artículo 24.2 CE no cubre cualquier irregularidad u omisión procesal, sino únicamente aquellos casos en los cuales la prueba fuera decisiva en términos de defensa. En concreto, para que este derecho pueda entenderse vulnerado, la denegación de la prueba debe ser imputable al órgano judicial y, además, la prueba denegada debe ser decisiva en términos de defensa, siendo carga del recurrente la de justificar la indefensión sufrida. Esta exigencia implica, por una parte, que el recurrente debe demostrar la relación entre los hechos que se quisieron y no se pudieron probar y las pruebas inadmitidas o no practicadas; y, por otra parte, que debe argumentar el modo en que la admisión y la práctica de la prueba objeto de la

controversia habrían podido tener una incidencia favorable a la estimación de sus pretensiones. Sólo en tal caso –comprobado que el fallo del proceso a quo pudo, tal vez, haber sido otro si la prueba se hubiera practicado–, podrá apreciarse también el menoscabo efectivo del derecho de quien por este motivo solicita el amparo constitucional.

e) Finalmente, hemos venido señalando también que el artículo 24 CE impide a los órganos judiciales denegar una prueba oportunamente propuesta y fundar posteriormente su decisión en la falta de acreditación de los hechos cuya demostración se intentaba obtener mediante la actividad probatoria que no se pudo practicar. En tales supuestos lo relevante no es que las pretensiones de la parte se hayan desestimado, sino que la desestimación sea la consecuencia de la previa conculcación por el propio órgano judicial de un derecho fundamental del perjudicado, encubriéndose tras una aparente resolución judicial fundada en Derecho una efectiva denegación de justicia.

5. Como ya se expuso anteriormente, la queja de la actora se centra en que la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid le denegó la prueba pericial cuya solicitud reprodujo en apelación –al haberle sido denegada también en primera instancia–, dirigida a demostrar que la superficie real de la finca transmitida no era la tenida en cuenta por el Ayuntamiento de Algete al liquidar el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana que se controvertía en el pleito, y, posteriormente, desestimó sus pretensiones en Sentencia con el argumento de que no había quedado probada la cuestión a través de la oportuna prueba pericial.

El examen de las actuaciones pone de relieve que, en efecto, la actora impugnó en vía contencioso-administrativa el decreto de la alcaldía del Ayuntamiento de Algete que, estimando parcialmente el recurso de alzada promovido contra una liquidación por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, practicó una nueva liquidación por importe de 1.174.013,27 €. Junto a su demanda aportó, entre otros documentos, un informe pericial topográfico sobre la superficie de la finca transmitida, emitido por ingeniero topógrafo, y solicitó el recibimiento a prueba. Al abrirse el período probatorio, la recurrente presentó escrito proponiendo prueba documental consistente, por una parte, en dar por reproducido el expediente administrativo, y, por otra, en dar por reproducidos los documentos aportados con el escrito de interposición y con la demanda. Asimismo, propuso prueba pericial, a fin de que el ingeniero topógrafo que había emitido el informe aportado con la demanda se ratificara en el mismo «y aclare, en lo que se refiere a las materias objeto de su ciencia, las cuestiones controvertidas relativas a su informe y al informe emitido por los servicios técnicos del Ayuntamiento de Algete con fecha 15 de marzo de 2012 y obrante en el expediente administrativo». El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Madrid admitió la prueba documental, pero no así la pericial, «toda vez que no corresponde al ayuntamiento fijar el valor de la finca, sino al Catastro». Contra esta denegación formuló la actora recurso de reposición, que fue desestimado por Auto del Juzgado en el que, con apoyo en la Ley del catastro inmobiliario, se razonaba que también la determinación de la superficie de la parcela a efectos fiscales es competencia de dicho Catastro. La posterior Sentencia desestima la pretensión de la actora sobre la base de esa carencia de competencia del ayuntamiento para alterar valor y superficie de la finca a efectos fiscales y por entender correcta la fórmula empleada para la liquidación del impuesto.

Al interponer el recurso de apelación la demandante reiteró la petición de práctica de la prueba pericial denegada, en los mismos términos en los que fue propuesta en primera instancia, con invocación en este caso de lo dispuesto en el artículo 85.3 de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). La Sala no admitió la prueba «por compartir el criterio de denegación del Juzgado contra el que la recurrente no formula alegaciones». Interpuesto el correspondiente recurso de reposición, fue desestimado por «los propios términos del Auto recurrido». La Sentencia de 24 de abril de 2015 resolvió, en lo que aquí interesa, por una parte, que cabe la posibilidad de demostrar que en el caso concreto no ha existido incremento de valor

alguno, pero que no se había practicado prueba pericial que acreditara la inexistencia de tal incremento, y, por otra, en cuanto a la alegación de que la finca tenía menor superficie por haber sido parcialmente invadida por el río Guadalix y por haberse incluido determinados terrenos que fueron cedidos al ayuntamiento para zona verde, que ninguno de esos extremos constaban en el catastro y en el registro de la propiedad, debiendo haberse propuesto prueba pericial contradictoria en cuanto al primer extremo, por no resultar suficiente la de parte, y que no se había instado el deslinde de los terrenos cedidos, por lo que la Sala no podía tener certeza ni de su extensión ni de su ubicación exacta. También fue desestimado el ulterior incidente de nulidad de actuaciones, en el que se denunció la vulneración del artículo 24 CE por haberse denegado la prueba pericial, desestimándose después el recurso por no haberse practicado dicha prueba, por no valorarse las pruebas conforme a las reglas de la sana crítica y por haber incurrido la Sentencia de apelación en incongruencia omisiva.

6. Con los anteriores datos, podría pensarse a primera vista que, efectivamente, se habría podido producir la vulneración del artículo 24.2 CE por parte del Tribunal de apelación, en la medida en que, de acuerdo con la doctrina ya citada, el reseñado precepto constitucional impide a los órganos judiciales denegar una prueba oportunamente propuesta y fundar posteriormente su decisión en la falta de acreditación de los hechos cuya demostración se intentaba obtener mediante la actividad probatoria que no se pudo practicar. Sin embargo, un examen de conjunto y en profundidad de la cuestión permite descartar esa inicial apreciación y llegar a la conclusión de que no se ha producido la vulneración del derecho fundamental de la actora a la utilización de los medios de prueba pertinentes para la defensa que se denuncia en el recurso de amparo, por las razones que se exponen a continuación.

a) En puridad, y en sentido estricto, a la luz de la normativa reguladora de tal tipo de prueba podemos afirmar que a la recurrente no le fue denegada la prueba pericial. El artículo 60.4 LJCA remite en cuanto al desarrollo de la prueba a las normas generales del proceso civil, que, en lo que aquí importa, regulan el dictamen de peritos en los arts. 335 y siguientes LEC. Pues bien, de acuerdo con el artículo 336.1 de la Ley de enjuiciamiento civil (LEC) a la sazón vigente, los dictámenes elaborados por los peritos designados por los litigantes –como era el caso– habrán de aportarse con la demanda o con la contestación (en concordancia con lo dispuesto en el artículo 265.1.4 LEC), sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 337 LEC, que se refiere al caso de que no le fuera posible a la parte aportar el dictamen, en cuyo caso deberá anunciar en la demanda o contestación su posterior aportación. La demandante de amparo aportó junto con su demanda el informe pericial del ingeniero topógrafo, que ya figuraba, además, incorporado al expediente administrativo, y, posteriormente, propuso, aparte de la pericial discutida, la prueba documental consistente en que se tuvieran por reproducidos tanto el expediente administrativo como los documentos que se adjuntaron a la demanda, siendo tal prueba documental íntegramente admitida por el Juzgado, como advirtió la Sala en la Sentencia de apelación, poniendo además de relieve en el Auto desestimatorio del incidente de nulidad de actuaciones que no era necesaria la ratificación del dictamen, al no haber sido impugnada su autenticidad. Es decir, que, de conformidad con lo previsto en el artículo 336 LEC, la recurrente aportó y se le admitió oportunamente como prueba el dictamen pericial topográfico con el que pretendía demostrar que la superficie de la finca no era la tenida en cuenta por el Ayuntamiento de Algete al efectuar la liquidación del impuesto, sino otra inferior. Realmente, lo que se denegó a la actora no fue la prueba pericial propiamente dicha, sino la intervención del perito prevista en el artículo 347 LEC, al objeto de que aclarara determinadas cuestiones precisadas en el escrito de proposición de prueba, que es el sentido que habría de otorgarse a su petición, aunque no fuera formulada en tales términos. Por consiguiente, lo que habrá que determinar, en sentido estricto, es si produjo o no una efectiva indefensión a la actora la denegación de la intervención del perito, a pesar de constar el dictamen pericial en las actuaciones y ser admitido y valorado por el órgano judicial como prueba de la parte actora.

b) En segundo lugar, el examen de las actuaciones pone de manifiesto que la demandante de amparo no fue especialmente diligente a la hora de solicitar el recibimiento a prueba en la apelación. En el escrito de formalización del recurso se limitó, por medio de otrosí, a solicitar la práctica de la prueba pericial denegada, con reproducción de los mismos términos del escrito de proposición de prueba de la primera instancia e invocación del artículo 85.3 LJCA, sin más razonamiento acerca de la necesidad de la práctica de tal prueba o de los motivos por los que se consideraba que había sido indebidamente denegada en primera instancia a pesar de haber sido correctamente propuesta. Frente a esta petición, la Sala respondió denegando el recibimiento a prueba solicitado por compartir el criterio del Juzgado, «contra el que la recurrente no formula alegaciones». En este punto es preciso tomar en consideración que este Tribunal ha subrayado (en doctrina referida al proceso civil, pero trasladable mutatis mutandis al procedimiento contencioso-administrativo) el carácter excepcional y limitado de las pruebas que pretendan practicarse durante la sustanciación de los recursos de apelación, pues el momento estrictamente probatorio pertenece a la primera fase del proceso (por todas, STC 170/1998, de 21 de julio, FJ 2), de manera que esa excepcionalidad exige que la parte interesada en que se practique en apelación determinada prueba denegada en primera instancia aporte los motivos que justifican su práctica, ofreciendo al Tribunal ad quem los imprescindibles elementos de juicio para que pueda decidir, en ejercicio de la competencia que en tal sentido le corresponde, si resulta procedente acordar el recibimiento a prueba en la segunda instancia, por la relevancia que presente la prueba que no fue admitida en primera instancia. En nuestro caso, esta carga alegatoria no fue levantada por la parte apelante. Bien es cierto que en su recurso de reposición la demandante de amparo adujo haber alegado sobre este particular en los fundamentos primero y segundo de su recurso de apelación, pero no lo es menos que tales alegaciones se refirieron a la cuestión relativa al valor real de venta de la finca (fundamento primero), y se limitaron, en el caso del fundamento segundo, a señalar que se había solicitado la prueba pericial, a indicar cuál era su objeto y a referir que el Juzgado la había denegado, recogiendo la fundamentación del órgano judicial que respaldó esa decisión en un primer momento y en el posterior Auto resolutorio del recurso de reposición interpuesto. Sin embargo, no sólo no se criticó la decisión del juzgador, sino que incluso se añadió un argumento que permitiría dudar acerca de la necesidad de la prueba, puesto que la actora afirmó que entendía que «el hecho de la superficie real de la finca está sobradamente acreditada en el expediente administrativo, el informe topográfico no deja lugar a dudas y se realizó con fecha muy anterior a la venta de la finca». Podría argüirse que la respuesta de la Sala compartiendo el criterio del Juzgado, que no había admitido la prueba por considerar que el ayuntamiento no era el competente para establecer la superficie real de la finca, no fue congruente con la fundamentación de la ulterior Sentencia, que sí admitió la posibilidad de prueba contra las determinaciones del catastro, pero frente a ello cabe oponer que esa respuesta se produce en el momento inicial de admisión a trámite del recurso, en el que no se prejuzga sobre la decisión que pueda recaer en su día en el mismo, y, sobre todo, que obedece, precisamente, a la ausencia de toda crítica por parte de la recurrente a la decisión de inadmisión de la prueba por el Juzgado, lo que conllevó que se respaldara el criterio de éste, al no haberse ofrecido por la parte interesada en la práctica de la prueba motivos para alterarlo.

Se pone así de manifiesto que la falta de práctica de la prueba en segunda instancia es imputable, ante todo, a la propia actuación de la actora, debiendo traerse aquí a colación la doctrina de este Tribunal conforme a la cual, «para que la indefensión alcance dimensión constitucional, es necesario que sea imputable y que tenga su origen inmediato y directo en actos u omisiones de los órganos judiciales; esto es, que sea causada por la incorrecta actuación del órgano jurisdiccional, estando excluida del ámbito protector del artículo 24 CE la indefensión debida a la pasividad, desinterés, negligencia, error técnico o impericia de la parte o de los profesionales que la representen o defiendan» (por todas, STC 179/2014, de 3 de noviembre).

c) El otro aspecto que se ha de analizar es si la prueba denegada resultaba decisiva en términos de defensa, esto es, si queda evidenciado que, de haberse realizado la prueba inadmitida, la resolución final del proceso hubiera podido ser distinta, de manera que esa falta de práctica se hubiese traducido en una indefensión real de la recurrente, siendo carga de ésta, como ya se expuso anteriormente, justificar que se ha producido efectivamente esa indefensión. Pues bien,

en la demanda de amparo, además de exponerse todo el iter procesal y de criticar desde la perspectiva de la regulación de la Ley de enjuiciamiento civil el argumento de la Sentencia de apelación de que se debería haber practicado una pericial contradictoria, se afirma que el dictamen pericial tenía por objeto acreditar que, conforme a las mediciones topográficas efectuadas, la superficie de la finca vendida era de 73.912,02 m², en lugar de la superficie que figuraba en el Registro de la Propiedad o en el Catastro, lo que debería tener como consecuencia una reducción proporcional en el cálculo del impuesto. Asimismo, se señala que no puede pensarse en una prueba más adecuada, pertinente y útil para la determinación de la superficie del terreno, pues de haberse admitido «y considerarse acreditada la menor superficie» el ayuntamiento habría practicado una reducción proporcional en la liquidación del impuesto, y, admitido por el Tribunal que el hecho de que la superficie del terreno vendido fuese menor que la superficie catastral era relevante a efectos del cálculo del impuesto, «es claro que la prueba de este hecho hubiese supuesto la admisión del recurso y la declaración de nulidad de la resolución recurrida». En cambio –afirma la actora–, se ha desestimado después el recurso con el argumento de que no ha practicado la prueba que reiteradamente se le ha denegado con una fundamentación irrazonable.

La lectura detenida de tales alegaciones fácilmente permite constatar la fragilidad de los argumentos de la actora, que hace depender la virtualidad de la prueba cuya práctica se denegó de que se considerase probado por la Administración o por el órgano jurisdiccional la menor superficie del terreno, es decir, del modo en que se valorase la prueba o, por mejor decir, de que la prueba se valorase en el sentido interesado por la recurrente. Sin embargo, la demanda soslaya algunos aspectos importantes que hacen perder consistencia a esta queja: i) En primer lugar, como ya se ha explicado en este mismo fundamento, la prueba pericial de la demandante (consistente en el dictamen pericial topográfico aportado con la demanda) sí fue admitida a trámite y también fue valorada en la Sentencia de apelación por la Sala, que la consideró insuficiente para acreditar unos datos que no constaban ni en el Registro de la Propiedad ni en el Catastro. Por otra parte, lo único que no se admitió fue la solicitud de intervención del perito, sin que la recurrente en amparo haya justificado en su demanda que esta intervención podría haber determinado que la suerte del litigio fuera otra. La finalidad que se asignó a la denominada «pericial» no permite alcanzar indubitadamente esa conclusión. En efecto, la prueba pericial propuesta tenía por objeto, ante todo, que el perito ratificara el informe, lo cual, como señaló la Sala, no era necesario, porque no había sido impugnado el dictamen pericial que, dicho sea de paso, ya figuraba en el expediente administrativo. ii) Asimismo, se pretendía que el perito aclarara las cuestiones controvertidas relativas a su informe y al informe emitido por los servicios técnicos del Ayuntamiento de Algete el 15 de marzo de 2012, obrante en el expediente administrativo. En cuanto al primer extremo, si, como se subraya en el recurso de amparo, el ayuntamiento no contestó a la demanda (pues se acogió a la posibilidad del artículo 54.4 LICA), no había ninguna cuestión de su informe que hubiera sido controvertida y que fuera preciso aclarar. Por lo que se refiere al informe de los técnicos municipales, se tropieza con el hecho de que el mismo no fue objeto del dictamen emitido en mayo de 2005 por el perito topógrafo, por lo que difícilmente podría aclarar nada en relación con el mismo. Si la recurrente quería contradecir el informe técnico que obraba en el expediente administrativo tendría que haber aportado un nuevo dictamen pericial emitido con ese fin de conformidad con el artículo 336 LEC o, en su caso, con el artículo 337 de la misma ley. iii) Por último, y esto es lo esencial, el recurso de apelación no se desestima porque no se hubiese practicado precisamente esa prueba pericial denegada, sino porque el dictamen pericial de parte no se consideró por la Sala suficiente para desvirtuar los datos que figuraban en el Registro de la Propiedad y en el Catastro sobre la superficie de la finca, al constar también en el expediente un informe del ayuntamiento que permitía cuestionar la invasión de parte de la parcela por el río Guadalix. Ante el contenido del Registro y del Catastro sobre la superficie de la finca (que no se ajustaba a lo pretendido por la actora), y la contradicción entre el informe pericial de la parte y el de los servicios técnicos del ayuntamiento, estimó el órgano judicial de forma razonada y razonable que habría sido preciso que la actora hubiese propuesto una prueba pericial contradictoria en el procedimiento para acreditar los extremos que se pretendían probar. La demandante de amparo ha intentado justificar que ello no era posible, de acuerdo con la regulación que de la prueba pericial se efectúa en la Ley de enjuiciamiento civil, mas tal excusa no puede ser aceptada, porque el artículo 339.2 LEC permite solicitar la designación judicial de peritos si las partes «entienden conveniente o necesario para

sus intereses la emisión de informe pericial». Se trataría, en definitiva, de un perito designado por el Tribunal, revestido por ello de una imparcialidad objetiva cuya falta, como ha dicho este Tribunal, «está ínsita en todo perito propuesto por determinada parte» (STC 60/2007, de 26 de marzo, FJ 5). Cabe, por tanto, afirmar, que no ha quedado justificado convincentemente que la Sentencia impugnada podía haber sido favorable a la actora en caso de haberse practicado la prueba cuya ausencia combate, ni que la falta de esa prueba haya sido el motivo por el que el órgano judicial haya desestimado el recurso de apelación, de modo que no puede sostenerse que su denegación le haya causado indefensión.

Como corolario de lo hasta aquí expuesto, no podemos sino concluir, como ya se ha adelantado antes, que la denegación de la prueba propuesta en apelación no supuso la vulneración del derecho de la demandante de amparo a la utilización de los medios de prueba pertinentes para la defensa consagrado en el artículo 24.2 CE.

7. La segunda queja de la demanda denuncia la lesión del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), por considerar que la Sentencia de apelación resulta irrazonable y arbitraria al no haber valorado la prueba referida al valor y a la extensión de la finca transmitida de acuerdo con las reglas de la sana crítica. Prima facie, la queja de la actora encierra su disconformidad con la valoración de la prueba realizada por la Sentencia de apelación, por no haber considerado acreditado que el valor de la finca transmitida era menor que el valor catastral tomado en consideración por el ayuntamiento, y que la superficie de aquélla era inferior a la que figuraba en el Registro de la Propiedad y en el Catastro, de acuerdo con las circunstancias consignadas en su recurso (invasión parcial de la finca por el río Guadalix, al haber variado su cauce, y cesión de determinada superficie al ayuntamiento para zonas verdes).

Ante esta pretensión, lo primero que ha de precisarse es que, como nos recuerda la STC 16/2016, de 1 de febrero, FJ 5, en lo atinente a la valoración del caudal probatorio, es doctrina constitucional que a este Tribunal no le corresponde revisar la valoración de las pruebas a través de las cuales el órgano judicial alcanza su íntima convicción, dado que el artículo 117.3 CE atribuye dicha tarea a los jueces y tribunales ordinarios, sino únicamente controlar la razonabilidad del discurso que une la actividad probatoria y el relato fáctico que de ella resulte, porque el recurso de amparo no es un recurso de apelación, ni este Tribunal una tercera instancia revisora de las actuaciones propias de la competencia específica de los órganos judiciales, lo que impide valorar nuevamente la prueba practicada o enjuiciar la valoración realizada por los jueces o tribunales que integran el Poder Judicial, salvo en caso de arbitrariedad o irrazonabilidad manifiesta.

a) Comenzando por el extremo referido al valor de la finca transmitida, la demanda ha alegado que la prueba documental, admitida, no fue correctamente valorada. En concreto, sostuvo que el valor de la misma era el que figuraba en la escritura de compraventa, documento que consideró que no había sido en ningún momento cuestionado por el ayuntamiento, y que, además, también aparecía acreditado por la sentencia del Juzgado de Primera Instancia de Torrejón de Ardoz de 19 de octubre de 2007 (autos núm. 319-2006), referida a una venta anterior de una parte de la misma finca por 1.800.000 euros. Razonó por lo anterior que el valor de la finca transmitida ya había sido probado, al constar en los dos documentos designados (escritura y Sentencia). En apoyo de su pretensión aportó como documental la citada escritura de compraventa y designó los archivos del Juzgado de Primera Instancia e Instrucción núm. 3 de Torrejón de Ardoz.

La Sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia, a diferencia de la Sentencia de primera instancia, razonó que sí cabía la prueba en contrario del valor, permitiendo así al sujeto pasivo demostrar si hubo o no, y en qué cuantía, un incremento del valor del bien inmueble en el momento de la transmisión. La Sala estimó que «cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado en la ley para configurar el tributo (art. 104.1 LHL), y éste no podrá

exigirse, por más que la aplicación de las reglas del art. 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos». Ahora bien, en esta concreta controversia, se rechazó la aducida falta de realización del hecho imponible del impuesto por no haber incremento de valor del terreno de naturaleza urbana transmitido, pues correspondía al sujeto pasivo acreditar que el aumento de valor no se ha producido, lo que en este caso no se habría constatado «al no haberse practicado prueba pericial suficiente que acredite la inexistencia del incremento». En definitiva, la razón de la desestimación radica en que, a juicio de la Sala, la prueba documental aportada no era idónea para probar que el incremento de valor no se había producido. La Sentencia razona que, en este caso, «no se ha practicado prueba pericial que acredite la inexistencia de incremento del valor de los terrenos, no siendo suficiente respecto a un tercero, como es el ayuntamiento, el valor declarado por la parte en una escritura pública, o el precio que figure en un procedimiento civil en el que no fue parte el Ayuntamiento de Algete».

En conclusión, la Sentencia de apelación apreció, de forma razonada, que los documentos aportados no probaban la ausencia de plusvalía, y añadió que no se había propuesto prueba pericial relativa al valor, algo que efectivamente se demuestra con la lectura de las actuaciones. Queda exteriorizado, por tanto, el razonamiento que conduce a la Sentencia a la desestimación de la pretensión relativa al valor, que no puede tacharse de irrazonable o arbitrario, sin que pueda por tanto apreciarse la vulneración denunciada.

b) En relación con la prueba relativa a la extensión superficial de la finca transmitida, la demandante había alegado que, frente a lo que reflejaba la liquidación del impuesto municipal, no se había transmitido la superficie total que figuraba en el Catastro inmobiliario, pues de la que aparecía en éste y en el Registro de la Propiedad había que restar una parte de parcela invadida por el cauce del río Guadalix, lo que convertía el terreno en demanial, siendo así que el cauce vendría a ser lindero registral de la finca. Por otra parte, adujo que 15.198,62 m² fueron cedidos al Ayuntamiento de Algete para zona verde. Para demostrar estos extremos, la recurrente había aportado un informe pericial topográfico relativo a las mediciones de la finca, y propuso la práctica de la prueba pericial a la que se ha hecho referencia anteriormente.

En este caso la conclusión en relación con la actuación del Tribunal Superior de Justicia ha de ser la misma. En cuanto a la parte que habría sido invadida por el río, la Sentencia hace referencia a que la certificación catastral incluía los metros presuntamente invadidos por el río, que también figuraban inscritos en el Registro de la Propiedad, y, con respecto a la prueba pericial aportada, señala que no se considera suficiente para acreditar la invasión del río, pues también obra en las actuaciones un informe del ayuntamiento de Algete que cuestiona que se haya producido la invasión de parte de la parcela por el río, sin que dicha circunstancia conste ni en el Registro de la Propiedad ni en el Catastro, ante lo cual se debió proponer la práctica de una prueba pericial contradictoria, aspecto al que ya nos hemos referido anteriormente. Por lo que se refiere a la superficie que habría sido cedida al ayuntamiento para zona verde, tras mencionar el convenio urbanístico de 15 de noviembre de 2001, argumenta la Sentencia que tanto en la certificación del Catastro como en el Registro de la Propiedad consta que el titular de dicha porción de terreno es la entidad recurrente, sin que se hubiese instado acción de deslinde con el ayuntamiento, por lo que el órgano judicial considera que no cuenta con elementos probatorios suficientes para determinar qué extensión de terreno correspondía al ayuntamiento ni cuál era su ubicación exacta. Finalmente, en cuanto a la descripción de la finca que se vendía como cuerpo cierto y la superficie que se hacían constar en la escritura de venta, opone la Sala que también se indicaba la referencia catastral de la finca que se vendía y que en el Registro de la Propiedad figuraba con otra descripción, por lo que las manifestaciones de la escritura pública sólo tienen efectos entre los otorgantes, pero no frente a terceros. En suma, también en cuanto a este segundo extremo la Sala exterioriza la motivación acerca de la valoración de la prueba que le lleva a rechazar la pretensión de la actora en cuanto a la superficie de la finca vendida, sin que tampoco en este caso pueda considerarse su fundamentación irrazonable o arbitraria, por más que a la actora le pueda parecer discutible la inferencia realizada por el Tribunal y pretenda sustituirla por otra más

acorde a sus intereses. Por tanto, no se aprecia la vulneración del derecho fundamental invocado por la demandante de amparo.

8. La última queja aduce que la Sentencia de apelación habría incurrido en incongruencia omisiva porque no habría respondido a la alegación referida al carácter confiscatorio del impuesto, que se pondría de manifiesto por el hecho de que, ante un precio de venta de 3.000.000 €, la cuota resultante a pagar por el impuesto era superior a 1.000.000 €, lo que revelaba un carácter confiscatorio contrario al artículo 31 CE. Alega la actora que, de haberse atendido tal alegación, podría haberse planteado cuestión de inconstitucionalidad o, incluso, una cuestión prejudicial.

Para dar respuesta a esta queja se hace preciso recordar aquí la doctrina establecida por este Tribunal en torno a la prohibición de incongruencia omisiva o ex silentio, recopilada, entre otras muchas, en las SSTC 52/2005, de 14 de marzo; 4/2006, de 16 de enero; 85/2006, de 27 de marzo; 138/2007, de 4 de junio; 144/2007, de 18 de junio; y 165/2008, de 15 de diciembre. Como se dijo en la STC 44/2008, de 10 de marzo, FJ 2, «[l]a congruencia viene referida desde un punto de vista procesal al deber de decidir por parte de los órganos judiciales resolviendo los litigios que a su consideración se sometan, a su potestas en definitiva, exigiendo que el órgano judicial ofrezca respuesta a las distintas pretensiones formuladas por las partes a lo largo del proceso, a todas ellas, pero sólo a ellas, evitando que se produzca un desajuste entre el fallo judicial y los términos en que las partes formularon sus pretensiones, concediendo más o menos o cosa distinta de lo pedido (SSTC 124/2000, de 16 de mayo, FJ 3; 114/2003, de 16 de junio, FJ 3; o 174/2004, de 18 de octubre, FJ 3; entre muchas otras). Recordaba en ese sentido la STC 130/2004, de 19 de julio, que desde pronunciamientos aún iniciales, como la STC 20/1982, de 5 de mayo (FFJJ 1 a 3), hemos definido en una constante y consolidada jurisprudencia el vicio de incongruencia como aquel desajuste entre el fallo judicial y los términos en los que las partes han formulado su pretensión o pretensiones que constituyen el objeto del proceso en los escritos esenciales del mismo».

En concreto, la incongruencia omisiva o ex silentio se produce cuando el órgano judicial deja sin contestar alguna de las pretensiones sometidas a su consideración por las partes, siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio judicial como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución, y sin que sea necesaria, para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva, una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de las alegaciones que se aducen por las partes como fundamento de su pretensión, pudiendo bastar, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita respecto de alegaciones concretas no sustanciales (STC 40/2006, de 13 de febrero, por todas). A tales efectos, se plantea la necesidad «de distinguir entre las que son meras alegaciones o argumentaciones aportadas por las partes en defensa de sus pretensiones y estas últimas en sí mismas consideradas, pues si con respecto a las primeras puede no ser necesaria una respuesta explícita y pormenorizada de todas ellas y, además, la eventual lesión del derecho fundamental deberá enfocarse desde el prisma del derecho a la motivación de toda resolución judicial, respecto de las segundas la exigencia de respuesta congruente se muestra con todo rigor siempre y cuando la pretensión omitida haya sido llevada al juicio en el momento procesal oportuno» (STC 44/2008, de 10 de marzo, FJ 2).

En todo caso, este Tribunal ha puesto de relieve la complejidad que supone distinguir «cuándo la invocación por el demandante o el demandado de unos hechos o de una norma integra la pretensión y cuándo se trata, por el contrario, de una alegación meramente accesorio. A los estrictos efectos de delimitar el contenido del derecho fundamental invocado, baste ahora con señalar que, en el extremo atinente a las alegaciones de las partes, existirá incongruencia omisiva siempre que se produzca una falta de respuesta a la invocación de unos hechos jurídicamente determinantes del sentido del fallo, pudiendo decirse que es la incidencia en el fallo

la que cualifica a la alegación haciendo que la falta de respuesta judicial a la misma ostente relevancia constitucional» (STC 25/2012, de 27 de febrero, FJ 4).

Pues bien, en el presente supuesto, no se aprecia la existencia de la incongruencia omisiva denunciada por la recurrente. Esta denunció en su recurso de apelación que el valor real de venta de la finca fue de 3.000.000 €, la mitad del valor catastral asignado a la misma, y que tuvo que pagar en concepto del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana más de un tercio de lo obtenido en la venta, resultado que, a su juicio, era desproporcionado respecto del valor real de la transacción, produciendo un efecto confiscatorio proscrito por la ley. Quiere ello decir que este último efecto lo refiere la recurrente al caso concreto y no a la regulación general de la Ley de haciendas locales, respecto de la cual ni se planteó entonces, ni se justifica ahora en el amparo, una posible causa de inconstitucionalidad que hubiese respaldado el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad, como tampoco se ofrece argumento alguno para defender la necesidad de que el Tribunal de apelación hubiese promovido una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Como señala acertadamente el Ministerio Fiscal, la cuestión a la que se refiere la demandante de amparo quedó respondida en la Sentencia de apelación, según ya se indicó en el Auto resolutorio del incidente de nulidad de actuaciones. En efecto, partiendo de la regulación contenida en la Ley de haciendas locales, a la que se hace referencia en los fundamentos tercero y cuarto de la Sentencia, la Sala reproduce la doctrina establecida en su previa Sentencia de 14 de abril de 2015 (que, a su vez, se remite a otra de 16 de diciembre de 2014), relativa a la interpretación de los artículos 104 y 107 LHL, en la que, en síntesis, viene a reconocer que el sistema liquidatorio legal no excluye que el sujeto pasivo pueda probar que, en el caso concreto, la aplicación de aquél lleva a resultados apartados de la realidad, afirmando que, en la determinación de la base imponible, prevalecerán los valores reales, y que las reglas del artículo 107 LHL sólo entrarán en juego cuando el valor real sea superior. Pero todo ello queda condicionado, según entiende la Sala, a que el sujeto pasivo acredite tales extremos, carga que, a su juicio, no ha sido levantada por la recurrente en el presente caso, pues no había practicado prueba pericial al efecto, sin que se considerara suficiente frente al ayuntamiento el valor declarado en la escritura pública o el que figurara en un procedimiento civil en el que no fue parte la Administración. Esta argumentación implica claramente, por una parte, que para la Sala el sistema en sí no es confiscatorio, porque admite prueba para acomodar la liquidación al valor real del terreno frente a la aplicación automática de las reglas del artículo 107 LHL, y, por otra, que el resultado producido en este caso obedece, precisamente, a la falta de práctica de prueba por la actora que acreditara que debería tomarse en consideración otro valor y no el derivado del indicado precepto, de manera que sólo a ella le sería imputable la consecuencia de la liquidación finalmente ratificada en vía judicial. Podemos entender, por consiguiente, que esa concreta alegación ha recibido una respuesta implícita en la Sentencia de apelación y que, como ya se adelantó anteriormente, no se ha producido la incongruencia omisiva denunciada por la demandante de amparo.

4- La norma foral alavesa indicada es aplicable a la liquidación combatida (*vide* STC 45/1989 sobre la tributación conjunta del matrimonio y la STC 146/1004 que enjuició la constitucionalidad de la Ley 20/1989 aprobada para adaptarse a la sentencia por la que se establecían las reglas para la liquidación del IRPF relativo a los ejercicios fiscales de 1989 y 1989).

(...)

DÉCIMO.-1.- *Empero no puede acogerse el recurso contencioso-administrativo deducido por la actora por diversos motivos concurrentes.*

1. - No es necesario traer a colación la denominada doctrina prospectiva que acota los límites de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una ley o norma tributaria, como ha señalado la doctrina constitucional (vide STC 45/1989 de 20 de febrero y 111/2001 de 7 de mayo), que ha entendido que no se pueden revisar no solo los procedimientos fenecidos por sentencia firme sino que los actos administrativos firmes y consentidos - como el que nos ocupa- expresión del principio de autotutela declarativa y ejecutiva de la Administración pública tributaria, se equiparan en cuanto límites de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad.

.1. - Se trata por tanto de una liquidación firme y consentida sin que proceda, en consecuencia, por esta vía promover una declaración de devolución de ingresos indebidos sobre la base de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de la Norma Foral Alavesa en los términos indicados.

.1. - Por lo ya indicado no puede encajarse, en los supuestos tasados del artículo 224 de la Norma Foral 6/2005 y concordantes del artículo 216 de la LGT y correspondiente de la norma foral alavesa.

4- El Tribunal Supremo, además, en su reciente STS 1163/2018 de 9 de julio ha fijado la doctrina legal sobre los efectos de los pronunciamientos constitucionales en relación con la vigencia o no del IIVTNU, rechazando lo que se ha denominado, académicamente, como la "tesis maximalistas", que ha sido alegada por la actora al sostener que concurría una causa de nulidad sobrevenida como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad.

4.1- En efecto, la STS 1163/2018 de 9 de julio, que se resuelve un recurso de casación, señala cómo:

"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 mentada 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.

4.2- Y añade:

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".

5.- En ese mismo orden de cosas la STS de 18 de julio de 2018 (Roj: STS 2990/2018 - ECLI: ES:TS:2018:2990), acota esa interpretación:

SEGUNDO. Criterios interpretativos sobre los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del TRLHL, a la luz de la STC 59/2017 . En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos en la reciente sentencia de 09/07/2018 , antes transcrita, 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.

6- Sobre los efectos de la Sentencia constitucional el propio Tribunal Constitucional en la posterior STC 59/2017 declara que:

*Pues bien, como explicaremos en los Fundamentos de Derecho que siguen, la inmensa mayoría de las anteriores conclusiones no pueden ser acogidas. Y es que: (1) ni en la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad **total** o **absoluta** de todos los preceptos mencionados en el fallo que, en consecuencia, no han quedado -o, al menos, no todos ellos ni en la totalidad de los supuestos en los que resultan aplicables- completamente expulsados del ordenamiento jurídico; (2) ni puede afirmarse que, a día de hoy, la prueba de la existencia o no de plusvalía susceptible de ser sometida a imposición y el modo de llevar a cabo la cuantificación del eventual incremento de valor del terreno carecen de la debida cobertura legal en contra de las exigencias que dimanen de los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley tributaria (artículos 31.3 y 133.1 CE); (3) ni es cierto que dicha valoración de la prueba y la determinación del importe del eventual incremento de valor del terreno no pueden corresponder al aplicador del Derecho; (4) ni, en fin, resulta acertado concluir que, hasta tanto se produzca la intervención legislativa que ha reclamado el máximo intérprete de la Constitución en la STC 59/2017, 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).*

7.- Acotados los términos por tanto, del debate la pretensión de la actora es que por el cauce - inadecuado de una devolución de ingresos indebidos en relación con una liquidación firme del IIVTNU- se declare por este orden jurisdiccional la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones tributarias firmes indicada.

7.1- Empero, descartada la "tesis maximalista" por los diversos pronunciamientos dictados en casación por el Tribunal Supremo a los que hemos referencia supra, por este cauce aun cuando la actora articula su argumentación como si fuere un recurso

directo contra las liquidaciones tributarias, cuando ha articulado una petición de devolución de ingresos indebidos, que materialmente es una petición de revisión de oficio de las liquidaciones tributarias firmes y consentidas, aun cuando ha invocado diversos preceptos tanto de la Norma Foral General Tributaria cuando del artículo 217 y concordantes de la LGT, no indica a cuál de los supuestos previstos en el apartado 1 se refiere, aunque hay que estar a los señalado en el apartado g), según el cual podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos: g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal. Dicho procedimiento puede iniciarse de oficio o a instancia de parte, indicando a continuación los trámites a seguir.

7.2- Pues bien, la declaración de inconstitucionalidad de la norma o disposición legal no se subsume en el apartado g) del número 2 del artículo 217 de la LGT y concordante de la Norma Foral General Tributaria Alavesa

7.3.- Sobre las causas de nulidad de pleno derecho previstas en la legislación tributaria, se manifestó la STS de 1 de febrero de 2010 ([Recurso de Casación 6200/04], y lo hizo en los siguientes términos:

«Ha de tenerse, pues, en cuenta que nos encontramos ante la revisión de oficio de actos firmes, frente a los que los interesados no reaccionaron en tiempo oportuno, que nuestro ordenamiento sólo admite por los motivos tasados expresamente en la ley. En efecto, según hemos recordado en la sentencia de 5 de mayo de 2008 (casación 9900/03 , FJ 6º), el artículo 153.1 de la Ley General Tributaria vino a remediar, en los supuestos más graves de vulneración del ordenamiento jurídico, el carácter preclusivo del plazo de los recursos. El interesado que, por las razones que fueren, no impugnó en tiempo y mediante el correspondiente recurso los actos que incurren en alguno de los vicios de nulidad descritos en dicho precepto puede hacer uso de la acción de nulidad que le otorga el artículo 153.2.b), instando a la Administración tributaria para que expulse del mundo jurídico el acto que estima radicalmente nulo. Así pues, en la tensión entre seguridad jurídica y legalidad, principios que, con la misma jerarquía, emanan del artículo 9.3 de la Constitución Española , el artículo 153 de la Ley General

Tributaria (al igual que el artículo 102 de la Ley 30/1992 y, antes, el 109 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958) intenta reubicar el fiel de la balanza en un punto de equilibrio entrambos valores en aquellos casos en los que, habiendo expirado todos los plazos para reaccionar, se considera imprescindible borrar las huellas de actuaciones administrativas radicalmente nulas, sacrificando el principio de seguridad jurídica en beneficio del de legalidad y, por su cauce, del de justicia. Teniendo a la vista esa configuración se obtienen, en lo que al presente caso interesa, dos consecuencias: la primera, que constituye un lugar común en nuestra jurisprudencia, consiste en que la revisión de oficio únicamente opera para los supuestos de nulidad absoluta expresamente contemplados en el artículo 153.1, más, pese a no estar previstos en el mismo, los recogidos en la legislación común sobre procedimiento administrativo, bien en su momento los del artículo 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, bien actualmente los del artículo 62 de la Ley 30/1992. Este planteamiento tiene hoy expreso reconocimiento en el artículo 217.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), que reproduce las causas recogidas en el artículo 62.1 de la Ley 30/1992. El otro corolario estriba en que, firme un acto que pudiera adolecer de alguna de esas burdas tachas, sólo es posible iniciar el procedimiento para su revisión si así lo acuerda el órgano que lo adoptó o su superior jerárquico, o lo insta el «interesado». (...) Esta perspectiva (...) debe dejarse constancia de ella en la medida en que ha de inspirar nuestro pronunciamiento en casación, junto con la primera de las dos consecuencias derivadas de la especial configuración del procedimiento extraordinario de revisión de actos firmes a que hacíamos referencia al iniciar este fundamento (...)

8- *En consecuencia, dado la interesado por la parte recurrente tanto en vía administrativa como económico-administrativa y la vía contenciosa, no puede subsumirse la petición de nulidad de pleno derecho de una liquidación tributaria firme, promovida como una petición de devolución de ingresos indebidos, en la forma interesada, pues, como ha señalado la jurisprudencia menor "no hay norma alguna con rango de ley que determina la revisión de actos firmes por declaración de inconstitucionalidad de la norma, en virtud de Sentencia dictada por el tribunal Constitucional, o por virtud de Sentencia dictada por el TJUE de declaración de ser contraria al ordenamiento de la Unión*

Europea, por lo que resulta improcedente el encaje en el mencionado precepto, y, por lo tanto debe ser rechazada, la pretensión de inicio de procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho.

QUINTO.- Concurren las circunstancias legalmente previstas para la no imposición de costas, de conformidad con lo dispuesto en el art. 139 LJCA.

SEXTO.- Conforme a lo prevenido en el artículo 81 de la Ley 29 /1998, contra esta resolución no cabe interponer recurso.

Vistos los preceptos jurídicos citados y demás de pertinente aplicación,

FALLO

Que debo DESESTIMAR como DESESTIMO, el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador Luis Pérez-Avila Pinedo, en la representación que legalmente ostenta, de la parte recurrente, frente a la actividad administrativa referenciada en el fundamento primero de la presente Sentencia.

Se resuelve sin costas.

Esta sentencia es FIRME y NO cabe contra ella RECURSO ordinario alguno. Conforme dispone el artículo 104 de la LJCA, en el plazo de DIEZ DÍAS, remítase oficio a la Administración demandada, al que se acompañará el expediente administrativo así como el testimonio de esta sentencia, y en el que se le hará saber que, en el plazo de DIEZ DÍAS, deberá acusar recibo de dicha documentación; recibido éste, archívense las actuaciones.

Así por esta mi Sentencia, de la que se unirá certificación a los autos, lo pronuncio, mando y firmo.DOY FE .

PUBLICACIÓN.- En la misma fecha fue leída y publicada la anterior resolución por el Ilmo. Sra. MAGISTRADO-JUEZ que la dictó, celebrando Audiencia Pública. Doy fe.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada solo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que el mismo contuviera y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.
Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.
