



Roj: **STSJ NA 1/2018 - ECLI: ES:TSJNA:2018:1**

Id Cendoj: **31201330012018100001**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Pamplona/Iruña**

Sección: **1**

Fecha: **06/02/2018**

Nº de Recurso: **535/2016**

Nº de Resolución: **53/2018**

Procedimiento: **Recurso de apelación. Contencioso**

Ponente: **MARIA JESUS AZCONA LABIANO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE NAVARRA.

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Plaza del Juez Elío/Elío Epailearen Plaza, 1 Pamplona/Iruña

Teléfono y fax: 848.42.40.73 - FAX 848.42.40.07

Email.: tsjcontn@navarra.es

AP051

Procedimiento Ordinario 0000287/2015 - 00

Procedimiento: RECURSO DE CASACIÓN AUTONÓMICO

Nº Procedimiento: 0000535/2016

Materia: Actividad administrativa.

Agricultura

NIG: 3120145320150000856

Resolución: Sentencia 000053/2018

Jdo. Contencioso-Administrativo Nº 3 de Pamplona/Iruña

**SENTENCIA DE CASACIÓN Nº 000053/2018**

En Pamplona a Seis de Febrero de Dos Mil Dieciocho.

La Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de

Justicia de Navarra, constituida por los Ilustrísimos Señores Magistrados expresados, ha visto el presente recurso de casación autonómico Nº 535/2016 interpuesto contra la Sentencia de fecha 30 de agosto del 2016, dictada en los autos procedentes del Jdo. Contencioso- Administrativo Nº 3 de Pamplona/Iruña, Procedimiento Ordinario 287/2015, seguido para la sustanciación del recurso contencioso- administrativo formulado contra la sentencia de fecha 1 de septiembre de 2016 que desestima el recurso contencioso- administrativo frente al Acuerdo de la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento de Burlada de 25 de junio de 2015 que, a su vez, desestima el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos urbanos, y en el que han sido partes como recurrente la entidad CONSTRUCCIONES ABAIGAR; S.A. y CONSTRUCCIONES TELLECHEA; S.A., representadas por la Procuradora Dña. ELENA ZOCO ZABALA y dirigidas por el Letrado D. JAVIER CABALLERO MARTINEZ; y, como recurrido el AYUNTAMIENTO DE BURLADA, representado y dirigido por el procurador D. MIGUEL GONZÁLEZ OTEIZA y dirigido por el letrado D. ALFONSO ZUAZU MONEO y viene en resolver en base a los siguientes Antecedentes de Hecho y Fundamentos de Derecho.



## ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En fecha 1-9-2016 se dictó la Sentencia nº 179/2016 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Nº 3 de Pamplona/Iruña, cuyo fallo contiene el tenor literal siguiente: "Que debo desestimar y desestimo, el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora Dña. Elena Zoco Zabala en la representación que ostenta de Construcciones Abaigar S.A. y de Construcciones Tellechea S.A., contra el Acuerdo de la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento de Burlada de fecha 25 de junio de 2015, resolución que se declara conforme a derecho."

SEGUNDO.- Por la parte actora se ejercitó recurso de casación en el que solicitaba su estimación con revocación de la sentencia apelada y al que se dio el trámite legalmente establecido.

TERCERO.- Elevadas las actuaciones a la Sala y formado el correspondiente rollo, tras las actuaciones legalmente prevenidas, se señaló para votación y fallo el día 31 de enero de 2018.

Es ponente la Iltrma. Sra. Magistrada Dña. M<sup>a</sup> JESUS AZCONA LABIANO quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- De la sentencia recurrida en casación y de los motivos del recurso de casación autonómico.

La sentencia contra la que se dirige el recurso de casación autonómico, desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra Acuerdo del Ayuntamiento de Burlada de 25 de junio de 2015 por el que se desestimaba el recurso de reposición que se formula contra las liquidaciones del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IVITNU), al considerar la juez a quo, respecto de la existencia o no de hecho imponible que, "siendo un impuesto directo, real y objetivo", y a los efectos de lo dispuesto en los arts.172.1 y 175.2 y 3 de la LF de Haciendas Locales, "lo que grava es el aumento del valor del terreno urbano, incremento que integra el hecho imponible, que se produce directamente por imperativo legal y sin contemplar la posible pérdida del valor económico del terreno transmitido, y, la forma de medirlo es a través de un sistema de determinación objetiva, que no tiene en cuenta ni la situación del mercado ni el precio que las partes hayan fijado en el negocio jurídico de transmisión. Así las cosas, es evidente que tiene que producirse incremento de valor del bien transmitido para que nazca el hecho imponible, pero la ausencia de incremento de valor no se deduce del informe pericial de parte presentado que no justifica este extremo ni de la mera presunción del efecto de la crisis inmobiliaria sobre, puesto que en ambos casos se tienen en cuenta las vicisitudes del mercado o de los particulares al otorgar el negocio jurídico pero no se acredita que exista una diferencia negativa entre el valor recogido en la Ponencia de valoración vigente de la finca en el momento del devengo y la de inicio, cuestión que es la que se considera capital para acreditar la concurrencia o no de hecho imponible"; así entonces, colige la juzgadora que, en el caso, existe hecho imponible.

Sabido es que, tras la presentación del escrito de casación autonómico contra aquella sentencia y del auto que lo tiene por preparado, se ha dictado por el Tribunal Constitucional sentencia 72/2017 de 5 de junio, que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad planteada por esta Sala, en el recurso de apelación 324/2016 interpuesto contra sentencia referente a la "plusvalía municipal"; Sentencia del TC que tiene evidente y nuclear repercusión en este recurso de casación autonómico; volveremos más adelante sobre la Sentencia del Tribunal Constitucional.

Puntualizar también que la mercantil recurrente en las alegaciones efectuadas en el traslado efectuado por esta Sala tras la sentencia del Tribunal Constitucional, pone de manifiesto que, si bien en el recurso de casación admitido a trámite por esta Sala, se incluyen diversos motivos de casación, que "inicialmente, deberían ser objeto de estudio y resolución", estos, señala, decaerían al decretarse la nulidad de las liquidaciones como consecuencia de la sentencia del Tribunal Constitucional, lo cual se vuelve a reiterar en el escrito de interposición del recurso de casación autonómica que hoy nos ocupa.

Veamos, llegados a este punto, en qué se basa el recurso de casación autonómico.

Se toma como punto de partida la sentencia del TC citada de modo que, declarada la inconstitucionalidad de los arts 175.2, 175.3 y 178.4 de la LF de Haciendas Locales, las liquidaciones practicadas por el Ayuntamiento de Burlada han quedado sin amparo legal, motivo que por sí solo, debe llevar a casar la sentencia. En todo caso, y a la luz de la STC, (y es que el nudo gordiano del recurso de casación es la interpretación de la doctrina constitucional contenida en aquella STC) la configuración del impuesto, tal y como viene regulada en los arts declarados inconstitucionales, es lo inadecuado y por ende inconstitucional, siendo sin embargo acorde al texto constitucional si se hubiese previsto no gravar los supuestos de inexistencia de incremento de valor, o dicho de otro modo, las situaciones inexpresivas de capacidad económica. Este planteamiento le lleva a incidir en un aspecto fundamental, los citados preceptos han sido expulsados del ordenamiento jurídico, de modo



que la forma de determinar la existencia o no un incremento susceptible de ser sometido a tributación, es algo que sólo le corresponde al legislador, de modo también que, y tal y como se infiere de otra STC, la 26/2017, relativa al mismo impuesto del Territorio Histórico de Guipúzcoa, no se puede aceptar que se deje al arbitrio del aplicador, sean los entes locales, en vía de gestión, sean los órganos judiciales, tanto la determinación de los supuestos en 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 solo contra el principio de seguridad jurídica sino contra el principio de reserva de ley que rige la materia tributaria.

El Ayuntamiento de Burlada se opone al recurso de casación en el sentido de que, y partiendo de la delimitación del interés casacional concurrente fijado en el auto de admisión por esta Sala, las liquidaciones no han quedado sin amparo legal y ello a la luz de la STC tantas veces reiterada y no obstante los pronunciamientos de esta Sala tras la STC, entiende que la interpretación sostenida de contrario no es de recibo, pues el TC admite la posibilidad de acreditar la inexistencia de incremento de valor; y ocurre en nuestro caso, las demandantes no han discutido y menos acreditado que en la transmisiones sujetas a tributación, no se haya producido un incremento real del valor del suelo, lo que, por lo demás, parecía haberse admitido por esta Sala en sentencia de 13 de septiembre de 2017 rollo 324/2016; en definitiva, entiende que el recurso de casación se ha de desestimar porque la STC confirma la constitucionalidad del impuesto y el procedimiento de determinación del hecho imponible y de determinación de las bases siempre y cuando subyazca un incremento real del valor del suelo. Y cita en apoyo de su tesis sentencia de 27 de septiembre de 2017 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Aragón.

Pero, llegados a este punto, hemos de recordar los fundamentos de la STC citada.

SEGUNDO.- De la Sentencia del Tribunal Constitucional que declara la inconstitucionalidad de los arts 175.2 y 3 y art 178.4 de la LF 2/1995 de Haciendas Locales.

Como se ha anticipado, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 72/2017 de 5 de Junio declaró lo siguiente:

"3.....Resulta, entonces, que aun cuando de conformidad con su regulación normativa, el objeto del impuesto analizado 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, el gravamen, sin embargo, no se anuda necesariamente a la existencia de ese "incremento" sino a la mera titularidad del terreno durante un periodo de tiempo computable que oscila entre uno (mínimo) y veinte años (máximo). Por consiguiente, basta 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 ( SSTC 26/2017. FJ 3; 37/2017, FJ 3 y 59/2017, FJ 3). Sin embargo, parece claro que 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. 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, 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 )" ( SSTC 37/2017, FI 3 y 59/2017, FI 3).

Enjuiciando aquella regulación fiscal consideramos 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 aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, "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 " ( SSTC 26/2017, FI 3; 37/2017, FI 3; y 59/2017, FI 3). No hay que pasar por alto 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", pues las concretas distinciones



que genera vulneran "las exigencias derivadas del principio de capacidad económica» ( SSTC 26/2017 FJ 4 37/2017 FJ 4 , y 59/2017 , FJ 3)

Debemos concluir aquí que el tratamiento que los apartados 2 y 3 del art. 175 de la Ley Foral 2/1995 , otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el art. 31.1 CE . En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor ( SSTC 26/2017, FJ 3 ; 37/2017, FJ3 y 59/2017 . FJ 3).

4. Antes de pronunciar el fallo al que conduce la presente Sentencia, deben efectuarse una serie de precisiones últimas sobre su alcance, siguiendo el criterio fijado en las SSTC 26/2017 , 37/2017 , y 59/2017 :

a) El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 175.2 y 175.3 de la Ley Foral 2/1991 de 10 de marzo , "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica" [ SSTC 26/2017, FI 7 ; 37/2017, EJ 5 y 59/2017, FJ 5 a)].

b) Compartiendo el criterio del Fiscal General del Estado, aunque el órgano judicial se ha limitado a poner en duda la constitucionalidad de los arts. 175.2 y 175.3 de la Ley Foral 2/1995 , debemos extender nuestra declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión ( art. 39.1 LOTC con los arts. 175.2 y

175.3 de la Ley Foral 2/1995, al art. 178.4 de la misma, cuyo tenor literal es coincidente con el art. 110.4 L, que declaramos inconstitucional y nulo por conexión con el art. 107.2 LHL, en la STC 59/2017 . FJ 5 b). dada la íntima relación existente entre el mismo y las reglas de valoración previstas en aquellos, presupuestos que también concurren en relación con el art. 178.4 de la Ley Foral 2/1995, pues tampoco en este caso su existencia se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con los declarados inconstitucionales. Por consiguiente debe declararse inconstitucional y nulo el art 178 4 de la Ley Foral 2/1995 al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica [ SSTC 26/2017, FJ 7 ; 37/2017 . FJ 5; y 59/2017, FJ 5 b)

c) Finalmente debemos recordar una vez mas que expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 175.2 , 175.3 y 178.4 de la Ley Foral 2/1995 , debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana [ SSTC 26/2017, FJ 7 ; y 37/2017, FJ 5 ; 59/2017 . FJ 5 c)].

#### FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 686-2017 y, en consecuencia, declarar que los arts. 175.2 , 175.3 y 178.4 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo de Haciendas Locales de Navarra, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor."

Se ha de recordar asimismo que, tal y como apunta la parte en el recurso de casación que el TC dictó Sentencia 26/2017, de 16 de febrero , relativa al mismo Impuesto del Territorio Histórico de Guipúzcoa en donde se afirma que "no cabe 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 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 solo contra el principio de seguridad jurídica sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria".

TERCERO.- De algunas puntualizaciones sobre el interés casacional objetivo concurrente en el caso.



Sentado lo anterior, y puesto que de una casación se trata, no podemos por menos que recordar la concreta delimitación de la cuestión jurídica que se suscita en la casación autonómica que nos ocupa, habida cuenta de los términos en que se plantea la casación.

Esta Sala, ya vino a indicar en el Auto de admisión la cuestión sobre la que recaería el interés casacional objetivo para formación de jurisprudencia en el sentido de que la sentencia fijaba ante cuestión sustancialmente igual a la resuelta por los otros juzgados una interpretación de derecho autonómico que merecía respuesta de ésta Sala, máxime cuando se había planteado cuestión de inconstitucionalidad; hoy ya tenemos la STC que resuelve aquella cuestión de inconstitucionalidad lo que repercute en aquél.

A este respecto el Tribunal Supremo en Auto de admisión de recurso de casación de fecha 11 de diciembre de 2017 ( ATS 1145/2017 Rec. 4980/2017 ) en un asunto similar, si bien en un ámbito distinto y referido al impuesto estatal, ha tenido ocasión de señalar lo siguiente: "TERCERO .- 1. A la vista de cuanto antecede, el recurso de casación preparado plantea la misma cuestión jurídica que suscitaba el RCA 4789/2017, que ha sido admitido a trámite en auto de 23 de noviembre de 2017; a saber:

Determinar si, para garantizar la seguridad jurídica ( artículo 9.3 CE ), la igualdad en la aplicación de la ley ( artículo 14 CE ) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria ( artículos 31.3 y 133.1 y 2 CE ), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y

110.4 TRLHL declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 de 11 de mayo obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el IIVTNU sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica, como defiende el juzgador de instancia. -.

2. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia porque de ser errónea esa "tesis maximalista" produciría un grave daño al interés general [ artículo 88 2 b) LJCA ] porque notoriamente puede afectar a un gran número de situaciones, trascendiendo del caso objeto del proceso [ artículo 88. 2.c) LJCA ] y porque supone la interpretación y aplicación, aparentemente con error de la doctrina que dimana de la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 [ artículo 88.2e) LJCA ]. La conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca se evidencia por la indudable relevancia para los ayuntamientos de la respuesta que se le dé.

3. La concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso de casación preparado por las razones expuestas hace innecesario examinar si se dan las demás alegadas para dar lugar a su admisión a trámite.

CUARTO. - 1 En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA , en relación con el artículo 90.4 LJCA , procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión precisada en el punto 1 del anterior fundamento jurídico de esta resolución.

2. Las normas que en principio serán objeto de interpretación son los artículos 107.1, 107.2a) y 110.4 TRLHL, atendida la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo ."

Si trasladamos esta doctrina mutatis mutandi a nuestra casación, tenemos que la cuestión jurídica que se suscita, es entonces la de determinar, en el concreto marco legal que en este proceso es aplicable, si para garantizar la seguridad jurídica ( art. 9.3 de la CE ), la igualdad en la aplicación de la ley ( art 14 de la CE ) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria ( arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE ), la inconstitucionalidad de los arts. 175.2 y 3 y 178.4 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo de Haciendas Locales de Navarra, declarada en la sentencia 72/2017 del Tribunal Constitucional , obliga a esta Sala, en todo caso, a la anulación de las liquidaciones tributarias impugnadas sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica, lo que, por lo demás, evidencia un claro interés casacional pues, puede afectar a un gran número de situaciones trascendiendo al caso objeto del proceso y también porque la Sentencia del Juzgado podría suponer una interpretación que, sobrevenidamente, se aparta de la doctrina de la STC .

Indicar que las normas que serán objeto de interpretación son los artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la LF de Haciendas Locales de Navarra.

CUARTO.- De la doctrina de esta Sala en interpretación de la Sentencia del Tribunal Constitucional.

1. Como ya se ha anticipado, esta Sala, resolviendo recursos de apelación, ha tenido ocasión de dictar Sentencias anulando las liquidaciones por el IIVITNU a la luz de la STC indicada, al considerar que las citadas liquidaciones dejan de tener cobertura legal al haberse declarado inconstitucionales aquellos preceptos.



Así en este sentido esta Sala en sentencia de 29 de octubre de 2017 (rollo de apelación nº 309/2016 ) declaró lo siguiente:

"...Lo importante es que la sentencia del Tribunal Constitucional declara nulos "ex origine", o sea, desde el principio, desde su promulgación, los preceptos que su fallo relaciona, de donde se sigue que la liquidación tributaria se practicó sin cobertura legal y es, por lo tanto, radicalmente nula. El añadido que a la declaración de nulidad de tales preceptos se hace en el fallo precisando que tal nulidad lo es "únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor" no es sino una traslación al fallo de la explicación dada en el fundamento jurídico 4.a) y c) sobre la causa de nulidad y su alcance.

En el apartado a) se explica que la configuración actual (la que se anula) pudiera ser conforme al Texto Constitucional si no fuera porque hay "supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica" Salvada esta consecuencia -se añade- la configuración -el impuesto- "no es, con carácter general, contrario (a) al Texto Constitucional, consideración que el fallo refleja mediante el adverbio únicamente que no establece un límite a la nulidad sino que precisa su causa".

Y por ello el apartado c) reserva al legislador la nueva configuración con el único límite "de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento...", límite que debe constar preservado ex lege y no deferirse al aplicador pues en tal caso, como señala la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 512/2017, de 19 de julio , se estaría "haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza esto es: dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento".

En definitiva, entendemos que el inciso final del fallo de la Sentencia del Tribunal Constitucional que aplicamos contiene una explicación de la causa de nulidad y fija al legislador un límite para la nueva configuración, pero no limita ni condiciona el alcance de la nulidad que se declara, que es radical (por vulneración de principios constitucionales) y "ex origine", como explicita y delimita el apartado c) del Fundamento de Derecho 4 de la referida Sentencia del Tribunal Constitucional.

Por todo ello el motivo debe ser rechazado, lo que determina la estimación de la apelación con estimación íntegra de la demanda y consiguiente anulación de la liquidación impugnada."

Nuestra Sentencia de fecha 13 de septiembre de 2017 dictada en el rollo 324/2016 apunta en el mismo sentido.

También, a mayor abundamiento, en el mismo sentido -y referido al impuesto estatal- la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Madrid de fecha 19 de julio de 2017 según la cual: "A la vista de cuanto antecede entendemos en definitiva que la liquidación debe ser anulada, en cuanto girada en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico ex origine, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos...) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado, pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza esto es "dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento", determinación que el Constitucional insiste queda reservada al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho, que con ello habría de quebrantar principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria, que en definitiva han determinado la declaración de inconstitucionalidad."

Y así mismo esta conclusión se comparte por la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Castilla y León de 22 de Septiembre de 2017 dictada en rollo de apelación 21/2017.

2. Pues bien, al resolver el presente recurso de casación autonómico que hoy nos ocupa, esta Sala en línea con su doctrina recaída en sus anteriores Sentencias, ha de puntualizar y aquilatar dicha doctrina sobre el recto alcance del pronunciamiento del Tribunal Constitucional en la Sentencia 72/2017 de 5 de junio , en los términos que siguen.

A la vista la Sentencia del Tribunal Constitucional indicada, no cabe una interpretación de la misma conforme a la cual pueda y deba analizarse en cada caso concreto por los órganos judiciales en vía de recurso, si ha existido o no un incremento de valor.

Dicho de otro modo, del tenor de la STC 72/2017 de 5 de junio , ¿se puede colegir que el contribuyente pueda alegar y probar la inexistencia de incremento de valor de los terrenos transmitidos?. La respuesta ha de ser negativa, y es que no cabe dicha conclusión a la vista de la lectura, no solo del fallo, sino de su debida "integración" con el contenido íntegro de la Sentencia.



La liquidación girada en aplicación de los preceptos expulsados del ordenamiento jurídico ex origine y ex radice, no puede ser reexaminada a la vista del resultado de prueba alguna (singularmente la pericial) para la que se carece de parámetro legal, pues, implicaría continuar haciendo lo que expresamente el TC ha rechazado en aquella Sentencia 26/2017 . En el presente momento ante la inexistencia de dicho régimen legal, no es posible no solo determinar si existe o no hecho imponible, sino ni siquiera cuantificar la base imponible. Es al legislador y solo a él, en su libertad de configuración normativa, y a la luz de la Sentencia del Tribunal Constitucional a quien le corresponde determinar los supuestos de eventual incremento o decremento y su constitucional cuantificación, 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 (y en general situaciones inexpresivas de capacidad económica).

Por lo tanto, la expulsión ex radice de los preceptos que en orden a la determinación de la base imponible del IIVITNU someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, obliga a este Tribunal a estimar el recurso de casación autonómico, al ser procedente la nulidad de las liquidaciones impugnadas que han quedado huérfanas de amparo legal.

QUINTO.- De las costas procesales.

En cuanto a las costas, dispone el art 93.4 de la LJCA , lo siguiente: "La sentencia que se dicte en el momento procesal a que se refiere el apartado 8 del artículo anterior, resolverá sobre las costas de la instancia conforme a lo establecido en el artículo 139.1 de esta ley y dispondrá, en cuanto a las del recurso de casación, que cada parte abone las causadas a su instancia y las comunes por mitad. No obstante, podrá imponer las del recurso de casación a una sola de ellas cuando la sentencia aprecie, y así lo motive, que ha actuado con mala fe o temeridad; imposición que podrá limitar a una parte de ellas o hasta una cifra máxima."

El artículo 139.1 de la LJCA 1998 establece que: "1. En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho....."

Habiéndose estimado el recurso de casación, no procede pronunciamiento sobre las costas causadas.

En lo que se refiere a las costas causadas en la primera instancia, no obstante la estimación de la demanda, la existencia de serias dudas de derecho, justifica su no imposición.

En atención a los Antecedentes de Hecho y Fundamentos de Derecho expuestos, en nombre de Su Majestad El Rey, y en el ejercicio de la potestad de juzgar que emanada del Pueblo Español nos confiere la Constitución, el Tribunal Superior de Justicia de Navarra ha adoptado el siguiente

## FALLO

- 1.- Fijar los criterios interpretativos expuestos en el punto 2. del Fundamento de Derecho CUARTO de la presente Sentencia.
- 2.- Haber lugar al recurso de casación autonómico nº 535/2016 formulado por la procuradora Dña. Elena Zoco Zabala, en representación de CONSTRUCCIONES ABAIGAR; S.A. y CONSTRUCCIONES TELLECHEA; S.A., contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Pamplona, de fecha 1-9- 2016, recaída en los autos procedentes del correspondientes al procedimiento ordinario nº 287/2015, que casamos y anulamos.
- 3.- Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto contra Acuerdo del Ayuntamiento de Burlada de 25 de junio de 2015 desestimatorio de recurso de reposición frente a las liquidaciones giradas en concepto de IIVITNU devengado con ocasión de la transmisión de viviendas sitas en la calle Dublin 12, 14 y 16 parcela catastral 966 del Polígono 2 de Burlada, que anulamos por no ser conformes a Derecho.
- 4.- No ha lugar a la imposición de costas causadas, tanto en la instancia como en esta casación.