



SENTENCIA N° 798/2019
TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE MÁLAGA

R. APELACIÓN N° 289/2016

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES:

PRESIDENTE

D. FERNANDO DE LA TORRE DEZA

MAGISTRADOS

D. SANTIAGO MACHO MACHO

D^a BELÉN SÁNCHEZ VALLEJO

Sección Funcional 2^a

En la ciudad de Málaga, a 13 de marzo de 2019.

Visto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo con sede en Málaga del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, el recurso de apelación registrado con el número de rollo 289/16, interpuesto por el AYUNTAMIENTO DE MÁLAGA, representado por el Procurador Sr. Páez Gómez y asistido por Letrada de la Asesoría Jurídica Municipal, contra la sentencia 338/15, de 23 de noviembre, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número CUATRO de Málaga al procedimiento ordinario 203/15, compareciendo como parte apelada SANDO PROYECTOS INMOBILIARIOS, S.A., representada por el Procurador Sr. Ballenilla Ros y asistida por la Letrada Sra. de Carlos.

Ha sido Magistrado ponente el Ilmo. Sr. D. Santiago Macho Macho, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n° CUATRO de Málaga dictó sentencia en el encabezamiento reseñada que estima el recurso interpuesto por la parte ahora apelada.

SEGUNDO.- Contra la mencionada resolución, es interpuesto y sustanciado recurso de apelación con escrito del 21/12/2015, con base a los motivos que se expone, pidiendo sentencia que revoque la Sentencia dictada desestimando el recurso, o subsidiariamente estime el recurso de apelación en cuanto al extremo de las costas, no imponiendo las mismas a mi representado dado que el caso presentaba serias dudas de derecho.





TERCERO.- La parte apelada presentó escrito el 5/02/16 de oposición a la apelación exponiendo cuanto tiene por conveniente para pedir su resolución, confirmando la Sentencia Nº 338/2015 atendiendo a la alegación Primera que expone.

CUARTO.- Elevados los autos y el expediente administrativo, en unión de los escritos presentados, a esta Sala de lo Contencioso-Administrativo y personadas las partes en legal forma sin que ninguna de ellas solicitara vista, conclusiones o prueba, se señaló para votación y fallo, que tuvo lugar el pasado día seis.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº CUTRO de MÁLAGA dictó la sentencia nº 338/15, de 23 de noviembre, al procedimiento ordinario 203/15, que falla *“Que debiendo estimar y estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador Sr. Ballenilla Ros, en nombre y representación de la mercantil Sando Proyectos Inmobiliarios SA, frente al acto administrativo citado en los antecedentes de hecho de la presente resolución, debo anular y anulo el mismo por no ser conforme a derecho, y en su consecuencia, reconocer la improcedencia del ingreso en su día efectuado por la recurrente, así como el derecho de aquella a la devolución de la cuota indebidamente ingresada junto con los intereses de demora devengados desde la fecha en la que se realizó el ingreso hasta aquella en que se ordene el pago de la devolución”*.

SEGUNDO.- Frente a dicha sentencia la parte apelante alega, en síntesis:

-La liquidación del IIVTNU objeto del recurso se dictó al amparo de la Ley Reguladora de las Haciendas locales en vigor: revisión de una autoliquidación.

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) tal como se regula en los artículos 104 a 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, determina que es exigible su pago al transmitir un terreno, se haya generado plusvalía o minusvalía en la venta.

Si bien ahora pasaremos a analizar esta cuestión altamente polémica como lo demuestra los numerosos artículos de la doctrina así como los variados pronunciamientos judiciales, es un hecho que la cuestión objeto de este recurso es la revisión de una AUTOLIQUIDACIÓN.

En este supuesto concreto de revisión de una Autoliquidación presentada por el contribuyente/recurrente, muy poco o ningún margen de maniobra queda a la Administración Tributaria Municipal a tenor de lo dispuesto en el artículo 110 del TRLRHL una vez fijado el correspondiente tipo, en tanto que en relación con las autoliquidaciones el Ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas distintas de las resultantes de tales normas.

Por lo tanto, estando vigentes y siendo plenamente aplicables los artículos del TRLRHL sobre el cálculo de la base imponible y su revisión, es una obligación legal para esta Administración su correcta aplicación.





Esta es la opinión de [REDACTED] (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid) reflejada en numerosos estudios y entre ellos en un artículo titulado "Planteada la cuestión de inconstitucionalidad del I IIVTNU" de 6 de marzo de 2015: (...)

Y también es la opinión de [REDACTED] (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Jaime I de Castellón): (...)

[REDACTED] en su obra "La Fiscalidad Inmobiliaria en el ámbito Local: Cuestiones Problemáticas", 2011 páginas 370 y siguientes, entiende (...)

- Crítica a la sentencia de instancia.

Si bien la Sentencia de instancia recoge una opción iniciada por otros Tribunales en el sentido de no exigir el impuesto de plusvalía cuando no haya habido un incremento real que se haga patente entre el precio de compra y el actual de venta, concluyendo que no hay hecho imponible, sin embargo ésta no es la única opción ni siquiera es unánime. Es más, para buena parte de la doctrina y de los tribunales, partiendo de la convicción de que el sistema legal actual es injusto y contrario al principio de capacidad económica, consideran que el único camino es la cuestión de inconstitucionalidad.

Y ello es así, de acuerdo con el tenor literal de los artículos 104 y 107.

La interpretación de estos dos artículos con la referencia a la situación actual han llevado a una cuestión altamente controvertida en la doctrina y en los Tribunales.

La Sentencia de instancia, se ha decantado por una de las diversas posturas que actualmente se están produciendo en torno a la cuestión sobre si es exigible el IIVTNU cuando no se ha producido una plusvalía real resultante de la diferencia entre el valor de compra de un inmueble y el valor de venta actual. Y así estima el recurso por entender que en el presente supuesto no hay hecho imponible por no existir incremento real de valor.

No obstante, como hemos dicho, ésta no es una cuestión pacífica ni sencilla, y existen otras posturas, defendidas por otros Tribunales y parte de la doctrina que llevarían a la desestimación de la pretensión del recurrente al considerar que a la fecha de hoy es de aplicación lo establecido en la Ley o incluso, una tercera opción, la suspensión de la tramitación de los asuntos pendientes hasta que recaiga Sentencia del Tribunal Constitucional resolviendo la cuestión de inconstitucionalidad nº 1.012/2015 (BOE 30 abril) planteada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 3 de Donostia.

Por tanto, consideramos que no puede admitirse dicha postura, ya que para esta Administración Municipal resulta incuestionable que mientras no haya una modificación del articulado del impuesto, vía legislativa o vía constitucional, no queda otra posibilidad que aplicar lo que determina la Ley.

La cuestión es más compleja de lo que pueda parecer en un primer acercamiento, son muchos aspectos los que hay que tener en cuenta no sólo el hecho de que en estos momentos por la crisis económica pueda resultar no justificada esta imposición. Y desde luego hay que buscar la voluntad del legislador.

Como recoge la Sentencia de Instancia en el Fundamento de Derecho Segundo, transcribiendo a su vez la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 18 de julio de 2013 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 es inferior)".

Por otra parte, es un hecho que el legislador estatal ha realizado entre 2012 y 2014 hasta nueve reformas (en algunos casos, pequeños retoques) de los preceptos del TRLRHL que regulan el IIVTNU que demuestran que ha sido permeable a determinadas demandas sociales (creación de una bonificación potestativa del 95%, exención para transmisiones derivadas de dación en pago, ..), sin haber modificado la cuestión objeto de análisis. Así, de acuerdo con el TRLRHL sigue siendo evidente que el IIVTNU también debe aplicarse cuando el precio de la transmisión sea menor que el de adquisición.

Es contundente la Dirección General de Tributos (Consulta vinculante núm. V0153-14 de 23 enero 2014 (Aranzadi JT\2014\474) a la consulta planteada de si se produce la sujeción al IIVTNU en caso de transmisión de bien inmueble de naturaleza urbana por un precio inferior al de adquisición:

"La regla de determinación de la base imponible del IIVNU establecida por el TRLRHL no es una presunción ni una regla probatoria, sino una regla de valoración que permite cuantificar la base imponible a través de un método objetivo. El impuesto no somete a tributación una plusvalía real, sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva. Así, el porcentaje de incremento máximo anual del 3% para los periodos de 15 a 20 años, es una regla objetiva disociada de la realidad, que puede ser inferior o superior al incremento real del terreno. Del mismo modo, la ley utiliza el valor catastral del suelo en el momento del devengo, con independencia de cuando fue determinado el mismo.

Por tanto, la base imponible determinada conforme a las reglas 1 del artículo 107 del TRLRHL no admite prueba en contrario. Así, en los años del llamado "boom inmobiliario", en los que el valor de mercado de los inmuebles se incrementaba muy por encima de los valores catastrales, si un ayuntamiento realizaba una comprobación tributaria, sólo podría comprobar que la cuota del impuesto ingresada se había determinado aplicando correctamente las normas reguladoras del TRLRHL, sin que pudiera atribuir un valor mayor fundamentado en que el incremento "real" del terreno era superior al derivado de las reglas del artículo 107 del TRLRHL.

El legislador, pudiendo escoger entre diversas fórmulas para determinar el incremento de valor del terreno, ha optado por la establecida en el artículo 107 del TRLRHL, y ha configurado por ley todos los elementos del tributo en función de dicho método de cuantificación.

La ley sólo toma en consideración el valor catastral en el momento del devengo, no teniendo en cuenta otros valores, como puede ser el precio de la transmisión, el valor de mercado en dicho momento, cuál fue el valor catastral cuando se adquirió el terreno o su valor de adquisición. Tampoco calcula el incremento de valor del terreno por diferencia entre un valor en el momento de la transmisión y un valor en el momento de la adquisición, pudiendo dicha diferencia ser la existente entre los valores catastrales en ambos momentos, o entre el valor de enajenación y el valor de adquisición, o cualquier otra.

Y ello es así porque el fundamento de este impuesto no es tanto gravar el incremento "real" provocado por el titular del terreno por diferencia entre unos precios de venta y compra, sino que trata de gravar el incremento de valor del terreno como consecuencia de la acción urbanística del propio municipio donde se encuentra (instalación o mejora de alumbrado público, aceras, mobiliario urbano, etc). Con este impuesto, por tanto, se pretende que el sujeto pasivo devuelva a la colectividad parte del beneficio por él obtenido. La participación de la comunidad en las plusvalías





urbanísticas tiene su apoyo en la propia Constitución Española. Su artículo 47 dispone que "la comunidad participará en las plusvalías que genera la acción urbanística de los entes públicos".

-No procede la imposición automática de las costas al entender que el caso presentaba serias dudas de derecho.

La Sentencia de instancia al estimar el recurso, resuelve en el Fundamento de Derecho Séptimo, condenar a la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones. En este caso, con imposición de costas a la Administración demandada de acuerdo con el criterio objetivo de vencimiento (art. 139 LJCA).

Sin embargo, estimamos que estamos ante un supuesto en el que es plenamente aplicable la salvedad de dicho artículo 139 al existir serias dudas en derecho en cuanto a la resolución de la cuestión.

La cuestión debatida, si procedía la exacción del impuesto municipal de incremento sobre el valor de los terrenos en casos en que no haya existido un incremento real, es una cuestión altamente debatida por la doctrina (como lo demuestra los numerosos estudios publicados), con diversos pronunciamientos judiciales en distintos sentidos, que incluso han llevado a plantear una cuestión de inconstitucionalidad reconociendo que es el Tribunal Constitucional el competente para decidir sobre el fondo del asunto.

Por todo lo expuesto, consideramos que la sentencia de instancia no ha tenido en cuenta la salvedad del art. 139 LJCA, siendo evidente y palmaria no sólo las serias dudas en derecho que existen sobre la solución en este tema, sino también el hecho de que el Ayuntamiento de Málaga no tiene margen en la aplicación de la normativa legal vigente en cuanto al IIVTNU. Siendo así manifiestamente injusto, dicho con el debido respeto, que sea condenado en costas el Ayuntamiento en este recurso.

TERCERO.- La parte apelada alega, en síntesis:

- Conformidad a Derecho de la Sentencia de instancia por cuanto que anula la liquidación de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por haberse acreditado por esta parte la ausencia de plusvalía real.

1. En efecto, tal y como establece la Sentencia Nº 338/2015, y como se desarrollará a continuación (i) la ausencia de plusvalía conlleva la ausencia de hecho imponible y por tanto, de devengo del Impuesto y (ii) así ha de quedar probado.

Por todo lo anterior, "partiendo de dicha realidad, y, por ramo, de la ausencia de incremento real alguno del valor del suelo que comporte la existencia del hecho imponible del impuesto", el Juzgado de Instancia estimó el recurso presentado y anuló la resolución impugnada.

Y ello porque se acreditó en el procedimiento de instancia SANDO adquirió en 2007 la parcela de terreno R.3CN sita en el Polígono I del SUP. LO-2 "El Pato" al Excmo. Ayuntamiento de Málaga mediante una compraventa elevada a escritura pública, por un importe de 20.357.049 euros. A

continuación, la señalada finca fue transmitida en 2011 a un tercero independiente por un valor de 15.030.000 de euros.

2. A la luz de todo lo anterior, en primer lugar, debemos comenzar recordando que el hecho imponible de este Impuesto lo consagra el artículo 104.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, "TRLRHL"), en los siguientes términos: (...)





Por otro lado, es el artículo 107.1 del TRLRHL el dedicado a la base imponible, siendo del siguiente tenor: (...)

De los preceptos transcritos se desprende que el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible lo constituye el incremento de valor de los terrenos urbanos puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad o de la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio. Por lo tanto, la integración del aspecto material del hecho imponible se dará con el incremento de valor del terreno urbano si se produce la transmisión o la constitución del derecho real de goce, y a falta de alguno de estos elementos deberá concluirse que no se está ante el presupuesto del hecho previsto por la Ley del Impuesto.

Así, el artículo 107.2 del TRLRHL, relativo al cálculo de la base imponible del impuesto, no puede prescindir del apartado 1 del mismo precepto, que habla del incremento, esto es de una diferencia positiva de valor entre lo obtenido y lo satisfecho por el terreno cuando se adquirió, lo que lleva consigo, de una parte, que cuando no hay incremento no hay gravamen; y, de otra, que esa ganancia es un requisito estructural y constitutivo previo a la forma legal de determinarlo, esto es, que no cabe presumir -más bien fingir- que una plusvalía lo es por aplicación mecánica de las normas catastrales y su revalorización también automática, resistente a la realidad de las cosas.

A ello debemos añadir que el artículo 107 del TRLRHL debe ponerse en relación con el art. 104 de la misma norma, el cual define el hecho imponible como el incremento de valor que experimentan los terrenos y se ponga de manifiesto como consecuencia, entre otros actos, de su transmisión de la propiedad por cualquier título. Obviamente, si no hay incremento patrimonial no hay manifestación alguna de riqueza gravable ni, por ende, sujeción al Impuesto.

En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sus Sentencias de 18 de julio del 2013, recaída en el recurso núm. 515/2011, 22 de marzo de 2012, recaída en el recurso núm. 511/2011, de 21 de marzo de 2012, recaída en el rec. núm. 432/2010, 2 de mayo de 2012, recaída en el rec. núm. 494/2011, 9 de mayo de 2012, recaída en el rec. núm. 501/2011, 22 de mayo de 2012, recaída en el rec. núm. 502/2011, 12 de septiembre de 2012, rec. núm. 516/2011 y 20 de septiembre de 2012, rec. núm. 488/2011: (...)

Conforme a la doctrina del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, las reglas del Impuesto para determinar la base imponible únicamente entrarán en juego para someter a gravamen el hecho imponible, cuando exista una plusvalía en cuantía superior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo. De lo contrario, la norma de cálculo del Impuesto no tendría ocasión de desplegar sus efectos.

En el mismo sentido ha concluido el Tribunal Superior de Justicia de La Rioja en su sentencia de 10 de octubre de 2015, recaída en el recurso núm. 77/2014: (...)

Y en la misma línea se ha pronunciado el propio Tribunal Superior de Justicia de Madrid en las Sentencias de 11 de diciembre de 2013 (rec. de apelación núm. 767/2013), de 26 de diciembre de 2013 (rec. de apelación núm. 638/2013), de 16 de diciembre de 2014 (rec. 295/2014) y de 24 y 27 de abril de 2015 (rec. 283/2014 y 448/2014), y de 8 de octubre de 2015 (rec. 819/2015). Por ser especialmente clara, transcribimos a continuación la sentencia de 11 de diciembre de 2013: (...)

Y así lo recoge, como no podía ser de otra forma, la Sentencia de instancia, reproduciendo, en primer lugar, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 22 de marzo de 2012 (...)





Y en segundo lugar, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 24 y 17 de abril de 2015: "(...)

Lo anterior lleva a concluir acertadamente al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Málaga Nº 4, en la citada Sentencia Nº 338/2015 que "Por tanto, el artículo 107 que establece la forma de determinación del hecho y de la base, tm1 solo resulta aplicable si existe un real y efectivo incremento del valor de los terrenos" , estimando el caso de SANDO ., pues así sucede en el mismo .

3.A mayor abundamiento la interpretación aislada del artículo 107.2 del TRLRHL vulneraría el principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31 de la CE ya que implica la exigencia del pago de l Impuesto aunque no se produzca una plusvalía real en la transmisión.

Precisamente, la sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992, de 11 de diciembre apunta que "*la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica lo que, en definitiva, reclama la presencia de una riqueza real y efectiva*".

4.Y todo lo anterior respaldado por que la base imponible calculada de acuerdo con los términos del artículo 107.2 del TRLRHL, es una presunción "iuris tantum", de modo que el particular pueda demostrar, bien que no se ha producido plusvalía alguna, o bien que dicho incremento es inferior al determinado conforme al sistema legalmente previsto.

En efecto , el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sus sentencias de 18 de julio del 2013, recaída en el recurso núm. 515/2011, 22 de marzo de 2012, recaída en el recurso núm . 511/2011 , 21 de marzo de 2012 recaída en el rec. núm. 432/2010 , 2 ele mayo de 2012 recaída en el rec. núm . 494/2011, 9 de mayo de 2012 recaída en el rec. núm . 501 / 2011 , 22 de mayo de 2012 recaída en el rcc. núm . 502/2011, 12 de septiembre de 2012 recaída en el rec. núm. 516/2011 y de 20 de septiembre ele 2012 recaída en el rec. núm. 488/2011 se muestra asimismo partidario de esta interpretación, concluyendo que: (...)

Mismo texto que recoge la Sentencia de instancia citando las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 24 y 17 de abril de 2015. Asimismo, concreta la misma: "la (...)

Lo ha corroborado el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su reciente sentencia de 8 de octubre de 2015, recaída en el recurso núm. 841/2014 en la que establece: (...)

En este punto, debemos destacar la Sentencia número 232/2015 del Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Madrid Nº 27, de fecha 11 de junio de 2015 señalando que (...)

De las sentencias transcritas se desprende que el cálculo de la base imponible según las reglas de cálculo de la norma constituyen una presunción "iuris tantum" que admite prueba en contrario. Ello obedecería ciertamente a la necesidad de conciliar el cálculo de la base imponible con el respeto al principio de capacidad económica del artículo 31 de la CE al que hemos hecho referencia, ya que de no admitirse prueba en contrario y, por ende, no observar como límite al método de cuantificación la plusvalía real, se estarían vulnerando los principios de equidad, justicia y capacidad económica por cuanto que se sujetarían a tributación incluso aquellos supuestos en los que no hay incremento de valor.

En definitiva, el método de cálculo de la base imponible del impuesto, no puede gravar capacidades económicas in existentes, ya que ello llevaría a la vulneración del principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31 de la CE, principio que debe predicarse también ele la base imponible. Ello conlleva la admisibilidad procesal de





prueba de una pérdida o de un incremento real inferior al resultante de aplicar las mecánicas normas que presumen su dimensión.

Precisamente, en el presente caso esta parte aportó pruebas a fin de acreditar la pérdida de valor de la finca, pruebas que no han sido controvertidas. En concreto, aportó la copia de la escritura de compra por la que adquirió la finca por un importe de 20.357.049 euros y la copia de la escritura pública de compra por la que transmitió la finca por un valor de 15.030.000 euros.

El Juzgado de Instancia además de admitir las pruebas aportadas ha declarado en la Sentencia apelada que las mismas resultan suficientes para acreditar la pérdida revelada por esta parte. Por su parte, la Letrada del Excmo. Ayuntamiento de Málaga nada opuso en el procedimiento de Instancia -ni ahora en fase de apelación- a los documentos aportados por esta parte con la finalidad de acreditar la pérdida producida.

5. En consecuencia, habiéndose declarado acreditada la ausencia de plusvalía por la Sentencia apelada (y por tanto, la ausencia de hecho imponible del Impuesto) y no habiéndose cuestionado dicho extremo por la Letrada del Excmo. Ayuntamiento de Málaga, procede desestimar el Recurso de Apelación presentado, confirmando la Sentencia dictada por el Juzgado de Instancia.

6. Por el contrario, la Letrada del Excmo. Ayuntamiento de Málaga, considera en su Recurso de Apelación que la Sentencia de instancia es improcedente por cuanto que vulnera el principio de legalidad. Sustenta la Letrada Municipal su argumentación sobre la base una serie de artículos de la doctrina.

De lo expuesto se desprende que la Letrada del Ayuntamiento propone una interpretación aislada del artículo 107.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL) que estatuye el método de cálculo de la base imponible. Como puede observarse el referido precepto determina la base imponible por la aplicación de unos porcentajes -que se establecen en función del período durante el que se ha generado dicho incremento - sobre el valor fijado a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI). Se trataría, por tanto, de un incremento de valor o base imponible determinado objetivamente, sin atender a las circunstancias concretas de cada terreno. A este respecto, señala la Letrada Municipal que el IIVTNU regulado en los artículos 104 a 110 del TRLRHL "*determina que es exigible su pago al transmitir un terreno, se haya generado plusvalía o minusvalía en la venta*".

Sin embargo, SANDO considera oportuno oponerse a la cuestión principal planteada por la Letrada del Excmo. Ayuntamiento de Málaga en su Recurso de Apelación, pues a la luz de lo expuesto, en ausencia de plusvalía, bastaría que la Administración Tributaria Municipal no exigiera el Impuesto, ya que, en todo caso, no está habilitada, por la ausencia de hecho imponible.

Por otra parte, argumenta la Letrada del Ayuntamiento de Málaga señala en contra de la Sentencia de instancia lo siguiente: (...)

Sin intención de ser reiterativos, retomar las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid, Cataluña y La Rioja que advierten de lo contrario.

Por tanto, habiéndose declarado acreditada la ausencia de plusvalía por la Sentencia Nº 338/2015 y con ella, la ausencia de hecho imponible del Impuesto, procede desestimar el Recurso de Apelación presentado, confirmando la Sentencia dictada por el Juzgado de Instancia.

- Subsidiariamente, inconstitucionalidad del artículo 107 del TRLRHL





1. En primer lugar, interesa a esta parte subrayar que no considera que el artículo 107 del TRLRHL sea contrario a nuestra Constitución, pues, como se ha dicho, no habiendo incremento, no habrá hecho imponible. Así lo recoge la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, número 356/2015, de 20 de julio de 2015, rec. n.º 23/2015. A este respecto señala la referida sentencia en su fundamento de Derecho cuarto lo siguiente: (...)

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en la citada sentencia estima que no procede el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad ya que el hecho imponible del IIVTNU lo constituye el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos, el cual se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión, por lo que si la transmisión no pone de manifiesto ningún incremento de valor, la falta de hecho imponible impedirá cualquier determinación de la base. La plusvalía, aunque no grave una manifestación de capacidad económica, no por ello es inconstitucional.

2. No obstante, en el hipotético caso de que este Tribunal no aceptase la argumentación contenida en la alegación Primera de este escrito de oposición, entiende esta parte que ello supondría la necesidad de suspender este procedimiento consecuencia de las cuestiones de inconstitucionalidad, ya planteadas, del artículo 107 TRLRHL, por posible vulneración de los arts. 24 y 31 de la Constitución.

En este punto, es preciso hacer referencia a la cuestión de inconstitucionalidad admitida por el Pleno del Tribunal Constitucional, por providencia de 28 de abril actual

En particular, interesa a esta parte señalar que, en el hipotético caso de que el Tribunal Constitucional declarase la inconstitucionalidad de los artículos 107 y 11.0.4 de la TRLRHL, procedería anular la Sentencia objeto del presente recurso de apelación.

CUARTO.-La sentencia apelada, tras exponer las alegaciones de las partes, fundamenta la estimación del recurso diciendo:

“Tercero.- Tras exponer todo lo anterior, la Sala de Madrid alcanza las siguientes conclusiones: “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 (artículo 104.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales), y este no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del artículo 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 artículo 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 artículo 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 artículo 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 artículo 107, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 1994 fue tajante al sostener que tenía carácter subsidiario, en defensas 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 si impide que se graven capacidades económicas ficticias de los ciudadanos.”

Tales razonamientos no son sino reproducción literal de los contenidos en las Sentencias de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 18 de julio de 2013, 27, 20 y 12 de septiembre de 2012, 9 y 2 de mayo de 2012 y 22 de marzo de 2012 -recursos 515/2011, 517/2011, 488/2011, 516/2011, 501/2011, 494/2011 y 511/2011 -, que, a todo lo anterior añaden, respecto de la posible inconstitucionalidad del artículo 107.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, lo siguiente: “la inconstitucionalidad citada solo resultaría de una interpretación que condujera a estimar que el precepto establece una ficción legal que permitiera gravar supuestos de inexistencia de incremento de valor o de incrementos en cuantía ficticia en cuanto alejados de los verdaderamente producidos en la realidad. Pero no existe inconstitucionalidad alguna si, como ha quedado señalado, se interpreta que las normas legales establecen únicamente una presunción iuris tantum, susceptible de quedar desvirtuada, en cada caso concreto, mediante una prueba adecuada y suficiente, en los términos citados, a cargo de los obligados tributarios, y de acuerdo con la previsión del artículo 385 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. En consecuencia, la problemática que queda destacada en la demanda ha de ser necesariamente ventilada en cada caso concreto”.

Cuarto.- En la misma dirección apunta la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 11 de diciembre de 2013 -apelación 767/13-, que, en síntesis, sostiene como la problemática suscitada ha de ponerse en relación, más que con el procedimiento de determinación de la base imponible del Impuesto en referencia al valor catastral, con la propia existencia del hecho imponible. Y al efecto recuerda como los artículos 2.2.c), 20.1 y 50.1 de la Ley General Tributaria ponen de manifiesto que el mismo está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente, por lo que se erige en presupuesto fijado por la Ley para configurar cada tributo, naciendo la obligación tributaria principal por su realización; constituyendo la base imponible la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible. Por todo ello, de no existir plusvalía, es decir, cuando el negocio de disposición del inmueble en cuestión no ponga de manifiesto un incremento de valor, no existiría hecho imponible (lo que se deduce, según sostiene la Sala, de la simple aplicación del artículo 104.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales). Por tanto, el artículo 107, que establece la forma de determinación del hecho y de la base imponible, tan solo resulta aplicable si existe un real y efectivo incremento del valor de los terrenos, pues “parece evidente que la ausencia objetiva del incremento del valor dará lugar a la no sujeción del 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". Y en apoyo de dicha conclusión razona lo siguiente: "El actual IIVTNU, cuyos antecedentes se remontan al año 1919 con la instauración del denominado Arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos, podría llegar a generar ciertos problemas de justicia tributaria a la hora de acometer el cálculo de la base imponible. En efecto, si bien no debe confundirse ni superponerse hecho imponible con base imponible, lo cierto es que el eventual aumento de valor real del terreno urbano no se calcula en la actualidad por las diferencias (en términos absolutos) entre el valor de adquisición y el de transmisión, sino que el parámetro matemático que se maneja viene dado por la aplicación de un porcentaje sobre el valor catastral del suelo. Obviamente, por pequeño que sea el incremento del valor catastral en un contexto de crisis económica marcado por la disminución de los precios del mercado, la disociación de la que se habla en la demanda podría producirse eventualmente. Por otra parte el margen de maniobra de la Administración tributaria municipal es inexistente a los efectos de realizar determinadas correcciones -obviamente, después de fijar el correspondiente tipo - a tenor del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en la medida que con relación a las autoliquidaciones, el Ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas. Por tanto, el centro de gravitación de la problemática parece estructurarse no tanto en torno a la determinación del hecho imponible como a la magnitud económica o valorativa del mismo obtenida a través de la base imponible. Dicho de otra manera, la argumentación de la parte recurrente tendía ciertos visos de éxito - cuando menos, a efectos de estimar procedente el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad- sólo cuando la aplicación del referido cálculo (fundamentado en el valor catastral), arroja un resultado positivo pese a la efectiva disminución del valor real del inmueble puesto de manifiesto como consecuencia de una transmisión.

Si la base imponible debe medir o cuantificar adecuadamente el hecho imponible, no hay que olvidar que, en este sentido, con anterioridad a la Ley 51/2002, de modificación de la Ley de Haciendas Locales, el artículo 108.1 de ésta última establecía que la base imponible del impuesto estará constituida por el incremento real de valor de los terrenos. Sin embargo, con la expresada Ley 51/2002 se suprimió el término de valor real en efecto, el actual artículo 107.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo apunta que "la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos". En consecuencia, podría ocurrir que ese incremento de valor no fuese el real, sino el derivado de las reglas establecidas para calcular la base imponible, no resultando descartable un saldo de plusvalía positiva con independencia -o, de manera más explícita, de espaldas - del incremento o disminución del valor que en la realidad determine el mercado. Recapitulando, la censura del apelante podría tener cierto sentido si acreditase que con relación a la finca objeto de la litis, pese a haberse producido una disminución en términos reales o absolutos del valor del inmueble - insistimos, basada en el precio o valor del mercado- la magnitud del hecho imponible determinada por la base imponible del impuesto arrojasen un incremento de valor."

Concluye la Sala de idéntica forma a todos los precedentes judiciales ya citados, al considerar que, interpretando el apartado segundo del artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales conforme a los mandatos





constitucionales, el mismo tan solo puede entenderse como una ficción jurídica que opera de forma subsidiaria al principio contenido en el apartado primero sobre el incremento de valor del bien; de forma que, cuando se acredite que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, no tiene lugar el presupuesto de hecho fijado por la Ley para configurar el tributo y éste no puede exigirse (por más que la aplicación de las reglas del art. 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos), estando, por ello, la base imponible 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 artículo 107, que sólo entrarán en juego cuando el primero sea superior. Por tanto, concluye sigue 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 apartado segundo del artículo 107 -pues en tal caso "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 artículo 107 al incremento probado"-.

Quinto.- En definitiva, de todas y cada una de las Sentencias citadas pueden extraerse varias conclusiones aplicable al supuesto de actuaciones. En primer lugar, que ha de prevalecer el incremento real del valor de los terrenos sobre la aplicación de la presunción legal contenida en el artículo 107. En segundo lugar, que dicha aplicación no se restringe a los supuestos en las que no existe efectiva realización del hecho imponible, sino que, por el contrario, puede extenderse a otros donde, existiendo incremento real del valor, el mismo sea inferior a aquél que se obtiene por la aplicación de las reglas del artículo 107 para la obtención del valor teórico o presunción legal. Y en tercer lugar, que a tal efecto -tanto en un caso como en otro- la parte que alegue la existencia de dicha discordancia ha de advenir lo mediante la oportuna prueba pericial (que ponga de manifiesto bien la ausencia de tal presupuesto de la liquidación, o bien que el incremento real es inferior al obtenido mediante la aplicación de las fórmulas contenidas en el artículo 107).

No obstante, la parte actora añade otra cuestión -a modo de pretensión subsidiaria- que, al menos en parte, resulta distinta a las apuntadas. Así, aquella igualmente opone que la forma de cálculo de la base imponible del tributo resulta incorrecta, propugnando aquella que se contiene en los informes aportados junto con la demanda. Si bien es cierto que la precitada Sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 18 de julio de 2013 no aborda esta cuestión en la forma que pretende la parte actora, no lo es menos que la Sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012 - dictada en el recurso de apelación 393/10- parece avalar su tesis (dada la parquedad de la sentencia referida, y su constante remisión a la sentencia de instancia; sin que, por otra parte, se contengan fundamentos suficientemente expresivos para entender, de su sola lectura, que dicha tesis se avala en aquella), toda vez que un Juzgado unipersonal que, de la misma forma, parece asumir la tesis sostenida en la demanda. Nos hallamos, pues, ante dos pronunciamientos judiciales, emanados, uno de ellos de un Juzgado unipersonal y tan solo otro de una Sala.

Pues bien, tras dar lectura a los preceptos invocados y al contenido del expediente del expediente administrativo, no puede sino concluirse, a la vista de la tesis jurisprudencial





mayoritaria (ya expuesta) que, como sostiene la parte actora, no existió hecho imponible alguno, por lo que su solicitud de rectificación de la autoliquidación debió ser atendida. La parte actora viene sosteniendo desde la presentación de su solicitud de rectificación -folio 181- que el valor de la previa adquisición del inmueble ascendió a más de 20 millones de euros, mientras que el valor de transmisión del mismo superaba escasamente los 15. Así lo reflejaba igualmente en la demanda (penúltimo párrafo del folio 27 de la misma). Pues bien, tal aseveración se ajusta plenamente a la realidad. Conforme consta a los folios 232 a 235 del expediente, a la recurrente se le adjudicó la transmisión de la parcela posteriormente transmitida -pues entonces era de titularidad municipal, adscrita al Patrimonio Municipal del Suelo-, conforme al acuerdo adoptado por el Consejo de Administración de la Gerencia Municipal de Urbanismo, Obras e Infraestructuras del Excelentísimo Ayuntamiento de Málaga en su sesión ordinaria de 21 de marzo de 2007, por un importe ascendente a 20.357.049 € de principal, más 3.257.127,84 € en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido. De igual forma, se constata como la suma de dichas cantidades (que ascendía a un global de veintitrés millones seiscientos catorce mil ciento setenta y seis euros con ochenta y cuatro céntimos) fue abonada a la Gerencia Municipal mediante cheque bancario expedido por el Banco Popular el día 11 de abril de 2007 (folio 231). Sin embargo, a la vista de los folios 303, 309 y 310 del expediente administrativo remitido se desprende como la transmisión dominical de la que trae causa la autoliquidación cuya rectificación se instada por la parte actora en vía administrativa, se efectuó por un importe ascendente a 15.030.000 € -importe que, por otra parte, como se desprende de la lectura de los folios 375 a 377, tenía por destino el abono del primer tramo del préstamo hipotecario que grababa el referido inmueble, en el que se subrogada la mercantil compradora-. Es más, la realidad económica de dicha operación inmobiliaria resultaba conocida por la propia Gerencia Municipal de Urbanismo, Obras e Infraestructuras del Excelentísimo Ayuntamiento de Málaga, pues como consta a los folios 387 a 389 del expediente, el Consejo de Administración de la misma autorizó mediante Acuerdo adoptado sesión ordinaria de 3 de noviembre de 2011 la transmisión de dicha parcela al constatar que mediante la misma no se pretendía llevar a cabo una operación meramente especulativa, sino, por el contrario, que existía una "sustancial diferencia de valor entre el precio de adquisición y enajenación" de más de cinco millones de euros en perjuicio de la ahora recurrente..

Sexto.- Partiendo de dicha realidad, y, por tanto, de la ausencia de incremento real alguno del valor del suelo que comportarse la existencia del hecho imponible del impuesto, la pretensión de rectificación en su día presentada (que, a la vista del expediente remitido, fue tramitada como si de un recurso de reposición se tratase) debió hallar favorable acogida. Y ello por cumplirse los requisitos establecidos en los artículos 126 y siguientes del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. La misma se dirigió al órgano competente al efecto, se efectuó tras haber presentado la correspondiente autoliquidación y antes haber prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente. De la misma forma, en la solicitud se hizo constar todos los datos que permitían identificar la autoliquidación cuya rectificación se pretendía y el medio elegido por el que habría de realizarse la devolución, acompañándose la misma de la documentación en la que se sustentaba la solicitud de rectificación y los justificantes, en su caso, del





ingreso efectuado por el obligado tributario. Por otra parte, ni se cuestiona por la Administración realidad del ingreso ni su falta de devolución, ni tampoco la misma, al amparo de lo dispuesto en los párrafos segundo y tercero del artículo 127 del Reglamento, consideró oportuno llevar a cabo requerimiento alguno a la solicitante respecto de la justificación documental aportada o solicitar informes al respecto.

Por tanto, y en atención a lo anteriormente expuesto, la demanda ha de prosperar en su pretensión principal y, consecuentemente, acceder a las pretensiones contenidas en la misma por las razones previamente expresadas.

Séptimo.- Establece el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa tras su reforma por la Ley 37/2011, aplicable a este procedimiento por razones temporales, que en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho; añadiendo que en los supuestos de estimación o desestimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, las imponga a una de ellas por haber sostenido su acción o interpuesto el recurso con mala fe o temeridad. Se consagra, por tanto, el criterio del vencimiento objetivo que ya estableció el artículo 394 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Estimándose íntegramente la demanda, procede imponer las costas a la Administración demandada, en aplicación del aludido criterio de vencimiento objetivo.”.

QUINTO.- El significado y alcance de la STC de 11 de mayo de 2017, fue abordado por esta Sala sesión plenaria de fecha 29 de noviembre de 2017 con ocasión del estudio de los recursos de apelación 2300/15 y 2064/15, estimando 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. Entendimos que el TC 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. Por ello entendimos que 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 el ámbito afectado por la declaración de inconstitucionalidad de la norma legal aplicada; así como que, 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.

La doctrina de esta Sala expuesta es la que aplica la sentencia apelada que, que reproduce nuestra sentencia y, obviamente entiende que al caso el Ayuntamiento de Mijas no ha probado la existencia de incremento patrimonial, como se desprende cuando dice *“siendo plenamente aplicable al caso que nos ocupa resulta que de conformidad con lo anteriormente expuesto procederá estimar el presente recurso”*

Sin embargo el TS, en sentencias, entre otras, de 9/07/2018 (RC 6226/2017) o de 18/07/2018 (RC 4777/2017), a establecido la doctrina que los arts. 107.1 y 107.2 a) TRLHL padecen solo una inconstitucionalidad y nulidad parcial, puesto que son constitucionales y resultan plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios de prueba admisible en Derecho, que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el art. 31.1 CE. 2º El art. 110.4 TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, *«no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene»*, o, dicho de otro modo, porque *«impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)»*. Esa nulidad total posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los arts. 107.1 y 107.2.a) TRLHL. Ahora bien, si las referidas sentencias determina que la carga de la prueba de la inexistencia de incremento patrimonial a los obligados tributarios, también especifican como pueden probarlo.

Así la STS núm. 1163/2018 de 9 julio, dice en su FD 5º:

“...2.- Para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo (a) ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas [cuyo valor probatorio sería equivalente al que atribuimos a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en los fundamentos de derecho 3.4 de nuestras sentencias de 23 de mayo de 2018 (RRCA núms. 1880/2017 y 4202/2017), de 5 de junio de 2018 (RRCA núms. 1881/2017 y 2867/2017) y de 13 de junio de 2018 (RCA núm. 2232/2017 J; (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU...”

La sentencia en el mismo FD añade, las consecuencias que comporta aportar la aportación de escrituras públicas, que es cargar a la Administración con la prueba de acreditar que el





precio consignado en las mismas es simulado o no se adecúa a la realidad:

"...3.- Aportada -según hemos dicho, por cualquier medio- por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía. Contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente, el obligado tributario dispondrá de los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial. En la vía contencioso- administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 LJCA y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 LJCA, de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil"

El valor probatorio de las escrituras públicas, en cuanto a los precios en las mismas indicado, y las consecuencias sobre la carga de la prueba, en el sentido que la Administración tiene que justificar, antes de comprobar, que hay algo que merezca ser comprobado, esto es, verificado en su realidad o exactitud por ser dudosa su correspondencia con la realidad. En este caso, tiene que justificar por qué no acepta el valor declarado, incredulidad que, a su vez, involucra dos facetas distintas: la primera sería la de suponer que el precio declarado no corresponde con el efectivamente satisfecho, lo que daría lugar a una simulación relativa cuya existencia no puede ser, desde luego, presumida, sino objeto de la necesaria prueba a cargo de la Administración que la afirma; la segunda faceta, distinta de la anterior, consiste en admitir que el valor declarado como precio de la compraventa es el efectivamente abonado, pero no corresponde con el valor real, que es cosa distinta. En este caso, también tendría que justificar la Administración la fuente de esa falta de concordancia.

En palabras de la STS de 13 de junio de 2018 (RCA núm. 2232/2017), que es una a las que se remite la sentencia antes transcrita:

"...3.4. La presunción de que gozan las autoliquidaciones tributarias .

a) Según lo dispuesto en el artículo 108.4 LGT, relativo a las presunciones en materia tributaria: "...4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario".

b) Si bien, en una primera aproximación, el sentido de tal presunción legal podría ser, según su tenor literal, el de que tales datos y elementos no puedan ser desmentidos o rectificadas por los obligados tributarios en aquello en que les sean perjudiciales -lo cual se desenvolvería en ámbito del principio de buena fe y en el la vinculación a los actos propios como manifestación de éste-, no cabe desdeñar que tales autoliquidaciones contengan también una verdad presuntiva de lo que en ellas se declara o afirma, incluso en lo favorable, en tanto no podemos desconocer que, en un sistema fiscal como el nuestro que descansa ampliamente en la autoliquidación como forma preponderante de gestión, sólo reconociendo tal valor de presunción, respaldado por la ley, un acto puramente privado puede desplegar sus efectos en el seno de una relación jurídico fiscal de Derecho público sin que intervenga para ello, de un modo formal y explícito, la Administración. Esto es, una autoliquidación que contenga un ingreso se equipara en sus efectos, por la ley tributaria, a un acto de ejercicio de potestad en que se obtuviera el mismo resultado, lo que sucede cuando lo declarado por el obligado a ello no se





comprueba, investiga o revisa.

c) Tal principio entronca, por tanto, con el contenido en el artículo 101 de la propia LGT, que se rubrica las liquidaciones tributarias: concepto y clases, a cuyo tenor, en su apartado 1, párrafo segundo, se dispone que «La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento», proposición normativa que evidencia, contrario sensu, que la Administración puede no comprobar, puede dar por bueno lo declarado o autoliquidado.

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

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

a) La Administración tiene que justificar, antes de comprobar, que hay algo que merezca ser comprobado, esto es, verificado en su realidad o exactitud por ser dudosa su correspondencia con la realidad. En este caso, tiene que justificar por qué no acepta el valor declarado, incredulidad que, a su vez, involucra dos facetas distintas: la primera sería la de suponer que el precio declarado no corresponde con el efectivamente satisfecho, lo que daría lugar a una simulación relativa cuya existencia no puede ser, desde luego, presumida, sino objeto de la necesaria prueba a cargo de la Administración que la afirma; la segunda faceta, distinta de la anterior, consiste en admitir que el valor declarado como precio de la compraventa es el efectivamente abonado, pero no corresponde con el valor real, que es cosa distinta. En este caso, también tendría que justificar la Administración la fuente de esa falta de concordancia.

b) Esa justificación no es sólo sustantiva y material, sino también formal, en tanto comporta la exigencia, en el acto de comprobación y en el de liquidación a cuyo establecimiento tiende, de motivar las razones por las que se considera que el valor declarado en una autoliquidación que la ley presume cierta no se corresponde con el valor real, sin que sea admisible que la fuente de esas razones sea la mera disparidad del valor declarado con el que resulte de los coeficientes aprobados...”

Por tanto, al caso de autos, aportadas por el sujeto pasivo del impuesto, ahora apelante, copia de la escritura de compra del inmueble, y copia de la escritura de venta del inmueble, por valor inferior, prima facie no existe incremento patrimonial, siendo el Ayuntamiento de Málaga quien tiene que acreditar sea que el precio declarado no corresponde con el efectivamente satisfecho (simulación relativa cuya existencia no puede ser, desde luego, presumida), sea que, admitiendo que el valor declarado como precio de la compraventa es el efectivamente abonado, no se corresponde con el valor real. Sin que en autos conste probanza del Ayuntamiento sobre la inexactitud de los precios de compra y venta.

Consecuentemente, la sentencia apelada, acierta en la conclusión de inexistencia de incremento patrimonial, cuando constata en autos la existencia de esa diferencia entre el precio de compra y el precio de venta, sin que dicha apreciación de los hechos haya sido controvertida por la apelante, diciendo: “Conforme consta a los folios 232 a 235 del expediente, a la recurrente se le adjudicó la transmisión de la parcela posteriormente transmitida -pues entonces era de titularidad municipal, adscrita al Patrimonio





Municipal del Suelo-, conforme al acuerdo adoptado por el Consejo de Administración de la Gerencia Municipal de Urbanismo, Obras e Infraestructuras del Excelentísimo Ayuntamiento de Málaga en su sesión ordinaria de 21 de marzo de 2007, por un importe ascendente a 20.357.049 € de principal, más 3.257.127,84 € en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido. De igual forma, se constata como la suma de dichas cantidades (que ascendía a un global de veintitrés millones seiscientos catorce mil ciento setenta y seis euros con ochenta y cuatro céntimos) fue abonada a la Gerencia Municipal mediante cheque bancario expedido por el Banco Popular el día 11 de abril de 2007 (folio 231). Sin embargo, a la vista de los folios 303, 309 y 310 del expediente administrativo remitido se desprende como la transmisión dominical de la que trae causa la autoliquidación cuya rectificación se instada por la parte actora en vía administrativa, se efectuó por un importe ascendente a 15.030.000 € -importe que, por otra parte, como se desprende de la lectura de los folios 375 a 377, tenía por destino el abono del primer tramo del préstamo hipotecario que grababa el referido inmueble, en el que se subrogada la mercantil compradora-. Es más, la realidad económica de dicha operación inmobiliaria resultaba conocida por la propia Gerencia Municipal de Urbanismo, Obras e Infraestructuras del Excelentísimo Ayuntamiento de Málaga, pues como consta a los folios 387 a 389 del expediente, el Consejo de Administración de la misma autorizó mediante Acuerdo adoptado sesión ordinaria de 3 de noviembre de 2011 la transmisión de dicha parcela al constatar que mediante la misma no se pretendía llevar a cabo una operación meramente especulativa, sino, por el contrario, que existía una "sustancial diferencia de valor entre el precio de adquisición y enajenación" de más de cinco millones de euros en perjuicio de la ahora recurrente"

SEXTO.- De conformidad con lo reglado en el artículo 139.1 y 2 Ley 29/98, no procede la imposición de costas en ninguna instancia, entendido de que a la fecha de la actuación administrativa impugnada y de la sentencia de instancia subsistían serias dudas de derecho en torno a la legalidad constitucional de los preceptos legales de aplicación al caso, y ha raíz de las sentencias del TC sobre el tema se reabrió amplio debate sobre sus consecuencias que no han sido solventadas hasta las mentadas sentencias del TS, por lo que en este punto si debe ser estimado el recurso.

FALLAMOS

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

PRIMERO.- Estimar parcialmente el presente recurso de apelación promovido en nombre del AYUNTAMIENTO DE MÁLAGA, representado por el Procurador Sr. Páez Gómez y asistido por Letrada de la Asesoría Jurídica Municipal, contra la sentencia 338/15, de 23 de noviembre, dictada por el Juzgado de lo Contencioso- Administrativo número CUATRO de Málaga al procedimiento ordinario 203/15, que revocamos en el único punto de la condena en costas que contiene, resolviendo en su lugar que no procede la condena en costas de las instancia.

SEGUNDO.- Sin poner el pago de las costas de esta segunda instancia.





Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma cabe interponer, en su caso, recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo si pretende fundarse en infracción de normas de derecho estatal o de la Unión Europea que sean relevantes y determinantes del fallo impugnado o ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con la composición que determina el art. 86.3 de la Ley Jurisdiccional si el recurso se fundare en infracción de normas de derecho autonómico; recurso que habrá de prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días contados desde el siguiente a la notificación de la presente sentencia mediante escrito que reúna los requisitos expresados en el art. 89.2 del mismo Cuerpo Legal.

Remítase testimonio de la presente resolución al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de procedencia, para su ejecución.

Lo mandó la Sala y firman los Magistrados Ilmos. Sres. al inicio designados.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.



