



**Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3  
Málaga**

**Procedimiento Ordinario nº 158/2017**

**Magistrado: Óscar Pérez Corrales**

**Recurrente: CUFEMA 97, SL**

**Letrado y procuradora: Francisco Javier Quiralte Paredes y Alicia Moreno  
Villena**

**Demandado: Ayuntamiento de Málaga**

**Letrado y procurador: Salvador Romero Hernández y José Manuel Páez  
Gómez**

**SENTENCIA Nº 79/18**

En Málaga, a 27 de febrero de 2018.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**ÚNICO.-** 1. El día 28-3-2017 se interpuso recurso c-a frente a la resolución del día 20-1-2017 dictada por el Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga, que decide archivar la reclamación económico-administrativas interpuesta frente a las liquidación nº 2.329.119 por importe de 536 781,10 € en concepto de Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana devengado por la transmisión el día 1-8-2016 de la [REDACTED] (fue adquirida el día 1-7-1998).

Código Seguro de verificación:exQN/uFWVudsypD6bIVZzw==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verifirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

|             |  |        |            |
|-------------|--|--------|------------|
| FIRMADO POR | OSCAR PEREZ CORRALES 27/02/2018 08:36:09     | FECHA  | 27/02/2018 |
|             | INMACULADA NUÑEZ PEDRAZA 27/02/2018 10:26:15 |        |            |
| ID. FIRMA   | ws051.juntadeandalucia.es                    | PÁGINA | 1/19       |





2. Por diligencia de ordenación de 3-4-2017 fue requerido el recurrente para que indicara la cuantía de la liquidación a fin de seguir el cauce procedimental adecuado (junto al escrito de interposición aportaba la resolución recurrida, de cuya lectura no resultaba la cantidad liquidada). El día 25-4-2017 presenta el recurrente un escrito afirmando que lo que se pretende con este recurso es un pronunciamiento estimatorio de la impugnación frente a la inadmisión con declaración de su nulidad y retroacción de las actuaciones administrativas. Por ello, continua afirmando, considera que la cuantía es indeterminada y, subsidiariamente, de 536 781,10 € (importe de la liquidación).

2. Dictado decreto de admisión a trámite el día 23-5-2017, se formuló la demanda el día 16-10-2017, siendo contestada el posterior 23-11-2017 (la cuantía se fijó por decreto de 30-11-2017 en el importe de la liquidación). Practicada la prueba declarada pertinente y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos sobre la mesa del proveyente para dictar sentencia el día 6-2-2018.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- 1. El objeto de este recurso c-a está integrado por la resolución del día 20-1-2017 dictada por el Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga, que decide archivar la reclamación económico-administrativas interpuesta frente a la liquidación nº 2.329.119 por importe de 536 781,10 € en concepto de Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana devengado por la transmisión el día 1-8-2016 de la [REDACTED] (fue adquirida el día 1-7-1998).

2. Un primer motivo de impugnación afirmado por la parte recurrente está referido a la alegación de concurrir en el acto recurrido causa de nulidad de pleno de derecho del art. 47.1 e) de la ley 39/15, de 1 de octubre, *del procedimiento administrativo común de las administraciones públicas*, y ello por cuanto que no se ha respetado el procedimiento legalmente establecido por cuanto que esta decisión de 20-1-2017 que puso término al procedimiento (que es de inadmisión, como después veremos), pues fue adoptada sin haber resuelto previamente una petición de suspensión de la ejecutividad del acto que había formulado el recurrente el día 7-11-2016 (f. 258-261 e.a.) al amparo del artículo 27 del *reglamento orgánico por el que se regula el Jurado tributario del Ayuntamiento de Málaga y el procedimiento de las reclamaciones administrativas* (BOP de 23-6-

Código Seguro de verificación: exQN/uFWVudsypD6bIVZzw==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verifirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

|             |  |        |            |
|-------------|--|--------|------------|
| FIRMADO POR | OSCAR PEREZ CORRALES 27/02/2018 08:36:09 | FECHA  | 27/02/2018 |
| ID. FIRMA   | ws051.juntadeandalucia.es                | PÁGINA | 2/19       |





2004; en adelante, ROJT). Es más, continúa el recurrente, dictada providencia de apremio el día 25-11-2016 (f. 279-280) sin resolver la petición de suspensión, el dictado posterior de inadmisión de la reclamación e-a estuvo orientado "al fin de convalidar una providencia de apremio nula dictada sin resolverse la solicitud de suspensión". Añade el recurrente que el día 24-4-2017 la administración demandada desestimó la petición de suspensión (f. 299-300), aclarando, "a efectos meramente informativos", que esta resolución la ha recurrido ante el propio Jurado tributario.

Como corolario de su razonar, el recurrente articula como pretensión principal reclamando la declaración de invalidez del acto recurrido (de inadmisión de la reclamación económico-administrativa) y la retroacción de las actuaciones a fin de que con carácter previo a la resolución sobre el fondo resuelva el Jurado Tributario la solicitud de suspensión.

3. El motivo (que articula el recurrente con hipérbote y uso reiterado de adjetivos tal vez innecesarios pues, todo lo más, los adjetivos, bien utilizados, suelen describir, pero nunca suelen explicar) ha de ser rechazado. Si partimos de que el acto recurrido es una decisión de archivo de una reclamación e-a (luego veremos las razones de ello), las incidencias que plantea el recurrente en relación tanto con su petición de suspensión de la ejecución de la liquidación, como con la providencia de apremio dictada sin resolverla previamente y la posterior decisión de 24-4-2017 desestimándola (actuaciones que no integran el objeto de este recurso c-a), son cuestiones todas ellas ajenas a aquella (a la decisión de archivo), pues la petición de la suspensión cautelar de la ejecutividad del acto liquidatorio, a diferencia de lo que con rotundidad afirma el recurrente, en ningún momento condiciona el dictado de una resolución final del procedimiento (bien sobre el fondo, bien de inadmisión, bien de archivo, como es el caso). Si el recurrente consideraba inadecuada la providencia de apremio, es esta providencia la que debió haber recurrido (lo que, al menos en este proceso judicial, no consta como objeto), pero una providencia de apremio indebidamente dictada (insisto en que no es ello nuestro objeto procesal) o una solicitud de suspensión de la ejecutividad no resuelta de manera expresa (que tampoco es nuestro objeto), en ningún caso afecta a la corrección del acto sí recurrido, el de archivo de la reclamación o, al menos, no afecta desde la perspectiva jurídica que afirma el recurrente: proscripción de dictar resolución sobre el fondo o de inadmisión.



Código Seguro de verificación:exQN/uFWVudsypD6bIVZzw==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verifirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

|             |  |        |            |
|-------------|--|--------|------------|
| FIRMADO POR | OSCAR PEREZ CORRALES 27/02/2018 08:36:09 | FECHA  | 27/02/2018 |
| ID. FIRMA   | ws051.juntadeandalucia.es                | PÁGINA | 3/19       |





Por ello, la pretensión de invalidez del acto recurrido anudada a la falta de resolución previa de la petición de suspensión o al dictado de una providencia de apremio sin resolverla previamente, ha de desestimarse.

SEGUNDO.- 1. Un segundo motivo de impugnación de la decisión de inadmisión (de archivo) pasa por afirmar la indebida aplicación del art. 47.2 ROJT (que es copia del art. 238 LGT), que se refiere a la terminación del procedimiento por renuncia, desistimiento, caducidad o satisfacción extraprocésal, nada de lo cual ha acontecido – dice el recurrente –.

2. Interesa precisar algunos antecedentes procedimentales. Así, la reclamación económico-admva que formuló el recurrente el día 20-10-2016 se limitaba a la impugnación de la liquidación (solicitaba que se anulara), advirtiendo el reclamante que solicitaba que se le pusiera de manifiesto el expediente para formular alegaciones. Esta petición del recurrente tenía perfecto encaje en el art. 38 ROJT (que es fiel reproducción del art. 236 ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, LGT), resultando que recibido en el tribunal el expediente, se confirió traslado al recurrente para alegaciones con apercibimiento de que de no hacerlo se estaría a los dispuesto en el art. 48.4 ROJT (f. 257), que se refiere a decisiones de inadmisión y que también coincide con el tenor literal del art. 239.4 LGT (*inadmisión cuando se impugnen actos o resoluciones no susceptibles de reclamación o recurso en vía económico-administrativa; cuando la reclamación se haya presentado fuera de plazo; cuando falte la identificación del acto o actuación contra el que se reclama; cuando la petición contenida en el escrito de interposición no guarde relación con el acto o actuación recurrido; cuando concurren defectos de legitimación o de representación; cuando exista un acto firme y consentido o se trate de actos que reproduzcan otros anteriores definitivos y firmes o contra actos que sean confirmatorios de otros consentidos, así como cuando exista cosa juzgada*).

La realidad, sin embargo, es que pese a advertir la administración en el traslado para alegaciones de que de no evacuarse se produciría una decisión de inadmisión conforme al art. 48.4 ROJT, la falta de alegaciones no se tradujo, como se había anticipado, en una decisión de inadmisión por las causas dichas (que, por lo demás, tampoco parece que resultaban concurrir por el solo hecho de no presentar alegaciones), si no en una decisión de archivo al amparo del art. 47.2 ROJT (igual que el art. 238 LGT), sin razonar ni especificar si se trataba de un supuesto de desistimiento o de renuncia o de caducidad.

Código Seguro de verificación: exQN/uFWVudsypD6bIVZzw==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verifirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

|             |  |        |            |
|-------------|--|--------|------------|
| FIRMADO POR | OSCAR PEREZ CORRALES 27/02/2018 08:36:09 | FECHA  | 27/02/2018 |
| ID. FIRMA   | ws051.juntadeandalucia.es                | PÁGINA | 4/19       |





2. La situación descrita considero que permite afirmar que la decisión de archivo (que, como he apuntado, se apartaba incluso de las propias consecuencias adversas anunciadas por la administración) no ha sido respetuosa con el principio *pro actione*, pues a la falta de presentación de alegaciones, una vez formulada la reclamación previa, en ningún momento anuda de manera expresa la ley el efecto del desistimiento o de la renuncia (que son actos que han de ser expresos, conforme dispone el art. 94 ley 39/2015), y sin que pueda pretenderse tampoco la aplicación del art. 68 ley 39/2015, pues se refiere éste a procedimientos iniciados a solicitud del interesado, sin que puedan configurarse como tal la reclamación económico-admva previa, que es una carga procesal.

La cita por la parte recurrente de la STC 75/2008 (referida también a un supuesto de falta de presentación de alegaciones en una reclamación económico-admva previa) es pertinente, debiendo considerarse que la decisión de archivo no fue respetuosa con el derecho a un pronunciamiento sobre el fondo. Y el que en la meritada sentencia hubiera existido un previo recurso de reposición (lo que no ocurre en nuestro supuesto) tampoco permite, como afirma la administración, apartarnos de aquella doctrina constitucional, pues la falta de alegaciones una vez articulada la reclamación no debería haber impedido a la administración resolver las cuestiones que resultaran del propio expediente (así lo dice el art. 237.1 LGT, cuyo contenido vuelve a copiar el art. 46 ROJT). En tal caso, y lo afirmo a efectos meramente dialécticos, bien podría la administración haber desestimado la reclamación sobre el fondo con base en la propia liquidación afirmando que se practicó conforme a las reglas legales y atendiendo al valor catastral a la fecha de la transmisión con aplicación del porcentaje correspondiente en función del número de años que se ostentó la propiedad. Resolución desestimatoria que, en tal caso, no hubiera impedido al recurrente articular en sede jurisdiccional motivos de impugnación no alegados previamente (como así ha hecho), pues conocido es que los motivos jurídicos de impugnación no han de confundirse con una eventual desviación procesal.

3. la conclusión que cabe extraer de lo expuesto es que en el acto recurrido concurre una causa de invalidez (anulabilidad del art. 48 por infringir el ordenamiento jurídico) que así debe ser declarada, lo que no obstará para que nos adentremos en el fondo de la controversia y excluir así la mera retroacción de las actuaciones, pues así ha sido pedido por el recurrente ofreciendo las razones de

Código Seguro de verificación: exQN/uFWVudsypD6bIVZzw==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verifirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

|             |  |        |            |
|-------------|--|--------|------------|
| FIRMADO POR | OSCAR PEREZ CORRALES 27/02/2018 08:36:09 | FECHA  | 27/02/2018 |
| ID. FIRMA   | ws051.juntadeandalucia.es                | PÁGINA | 5/19       |





su impugnación sobre el fondo y sobre las que la administración demandada ha tenido oportunidad de debatir, como efectivamente así ha hecho.

TERCERO.- 1. Un tercer motivo de impugnación que articula el recurrente pasa por la alegación de la inconstitucionalidad y nulidad declarada por la sentencia del pleno del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo (BOE 142/2017, rec. 4864/2016), en relación con los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Considera el recurrente que es de aplicación el entendimiento de esta sentencia en la forma en que lo hace el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (sentencia de su secc. 9ª, de 19-7-2017, rec. 783/2016; cabe añadir ahora también – no la cita en su demanda - la de la misma sección de 21-7-2017, rec. 805/2016), de forma tal que cualquier liquidación practicada conforme a la tan dicha normativa sería inválida por sustentarse en preceptos expulsados *ex origine* del ordenamiento tras el fallo constitucional. Hago aquí una digresión para aclarar que el debate no lo plantea en en ningún momento la parte recurrente alegando la ausencia de incremento de valor, pues no resulta discutirse que adquirida la finca el día 1-7-1998 por un precio de 1 067 225,78 €, fue transmitida e día 1-8-2016 por 8 950 000 €.

2. La sentencia del pleno del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo (BOE 142/2017, rec. 4864/2016), declaró que los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 *son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor*, aclarando el alcance de fallo en el fundamento de derecho quinto en los siguientes términos literales:

a) *El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica" (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).*

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

Código Seguro de verificación: exQN/uFWVudsypD6bIVZzw==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verifirmay2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

|             |  |        |            |
|-------------|--|--------|------------|
| FIRMADO POR | OSCAR PEREZ CORRALES 27/02/2018 08:36:09     | FECHA  | 27/02/2018 |
|             | INMACULADA NUÑEZ PEDRAZA 27/02/2018 10:26:15 |        |            |
| ID. FIRMA   | ws051.juntadeandalucia.es                    | PÁGINA | 6/19       |





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

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

3. La posibilidad de interpretación conforme fue planteada por el abogado del Estado en la STC 26/2017 (aunque referida a la normativa foral, coincide con la legislación estatal) afirmando que *no serían inconstitucionales, en todo caso, sino solo en la medida que no hubiese un incremento de valor ni real ni cierto, por lo que para que dicho artículo sea contrario a la Constitución deberá partirse de que en el supuesto concreto haya quedado demostrado dicho presupuesto: que el incremento de valor del terreno no es real ni cierto* (antecedente de hecho sexto). En el mismo sentido también informaron la Diputación Foral de Guipuzkoa, la Fiscalía General del Estado y las Juntas Generales. Sin embargo, frente a esta tesis, el TC se mostró claro en el fundamento de derecho sexto, que reproduzco:

**SEXTO.- Finalmente, debemos rechazar el argumento sostenido tanto las Juntas Generales y la Diputación Foral de Gipuzkoa como la Abogada del Estado y la Fiscal General del Estado, de que sería posible efectuar un planteamiento alternativo a la conclusión de la inconstitucionalidad de la norma. Consideran que dado que el presupuesto que provoca el nacimiento de la obligación tributaria es la existencia de un incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento de la transmisión, cuando no exista tal incremento de valor, no nacería la obligación tributaria del impuesto, por inexistencia de hecho imponible. De esta manera, a su juicio, los preceptos cuestionados admitirían una interpretación constitucional conforme a la cual, en aquellos supuestos en los que los que no se hubiese manifestado una plusvalía por ser inferior el valor de transmisión del terreno al 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, siendo posible, a tal fin, promover el procedimiento de tasación pericial contradictoria en orden a la acreditación de la inexistencia de ese incremento de valor.**

Es cierto que "es necesario apurar todas las posibilidades de interpretar los preceptos de conformidad con la Constitución y declarar tan sólo la derogación de aquellos cuya incompatibilidad con ella resulte indudable por ser imposible llevar a cabo dicha interpretación" (SSTC 14/2015, de 5 de febrero, FJ 5 (EDJ 2015/12685); 17/2016, de 4 de febrero, FJ 4); y 118/2016, de 23 de junio, FJ 3 d)), de modo que "siendo posibles dos interpretaciones de un precepto, una ajustada a la Constitución y la otra no conforme con ella, debe admitirse la primera con arreglo a un criterio hermenéutico reiteradas veces aplicado por este Tribunal" (SSTC 185/2014, de 6 de noviembre, FJ 7; y 118/2016, de 23 de junio, FJ 3 d)). Pero igual de cierto es 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

Código Seguro de verificación: exQN/uFWVudsypD6bIVZzw==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verifirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

|             |  |        |            |
|-------------|--|--------|------------|
| FIRMADO POR | OSCAR PEREZ CORRALES 27/02/2018 08:36:09 | FECHA  | 27/02/2018 |
| ID. FIRMA   | ws051.juntadeandalucia.es                | PÁGINA | 7/19       |





conformidad con los mandatos constitucionales sea efectivamente deducible, de modo natural y no forzado, de la disposición impugnada (por todas, SSTC 185/2014, de 6 de noviembre, FJ 7; y 118/2016, de 23 de junio, FJ 3 d)), 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 (SSTC 14/2015, de 5 de febrero, FJ 5 (EDJ 2015/12685); y 118/2016, de 23 de junio, FJ 3 d)).

Conforme a lo dicho, no es posible asumir la interpretación salvadora de la norma cuestionada que se propone porque, al haberse establecido un método objetivo de cuantificación del incremento de valor, la normativa reguladora no admite como posibilidad ni la eventual inexistencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento (el incremento se genera, en todo caso, por la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana durante un periodo temporal dado, determinándose mediante la aplicación automática al valor catastral del suelo en el momento de la transmisión de los coeficientes previstos en el art. 4.3 NFG). Es más, tampoco permite, siquiera, la determinación de un incremento distinto del derivado de "la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto" (art. 7.4 NFG).

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

4. Esta doctrina constitucional (imposibilidad de interpretación salvadora), se reitera en los mismos términos en el fundamento de derecho cuarto de la STC 59/2017, y aunque de nuevo el abogado del Estado plantea la tesis de interpretación conforme en su informe (antecedente de hecho sexto), no modifica el TC su doctrina, pues aunque no reitera de manera literal las razones ofrecidas en las SSTC 26/17 y 37/17 para descartar la posibilidad de una interpretación conforme, asume de manera expresa todas las razones en ellas ofrecidas.

CUARTO.- 1. Considero conveniente intentar profundizar en el alcance del pronunciamiento constitucional.

2. La STC 59/2017 solo declara la inconstitucionalidad y la nulidad por causa referida no a su determinación textual sino a su omisión (*únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica*). Buena prueba de ello es precisamente la STC 57/2017<sup>1</sup>, que difiere la cuestión planteada

<sup>1</sup> La STC 57/2017 se refería a un supuesto orientado a cuestionar el valor catastral asignado a los terrenos a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles (Flo. Dº 2º), e inadmitió la cuestión de inconstitucionalidad planteada al considerar que para solucionar el problema planteado no tenía el juez que aplicar los artículos 107 y 110 RDL 2/2004, 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

Código Seguro de verificación: exQN/uFWVudsypD6bIVZzw==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

|             |  |        |            |
|-------------|--|--------|------------|
| FIRMADO POR | OSCAR PEREZ CORRALES 27/02/2018 08:36:09     | FECHA  | 27/02/2018 |
|             | INMACULADA NUÑEZ PEDRAZA 27/02/2018 10:26:15 |        |            |
| ID. FIRMA   | ws051.juntadeandalucia.es                    | PÁGINA | 8/19       |







a un problema de legalidad ordinaria, mas negando afectación constitucional por el solo hecho de haberse practicado una liquidación por IVTRN (cabe decir, fuera del supuesto en el que se alegue una pérdida de valor real). Esta técnica (inconstitucionalidad referida a la omisión de la ley) ha sido utilizada reiteradamente por el TC precisamente para los supuestos de omisiones en la ley que considera inconstitucionales, remitiendo al legislador para que sea éste quien lleve a cabo las reformas o modificaciones pertinentes. Una de las primeras sentencias en este sentido fue la STC 45/1989, de 20 de febrero (rec. 1837/1988). Se refería al supuesto de una norma tributaria - IRPF - que preveía una responsabilidad solidaria en la tributación conjunta de los miembros de la unidad familiar. Decía el TC:

*En la medida en la que ni por su tenor literal, ni a través de la remisión a otros preceptos, el art. 4.2 abre posibilidad alguna de sujeción separada al impuesto de los miembros de la unidad familiar, para atender esos supuestos en los que la sujeción conjunta es imposible o carece de toda justificación, pero sólo en esa medida, la norma en él contenida ha de ser considerada contraria a la Constitución. Que esa posibilidad a que nos referimos sea establecida por el legislador como opción libre e incondicionada del contribuyente, junto a la sujeción conjunta, o como fórmula utilizable sólo en supuestos determinados, es cosa que únicamente al legislador toca decidir .../... También es claro que, como ya decíamos respecto del art. 24 L 44/1978 en el fundamento anterior, la constatación de la inconstitucionalidad del art. 4.2 de esta misma Ley no puede ir acompañada de la declaración de nulidad, pues su aplicación no ha violado ni viola precepto constitucional alguno en todos aquellos casos, sin duda la mayoría, en los que entre los miembros de la unidad familiar sujetos conjunta y solidariamente al impuesto median las relaciones que justifican esta modalidad impositiva y, a través de ella, han podido beneficiarse también de algunas medidas de protección a la familia.*

*También es claro que, como ya decíamos respecto del art. 24 L 44/1978 en el fundamento anterior, la constatación de la inconstitucionalidad del art. 4.2 de esta misma Ley no puede ir acompañada de la declaración de nulidad, pues su aplicación no ha violado ni viola precepto constitucional alguno en todos aquellos casos, sin duda la mayoría, en los que entre los miembros de la unidad familiar sujetos conjunta y solidariamente al impuesto median las relaciones que justifican esta modalidad impositiva y, a través de ella, han podido beneficiarse también de algunas medidas de protección a la familia.*

*En lo que toca a los efectos, hemos de comenzar por recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica de este Tribunal (art. 39.1), las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, declaración que tiene efectos generales a partir de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado" (art. 38.1 LOTC) y que en cuanto comporta la inmediata y definitiva expulsión del ordenamiento de los preceptos afectados (STC 19/1987, f. j. 6º) impide la aplicación de los mismos desde el momento antes indicado, pues la Ley Orgánica no faculta a este Tribunal, a diferencia de lo que en algún otro sistema ocurre, para aplazar o diferir el momento de efectividad de la nulidad.*

*Ni esa vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad es, sin embargo, siempre necesaria, ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la Ley, que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento.*

aprueba el texto refundido de la Ley del catastro inmobiliario.

Código Seguro de verificación: exQN/uFWVudsypD6bIVZzw==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

|             |  |        |            |
|-------------|--|--------|------------|
| FIRMADO POR | OSCAR PEREZ CORRALES 27/02/2018 08:36:09 | FECHA  | 27/02/2018 |
| ID. FIRMA   | ws051.juntadeandalucia.es                | PÁGINA | 9/19       |





*La conexión entre inconstitucionalidad y nulidad quebra, entre otros casos, en aquellos en los que la razón de la inconstitucionalidad del precepto reside, no en determinación textual alguna de éste, sino en su omisión. Es lo que ocurre, por ejemplo, en el presente caso, con los arts. 4.2 y 24.1.b), sin que sea necesario repetir o desarrollar las razones ya dadas. Mas detalladas precisiones exige la determinación de cuál haya de ser el alcance de la nulidad de otros preceptos de la Ley.*

3. Pero también, en el mismo sentido, la más reciente STC 236/2007. Esta sentencia se refería a diversos preceptos de la ley de extranjería relativos a los derechos de reunión, asociación y sindicación de los extranjeros que tenían residencia en España, y aunque declaró su inconstitucionalidad, no declaró su nulidad por garantizar esos derechos, precisamente, a quienes habían obtenido autorización de estancia o residencia en España, y porque esa declaración de nulidad produciría un vacío legal que no sería conforme a la Constitución. Recordaba también el TC que el derecho de reunión tiene un contenido mínimo para todas las personas, sean o no españolas y sean extranjeros residentes legales o no. A partir de ese mínimo, corresponde al legislador decidir la extensión del derecho. Y partiendo de ello razonó en los siguientes términos (Fto. Dº 17º):

*Sin embargo, como ya dijimos en la STC 45/1989, de 20 de febrero (FJ 11), no siempre es necesaria la vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad; así ocurre cuando "la razón de la inconstitucionalidad del precepto reside, no en determinación textual alguna de éste, sino en su omisión" (en el mismo sentido, las SSTC 222/1992, de 11 de diciembre, FJ 7; 96/1996, de 30 de mayo, FJ 22; y 235/1999, de 20 de diciembre, FJ 3; 138/2005, de 26 de mayo, FJ 6).*

***En el presente caso no procede declarar la nulidad de los artículos de la Ley 8/2000 que garantizan los derechos de reunión, asociación y sindicación a los extranjeros que hayan obtenido autorización de estancia o residencia en España porque ello produciría un vacío legal que no sería conforme a la Constitución 1978, pues conduciría a la denegación de tales derechos a todos los extranjeros en España, con independencia de su situación. Tampoco procede declarar la nulidad solo del inciso "y que podrán ejercer cuando obtengan autorización de estancia o residencia en España", que figura en cada uno de aquellos artículos, puesto que ello entrañaría una clara alteración de la voluntad del legislador ya que de este modo se equipararía plenamente a todos los extranjeros, con independencia de su situación administrativa, en el ejercicio de los señalados derechos. Como hemos razonado anteriormente, no corresponde a este Tribunal decidir una determinada opción en materia de extranjería, ya que su pronunciamiento debe limitarse, en todo caso, a declarar si tiene o no cabida en nuestra Constitución aquélla que se somete a su enjuiciamiento. De ahí que la inconstitucionalidad apreciada exija que sea el legislador, dentro de la libertad de configuración normativaderivada de su posición constitucional y, en última instancia, de su específica libertad democrática (STC 55/1996, de 28 de marzo, FJ 6), el que establezca dentro de un plazo de tiempo razonable las condiciones de ejercicio de los derechos de reunión, asociación y sindicación por parte de los extranjeros que carecen de la correspondiente autorización de estancia o residencia en España.***

Y consecuencia de ello dispuso en el fallo *declarar la inconstitucionalidad, con los*

Código Seguro de verificación: exQN/uFWVudsypD6bIVZzw==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verifirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

|             |  |        |            |
|-------------|--|--------|------------|
| FIRMADO POR | OSCAR PEREZ CORRALES 27/02/2018 08:36:09     | FECHA  | 27/02/2018 |
|             | INMACULADA NUÑEZ PEDRAZA 27/02/2018 10:26:15 |        |            |
| ID. FIRMA   | ws051.juntadeandalucia.es                    | PÁGINA | 10/19      |





efectos que se indican en el fundamento jurídico 17º, de los arts. 7.1, 8 y 11.1 LO 4/2000.

QUINTO.- 1. Las razones que he intentado exponer y el entendimiento que hago del fallo del TC, me conducen a estimar el recurso interpuesto por cuanto que alegado por el recurrente que, en el caso, se ha sometido a tributación una situación inexpressiva de capacidad económica (esto es, que no existe aumento de valor del terreno al momento de la transmisión, conforme dice en su fallo el TC) , y como tampoco es posible asumir (según dice también el TC) la interpretación salvadora de la norma cuestionada (esto es, que a través de una pericial se pueda probar que no se manifestó una plusvalía por ser inferior el valor de transmisión del terreno al de adquisición) porque al haberse establecido un método objetivo de cuantificación del incremento de valor, la normativa reguladora no admite como posibilidad ni la eventual inexistencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento (...). Admitir lo contrario supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no sólo contra el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria - arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la CE -, nos encontramos ante el supuesto de nulidad e inconstitucionalidad de la omisión de la ley (de lo que no dice) a que se refiere el TC, que considero que es la única inconstitucionalidad y nulidad que se declara (así lo estimo dada la literalidad del fallo).

2. Es cierto, pese a lo anterior, que existen en el momento de dictarse esta sentencia posiciones que abordan el fallo del constitucional de manera distinta. Así, existen pronunciamientos de Tribunales Superiores de Justicia posteriores a la STC 59/2017 que, en una u otra medida, continúan permitiendo una interpretación conforme al dar cabida a pruebas ante la alegación de ausencia de incremento. Así. Por ejemplo, la STSJ Extremadura (secc. 1ª) de 13-7-2017 (rec. 1128/2017), que en el fundamento de derecho segundo analiza las consecuencias de la STC 59/17 afirmando 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 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*

Código Seguro de verificación: exQN/uFWVudsypD6bIVZzw==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: https://ws121.juntadeandalucia.es/verifirmav2/ Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

|             |  |        |            |
|-------------|--|--------|------------|
| FIRMADO POR | OSCAR PEREZ CORRALES 27/02/2018 08:36:09     | FECHA  | 27/02/2018 |
|             | INMACULADA NUÑEZ PEDRAZA 27/02/2018 10:26:15 |        |            |
| ID. FIRMA   | ws051.juntadeandalucia.es                    | PÁGINA | 11/19      |





*existencia de teóricos incrementos. A esta sentencia se refiere la de 18-12-2017 de la sede en Málaga del TSJ Andalucía (fundamento de derecho quinto), afirmando que la carga de la prueba del hecho imponible recae sobre la Administración por aplicación de lo prevenido en el art. 106.1 LGT en relación con el art. 217 LEC, de modo que en defecto de esta prueba se pondrá de manifiesto la inconstitucional aplicación automática del método legal del art. 107 TRLHA por parte de ella Administración, y su consecuencia deberá ser la anulación de la liquidación así practicada.*

También puede citarse la STSJ Valencia (secc. 4ª), de 26-7-2017 (rec. 77/2016), que afirma en el fundamento de derecho quinto que *... En consecuencia, tenemos dos hipótesis fácticas: en la primera, el precio de la transmisión es inferior al de adquisición y, la segunda, en el que la transmisión se efectúa por valor superior al de adquisición. El primero de los supuestos, que es el aquí analizado, como a continuación se expondrá, no es subsumible en el ámbito del artículo 104 del TRLRHL, pues constituye el hecho imponible del IIVTNU el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos y ello sobre la base de los elementos aportados al proceso, pues la actora aportó las escrituras de adquisición y venta. En estos casos, le corresponde a la administración, mediante los procedimientos que considere pertinentes, acreditar que se ha producido el hecho imponible, pues la parte ha acreditado, con la documental aportada, la pérdida patrimonial sufrida. En consecuencia, al no acreditarse que se produce el supuesto de hecho incardinable para la sujeción al IIVTNU, la demanda debe ser desestimada, y confirmar la Sentencia de instancia.*

También la del mismo Tribunal (secc. 3ª) de 16-11-2017 (rec. 62/2017), que modificando el criterio de la sentencia nº 1404/2017, de 24 de octubre (se celebró un pleno sectorial tributario de las secciones 3ª y 4; dos votos particulares discrepantes que defendían el pronunciamiento de la sentencia de 24-10-2017), declaró que *trasladada dicha doctrina de la carga de la prueba al caso que nos ocupa, entendemos que el criterio probatorio razonable es que el sujeto pasivo del IIVTNU aporte un principio de prueba sobre la inexistencia de incremento del valor del terreno transmitido, siendo insuficiente la simple negación del hecho imponible y, una vez aportado algún elemento probatorio indicativo de tal circunstancia de hecho, es cuando a la Administración local, los Ayuntamientos, si pretenden cuestionar el decremento alegado, se les trasladaría la carga de probar la existencia de un efectivo incremento de valor del terreno.*

Puede también citarse la STSJ Región de Murcia (secc. 2ª) de 16-10-2017 (rec. 84/2017), que tras referirse a la prueba pericial de la parte recurrente y a la inexistencia, a través de su valoración, de incremento de valor, se refiere a una



Código Seguro de verificación: exQN/uFWVudsypD6bIVZzw==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verifirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

|             |  |        |            |
|-------------|--|--------|------------|
| FIRMADO POR | OSCAR PEREZ CORRALES 27/02/2018 08:36:09     | FECHA  | 27/02/2018 |
|             | INMACULADA NUÑEZ PEDRAZA 27/02/2018 10:26:15 |        |            |
| ID. FIRMA   | ws051.juntadeandalucia.es                    | PÁGINA | 12/19      |





suerte de inversión de la carga probatoria al afirmar que .../... Por tanto, no ha existido incremento alguno, o no se ha acreditado el incremento de valor que se ha podido experimentar. Ninguna otra prueba aporta el Ayuntamiento que acredite que sí se ha producido un incremento de valor susceptible de tributación. Por lo que no puede someterse a tributación esta transmisión por inexistencia de incremento de valor.

3. Pero también existen pronunciamientos que cabe considerar maximalistas al considerar que, en todo caso, cualquier liquidación practicada conforme a la tan dicha normativa sería inválida por sustentarse en preceptos expulsados *ex origine* del ordenamiento tras el fallo constitucional. Así, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (sentencia de su secc. 9ª, de 19-7-2017, rec. 783/2016; o de la misma sección de 21-7-2017, rec. 805/2016), que sostiene la nulidad de la liquidación en todo caso (de todas las liquidaciones sustentadas en un precepto que se considera ha sido declarado inconstitucional) al entender que el TC declaró la inconstitucionalidad del precepto (así, en la sentencia de 21-7-2017, que no se refiere a un supuesto en el que se planteara una pérdida del valor, sino que el debate giraba en torno a una eventual prescripción, caducidad o incorrecta determinación del periodo del periodo de generación del incremento de valor). Esta tesis es seguida por TSJ Castilla León (Burgos), secc. 2ª, de 22-9-2017 (rec. 21/2017), que se remite expresamente a ella. También STSJ Cataluña, secc. 1ª, de 30-10-2017 (rec. 9/2017), que igualmente asume la misma tesis que la del TSJ de Madrid (rec. 783/2016), y la Sentencia núm. 157/2017, de 22 de septiembre de 2017, de la Sala Contenciosa Administrativa del TSJ de Castilla y León, sede Burgos -rec. 783/2016 -, con la consecuencia obligada de la declaración de invalidez de las correspondientes actuaciones municipales liquidadoras del impuesto de continua referencia -IIVTNU por falta de cobertura normativa legal para la exacción del tributo hasta que por el legislador estatal de haciendas locales no se atienda, finalmente, el expresado mandato expreso de la jurisprudencia constitucional citada sobre un elemento de la relación jurídico tributaria manifiestamente afectado por el principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria.

Sostienen, además, las anteriores sentencias (especialmente las del TSJ Madrid) que no se sabría cómo valorar la prueba por no existir parámetro legal, no sabiéndose si habría que atender a la comparación de valores escriturados o de valores catastrales o de factores de actualización o a la aplicación de normas de otros impuestos). Además, dicen las meritadas sentencia, que esta forma de actuación ha sido expresamente rechazada por la Tribunal Constitucional, pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el TC rechaza, esto es, "dejar

Código Seguro de verificación: exQN/uFWVudsypD6bIVZzw==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

|             |  |        |            |
|-------------|--|--------|------------|
| FIRMADO POR | OSCAR PEREZ CORRALES 27/02/2018 08:36:09 | FECHA  | 27/02/2018 |
| ID. FIRMA   | ws051.juntadeandalucia.es                | PÁGINA | 13/19      |





*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.*

**SEXTO.-** 1. La interpretación que hago del fallo de la STC 57/2017 (la nulidad de la omisión, que no del texto legal que está escrito, cuestión a la que me he referido con remisión a la propia doctrina constitucional que resulta de la STC 236/2007, que se remite, a su vez, a otras varias) me hacen inclinarme por una posición más próxima al segundo grupo de sentencias anteriores (TSJ Madrid), aunque con matices, pues no comparto que la inconstitucionalidad y nulidad del precepto sea incondicional pues, en tal caso, no se comprendería ni la expresión del TC en la sentencia 59/17 al decir "en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor" ni las matizaciones del último de sus razonamientos jurídicos.

Pero, igualmente, difícil encaje – en la tesis maximalista defendida por el TSJ de Madrid – tendría diversos pronunciamientos del Tribunal Supremo admitiendo recursos de casación para debatir sobre cuestiones que presentan interés casacional, debate que no existiría si la nulidad del precepto fuese incondicional y para todos los supuestos. Me refiero al auto de la secc. 1ª de 21-7-2017 (rec. 2022/2017), que tras referirse a su propia sentencia de 21-6-2017 que desestimó el recurso de casación en interés de ley 1210/2015, afirma que la cuestión jurídica fue analizada desde la perspectiva constitucional, que no desde la de la legalidad ordinaria, acordando que la cuestión que presenta interés casacional es determinar "si la interpretación conjunta de los arts. 104 y 107, apartados 1 y 4, permite concluir que el importe de la base imponible del IIVTNU puede no ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda". O también el auto de la misma sección de admisión de 19-7-2017 (rec. 1903/2017), que acota la cuestión que presenta interés casacional determinar "si se produce o no el hecho imponible cuando el interesado pueda acreditar la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del

Código Seguro de verificación: exQN/uFWVudsypD6bIVZzw==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

|             |  |        |            |
|-------------|--|--------|------------|
| FIRMADO POR | OSCAR PEREZ CORRALES 27/02/2018 08:36:09 | FECHA  | 27/02/2018 |
| ID. FIRMA   | ws051.juntadeandalucia.es                | PÁGINA | 14/19      |





impuesto".

En definitiva, siendo inconstitucionales los tan referidos preceptos por no contemplarse en ellos un mecanismo que permita al contribuyente acreditar ante la administración la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica o un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene, si resulta que el recurrente alegó en sede administrativa (o alega ahora en sede jurisdiccional) que esa situación ha podido tener lugar y su manifestación va a acompañada de un indicio probatorio que permita excluir el mero voluntarismo de la afirmación, la liquidación será nula de pleno derecho porque la norma no le permite proceder en la forma descrita, sin que exista la posibilidad de que el recurrente pruebe esa situación al no existir parámetro legal alguno para ello.

2. Una última digresión para referirme a dos cuestiones. La primera es que aunque la STC 59/2017 declara la inconstitucionalidad y nulidad de del art. 110.4 en el apartado b) del fallo *al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica*, considero que tal nulidad está sometida al mismo alcance que la que declara en el apartado a) de los arts. 107.1 y 107.2 a) al afirmar que *"únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica"* (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5), pues el 110.4 LHL es del mismo tenor que el art. 7.4 de 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, declarando su inconstitucionalidad y nulidad en la STC 26/2017 (fto. Dcho. 7º) *únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia*.

La segunda cuestión es que es cierto que las STC 45/89 y 236/07 se refieren a la no necesaria vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad en los supuestos de inconstitucionalidad por omisión, inconstitucionalidad y nulidad que sí considero que ha declarado para el supuesto de omisión a que se refiere la STC 59/2017 al afirmar en el fallo que *Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica"*, cohonestando, de esta forma, de un lado, la necesidad de evitar los graves perjuicios que para los intereses

Código Seguro de verificación: exQN/uFWVudsypD6bIVZzw==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

|             |  |        |            |
|-------------|--|--------|------------|
| FIRMADO POR | OSCAR PEREZ CORRALES 27/02/2018 08:36:09     | FECHA  | 27/02/2018 |
|             | INMACULADA NUÑEZ PEDRAZA 27/02/2018 10:26:15 |        |            |
| ID. FIRMA   | ws051.juntadeandalucia.es                    | PÁGINA | 15/19      |





generales (recursos de las administraciones locales) supondría la declaración de inconstitucionalidad y nulidad cuando no está en entredicho la capacidad económica, y de otro, evitar la paradoja que supondría la pervivencia de una norma inconstitucional pero que no se anula en ese momento (cuya nulidad se diferiría al momento de la reforma legislativa que contemplara la forma de acreditar la ausencia de incremento de valor).

3. Por las razones expuestas, el motivo de impugnación alegado por el recurrente considerando nula toda liquidación practicada (aun cuando no se trate de un supuesto en el que se alegue la ausencia de incremento de valor) ha de ser desestimado.

**SÉPTIMO.-** 1. El cuarto motivo de impugnación que articula la parte recurrente está referido a la fórmula de cálculo de la base imponible, haciéndolo con cita expresa de la sentencia dictada por el Juzgado de igual clase de Cuenca el día 21-9-2010 (recurso 37/2010), y confirmada después por la Sala, Sec. 1ª, en sentencia de 17-4-2012 (recurso 85/2012). Pues bien, sin perjuicio de que no aceptando la pretendida haya que estar, en todo caso y en el futuro, a lo que decida el TS (ya he citado el auto de la secc. 1ª de 21-7-2017, rec. 2022/2017, acordando que la cuestión que presenta interés casacional es determinar "si la interpretación conjunta de los arts. 104 y 107, apartados 1 y 4, permite concluir que el importe de la base imponible del IIVTNU puede no ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda"), numerosas sentencias de Tribunales Superiores de Justicia se refirieron a la cuestión en pronunciamientos ya anteriores a la STC 59/2017. Así, STSJ Cataluña, secc. 1ª de 14-7-2016 (recurso 76/2015); también del TSJ de Madrid (secc. 9ª, de 1-2-2016, rec. 547/2015); sentencia nº 834/2016 del TSJ Andalucía, Sala C-A, Málaga, secc. 3ª, de 15-9-2016, recuso 282/2016, que sigue el criterio de los Tribunales de Cataluña, Madrid y Valencia.

Elemento común en todos los casos fue afirmar que lo que no cabe hacer es *alterar la fórmula de cálculo de la base imponible* (dice el TSJ Madrid) o *acudir a fórmulas híbridas* (dice el TSJ Cataluña). Parecen con ello discrepar de la fórmula que fue aceptada en su día por el Juzgado de igual clase de Cuenca en sentencia del día 21-9-2010 (recurso 37/2010), y confirmada después por la Sala, Sec. 1ª, en sentencia de 17-4-2012 (recurso 85/2012).

Código Seguro de verificación: exQN/uFWVudsypD6bIVZzw==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

|             |  |        |            |
|-------------|--|--------|------------|
| FIRMADO POR | OSCAR PEREZ CORRALES 27/02/2018 08:36:09 | FECHA  | 27/02/2018 |
| ID. FIRMA   | ws051.juntadeandalucia.es                | PÁGINA | 16/19      |







2. Ello considero que podría ser suficiente para rechazar cualquier pretensión de aplicar esa fórmula al no compartir que sea posible excluir la fórmula legal de cálculo de la base imponible, pues lo obtenido con la pretendida fórmula no sería un "incremento del valor real del suelo" sino un "valor matemático y actuarial", por muy lógico que pueda parecer. Pese a ello – al rechazo de la fórmula alternativa a la legal -, sí pueden hacerse algunas reflexiones. Así, la fórmula actuarial alegada, de entre casi quinientas posibles, es la denominada técnicamente de "descuento racional simple". Se trata de una fórmula que tiene lógica aparente, pues partiendo de un valor final conocido (el catastral), de un porcentaje (el fijado por la ordenanza) y de un número de años (los que se ha mantenido el derecho de propiedad) – que coinciden con los datos a que atiende la fórmula legal -, pretende calcular qué cantidad originaria y desconocida (que sería el valor de partida al tiempo de la compra inicial) ha dado lugar (después de los años de propiedad y aplicando el porcentaje) al valor final (que sí es conocido, insisto, y que sería el resultado que ofrece la fórmula legal). De esta forma, calcula una diferencia de valores que sería, en la versión de sus defensores, la plusvalía, la base imponible sobre la que aplicar el tipo de gravamen.

En definitiva, puede decirse – por razones de simple lógica - que si una operación en la que se pretende calcular un capital futuro implica, necesariamente, aumentar ese capital con determinados intereses, hacerlo al contrario (hacia el pasado, hacia el capital de partida, que es en lo que consiste una operación de descuento) para calcular, conociendo el capital actual actualizado con los intereses durante determinados años, implicará de manera obligada, disminuir los intereses. Esto es lo que parece que hace la fórmula propuesta. El problema que puede plantear la fórmula propuesta (admitiendo su lógica porque el valor inicial no tiene por qué coincidir con el de la compra originaria) es que el interés que tiene en cuenta es un interés simple. Intento explicarme. Si partiéramos de una cantidad de dinero a la que se aplicaran intereses, sí podría tener lógica distinguir diversas posibilidades factibles, pues el interés devengado cada año puede ser simple (en cuyo caso, el capital inicial devenga cada año unos intereses, pero no se tienen en cuenta los intereses de los intereses) o compuesto, en cuyo caso, la cantidad inicial cada año aumenta con los intereses dando lugar a una nueva cantidad mayor que devengará al año siguiente más intereses. Es claro que la cantidad final transcurridos los años será mayor si el interés es compuesto que si es simple.

Código Seguro de verificación: exQN/uFWVudsypD6bIVZzw==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

|             |  |        |            |
|-------------|--|--------|------------|
| FIRMADO POR | OSCAR PEREZ CORRALES 27/02/2018 08:36:09     | FECHA  | 27/02/2018 |
|             | INMACULADA NUÑEZ PEDRAZA 27/02/2018 10:26:15 |        |            |
| ID. FIRMA   | ws051.juntadeandalucia.es                    | PÁGINA | 17/19      |





Pero, como he dicho, el problema que me sugiere la fórmula es que lo que considera es un interés simple, que será factible si nos enfrentamos a valores monetarios (a dinero), pero que no parece serlo tanto si se trata de valorar bienes inmuebles, en donde necesariamente habría que aplicar un interés compuesto porque no se puede desgajar cada año del valor del inmueble el porcentaje de interés (de aumento de valor) que se incorpora de manera obligada a su valor (no es lo mismo una cantidad de dinero en la que una persona pueda decidir la clase de interés que se aplica, simple o compuesto, que tratar de un valor de un inmueble, en cuyo caso es imposible, por la propia naturaleza del bien, separar cada año de su valor el interés devengado, su mayor valor).

De esta forma, resulta que si en lugar de aplicar la fórmula de "descuento racional simple" se aplicara la de "descuento racional compuesto" (con interés compuesto, más adecuado a la naturaleza de un bien inmueble), resultaría que el valor inicial del inmueble al que llegaríamos sería mucho menor que si aplicáramos la primera (y ello es lógico si atendemos a lo antes dicho calculando el valor hacia el futuro: la cantidad resultante hacia el futuro tras aplicar un interés compuesto es mayor que si a esa cantidad le aplicamos un interés simple), lo que produciría por consecuencia que la plusvalía (la diferencia) sería mucho mayor y habría que pagar más cuota tributaria que si atendiéramos al "descuento racional simple".

OCTAVO.- Las razones expuestas conllevan a una estimación parcial del recurso interpuesto, pues aun cuando procede declarar la invalidez del acto de archivo recurrido por causa de su nulidad, no procede hacer lo mismo con la liquidación impugnada. Ello – sin perjuicio de añadir obvias razones referidas a la duda de derecho que genera la existencia de múltiples pronunciamientos judiciales no coincidentes – va a permitir no hacer especial pronunciamiento sobre las costas de la instancia.

**FALLO**

Estimo parcialmente el recurso interpuesto por CUFEMA 97, SL frente a la resolución del día 20-1-2017 dictada por el Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga, que decide archivar la reclamación económico-administrativas interpuesta frente a la liquidación nº 2.329.119 por importe de 536 781,10 € en concepto de Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana



Código Seguro de verificación: exQN/uFWVudsypD6bIVZzw==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

|             |  |        |            |
|-------------|--|--------|------------|
| FIRMADO POR | OSCAR PEREZ CORRALES 27/02/2018 08:36:09     | FECHA  | 27/02/2018 |
|             | INMACULADA NUÑEZ PEDRAZA 27/02/2018 10:26:15 |        |            |
| ID. FIRMA   | ws051.juntadeandalucia.es                    | PÁGINA | 18/19      |





devengado por la transmisión el día 1-8-2016 de la [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] (fue adquirida el día 1-7-1998), resolución que anulo por ser contraria a derecho, desestimando la pretensión de nulidad de la meritada liquidación.

Sin costas.

Cabe recurso de apelación.

*Así lo acuerda y firma Óscar Pérez Corrales, magistrado, lo que autorizo como letrada de la Administración de Justicia.*

Código Seguro de verificación: exQN/uFWVudsypD6bIVZzw==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

|             |  |                          |            |       |
|-------------|--|--------------------------|------------|-------|
| FIRMADO POR | OSCAR PEREZ CORRALES 27/02/2018 08:36:09     | FECHA                    | 27/02/2018 |       |
|             | INMACULADA NUÑEZ PEDRAZA 27/02/2018 10:26:15 |                          |            |       |
| ID. FIRMA   | ws051.juntadeandalucia.es                    | exQN/uFWVudsypD6bIVZzw== | PÁGINA     | 19/19 |



