



SENTENCIA Nº 2209/2019
TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCIA
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE MÁLAGA

R. DE APELACION Nº 1021/2016

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES:
PRESIDENTE
D. MANUEL LÓPEZ AGULLO.
MAGISTRADOS
D^a. TERESA GÓMEZ PASTOR.
D. CARLOS GARCÍA DE LA ROSA.
Sección Funcional Primera

En Málaga, a 28 de junio 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 1021/2016, por el Procurador de los Tribunales Don Javier Segura Zariquiey en nombre y representación de BUILDING CENTER SAU, contra la sentencia 90/2016, de 13 de marzo, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 5 de Málaga en el seno del procedimiento ordinario 1021/2016; habiendo comparecido como apelado el Ayuntamiento de Málaga representado por la Procuradora de los Tribunales D^a. Aurelia Berbel Cascales, se procede a dictar la presente resolución.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrado D^a. Teresa Gómez Pastor, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por el Procurador de los Tribunales Don Javier Segura como en la representación acreditada, se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Jurado Tributarios del Ayuntamiento de Málaga, de fecha 30 de julio de 2015 por la que se la reclamación económico-administrativa interpuesto contra la resolución que vino a desestimar la solicitud de rectificación de las liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Derechos de Naturaleza Urbana (IVTNU) devengadas por las venta de la finca sita en [REDACTED] y [REDACTED] de Málaga.





SEGUNDO.- El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Número 5 de Málaga dictó, en este recurso contencioso-administrativo tramitado con el nº PO 591/2015, sentencia de fecha 16 de marzo de 2016 por la que desestima en su integridad el recurso contencioso administrativo interpuesto.

TERCERO.- Contra dicha sentencia por la parte recurrente se interpuso Recurso de Apelación, en el que se exponen los correspondientes motivos y que fue admitido a trámite, y del que se dio traslado a las partes personadas, oponiéndose a la estimación del recurso la representación de la Administración demandada, se remitieron seguidamente las actuaciones a esta Sala de lo Contencioso-Administrativo.

CUARTO.- No habiéndose solicitado celebración de vista o presentación de conclusiones, quedaron los autos, sin más trámite para votación y fallo, designándose ponente y señalándose seguidamente día para votación y fallo, fecha en que tuvo lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Constituye el objeto del presente recurso de apelación la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso – administrativo nº 5 de los de Málaga que vino a desestimar en su integridad el recurso contencioso administrativo formulado por la mercantil, hoy apelante, contra la resolución del Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga, de fecha 30 de julio de 2015, que vino a desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación de las liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Derechos de Naturaleza Urbana (IVTNU) devengadas por las ventas de la finca sita en [REDACTED] y [REDACTED] de Málaga.

Mantiene la sentencia apelada la conformidad a derecho de la actuación de la administración tributaria al ajustarse a lo dispuesto en el artículo 107 del TRLRHL que el impuesto en cuestión grava un incremento no necesariamente "real" del valor de los terrenos, conforme a una opción legislativa que persigue sujetar aquellos incrementos que se asocian a la acción urbanística de los entes públicos, como ganancias externas o inmerecidas de los sujetos pasivos. Para ello se sirve de un método de cálculo de carácter objetivo que toma como referencia el valor catastral del inmueble al momento del devengo, como valor final, al que aplica unos porcentajes estimativos en función del período de generación de la plusvalía.

Frente a esta sentencia se alza la recurrente y plantea el presente recurso de apelación impugnando los fundamentos de la sentencia y solicita de esta Sala que se dicte sentencia por la que se revoque la de instancia acordando la devolución de los ingresos tributarios indebidos

La parte apelada interesa que se desestime el recurso de apelación planteado y se confirme la sentencia de instancia pues considera que el recurso se plantea en términos reiterativos respecto de lo postulado en primera instancia sin contener crítica autónoma de





la sentencia. En cuanto al fondo, en síntesis, sostiene que la Administración se limita a la aplicación del régimen legal de cálculo de la base imponible respecto del que no cuenta con margen de maniobra, que no existe error en la fórmula de cálculo aplicada en relación con los arts. 104 y 107 de LRHL.

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

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

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





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

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

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

las consecuencias no pueden ser otras que las siguientes:

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

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

Estas conclusiones vienen a aceptarse en la citada contestación a la demanda, en la cual, como ha quedado ya apuntado, se sostiene que el sistema liquidatorio legal no excluye que el sujeto pasivo pruebe que, en el caso concreto, lleva a resultados apartados de la realidad. Por otra parte, en relación con el referido antecedente inmediato de la





fórmula contenida en el art. 107, la STS de 22 de octubre de 1994 (RJ 199948205) fue tajante al sostener que tenía carácter subsidiario, en defensa y garantía del contribuyente. Y, por fin, no desvirtúa las anteriores conclusiones el hecho de que el sistema legal sea obligatorio, en todo caso, para los Ayuntamientos, que no pueden acudir a datos reales cuando éstos arrojen un resultado superior, pues la Constitución no garantiza a los entes públicos ningún derecho a gravar siempre la capacidad económica real y efectiva, mientras que sí impide que se graven capacidades económicas ficticias de los ciudadanos."

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

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





se acogió la pretensión de los contribuyentes y se anularon las liquidaciones del IIVTNU, argumentando que *"Conocedora la Sala de la pendencia actual de Cuestiones de Inconstitucionalidad planteadas por órganos judiciales de este orden desde enfoques y perspectivas esencialmente coincidentes, teniendo en cuenta los antecedentes y la propia doctrina que hasta la fecha ha emanado del Tribunal Constitucional sobre el principio de capacidad económica en materia tributaria, considera que la remisión al valor del terreno que esté determinado en el momento del devengo a efectos del IBI, constituye un elemento normativo y reglado de determinación de las bases que no forma parte del componente fáctico de la norma y que no abre paso a la estimación directa y contradictoria de la misma ni puede ser probatoriamente desvirtuado por los sujetos pasivos del tributo."*

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

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

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

TERCERO.- Llegados a este estadio argumentativo nos proponemos analizar el significado y alcance de la meritada *sentencia del Tribunal constitucional de 11 de mayo de 2017*, por su incuestionable repercusión para la resolución del presente recurso de apelación, y que subyace a la crítica lanzada por la apelante contra el método objetivo de cálculo de la base imponible establecido en su día por el legislador, y que no podemos eludir por imperio de lo previsto en el *art. 5.1 de LOPJ*.

El Tribunal Constitucional, después de afirmar la posibilidad que nuestro ordenamiento constitucional admite de que se puedan establecer fórmulas de cálculo de magnitudes sujetas a tributación con arreglo a parámetros objetivos de naturaleza estimativa, que persigan el gravamen de una expresión de riqueza de carácter potencial, sienta al tiempo el límite en cuya virtud en la elaboración de estos sistemas de cálculo objetivo el legislador no puede sobrepasar el canon que impone el *art. 31.1 de CE* y





debe someterse al principio de capacidad económica o contributiva, de modo que no es viable un método de cálculo que permita la imposición sobre expresiones de riqueza ficticias o inexistentes.

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

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

Por último en su fallo declara la inconstitucionalidad de los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica".

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

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





Este es el criterio que siguen otros Tribunales Superiores de Justicia como en el caso de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJ de Castilla León, Sala de Burgos, en su sentencia de fecha 22 de septiembre de 2017 (rec. 21/17), en la que reproduce y comparte el criterio de la Sala análoga de Madrid, y descarta para el caso que aun probada la existencia del hecho imponible, esto es, la realidad del incremento de valor experimentada por el inmueble en el período de generación, pueda aplicarse el sistema de cálculo de la base imponible fijado en el art. 107 de LRHL, y considera que la liquidación resultante es nula porque proviene de la aplicación de un método de cálculo de la base imponible nulo por haber sido expulsadas del ordenamiento jurídico las normas legales que lo sustentaban, y así se razona que *"Pero llegados a este punto no podemos compartir la conclusión de la sentencia de instancia y que deba de seguirse como se ha hecho hasta ahora, permitiendo que de existir prueba de que se ha generado el incremento patrimonial, se pueda liquidar un impuesto, cuyas reglas de determinación de la base imponible reguladas en el artículo 107 del TRLRHL, han sido expulsadas del ordenamiento jurídico, en palabras del propio Tribunal Constitucional, que incluso precisa que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación, es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto, que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, por ello en el presente momento ante la inexistencia de dicho régimen legal, no es posible no solo determinar si existe o no hecho imponible, sino ni siquiera cuantificar la base imponible y ello a pesar de que en el fallo de las referidas sentencias del TC se haya indicado que se estimaban las cuestiones de inconstitucionalidad, por ejemplo en el recurso núm. 686-2017 y, en consecuencia, se declaraba que los artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor, pero que ello pueda determinar la subsistencia de dichos preceptos, ya que no cabe dicha conclusión a la vista de la lectura, no solo del fallo, sin de su integración con el contenido íntegro de la sentencia y sin que tampoco sea admisible la postura de la Administración apelada, cuando sostiene que los efectos de la inconstitucionalidad declarada en este caso deben limitarse a los supuestos de hecho concretos examinados por el Tribunal Constitucional, ya que ello se encuentra en abierta contradicción con lo que establece el artículo 38.1 de la LOTC, cuando establece que las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».*

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





valor del inmueble por encima de la magnitud que resulte de aplicación del método legal no quede acreditado.

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

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

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

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

CUARTO.- Descendiendo al caso concreto que nos ocupa, se observa el defecto ya anticipado de fijación de la base imponible mediante una aplicación automática del



método legal inconstitucional, sin que en fase de gestión tributaria, ni tampoco en el curso del proceso jurisdiccional, la Administración haya agotado su carga de probar la realidad de la existencia del hecho imponible, más bien al contrario, la recurrente puso en evidencia que de la aplicación del método legal de cálculo de la base imponible resultaba a la postre una cuota tributaria desproporcionada, que achacaba a la incorrecta fórmula aplicada por la Administración que pudiera verse corregida mediante el recurso a fórmulas matemáticas alternativas, justificando no haberse generado el incremento que la Administración presumió por la aplicación del sistema legal de cálculo objetivo de la base imponible.

Debiendo señalar además que Sala Tercera del Tribunal Supremo (sentencia de 9 de julio de 2018) desestimó el recurso de casación interpuesto contra Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón al estimar que éste interpretó de manera correcta el ordenamiento jurídico al considerar que la STC 59/2017, de 11 de mayo, permite no acceder a la rectificación de las autoliquidaciones del IIVTNU y, por tanto, a la devolución de los ingresos efectuados por dicho concepto, en aquellos casos en los que no se acredita por el obligado tributario la inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, supuestos en los que los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL) resultan constitucionales y, por consiguiente, los ingresos, debidos.

La sentencia, interpreta el alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017. Considera, de una parte, que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que debe darse al fallo y fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, "adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial".

"En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar (...) 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 artículo 31.1 CE".

De otra parte, entiende que "el artículo 110.4 del 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 inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)'".

Es, precisamente, esta nulidad total del artículo 110.4 del TRLHL la que, de acuerdo con la Sala Tercera, "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 artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL".

En relación con la prueba de la inexistencia de una plusvalía real y efectiva obtenida en la transmisión del terreno, considera el tribunal, en primer lugar, que corresponde "al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido"; en segundo término, que para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU "podrá el sujeto pasivo ofrecer cualquier principio de prueba, que





al menos indiciariamente permita apreciarla" (como es, por ejemplo, la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas); y, en tercer lugar, en fin, que aportada "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".

Finalmente, considera el tribunal que en la medida en que la existencia de una plusvalía real y efectiva resulta perfectamente constatable sobre la base del empleo de los medios de comprobación que establece la Ley General Tributaria en los artículos 105 y siguientes, medios que permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del terreno onerosamente transmitido, no existe -en los casos en los que se liquida el IIVTNU- vulneración de la reserva de ley tributaria recogida en los artículos 31.3 y 133.1 CE, ni quiebra alguna del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE).

Luego aplicando lo anterior al supuesto que se nos plantea nos encontramos con que la parte, hoy apelante a través de los informes periciales aportados en la instancia y las escrituras de compraventa, todo obrante en el expediente administrativo, logró acreditar la existencia de una minusvalía en las fincas a las que se refiere el presente recurso y por tanto queda verificada la inexistencia de incremento del valor de los terrenos urbanos transmitidos

De forma que por este motivo debe ser estimado el recurso de apelación y anulada la liquidación tributaria impugnada, reconociendo el derecho de la recurrente a la devolución de los ingresos tributarios indebidos efectuados por razón de las liquidaciones anuladas.

QUINTO.- De conformidad con lo reglado en el *artículo 139.2 LJCA*, en los casos de estimación del recurso de apelación las costas no se impondrán a ninguna de las partes, sin que proceda la imposición de las costas de la primera instancia a cargo de ninguna de las litigantes en el entendido de que a la fecha del dictado de la sentencia de instancia subsistían serias dudas de derecho en torno a la legalidad constitucional de los preceptos legales de aplicación al caso - *art. 139.1 de LJCA* -.

Vistos los preceptos legales y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

PRIMERO.- Estimar el recurso de apelación interpuesto por el Procurador de los Tribunales D. Javier Segura Zariquiy, en nombre y representación de BUILDING CENTER SAU frente a la sentencia recurrida de fecha 16 de marzo de 2016 dictada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 5 de Málaga, que se revoca y en su lugar se estima el recurso contencioso administrativo interpuesto por la mercantil, hoy apelante, contra la resolución del Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga, de fecha 30 de





julio de 2015 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la resolución que vino a desestimar la solicitud de rectificación de las liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Derechos de Naturaleza Urbana (IVTNU) devengadas por las venta de la finca sita en [REDACTED] y [REDACTED] de Málaga anulándolo.

SEGUNDO-No efectuar expresa imposición de las costas de ninguna de las instancias a cargo de ninguna de las partes.

Notifíquese la presente sentencia a las partes del procedimiento haciéndoles saber que contra la misma cabe interponer recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso vía 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 vía Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con la composición que determina al artículo 86.3 de la Ley Jurisdiccional si el recurso se fundara en infracción de normas de derecho autonómico; recurso que habrá de prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de la notificación de la presente sentencia mediante escrito que reúna los requisitos expresados en el artículo 89.2 del referido cuerpo legal.

Firme que sea remítase testimonio de la presente resolución al Juzgado de lo Contencioso Administrativo de procedencia para su ejecución.

Así por esta nuestra Sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Dada, leída y publicada fue la anterior sentencia por la Ilmo. Sr. Ponente que la ha dictado, estando celebrando audiencia pública en el día de su fecha, ante mí, el Secretario. Doy fe.-

