



ADMINISTRACIÓN
DE
JUSTICIA

JUZGADO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº6 DE MALAGA

C/ Fiscal Luis Portero García s/n

Tel.: (Genérico): 951939076

Fax: 951939176

N.I.G.: 2906745320170004551

Procedimiento: Procedimiento abreviado 635/2017. Negociado: 5

Recurrente: [REDACTED]

Procurador: JOSE MARIA VALDES MORILLO

Demandado/os: ORGANISMO AUTONOMO GESTION TRIBUTARIA DEL AYUNTAMIENTO DE MALAGA

Letrados: S.J.AYUNT. MALAGA

Acto recurrido: (Organismo: ORGANISMO AUTONOMO GESTION TRIBUTARIA DEL AYUNTAMIENTO DE MALAGA)

SENTENCIA Nº 656/2019

En la ciudad de Málaga a 27 de noviembre de 2019.

Vistos por mí, D. José Oscar Roldán Montiel, Magistrado Juez Titular del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número SEIS de los de esta capital, el recurso contencioso-administrativo número 635/2017 tramitado por el cauce del Procedimiento Abreviado, interpuesto por el Procurador de los Tribunales Sr. Valdés Morillo y con la asistencia del Letrado Sr. Díaz Puche en nombre y representación de [REDACTED] contra desestimación presunta por el Ayuntamiento de Málaga, GESTRISAM, de recurso de reposición frente a) Autoliquidaciones nº 2133869 y nº 21.33870 por Impuesto del Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante también IVTNU), representada y asistida la administración municipal por la Letrada Sra. Pernía Payarés, siendo la cuantía del recurso 4.195,25 euros, resultan los siguientes

ANTECEDENTES DE HECHO

ÚNICO.- Con fecha 29 de diciembre de 2017 se presentó, en origen y ante el Decanato del partido judicial de Málaga, escrito por el Procurador de los Tribunales Sr. Valdés Morillo en nombre de la recurrente arriba citada y en la que se presentaba demanda contra desestimación por silencio de recurso de reposición interpuesto ante el Organismo de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Málaga el 29 de marzo de 2017 frente a autoliquidaciones por Autoliquidaciones nº 2133869 y nº 21.33870 por Impuesto del Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante también IVTNU) que fueron abonadas por la actora tras la enajenación de vivienda piso y plaza de aparcamiento sito en [REDACTED] de Málaga inscritas en el Registro de la Propiedad [REDACTED] de Málaga al tomo 3.041, libro 520, sección 2ª folio 130, finca [REDACTED]; y al mismo registro público y tomo, folio 158 finca número [REDACTED] y [REDACTED]. En dicho escrito inicial, tras alegar los hechos y razones que estimó de su interés, el dictado de sentencia estimatoria anulando los tres actos interpelados, con expresa imposición de costas a la administración municipal.



Una vez subsanados los defectos señalados, se admitió a trámite la acción. A su vez, señalado finalmente fecha de vista para el día 20 de marzo de 2019, el acto se inició con la modificación de la cuantía reclamada a resultas de la estimación parcial del recurso de reposición planteado por el actor, quedando la misma limitada a 666,43 euros. A continuación, se llevó a cabo el juicio con el desarrollo de los trámites oportunos de contestación, fijación de cuantía y proposición, admisión y práctica de medios probatorios tras lo cual se declararon los autos conclusos y vistos para sentencia.

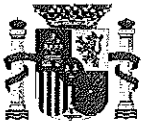
Finalmente, dada cuenta de los autos pendientes de resolución, se dio curso conforme orden de antigüedad de los recursos conclusos para sentencia.

En la tramitación de este procedimiento se han seguido todos los preceptos y formalismos legales, no así el plazo para resolver por sobrecarga de trabajo de este órgano judicial.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Por la parte recurrente, [REDACTED] y tras la ratificación del petitum realizada al inicio del acto del juicio, a terceros el inmueble identificado en los documentos unidos al escrito rector (la parte ni mencionó en su demanda ni la referencia catastral ni la identificación registral), abonó mediante dos autoliquidaciones presentada ante el Ayuntamiento de Málaga liquidación del IVTNU (también conocido como "plusvalía") cuando, atendidos los importes de adquisición y ulterior venta, no se había generado el hecho imponible previsto en el TRLHL al no existir incremento patrimonial en la transmisión. Por ello, sirviendo como fundamento de su pretensión las resoluciones judiciales de órganos unipersonales de la presente jurisdicción y de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña recogida y apreciada por ulteriores sentencias de otros órganos; y sobre todo cuestionada la constitucionalidad de los preceptos que regulaban el tributo como así fue proclamado por el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 11 de mayo de 2017, se reclamaba el dictado de Sentencia estimatoria con los pedimentos ya adelantados en los Hechos de la presente resolución.

Frente a lo anterior y por la Letrada del Ayuntamiento de Málaga, tras concretar el objeto de la contienda, se mostró oposición a lo pretendido de adverso. Para empezar, se adujo que en 2014 se presentó autoliquidación de plusvalía y posteriormente se presentó reposición. Frente a la desestimación de dicho recurso, como resultaba de los folios 25 y 26 del expediente administrativo, no se presentó reclamación económico administrativa conforme obligaba el art. 137 LBRL 7/1985 ante el Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga. Es motivo de inadmisibilidad por no ser acto que agota la vía adm. En cuanto al fondo, se apuntaron la constitucionalidad del tributo como recordó la propia Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 señalada de adverso y a la Sentencia por Sala del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de Málaga, y Tribunal Supremo 9 de julio 2018 y 14 de marzo de 2019. Por tanto, a su subjetivo parecer, concurría inadmisión del recurso o, subsidiariamente, procedería la desestimación



del contencioso aquí planteado.

SEGUNDO.- Una vez esbozadas las líneas maestras de los hechos y razones de que sustentaban las pretensiones de las aquí litigantes, por pura lógica procesal conviene comenzar resolviendo el motivo de inadmisibilidad plantado por la representación del Ayuntamiento de Málaga en cuanto a la falta de agotamiento de la vía administrativa previa al no interponer el recurrente, con carácter previo, reclamación económico administrativa ante el Jurado Tributario de Málaga frente a la resolución que resolvió expresamente el recurso de reposición.

Debemos recordar que la revisión de los actos en vía administrativa de naturaleza económica de las entidades locales viene regulada en el artículo 108 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, en adelante, LRBRL, en el cual se establece que «*Contra los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales, y de los restantes ingresos de Derecho Público de las entidades locales, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias, se formulará el recurso de reposición específicamente previsto a tal efecto en la Ley reguladora de las Haciendas Locales (...)*», y concretamente en el artículo 14.2 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, en cuyo apartado ñ) se establece la obligatoriedad del recurso de reposición para acceder a la vía jurisdiccional. En base a ello, es indiscutible que ha de interponerse el recurso de reposición; que el mismo constituye una instancia previa y preceptiva que será necesaria agotar si se desea acudir a la vía contencioso-administrativa. **No obstante**, el artículo previamente transcrito continúa: «*Dicho recurso tendrá carácter potestativo en los municipios a que se refiere el Título X de esta ley.*» Cabe recordar que con la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, en adelante, LMMGL, se introdujo un nuevo título, concretamente el **Título X de la LRBRL**, en la cual se estableció un régimen de organización específico para los municipios de gran población, introduciendo para este tipo de municipios la vía económico-administrativa. En dichos supuestos, los interesados podrán interponer con carácter previo y potestativo recurso de reposición. Y contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición, se podrá interponer en su caso reclamación económico-administrativa ante el órgano económico-administrativo creado al efecto, siendo éste un órgano para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas. Más tarde, contra la resolución desestimatoria de la reclamación económico-administrativa, cabe interponer recurso contencioso-administrativo. Se distinguen, pues y a raíz de la aprobación de la LMMGL en materia de revisión de actos en vía administrativa, dos regímenes; uno general y uno especial de revisión para municipios de gran población. Ciertamente que es comprensible que el contribuyente crea que el órgano económico-administrativo no va a defender sus intereses, pero ello no empuja la obligatoriedad de agotar la vía económico-administrativa mediante la presentación de la reclamación previa al contencioso; y sin que lo anterior pueda ser menoscabado por cualquier duda de constitucionalidad.



Sobre el extremo anteriormente aludido en el párrafo que precede, es más que ilustrativa la Sentencia de la Sala III del Tribunal Supremo, Sección 2ª, de 21 de mayo de 2018 la cual se transcribe aquí en los Fundamentos más interesantes al caso que nos ocupa: "SEGUNDO.- *La autotutela declarativa de la Administración en vía de recurso y el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa*

1. *En virtud de la llamada " autotutela declarativa" [cuya constitucionalidad no se pone en duda (vid. STC 22/1984 -ES:TC:1984:22, FJ 4º y sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 26 de julio de 2002 -casación 8558/1997 ; ES:TS:2002:5713; FJ 4º-)], las administraciones públicas pueden -sin perjuicio del posterior control judicial- crear derechos y definir obligaciones unilateralmente y de forma ejecutoria, esto es, con eficacia inmediata [vid. artículos 56 y 47.1 LPAC (al tiempo de los hechos de este litigio aún no se había aprobado la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas -BOE de 2 de octubre-)].*

2. *Los actos y disposiciones a través de los que se manifiesta ese privilegio de autotutela están sometidos a un irrenunciable control jurisdiccional [vid. artículos 106.1 y 153.c) CE], pero antes cabe que, como manifestación del mismo privilegio (autotutela reduplicativa), las administraciones públicas reconsideren sus actos y disposiciones, bien por su propia iniciativa (revisión de oficio), bien a instancia de parte interesada (revisión a través de recursos administrativos).*

3. *Así como el control jurisdiccional de las disposiciones y actos administrativos (hetero-control) es una exigencia constitucional [vid. los citados artículos 106.1 y 153.c) CE], no hay nada en el texto fundamental que reclame el establecimiento de una vía administrativa de recursos (auto-control). Constituye una legítima opción legislativa, pero nada más. Ninguna tacha de constitucionalidad cabría oponer a un diseño legal en el que se prescindiera de la revisión en vía administrativa de los actos y disposiciones emanados de aquellas organizaciones públicas.*

4. *Siendo así, cabe concluir que el establecimiento del agotamiento de la vía de recursos en sede administrativa como presupuesto procesal para la viabilidad de la impugnación jurisdiccional de los actos y disposiciones de las administraciones públicas tampoco es un imperativo que emane de la Constitución de 1978. No es, como decimos, una exigencia del Poder Constituyente, sino una legítima opción del legislador constituido.*

5. *Tal es el alcance que ha de otorgarse al artículo 25.1 LJCA cuando dispone que el recurso contencioso-administrativo es admisible en relación con las disposiciones de carácter general y con los actos expresos y presuntos que pongan fin a la vía administrativa. Como quiera que ponen fin a la vía administrativa los actos resolutorios de los recursos administrativos preceptivos, para acudir a la vía jurisdiccional resulta menester haber interpuesto el recurso pertinente [vid. artículos 107.1 , 109.a) y 114.1 LPAC]. Si no se hace así, la acción contencioso-administrativa puede ser rechazada in limine litis por falta de agotamiento de la vía*



administrativa previa [vid. artículos 51.1.a), 58 , 59.4 y 69.c), en relación con el artículo 25.1, todos de la LJCA].

6. Una resolución con tal pronunciamiento, debidamente motivada y razonada, sería totalmente respetuosa con el derecho a la tutela judicial efectiva proclamado en el artículo 24.1 CE , en su manifestación del derecho al recurso. Este derecho fundamental, de configuración legal, es compatible con una resolución judicial de inadmisión fundada en una causa prevista en la ley, aplicada razonada y razonablemente. Sólo serían constitucionalmente repudiables aquellos pronunciamientos judiciales de inadmisión sostenidos en un motivo legalmente inexistente o mediante un juicio arbitrario, irrazonable o fundado en un error fáctico patente [por todas, vid SSTC 126/1984 (ES:TC:1094:126, FJ 2º), 37/1995 (ES:TC:1995:37, FJ 5º) y 115/2017 (ES:TC :2017:115; FJ 5º)].

7. Ahora bien, si el establecimiento de una vía de recursos administrativos previa al ejercicio de la acción jurisdiccional es una decisión del legislador ordinario, que no deriva directamente de la Constitución, pero que, en la medida en que así se establezca, viene a integrarse en las condiciones de ejercicio del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (que, insistimos, lo es de configuración legal), cabe preguntarse por el ajuste al contenido esencial del mencionado derecho fundamental de una interpretación de los recursos administrativos preceptivos que los conviertan en un "peaje" que ineluctablemente deben pagar los administrados antes de poder impetrar la tutela judicial (artículo 24.1 CE) y hacer efectivo el control que demanda el artículo 106.1 CE , incluso en situaciones en las que, manifestamente, el recurso administrativo no puede dar satisfacción bajo ninguna circunstancia a la pretensión del recurrente.

TERCERO.- Los recursos administrativos manifiestamente inútiles y el eficaz control jurisdiccional de la actuación administrativa

1. Así pues, el establecimiento de una vía administrativa de recursos preceptivos no es una exigencia constitucional, pero es una opción que el legislador puede realizar en el ejercicio de su libertad de configuración, siempre, claro está, dentro del marco diseñado por la Constitución.

2. Ese marco exige que, cualquiera que sea el modelo elegido, no se demore de manera injustificada y desproporcionada el, ahora sí, constitucionalmente ineludible control jurisdiccional [artículos 106.1 y 153.c) CE], obstaculizando y retrasando sin razón objetiva suficiente la satisfacción del derecho a obtener la tutela judicial efectiva de quienes combaten las disposiciones y actos administrativos que les conciernen [artículo 24.1 CE].

3. El diseño de un sistema de recursos administrativos preceptivos, previos al ejercicio de la acción jurisdiccional, se justifica en dar a la Administración autora de un acto o de una disposición la posibilidad de satisfacer la pretensión del administrado afectado por los mismos y que los discute, sin necesidad de acudir a la



jurisdicción [vid., en relación con las reclamaciones administrativas previas, SSTC 120/1993 (ES:TC:1993:120; FJ 3 º) y 275/2005 (ES:TC :2005:275; FJ 4º)].

4. Por consiguiente, si para el ejercicio de la acción jurisdiccional frente a una Administración pública se exigiera a los ciudadanos la interposición de un recurso administrativo que se revelara manifiestamente ineficaz para el éxito de su pretensión, cabría concluir, en la medida en que la formulación del recurso se erigiría en una carga procesal para el demandante como presupuesto de viabilidad de su acción jurisdiccional [vid. SSTC 108/2000 (ES:TC:2000:108 ; FJ 4º), 275/2005 (ES:TC:2005:275; FJ 4 º) y 75/2008 (ES:TC :2008:75; FJ 4º)], que esa carga, en cuanto inútil, negaría la razón que justifica su imposición, deviniendo desproporcionada y vulneradora del derecho a obtener la tutela judicial efectiva, al tiempo que desconocería el mandato del artículo 106.1 CE , que impone un efectivo control jurisdiccional de la actuación administrativa. Este último precepto constitucional exige que los instrumentos procesales se articulen de manera que hagan posible una fiscalización plena del ejercicio de las atribuciones administrativas [vid. STC 238/1992 (ES:TC:1992:238; FJ 6º)], plenitud incompatible con demoras impuestas por la interposición de recursos en vía administrativa manifiestamente ineficaces e inútiles para dar cumplimiento al fin que los justifica.

CUARTO.- El recurso preceptivo de reposición contra los actos de aplicación de los tributos en el ámbito local, fundado exclusivamente en la inconstitucionalidad de la norma que les da cobertura

1. El artículo 108 LBRL diseña como preceptivo el recurso administrativo de reposición, específicamente previsto en la LRHL, contra los actos de aplicación de los tributos locales en los municipios distintos de aquellos a los que se aplica el «Régimen de organización de los municipios de gran población» del título X de la misma Ley (no se discute que el Ayuntamiento de Cáceres quedaba al margen de este régimen especial cuando se produjeron los hechos de este litigio).

2. El artículo 14 LRHL, con el epígrafe de «Revisión de actos en vía administrativa», regula en su apartado 2 el recurso de reposición anunciado en el artículo 108 LBRL. En su letra ñ) dispone que contra la resolución del recurso de reposición los interesados pueden interponer directamente recurso contencioso-administrativo, sin perjuicio de aquellos casos en los que la ley prevea la interposición de reclamaciones económico-administrativas contra actos dictados en vía de gestión de los tributos locales.

3. Por lo tanto, frente a los actos de aplicación de los tributos por parte de municipios como el aquí recurrido, el recurso administrativo de reposición resulta preceptivo, erigiéndose en presupuesto procesal de la ulterior acción contencioso-administrativa. En consecuencia, ésta resultará inadmisibile si aquél no se interpone.

4. La pretensión que se ejercita en el recurso de reposición será la de anulación o de nulidad del acto local impugnado. Como fundamento de esa pretensión, podrá hacerse valer cualquiera de las razones admitidas en nuestro ordenamiento jurídico,



bien de mera anulabilidad (artículo 63 LPAC), bien de nulidad de pleno Derecho (artículos 62 LPAC y 217.1 Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) -LGT-). Y los defectos pueden ser intrínsecos al propio acto o bien achacables a la norma legal o reglamentaria que le da cobertura. En este segundo caso, se articula la que se conoce como "impugnación indirecta", pues se discute la validez jurídica de la norma que sustenta la decisión administrativa singular.

5. Esta llamada "impugnación indirecta" no suscita ningún problema si el órgano competente para resolver el recurso contra el acto singular lo es también para controlar la validez de la norma y declarar su nulidad [los vicios de inconstitucionalidad de la ley y de ilegalidad de las disposiciones de carácter general siempre determinan su nulidad en virtud de los artículos 39.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (BOE de 5 de octubre) y 62.2 LPAC], o disponga de un trámite para plantear incidentalmente la cuestión al órgano competente para ello.

6. Si el recurso de reposición tuviera como único fundamento la inconstitucionalidad de la norma legal que da cobertura al acto impugnado, el autor del acto recurrido, llamado a resolver el recurso de reposición [vid. artículo 14.2.b) LRHL], nunca podría estimarlo por carecer de atribuciones para pronunciarse sobre la validez de la norma, inaplicarla o expulsarla del ordenamiento jurídico, y no existir un instrumento procedimental que le permita plantear la cuestión ante el Tribunal Constitucional, único que en nuestro sistema tiene potestad para expulsar las leyes inconstitucionales del ordenamiento jurídico y pronunciarse sobre el particular a título incidental. El recurso de reposición resultaría de todo punto inútil e ineficaz para satisfacer la pretensión anulatoria o de nulidad. Cabe recordar el total sometimiento de las administraciones públicas a la ley, expresión de su radical sujeción a la ley y al Derecho (vid. artículo 103.1 CE).

7. La obediencia a la ley también alcanza a los jueces y tribunales, que actúan sometidos únicamente a su imperio (vid. artículo 117.1 CE), y que como todos, los ciudadanos y poderes públicos, se encuentran sujetos a la Constitución (vid. artículo 9.1 CE). Ocurre, sin embargo, que el Poder Constituyente arbitó un instrumento para conciliar la doble obligación de los jueces de someterse a la ley y a la Constitución: la cuestión de inconstitucionalidad [vid., por todas, SSTC 17/1981 (ES:TC:1981:17, FJ 1º y 94/1986 (ES:TC:1986:94; FJ 2º)], mediante la que pueden plantear al Tribunal Constitucional sus dudas sobre la constitucionalidad de la norma legal de cuya validez dependa el fallo, para que se pronuncie y, si ha lugar, declare su nulidad, devolviendo el dominio del pleito al juez "cuestionante" a fin de que resuelva en consecuencia una vez producido el juicio sobre la validez constitucional de la ley.

8. Las administraciones públicas, todas y cualquiera de sus órganos, carecen de esa facultad en el seno de los procedimientos para adoptar sus decisiones singulares, ya inicialmente, ya en vía de recurso. Ante la ley deben someterse sin discusión alguna, ni siquiera pueden cuestionar su validez para que el Tribunal Constitucional, que al



efecto goza de un monopolio exclusivo y excluyente, se pronuncie. Por lo tanto, un recurso administrativo de reposición sustentado exclusivamente en la inconstitucionalidad de la norma legal que da cobertura al acto administrativo impugnado resulta manifiestamente inútil e ineficaz para obtener el resultado querido. Ante tal planteamiento, al órgano administrativo llamado a resolverlo no le queda otra opción que desestimarlos por no poder pronunciarse sobre los fundamentos de la pretensión impugnatoria, incluso en el hipotético caso de que los comparta.

9. Siendo así, y en virtud de lo razonado en los anteriores fundamentos jurídicos, se ha de concluir que, en las circunstancias descritas, la exigencia como preceptivo de un recurso de reposición y, en su caso, el rechazo liminar de la acción contencioso-administrativa intentada sin su previa interposición, resultan desproporcionados y vulneradores del derecho a obtener la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 CE, al tiempo que desconocen el mandato del artículo 106.1 CE, incompatible con demoras impuestas por la interposición de recursos en vía administrativa manifiestamente ineficaces e inútiles para dar cumplimiento al fin que los justifica.

10. En otras palabras, el privilegio de la tutela reduplicativa ha de ser objeto de una interpretación moderadora, en aras de la tutela judicial efectiva, evitando demoras innecesarias y anodinas que postergan el control judicial de la Administración.

11. Con ello no "inaplicamos" ni "anulamos" la previsión del artículo 25.1 LJCA, resultados que están fuera del alcance de nuestras potestades. Simplemente la interpretamos desde la perspectiva y a la luz de las exigencias que derivan de los artículos 24.1 y 106.1 CE, cuyo carácter normativo y fuerza de obligar resultan indiscutibles.

12. Las razones que sustentan la sentencia impugnada no obstaculizan la anterior conclusión. En primer lugar porque, al afirmar que «los recursos [administrativos] no son necesarios o no, inútiles o no, sino que son preceptivos o no conforme a la regulación legal de la materia», convierte en un valor absoluto la opción del legislador al regularlos, olvidando que también él está sometido a la Constitución (artículos 9.1 CE), debiendo en particular respetar el contenido esencial de los derechos fundamentales que garantiza a los ciudadanos (artículo 53.1 CE), y desconociendo que los recursos administrativos no son un fin en sí mismos, sino un instrumento para la más efectiva y eficaz defensa de los derechos de los administrados frente a las administraciones públicas, su auténtico objetivo.

13. En segundo término, porque, en efecto, el planteamiento o no de la cuestión de inconstitucionalidad pertenece al ámbito de decisión del órgano que tiene atribuciones para ello (siempre judicial, nunca administrativo), pero tal constatación no quiere decir que no se pueda impugnar en la vía administrativa, o en la jurisdiccional, un acto o una disposición reglamentaria con fundamento en la inconstitucionalidad de la ley que los ampara. Recuérdese que el control, administrativo o judicial, de los productos de las administraciones públicas y su



eventual expulsión del mundo del Derecho puede sustentarse en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, en virtud de defectos propios o de vicios de las normas que habilitan su adopción. El planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad no es nunca una pretensión, sino, como se ha dicho, una potestad del juez que le permite abrir un cauce incidental para solventar la perplejidad inherente a su doble sometimiento a la ley y a la Constitución, cuando una se opone a la otra. El reconocimiento de esa potestad lleva implícita, en buena lógica jurídica, la facultad de quienes acuden al juez de alegar como fundamento de su pretensión la inconstitucionalidad de la ley que permite la adopción del acto impugnado. La circunstancia de que a los órganos administrativos no se les reconozca tal potestad no puede traer como consecuencia que, ante ellos y en los recursos diseñados como preceptivos, quede vedado alegar como fundamento de la pretensión impugnatoria la inconstitucionalidad de la norma. Nuestro sistema constitucional demanda en tales casos, antes que acotar y disminuir el ámbito de las alegaciones de los interesados, negar carácter preceptivo al recurso administrativo en cuestión.

QUINTO.- Contenido interpretativo de la sentencia

1. Atendiendo a lo hasta aquí expuesto, y conforme ordena el artículo 93.1 LJCA , procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio.

2. Los artículos 108 LBRL, 14.2 LRHL y 25.1 LJCA , en relación con los artículos 24.1 y 106.1 CE , deben ser interpretados en el sentido de que:

Cuando se discute exclusivamente la inconstitucionalidad de las disposiciones legales que dan cobertura a los actos de aplicación de los tributos y restantes ingresos de Derecho Público de las entidades locales, cuestión respecto de la que éstas carecen de competencia para pronunciarse o para proponerla a quien tiene competencia para ello, quedando constreñidas a aplicar la norma legal de que se trate, no resulta obligatorio interponer, como presupuesto de procedibilidad del ulterior recurso contencioso-administrativo, el correspondiente recurso administrativo previsto como preceptivo.

El hecho de que la reclamación económico-administrativa sea preceptiva no lesiona el derecho a la tutela judicial efectiva, según dispone la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 275/2005, de 7 de noviembre de 2005. En la mencionada sentencia, el TC declaró la inadmisibilidad del recurso presentado por no haberse agotado la vía administrativa previa al considerar que «la falta de agotamiento de la vía administrativa es un defecto insubsanable que excusa legítimamente de cualquier pronunciamiento sobre el fondo del asunto».



TERCERO.- Con tales mimbres legales y sobre todo jurisprudenciales, descendiendo al supuesto aquí litigioso, este jugador reconoce la enorme razonabilidad de los argumentos y considerandos contenidos en la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 4 de Málaga en la Sentencia dictada el 5 de diciembre del 2017 en su PA 623/2015, traído a colación por la Letrada de la Administración municipal recurrida. Pero tras el dictado por la Sala III del Tribunal Supremo antes transcrita y otras posteriores en el mismo sentido, resulta que, de la lectura del recurso reposición presentado por la actora acompañado como documento número uno (aun cuando venía sin numerar) de la demanda y folios 20 a 22 del expediente administrativo, resulta que la recurrente en los compases final del mismo ponía en tela de juicio la constitucionalidad de los preceptos del texto refundido de la ley de haciendas locales sobre la base de las sentencias dictadas del Tribunal de Garantías de 16 de febrero de 2017 en relación a los regímenes forales allí analizados pero de práctica traslación a la ley sustantiva común RD Legislativo 2/2004 de 5 de marzo. Es por ello que, en aras de la tutela judicial efectiva prevista en el art. 24 de la CE, se hace necesario rechazar el motivo de inadmisibilidad planteado por la letrada de la recurrida a pesar de lo razonable del mismo.

CUARTO.- Una vez resuelto los aspectos formales del debate planteado, siendo de sobras conocido la transcripción literal de los artículos 104 a 107 del TRLHL, como referencia legal, debe señalarse que, tras establecer el art. 107 de la LHL la noción de la base imponible y la posibilidad de liquidaciones provisionales, Artículo 109 y en cuanto al Devengo señala "1. El impuesto se devenga: a) Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión.", seguidamente, el art. 110 dispone: Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente. 2. Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto: a) Cuando se trate de actos inter vivos, el plazo será de treinta días hábiles.

Una vez transcrita la razón legal, respetada por la actora la competencia municipal en lo que al inicio y acto final del adeudamiento tributario se refiere, cuestionada la emisión de dicha liquidación que la parte actora no atendió en su momento oportuno en cuanto el tributo que nos ocupa, considera este juzgador realmente ilustrativo y aplicable al caso el análisis llevado a cabo en la Sentencia dictada por este Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Nº 6 de los de este partido en los autos de PO 178/2014 cuyos Fundamentos se transcriben a continuación:

TERCERO.-En el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), antigua Plusvalía, se considera que el incremento de valor no es propiamente un elemento del hecho imponible, puesto que el método legal previsto para medir la intensidad del «presunto» incremento del valor del terreno está objetivizado; y ello es así porque sólo se necesita el valor del suelo fijado en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y los coeficientes y porcentajes



aprobados por el Ayuntamiento en su Ordenanza Fiscal para establecer la base imponible que se sujeta a gravamen.

Ahora bien, en sede doctrinal se ha mantenido la no realización del hecho imponible del impuesto si no existe incremento patrimonial, máxime cuando en la actualidad lo que se produce en muchos supuestos es una depreciación en el valor del terreno. Esta tesis ha sido asumida por las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Navarra de 9 de agosto de 2011, de 10 de agosto de 2012 y de 28 de octubre de 2013.

CUARTO.- La cuantificación de esta figura tributaria se realiza por la Ley reguladora de Haciendas Locales de una forma indiciaria, ya que la plusvalía objeto de gravamen se cuantifica tomando como base del cálculo el valor del terreno en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles en el momento del devengo del IIVTNU. El Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004 eliminó la calificación del incremento como incremento «real». La legislación ha huido de los sistemas que tratan de acercarse a un incremento real, y en particular, a la comparación de los valores de entrada y salida del terreno en el patrimonio del transmitente. Actualmente, se articula un sistema objetivo de cálculo con el que se pretende determinar dicho incremento. El incremento será, en definitiva, un porcentaje fijo sobre el propio valor del terreno, pero no un valor real, el valor de referencia como ya se ha indicado es el valor del terreno a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

El origen y justificación del momento lo explicita la Sentencia del TSJ de Cataluña de 22 de marzo de 2012: "...El vigente sistema legal de determinación de la base imponible, contenido en el art. 107 del TRLRHL, parte del supuesto de que en toda transmisión de los terrenos sujetos al impuesto ha habido un incremento de valor, que se calcula mediante la aplicación de unos porcentajes anuales sobre el valor catastral fijado en el momento del devengo, esto es, de la transmisión. Con este sistema, el legislador de 1988... por razones de equidad y para hacer frente a la situación resultante de unos valores iniciales muy alejados de la realidad y unos valores finales muy próximos a ella. Y se partió para ello del axioma del continuado incremento de valor de los terrenos, cierto durante décadas, pero que ha quebrado dramáticamente en los últimos años, como es notorio, dando lugar a la actual y conocida situación económica...".

QUINTO.- En el plano dogmático, se ha mantenido que cabe una valoración distinta a la que resulta de la aplicación del 107 del TRLHL, dando opción al contribuyente de presentar pericial contradictoria si el incremento es inferior al 3 % anual, permitiendo también comparar los dos valores en los dos momentos: el de adquisición y el de enajenación.

La Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Cuenca, de 21 de septiembre de 2010, confirmada por la Sentencia de la Sala C-A del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012, admite como método de cuantificación de la base imponible el del descuento simple, atendiendo a los informes matemáticos aportados por la parte que solicita su aplicación, para gravar de manera correcta la plusvalía generada durante el periodo de tenencia.



Sin embargo, la posibilidad de cálculo alternativo utilizando método diferente al mantenido por la Ley ha sido rechazada contundentemente por la Dirección General de los Tributos en la Consulta Vinculante 12196-12, de 18 diciembre de 2012, en la que mantiene que la única fórmula correcta para calcular la base imponible es la que resulta de aplicar lo previsto en el TRLHL, es decir, el valor del suelo a efectos del IBI en el momento de la transmisión, por el número años de tenencia y por el porcentaje aprobado por cada Municipio en su norma reguladora. En el mismo sentido se pronuncia la Dirección General de los Tributos en la Consulta Vinculante 0014-14, de 20 junio de 2014.

SEXTO.- La Sentencia ya citada del TSJ de Cataluña de 22 de marzo de 2012, propugna una interpretación de las normas conforme a los mandatos constitucionales, en el momento actual y a la vista de la realidad económica, entendiéndose que las reglas del apdo. 2 del art. 107 del TRLHL son subsidiarias del principio contenido sobre el incremento, que si bien en anteriores redacciones expresamente se indicaba «real» y ahora sólo incremento, no quiere decir que el mismo haya de ser irreal o ficticio, y establece que : “[...] la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos, el cual ha de prevalecer sobre lo que resulte de la aplicación de las reglas del art. 107, que sólo entrarán en juego cuando el primero sea superior. Por tanto, seguirá siendo de aplicación toda la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, pudiendo acudir incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se pretenda la existencia de un incremento del valor inferior al que resulte de la aplicación del cuadro de porcentajes del art. 107. En esta hipótesis, la base imponible habrá de ser la cuantía de tal incremento probado, sin que sea admisible acudir a fórmulas híbridas o mixtas, que pretendan aplicar parte de las reglas del art. 107 al incremento probado...”.

Dicha tesis la sigue manteniendo ese Tribunal en Sentencias como la de 18 de julio de 2013, dictada en el recurso nº 515/2011, siendo asumida la misma por el TSJ de Madrid en la Sentencia de 11 de diciembre de 2013, recaída en el recurso nº 767/2013, con cita expresa de las Sentencias del TSJ de Cataluña de 22 de marzo y de 21 de mayo del 2012, postulando que: “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



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 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 en cuanto a la magnitud económica o valorativa del mismo obtenida a través de la base imponible.

SÉPTIMO.- Dicho de otra manera, la argumentación de la parte recurrente tendría ciertos visos de éxito - cuando menos, a efectos de estimar procedente el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad o de ilegalidad- sólo cuando la aplicación del referido cálculo (fundamentado en el valor catastral), arrojarase 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 estaba 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 de tal manera que el actual artículo 107.1 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 dispone 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.

En definitiva, la censura del demandante 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 arrojarase un incremento de valor (...) Sin perjuicio de lo expuesto, en los fundamentos anteriores, 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.

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



TERCERO.- AHORA BIEN, estas conclusiones plasmadas desde el aspecto meramente científico, se han visto enormemente alteradas por el pronunciamiento del **Tribunal Constitucional en su sentencia de 11 de mayo de 2017**, cuyos Fundamentos Tercero y siguientes se transcriben aquí por su importancia:

3. Como señala el Fiscal General del Estado, sobre una duda de constitucionalidad sustancialmente idéntica a la ahora planteada nos hemos pronunciado recientemente en las SSTC 26/2017 y 37/2017. En estas Sentencias llegamos a la conclusión de que el tratamiento que otorgaban las citadas normas forales «a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carecía de toda justificación razonable, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que correspondía a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, con lo que se estaban sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica en contra del principio garantizado en el artículo 31.1 CE» (SSTC 26/2017, FJ 3, y 37/2017, FJ 3).

En efecto, declaramos en una y otra Sentencia que, siendo constitucionalmente admisible que «el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza», bastando con que «dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo», ello debe hacerse sin que en ningún caso pueda «establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia» (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3). Por esta razón precisamos a renglón seguido que, aun cuando «es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto», sin embargo, «una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal» (STC 26/2017, FJ 3).

Resulta, entonces, que aun cuando de conformidad con su regulación normativa, el objeto del impuesto analizado es el «incremento de valor» que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo temporal dado, que se cuantifica y somete a tributación a partir del instante de su transmisión, el gravamen, sin embargo, no se anuda necesariamente a la existencia de ese «incremento» sino a la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo computable que



oscila entre uno (mínimo) y veinte años (máximo). Por consiguiente, basta con ser titular de un terreno de naturaleza urbana para que se anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido a tributación que se cuantifica de forma automática, mediante la aplicación al valor que tenga ese terreno a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles al momento de la transmisión, de un porcentaje fijo por cada año de tenencia, con independencia no sólo del quantum real del mismo, sino de la propia existencia de ese incremento (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3). Sin embargo, parece claro que la circunstancia de que el nacimiento de la obligación tributaria se hiciese depender, entonces y también ahora, de la transmisión de un terreno, «podría ser una condición necesaria en la configuración del tributo, pero, en modo alguno, puede erigirse en una condición suficiente en un tributo cuyo objeto es el 'incremento de valor' de un terreno. Al hecho de esa transmisión hay que añadir, por tanto, la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial. Sin embargo, cuando no se ha producido ese incremento en el valor del terreno transmitido, la capacidad económica pretendidamente gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE)» (STC 37/2017, FJ 3).

Enjuiciando aquella regulación foral consideramos que «los preceptos cuestionados fingen, sin admitir prueba en contrario, que por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal (entre uno y veinte años), se revela, en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición, impidiendo al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir, no de cualquier manera, sino exclusivamente 'de acuerdo con su capacidad económica' (art. 31.1 CE)». De esta manera, al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, «lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado artículo 31.1 CE» (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3). No hay que descuidar que «la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado –la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos– en un efecto generalizado, al que necesariamente la regulación normativa del impuesto debe atender», pues las concretas disfunciones que genera vulneran «las exigencias derivadas del principio de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 4; y 37/2017, FJ 4).

Por las mismas razones debemos concluir aquí que el tratamiento que los preceptos cuestionados de la Ley reguladora de haciendas locales otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga



tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE. En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3).

4. No salva la conclusión alcanzada anteriormente ninguna de las dos medidas invocadas por el Abogado del Estado que los ayuntamientos podrían adoptar de conformidad con la normativa reguladora del impuesto: de un lado, la reducción de valor catastral en hasta un 60 por 100 durante los cinco años siguientes a su revisión; de otro, la actualización, incluso a la baja, de los valores catastrales.

a) Es cierto que los ayuntamientos pueden reducir el valor catastral de los bienes inmuebles que hubiesen sido objeto de modificación como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, con carácter potestativo, hasta en un 60 por 100, provocando con ello, como efecto inmediato, una reducción del importe del tributo cuestionado. En este sentido, el artículo 107.3 LHL autoriza a los ayuntamientos a introducir —con carácter potestativo— una reducción de hasta el 60 por 100 en el valor catastral del terreno cuando se haya modificado como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general (esa misma reducción era obligatoria hasta el año 2012; el artículo 4 del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, la convirtió en potestativa).

De acuerdo a lo anterior, no sólo en aquellos supuestos en los que los Ayuntamientos no hayan previsto aquella reducción no quedaría sanada la situación que se considera inconstitucional, sino que también en aquellos otros en los que eventualmente hubieran podido prever la citada reducción, lo único que se estaría consiguiendo, caso de no estimarse un incremento, sería aminorar su importe, pero no evitarlo, lo que en modo alguno sanaría la vulneración del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE.

b) También es cierto que los valores catastrales (los que sirven para la determinación del incremento de valor sometido a tributación) pueden ser objeto de una actualización, incluso a la baja, por aplicación de los coeficientes previstos en las leyes de presupuestos generales, consiguiéndose con ello, eventualmente, la reducción del importe del tributo cuestionado. En efecto, siendo consciente el legislador estatal de que las circunstancias del mercado inmobiliario han cambiado como consecuencia de la crisis económica y, por tanto, de que los valores catastrales a partir de los cuales se determina el incremento del valor sometido a tributación se han visto afectados negativamente, introdujo —desde el ejercicio 2014— la posibilidad de aplicar unos coeficientes de actualización del valor catastral que no sólo sirven, en unos casos, para aumentarlo, sino también, en otros supuestos, para reducirlo. A diferencia de lo



que venía sucediendo hasta el año 2013, cuando se aplicaba un único coeficiente de actualización del valor catastral de los bienes inmuebles, el artículo 16 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, dio nueva redacción al artículo 32 del texto refundido de la Ley del catastro inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, para prever la posibilidad de actualizar los valores catastrales de los bienes inmuebles urbanos, a petición de los ayuntamientos, siempre que se hubiesen puesto de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes, y siempre que hubiesen transcurrido al menos cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento de valoración colectiva de carácter general.

Tradicionalmente se vino aplicando un único coeficiente de actualización del valor catastral de los bienes inmuebles. Sin embargo, tras la modificación operada por el artículo 16 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, la ley de presupuestos generales del Estado ha venido introduciendo unos coeficientes de actualización de los valores catastrales para su adecuación con el mercado inmobiliario, que pueden ser al alza o a la baja. La reducción prevista en las diferentes leyes de presupuestos para aquellos inmuebles cuyas ponencias de valores fueron aprobadas a partir del año 2005 intenta adecuar el valor catastral al valor del mercado inmobiliario, a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles. De esta manera, en la medida que el valor catastral que tiene asignado el terreno al momento del devengo es el parámetro fundamental para determinar el incremento de valor que ha experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años (art. 107 LHL), no cabe duda de que la actualización de aquel valor, cuando lo sea a la baja, mediante la aplicación del coeficiente previsto en la correspondiente ley de presupuestos generales del Estado (en el caso de que el ayuntamiento lo haya solicitado a la Dirección General del Catastro), provocará como consecuencia inmediata la reducción de la base imponible (incremento de valor) en el impuesto controvertido. Sin embargo, la reducción del incremento imputable al obligado tributario, en el supuesto de no estimarse un incremento, nuevamente solo serviría para minorar su importe, pero no para evitarlo, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE.

5. Antes de pronunciar el fallo al que conduce la presente Sentencia, deben efectuarse una serie de precisiones últimas sobre su alcance:

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 inexpresivas 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 artículo 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 artículo 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 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 artículo 110.4 LHL, al impedir 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).

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).

QUINTO. - Retornando al supuesto objeto de la presente litis, la recurrente parte de una concepción maximalista de la pretendida inconstitucionalidad del pronunciamiento del Tribunal Constitucional. Pero ello no es dable; máxime tras el dictado **de la Sentencia del Tribunal Supremo Sala III, Sección 2ª, de fecha 9 de julio de 2018** (que siendo de gran extensión pero con sustento en la resolución del Tribunal Constitucional, se da aquí por reproducida para evitar excesivas transcripciones jurisprudenciales) ha reiterado, en sus Fundamentos Tercero y Cuarto, el alcance limitado de la declaración de inconstitucional en cuanto al tributo en cuestión contenida en el Fundamento 5.c) de la STC 59/2017. Y junto a la limitación interpretativa allí reconocida, además, la meritada Sala de lo Contencioso ha determinado que la carga de la prueba corresponde al obligado tributario (Fundamento Quinto) de conformidad con lo dispuesto en el art. 105 de la LGT 58/2003.

Y así, en el Fundamento Quinto. 2 se razona y proclama lo que a continuación se transcribe: 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 atribuímos 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); (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 IVTNU. Precisamente nos interesa subrayarlo-, fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 para asumir -sin oponer reparo alguno- que, en los supuestos de hecho examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía.

Y con las escrituras unidas al expediente administrativo (la de compra del piso y la plaza de garaje; y la posterior venta llevada a cabo por el actor, se aprecia que compró por la finca por importe de 337.000 euros, ambos inmuebles ; y que la recurrente vendió por 155.000 € euros. Por tanto y sobre la base jurisprudencial marcada por la ulterior y relevante STS de 9 de julio del pasado año, era la administración la que debió acreditar dicha falta de realidad en el decremento. Y, al supuesto que nos ocupa y del estudio por este juzgador en la instancia de los documentos aportados con la contestación vertida en el acto del juicio, el el Ayuntamiento de Málaga NO demostró que si hubo incremento. No obsta lo anterior la interpretación de la parte recurrida y su Letrada en cuanto al incremento del valor catastral o del suelo conforme el informe unido a los folios 25 y siguiente del expediente administrativo. Primero por cuanto que ese referente no es el que tiene en consideración la meritada Sala III del Tribunal Supremo en su sentencia antes apuntada. De otra por cuanto que es notorio que los valores catastrales, con mayor o menor celeridad, siempre suben. De seguirse el criterio de la administración, la interpretación y criterio marcado por el Tribunal Supremo y su Sala Contencioso quedarían, dicho con todos los respetos y a los solos efectos de la presente resolución, en papel mojado.

Por todo ello, quedando demostrada la realidad de ausencia de dicho incremento por la prueba valorada en los párrafos que anteceden, es conclusión de este Juez que concurre prueba (art. 217.2 de la LEC 1/2000) que demuestra el hecho constitutivo de la reclamación, frente al que no se alzó prueba que lo impidiese o enervase (art. 217.3 de la mism Ley Adjetiva) por lo que procede su completa estimación, debiendo anularse las liquidaciones recurridas con la consiguiente devolución a [REDACTED] de la cantidad ingresada indebidamente más los debidos intereses en la forma prevista en la LGT 58/2003 si bien desde la interposición del recurso de reposición hasta su completo pago.

SEXTO.- Para concluir, de conformidad con la redacción del art.139.1 de la Ley Adjetiva al tiempo de interposición de la demanda, el principio general es el de la imposición conforme el criterio del vencimiento objetivo. No obstante lo anterior, ante las dudas de hecho y derecho que sigue suscitando la cuestión, tanto lo atinente al motivo de inadmisibilidad por no agotar la vía administrativa previa,



ADMINISTRACIÓN
DE
JUSTICIA

como la referente a la constitucionalidad del tributo (de hecho, el 31 de octubre de 2019 se publicó nota por el Tribunal Constitucional anunciando la próxima publicación de Sentencia que, si bien rechaza la tesis maximalista en lo que a la inconstitucionalidad se refiere, apunta a una mayor protección contra la capacidad tributaria del obligado al permitir incluir los gastos realizados), no ha lugar a la imposición de costas a ninguna de las partes toda vez que no concurre prueba alguna de temeridad o mala fe en el actuar procesal de ninguna de los litigantes.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación, procede dictar el siguiente

FALLO

Que en los autos de P.A. 635/2017, **DEBO ESTIMAR y ESTIMO** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el el Procurador de los Tribunales Sr. Valdés Morillo actuando en nombre y representación de [REDACTED] [REDACTED] contra la resolución adoptada por el Ayuntamiento de Málaga identificada en los Antecedentes de esta resolución consistente en liquidación por IVTNU, al ser la misma disconforme a derecho, debiendo procederse a la devolución de lo indebidamente ingresado junto con los intereses devengados y, todo ello, SIN expresa condena en costas a ninguna de las litigantes conforme las razones contenidas en el Fundamento Sexto.

Notifíquese la presente resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma **NO cabe recurso de apelación** (artículo 81.1.a) en relación con el art. 41 ambos de la LJCA 29/1998).

Librese Testimonio de esta Sentencia para su unión a los autos de su razón e inclúyase la misma en el Libro de su clase; y con testimonio de ella, en su caso, devuélvase el expediente administrativo al Centro de su procedencia.

Así por esta mi sentencia, definitivamente juzgando, lo pronuncio, mando y firmo.

PUBLICACIÓN.- Dada, leída y publicada fue la anterior resolución por el Magistrado-Juez que la suscribe, estando la misma celebrando audiencia pública en el día de su fecha, doy fe.