



SENTENCIA Nº 917/2018
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE MÁLAGA

R. APELACIÓN Nº 566/2016

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES:
PRESIDENTE
D. FERNANDO DE LA TORRE DEZA
MAGISTRADOS
D. SANTIAGO MACHO MACHO
D^a BELÉN SÁNCHEZ VALLEJO

En la Ciudad de Málaga a treinta de abril de dos mil dieciocho.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga, el presente recurso de apelación nº 566/2016 interpuesto contra la sentencia dictada el 21 de Diciembre de 2015 por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 2 de Málaga en el que es parte apelante la entidad " Sando Proyectos Inmobiliarios S.A." representada por el procurador D Pedro Ballenilla Ros, y parte apelada el Ayuntamiento de Málaga, representado por la procuradora D^a Aurelia Berbel Cascales, ha pronunciado en nombre de S.M. el REY, la siguiente sentencia, en la que la ponencia correspondió al magistrado D. Fernando de la Torre Deza.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Con fecha 21 de Diciembre de 2015 en el recurso contencioso-administrativo nº 208/2015, interpuesto por el procurador D Pedro Ballenilla Ros, en la representación indicada, se dictó sentencia en la que se desestimó el recurso interpuesto contra la resolución dictada por el Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga por la que se acordó desestimar la reclamación interpuesta contra la resolución de 2 de Diciembre de 2013 dictada por el Gerente del Organismo Autónomo de Gestión Tributaria que a su vez desestimo la solicitud de devolución de ingresos indebidos con relación a la autoliquidación nº 1979.896 por el concepto de Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por valor de 128.355,19 euros.

SEGUNDO: Contra dicha sentencia, con fecha 20 de Enero de 2016, la parte demandante interpuso recurso de apelación del que, una vez admitido a trámite se dio traslado a la parte apelada que se opuso al mismo por escrito presentado el 22 de Febrero de 2016.





TERCERO: Practicadas las anteriores actuaciones, por el Juzgado se remitieron a la Sala los autos, abriéndose el correspondiente rollo de apelación con el número anteriormente consignado, personándose en él las partes apelantes y la parte apelada.

CUARTO: No habiéndose interesado la celebración de vista se procedió a señalar día para deliberación y fallo el 18 de Abril de 2018.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Se centra el objeto del recurso de apelación en determinar si la sentencia dictada en la instancia, en cuanto que, desestimó el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución anteriormente indicada, por la que se acordó desestimar la reclamación relativa a la solicitud de devolución de ingresos indebidos con relación a la autoliquidación nº 1979.896 por el concepto de Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por valor de 128.355,19 euros, es ajustada o no a derecho, entendiendo la parte apelante que no o es y ello por los siguientes motivos:

En primer lugar, porque una vez que consta que el inmueble objeto de tributación, que fue adquirido en el año 2007 por la hoy apelante por un valor de 15.915.552,000 euros, transmitiéndolo a un tercero en el año 2012, por un valor de 5.704.014,42 euros, no ha existido incremento patrimonial alguno, que es el elemento necesario, pues constituye la base imponible, con arreglo a lo dispuesto en el art 107.2, con relación a lo dispuesto en el art 104, ambos del TRLRHL, para que pueda devengarse el impuesto.

En segundo lugar, con carácter subsidiario, porque, aun cuando lo anterior no fuese admitido, porque el cálculo de la base imponible llevado a cabo por el Ayuntamiento es erróneo en la medida en que parte del valor catastral en la fecha de la transmisión, aplicando unos porcentajes de incremento sobre dicho valor en función del número de años de tenencia, lo que lleva a tener por real una plusvalía que no es real, cuando lo procedente hubiese sido, a la vista de que el devengo coincide con la fecha de la transmisión, multiplicar los porcentajes por un valor tal que, tras el incremento porcentual previsto en la norma, de como resultado el valor catastral en el momento de la transmisión gravada.

Por todo lo anterior, intereso el dicto de una sentencia por la que, estimando el recurso de apelación, tras revocar la de instancia, estimase el recurso contencioso administrativo interpuesto en el sentido de reconocer la improcedencia del ingreso efectuado y en consecuencia que por la Administración proceda a la devolución de los 128.355,19 euros ingresados, y subsidiariamente que se declare la improcedencia de la cantidad liquidada debiéndose devolver 20.038,57 euros con los intereses legales.

A todo ello se opuso la parte apelada que, reproduciendo lo alegado en la instancia y haciendo suyos los razonamientos que en la sentencia constan, intereso la desestimación del recurso.





SEGUNDO: Entrando a conocerse del primero de los motivos alegados por la parte apelante, que como se dijo estriba en entenderse que no ha existido incremento patrimonial alguno, que es el elemento necesario, pues constituye la base imponible, con arreglo a lo dispuesto en el art 107.2, con relación a lo dispuesto en el art 104, ambos del TRLRHL, para que pueda devengarse el impuesto, teniendo en cuenta que dicha cuestión ya ha sido resuelta por esta Sala en la sentencia dictada el 14 de Diciembre de 2017 en el recurso de apelación 415/017, no cabe sino reproducir los fundamentos de derecho de la misma, en los que se establece que:

“ Tercero: Dicho lo anterior esta Sala ya había apuntado en su sentencia de fecha 23 de enero de 2017 (rec. 2655/15) que el examen conjunto de los arts 104 y 107.2 de LRHL invitaba a pensar en la exigencia de una interpretación sistemática de conformidad a los principios constitucionales en materia tributaria, de modo que el método objetivo de cálculo de la base imponible previsto en el norma legal, exigía como presupuesto de su aplicación la puesta de manifiesto de la realidad de un incremento en el valor del inmueble urbano sujeto a tribulación, pues para la aplicación de los parámetros determinantes de la base imponible era presupuesto ineludible la previa concurrencia del hecho imponible definido en el art. 104 de la Ley Reguladora de Haciendas locales, y así razonábamos, “tal y como han declarado las sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 22 de marzo de 2012 (rec. 511/2011), 27 de septiembre de 2012 (rec. 517/2011) y 15 de marzo de 2016 (rec. 123/2015), la posibilidad de una interpretación conforme de la norma legal con las disposiciones constitucionales respecto de las que se predica la colisión, así recoge la primera de las sentencias citadas que “Desde su implantación en 1988, ha sido objeto de amplia polémica si dicho sistema ha de considerarse como una ficción legal (la impropia llamada presunción iuris et de iure) o, por el contrario, se trata de un sistema sólo aplicable cuando el incremento verdaderamente producido es superior al resultante de aquel sistema (sería una presunción iuris tantum , en el sentido de que siempre correspondería al contribuyente probar que el incremento real es inferior).

El art. 107.1 LHL dispone que la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años, pero se ha sostenido que este precepto legal es una mera declaración de intenciones o un eufemismo amable, pues ha de estarse en todo caso al sistema legal, del que siempre resulta un incremento, quedando reforzada esta interpretación por la eliminación en la Ley 51/2002 de la referencia al carácter «real» del incremento del valor que se contenía en la redacción originaria del precepto (art. 108.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre , reguladora de las Haciendas Locales).

Sin embargo, el impuesto grava, según el art. 104.1 LHL, el incremento de valor que experimenten los terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o por la constitución o transmisión de cualquiera de los derechos reales que cita la norma. Por tanto, el incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana constituye el primer elemento del hecho imponible, de manera que en la hipótesis de que no existiera tal incremento, no se generará el tributo y ello pese al contenido de las reglas objetivas de cálculo de la cuota





del art. 107 LHL, pues al faltar un elemento esencial del hecho imponible, no puede surgir la obligación tributaria. En conclusión, la ausencia objetiva de incremento del valor dará lugar a la no sujeción al impuesto, simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, pues la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del «método de cálculo» y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica.

Las mismas conclusiones han de aplicarse cuando sí ha existido incremento de valor, pero la cuantía de éste es probadamente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios.

Estas conclusiones, ya sostenidas por diversos criterios doctrinales y pronunciamientos jurisprudenciales, han de considerarse incuestionables en el momento actual, a la vista de la realidad económica citada. De esta forma, de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible del art. 107 LHL, éste habría de considerarse inconstitucional, pero como consecuencia de la obligación de los Jueces y Tribunales, contenida en el art. 5.3 LOPJ, de acomodar la interpretación de las normas a los mandatos constitucionales, ha de entenderse que las reglas del apartado 2 del art. 107 son subsidiarias del principio contenido en el apartado 1 sobre el incremento (antes «real», y ahora «incremento» a secas, lo que no quiere decir que haya de ser irreal o ficticio).

Las consecuencias no pueden ser otras que las siguientes:

1.º) Cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (art. 104.1 LHL), y éste no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del art. 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos.

2.º) De la misma forma, la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos, el cual ha de prevalecer sobre lo que resulte de la aplicación de las reglas del art. 107, que sólo entrarán en juego cuando el primero sea superior. Por tanto, seguirá siendo de aplicación toda la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, pudiendo acudir incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se pretenda la existencia de un incremento del valor inferior al que resulte de la aplicación del cuadro de porcentajes del art. 107. En esta hipótesis, la base imponible habrá de ser la cuantía de tal incremento probado, sin que sea admisible acudir a fórmulas híbridas o mixtas, que pretendan aplicar parte de las reglas del art. 107 al incremento probado.

Estas conclusiones vienen a aceptarse en la citada contestación a la demanda, en la cual, como ha quedado ya apuntado, se sostiene que el sistema liquidatorio legal no excluye que el sujeto pasivo pruebe que, en el caso concreto, lleva a resultados apartados de la realidad. Por otra parte, en relación con el referido antecedente inmediato de la fórmula contenida en el art. 107, la STS de 22 de octubre de 1994 (RJ 1999\4 8205) fue tajante al sostener que tenía carácter subsidiario, en defensa y garantía del contribuyente. Y, por fin, no desvirtúa las anteriores conclusiones el hecho de que el sistema legal sea obligatorio, en todo caso, para los Ayuntamientos, que no pueden acudir a datos reales cuando éstos arrojen un resultado superior, pues la Constitución no





garantiza a los entes públicos ningún derecho a gravar siempre la capacidad económica real y efectiva, mientras que sí impide que se graven capacidades económicas ficticias de los ciudadanos.”

Proponíamos de este modo la bondad de efectuar “una interpretación conforme de la ley tributaria que encuentre acomodo en el principio constitucional de capacidad contributiva, limitando excesos que resultarían del gravamen de incrementos ficticios, mediante el criterio de aplicación subsidiaria del método legal de cálculo para los supuestos de exceso, que solo operaría como límite máximo para la Administración. Criterio éste último que suscribimos, pues con independencia de la facultad del legislador de establecer imposiciones que persigan fines de interés general orientados a la ordenación general de la economía -art. 2.1.II de LGT-, es lo cierto que estas imposiciones no pueden ignorar los principios constitucionales ordenadores de la potestad tributaria, y entre ellos el de capacidad contributiva.”

Es lo cierto que esta postura, que sigue en lo esencial las tesis alumbradas en su día por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, no fue respaldada por la totalidad de las Salas de lo Contencioso Administrativo, generándose con ello una divergencia de criterios que ha venido alimentando una sensación de inseguridad jurídica y un trato dispar a los contribuyentes en función del territorio donde radicaran sus bienes. Ejemplo de lo anterior es que mientras que la tesis hasta ahora expuesta fue mantenida además por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Valladolid, Sala de lo Contencioso-administrativo, en Sentencia 925/2016 de 10 Jun. 2016, Rec. 647/2015, por la Sala de Madrid que dictó sentencia de 26 de enero de 2016 (rec. 281/2015) y por el Tribunal Superior de Justicia de Sevilla, en su Sala de lo Contencioso-Administrativo, mediante Sentencia de 19 de Enero de 2017, nº 66/2017, rec. 634/2016; y la STSJ de Comunidad Valenciana de fecha 20 de julio de 2015 (rec. 23/2015) que seguía matizadamente esta doctrina cuando afirmaba la posibilidad de aplicación del art. 107 LRHL aun cuando se evidenciaría que el incremento de valor es inferior al que resulta del método legal; En la posición contraria se manuvieron otros Tribunales Superiores que rechazaban la posibilidad de aplicar fórmulas de cálculo alternativa de la prevista por el legislador y confirmaban las liquidaciones de IIVTNU efectuadas sobre la base del art. 107 TRLRHL, que consideran un método objetivo que no es controvertible como en las Sentencias de Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sede en Tenerife) en su sentencia de 18 de enero de 2016, en la que se afirma contundentemente que la determinación de la base imponible conforme a la Ley es objetiva, al margen de las circunstancias concretas del terreno, y no permite la utilización de otras fórmulas, como la propuesta en el informe técnico aportado por la parte actora; o en la sentencia del 4 de febrero de 2016 del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, al Sala revoca la sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 1 de Vitoria Gasteiz de 21 de mayo de 2015 en la que se acogió la pretensión de los contribuyentes y se anularon las liquidaciones del IIVTNU, argumentando que “Conocedora la Sala de la pendencia actual de Cuestiones de Inconstitucionalidad planteadas por órganos judiciales de este orden desde enfoques y perspectivas esencialmente coincidentes, teniendo en cuenta los antecedentes y la propia doctrina que hasta la fecha ha emanado del Tribunal Constitucional sobre el principio de capacidad económica en materia tributaria, considera que la remisión al valor del terreno que esté determinado en el momento del devengo a efectos del IBI, constituye un





elemento normativo y reglado de determinación de las bases que no forma parte del componente fáctico de la norma y que no abre paso a la estimación directa y contradictoria de la misma ni puede ser probatoriamente desvirtuado por los sujetos pasivos del tributo.”

Vista esta discrepancia de pareceres tan explícita, la resolución de las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas estaba llamada a unificar las posiciones enfrentadas mediante una calificación unívoca y clara de la legalidad constitucional de las normas legales que definen el método de cálculo de la base imponible del tributo.

Estas dudas se sometieron al supremo órgano de garantías constitucionales mediante la cuestión de inconstitucionalidad número 409-2016, planteada por Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 22 de Madrid, admitida a trámite con fecha 8 de marzo de 2016, y la cuestión de inconstitucionalidad 4864/2016 que promovió el Juzgado de lo Contencioso-administrativo num. 1 de Jerez de la Frontera y que ha dado lugar a la STC 59/2017, de 11 de mayo que declara la inconstitucionalidad del art. 107.1 y 2.a) y art. 110.4 de LRHL.

Los motivos que justifican este planteamiento son los mismos que han alegado otros Juzgados (Vid. Auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, n.º 3 de Donostia- San Sebastián de 5 de febrero de 2015 y Auto del el Juzgado de lo Contencioso Administrativo n.º 1 de Vitoria-Gasteiz, de 22 de diciembre de 2015, que han dado lugar a las sentencias del TC de fecha 16 de febrero y 1 de marzo de 2017 que declaran la inconstitucionalidad respectivamente de las normas forales reguladoras de la plusvalía de Guipúzcoa y Alava.

Cuarto: *Llegados a este estadio argumentativo nos proponemos analizar el significado y alcance de la meritada sentencia del Tribunal constitucional de 11 de mayo de 2017, por su inquestionable repercusión para la resolución del presente recurso de apelación*

El Tribunal Constitucional, después de afirmar la posibilidad que nuestro ordenamiento constitucional admite de que se puedan establecer fórmulas de cálculo de magnitudes sujetas a tributación con arreglo a parámetros objetivos de naturaleza estimativa, que persigan el gravamen de una expresión de riqueza de carácter potencial, sienta al tiempo el límite en cuya virtud en la elaboración de estos sistemas de cálculo objetivo el legislador no puede sobrepasar el canon que impone el art. 31.1 de CE y debe someterse al principio de capacidad económica o contributiva, de modo que no es viable un método de cálculo que permita la imposición sobre expresiones de riqueza ficticias o inexistentes.

A continuación el TC realiza una serie de aclaraciones dirigidas a delimitar el alcance de la declaración de inconstitucionalidad que se apunta de los preceptos del TRLRHL que configuran este método de fijación de la base imponible del IIVTNU, a lo que dedica su fundamento de derecho quinto en el que se expone “El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL , «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas





de capacidad económica».

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

Por ultimo en su fallo declara la inconstitucionalidad de los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, “únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica”.

En la interpretación de esta declaración de inconstitucionalidad “condicionada” al presupuesto de la constatación de una situación “inexpressiva de capacidad económica” se han dictado igualmente sentencias divergentes por parte de las Sala de lo Contencioso-administrativo de los diferentes TSJ.

Podemos señalar al respecto una línea marcada por la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 19 de julio de 2017 (rec. 783/2016), que indica que vistos los términos del extractado fundamento de la STC de 11 de mayo de 2017, debe de entenderse que la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos legales impide su aplicación en cualquier caso, pues es efecto inherente a su declaración de inconstitucionalidad su nulidad subsiguiente tal y como proclama el art. 39 de LOTC, y así debe entenderse de la remisión que el TC realiza al legislador para la elaboración de un nuevo sistema de cálculo que contemple la eventualidad de existencia de situaciones en las que no se produzca el incremento del valor del inmueble, consecuencia de lo anterior es la anulación de las liquidaciones que se hayan girado en aplicación de las previsiones del art. 107 de TRLRHL.

Este es el criterio que siguen otros Tribunales Superiores de Justicia como en el caso de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJ de Castilla León, Sala de Burgos, en su sentencia de fecha 22 de septiembre de 2017 (rec. 21/17), en la que reproduce y comparte el criterio de la Sala análoga de Madrid, y descarta para el caso que aun probada la existencia del hecho imponible, esto es, la realidad del incremento de valor experimentada por el inmueble en el período de generación, pueda aplicarse el sistema de cálculo de la base imponible fijado en el art. 107 de LRHL, y considera que la liquidación resultante es nula porque proviene de la aplicación de un método de cálculo de la base imponible nulo por haber sido expulsadas del ordenamiento jurídico las normas legales que lo sustentaban, y así se razona que “Pero llegados a este punto no podemos compartir la conclusión de la sentencia de instancia y que deba de seguirse como se ha hecho hasta ahora, permitiendo que de existir prueba de que se ha generado el incremento patrimonial, se pueda liquidar un impuesto, cuyas reglas de determinación de la base imponible reguladas en el artículo 107 del TRLRHL, han sido expulsadas del ordenamiento jurídico, en palabras del propio Tribunal Constitucional, que incluso precisa 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, por ello 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 y ello a pesar de que en el fallo de las referidas sentencias del TC se haya indicado que se estimaban las cuestiones de inconstitucionalidad, por ejemplo en el recurso núm. 686-2017 y, en consecuencia, se declaraba que los artículos 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, pero que ello pueda determinar la subsistencia de dichos preceptos, ya que no cabe dicha conclusión a la vista de la lectura, no solo del fallo, sin de su integración con el contenido íntegro de la sentencia y sin que tampoco sea admisible la postura de la Administración apelada, cuando sostiene que los efectos de la inconstitucionalidad declarada en este caso deben limitarse a los supuestos de hecho concretos examinados por el Tribunal Constitucional, ya que ello se encuentra en abierta contradicción con lo que establece el artículo 38.1 de la LOTC, cuando establece que las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

La posición de esta Sala sentada en sesión plenaria de fecha 29 de noviembre de 2017 con ocasión del estudio de los recursos de apelación 2300/15 y 2064/15, difiere de la expuesta, en la consideración de que no es posible ignorar la literalidad del fallo de la STC 59/2017, que expresamente limita el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 2.a) y 110.4 de TRLRHL, con al forma adverbial “únicamente” a aquellos supuestos en los que se revele una situación inexpressiva de capacidad económica, esto es, en los casos en los que el incremento del valor del inmueble por encima de la magnitud que resulte de aplicación del método legal no quede acreditado.

Parece implícita en la proposición empleada por el TC en su fallo, y desarrollada en el fundamento de derecho quinto de su sentencia, la vocación del Alto Tribunal de arbitrar una fórmula que compatibilizara la declaración de inconstitucionalidad del precepto legal con el menor perjuicio posible a las arcas públicas, permitiendo exclusivamente la revisión de las liquidaciones para aquellos supuestos en los que se constate una aplicación automática del método legal, es decir sin consideración a la realidad de la consumación del hecho imponible, autorizando por contra la subsistencia de liquidaciones en las que se haya aplicado el método legal bajo la premisa contrastada de la realidad del incremento del valor del inmueble, supuestos en los que la imposición estaría perfectamente justificada y no aparejaría contradicción alguna con los preceptos constitucionales.

Esta construcción se soporta en la constatación del riesgo que en abstracto el sistema legal comporta de sometimiento a gravamen de situaciones económicas ficticias inexpressivas de capacidad económica, riesgo que tiene su origen en un sistema de cálculo de la base tributaria imperfecto, que parte de un presupuesto empíricamente erróneo, cual es el de la hasta ahora incontrovertida evidencia del aumento de valor de los bienes inmuebles urbanos por efecto del mero paso del tiempo, axioma que la crisis





económica ha destruido.

Se entiende que es este el motivo por el que el TC llama al legislador a corregir este defecto sistémico por ser "algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa", pero sin que de esta directriz podamos extraer conclusión trascendente para interpretar la literalidad del fallo y el alcance deliberadamente limitado que el TC atribuye en él a su declaración de inconstitucionalidad.

La aplicación práctica de esta tesis nos conduce a entender que para validar las liquidaciones de IIVTNU practicadas por la Administración municipal en aplicación del método legal previsto en el art. 107 de LRHL, se impone la acreditación de la existencia de un incremento real del valor del bien inmueble de naturaleza urbana que sea igual o superior al que resulte de la utilización del sistema de cálculo objetivo normativamente establecido, en otro caso decaerá la liquidación pues entrará de lleno en el ámbito afectado por la declaración de inconstitucionalidad de la norma legal aplicada. En segundo lugar, y por consecuencia lógica de lo anterior, la labor de acreditación de la realización del hecho imponible debe recaer sobre la Administración a la que incumbe su probanza por imperio de lo previsto en el art. 106.1 de LGT, en relación con lo previsto en el art. 217 de LEC, de modo que en defecto de esta prueba se pondrá de manifiesto la inconstitucional aplicación automática del método legal del art. 107 de LRHL por parte de la Administración, y su consecuencia deberá ser la anulación de la liquidación así practicada.

Quinto: *Descendiendo al caso concreto que nos ocupa, y en primer lugar en relación con el recurso indirecto que se dirige frente a los artículos 8.2 y 10.1 de la ordenanza municipal reguladora del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, aclarar de entrada que como afirma la sentencia apelada, el art. 71.2 de la LJCA nos impide suplantar la función de elaboración reglamentaria que constitucionalmente tienen encomendados los órganos competentes de la Administración, no es posible por lo tanto completar el contenido de un reglamento declarado ilegal, modificando su texto a discreción, a los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa exclusivamente incumbe valorar la legalidad de las disposiciones generales, y en caso de juicio negativo esta Sala esta habilitada para declarar su nulidad de acuerdo con lo normado en el art. 27.2 de LJCA en relación con lo previsto en el art. 10.1.b) de LJCA, siendo deber de la administración colmar el vacío normativo que ello genere.*

En cuanto al contenido de la impugnación indirecta blandida en la instancia y que aquí se reitera debemos seguir en este punto la pauta marcada por el Tribunal Constitucional, y sobre la base que ya hemos expuesto de la clara subordinación de esta norma a la reserva legal que opera para la determinación de la base imponible del impuesto de la que es expresión la regulación contenida en el art. 107 de TRLRHL, y el mermado margen de maniobra del que dispone la Administración Tributaria Municipal para alterar sus parámetros, la solución debe ser la de la anulación del precepto reglamentario, si bien "únicamente" en la medida que se sujeten a gravamen situaciones inexpressivas de capacidad económica, lo que conlleva la estimación del recurso de apelación en este aspecto.

En cuanto al recurso contencioso administrativo directo contra las liquidaciones





giradas, se observa el defecto ya anticipado de fijación de la base imponible mediante una aplicación automática del método legal inconstitucional, sin que en fase de gestión tributaria, ni tampoco en el curso del proceso jurisdiccional, la Administración haya agotado su carga de probar la realidad de la existencia del hecho imponible, más bien al contrario, la recurrente puso en evidencia que la operación traslativa del bien inmueble se había consumado con pérdidas, a la luz de las escrituras públicas suscritas con ocasión de la enajenación de las fincas de referencia, y además ha concurrido la actora con periciales técnicas que advertían que la aplicación del método legal en este caso generaba como efecto perverso la sujeción de situaciones económicas inexpresivas de capacidad contributiva, al no haberse generado el incremento que la Administración presumió por la aplicación del sistema legal de cálculo objetivo de la base imponible. De forma que también por este motivo debe ser estimado el recurso de apelación, y anuladas las liquidaciones practicadas reconociendo el derecho de la recurrente a la devolución de los ingresos tributarios indebidos efectuados por razón de las liquidaciones anuladas.”

TERCERO: En cuanto al pago de las costas procesales, aun cuando el recurso se estiman la instancia, lo que en principio conllevaría, visto lo dispuesto en el art 139 de la ley 29/98 a la condena al pago de las mismas a la parte demanda, al discutirse una cuestión en absoluto pacífica jurídicamente, lo que se refleja en el hecho de que hubo que ser resuelta por el T. Constitucional, procede no hacer especial pronunciamiento, lo que es aplicable las causadas en el recurso de apelación al haber prosperado el mismo.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS

Que estimando el recurso de apelación interpuesto por el procurador D. Pedro Ballenilla Ros, en nombre y representación indicados, contra la sentencia dictada el 21 de Diciembre de 2015, por el Juzgado de lo contencioso-administrativo nº 2 de Málaga, en autos nº 208/2015, la revocamos, y en consecuencia, estimando el recurso contencioso administrativo, dejamos sin efecto la resolución recurrida, reconociendo el derecho a la recurrente a que le sean devueltos los 128.355,19 euros ingresados, con intereses legales que se devenguen desde esta sentencia y hasta su cumplimiento y total pago. Todo ello sin hacer especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas procesales.

Librense dos testimonios de la presente sentencia, uno para unir al rollo de su razón y otro para remitirlo, junto con los autos originales, al Juzgado de instancia a fin de que proceda a su ejecución.

Notifíquese la sentencia a las partes, haciéndole saber que contra ella cabe interponer, si presentase interés casacional, recurso de casación ante el Supremo, que se preparara ante esta Sala en el plazo de 30 días desde la notificación de la misma.





Así por esta nuestra sentencia juzgando en definitiva, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN: La anterior sentencia fue leída y publicada en audiencia pública, al día siguiente a su fecha, por el magistrado ponente, de lo que doy fe.



