



ADMINISTRACIÓN
DE
JUSTICIA

SENTENCIA Nº 352/2020
TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE MÁLAGA

R. APELACIÓN Nº 1877/2016

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES/A:
PRESIDENTE
D. FERNANDO DE LA TORRE DEZA
MAGISTRADOS
D. SANTIAGO MACHO MACHO
Dª BELÉN SÁNCHEZ VALLEJO
Sección Funcional 2ª

En la ciudad de Málaga, a 26 de febrero de 2020.

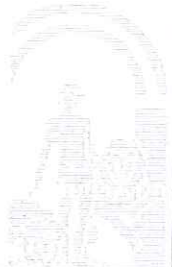
Esta Sala ha visto el presente el recurso de apelación núm. 1877/2016, interpuesto por el Procurador Sr. Páez Gómez, en nombre del AYUNTAMIENTO DE MÁLAGA, asistido por Letrado de la Asesoría Jurídica Municipal, contra la sentencia nº 502/16, de 20 de septiembre 2016, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº UNO de MÁLAGA, al PO 210/15, compareciendo como parte apelada SANDO PROYECTOS INMOBILIARIOS S.A., representada por el Procurador Sr. Ballenilla Ros y asistida por la Abogada Sra. Eladía de Carlos.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº UNO de MÁLAGA a dictó la sentencia en el encabezamiento reseñada estimando el recurso interpuesto por el ahora apelada.

SEGUNDO.- Contra la mencionada sentencia, es interpuesto y sustanciado recurso de apelación por el Ayuntamiento con escrito presentado el 10/10/2016, con base a los motivos que se exponen, pidiendo se revoque la Sentencia dictada en el mismo, confirmando el acto administrativo impugnado, y en consecuencia desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto por la parte actora.





TERCERO.- La parte apelada impugna el recurso con escrito de 8/11/16, oponiéndose a su estimación por las razones que se hacen constar, pidiendo se desestime, confirmando íntegramente la Sentencia dictada, con expresa condena en costas a la apelante.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº UNO de MÁLAGA dictó la sentencia número nº 502/16, de 20 de septiembre 2016, al PO 210/15 , que estima el recurso interpuesto por la parte ahora apelada frente al acuerdo del Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga de fecha 30 de enero de 2.015 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa nº 87/2.014 interpuesta contra la resolución de fecha 18 de diciembre de 2.013 desestimatoria del escrito presentado contra la liquidación nº l. 874.471, correspondiente al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ordenando a la Administración la devolución de la cuota indebidamente ingresada más los intereses legales que correspondan, e imponiendo las costas causadas a la Administración demandada.

SEGUNDO

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

- Incongruencia omisiva respecto al hecho de encontrarnos ante la revisión de una autoliquidación.-

En primer lugar, señalar que en la Sentencia objeto de impugnación no se hace referencia alguna al hecho de que en el presente caso el Ayuntamiento de Málaga se ha limitado a aplicar lo dispuesto en los artículos 104 a 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, respecto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), que determinan que es exigible su pago al transmitir un terreno, se haya generado plusvalía o minusvalía en la venta.

Y si bien ahora pasaremos a analizar esta cuestión altamente polémica, como lo demuestran los numerosos artículos doctrinales y variados pronunciamientos judiciales, es un hecho cierto y acreditado, no tenido en cuenta, que la cuestión objeto de este recurso es la revisión de una autoliquidación, cuya revisión es solicitada a posteriori por la propia empresa recurrente.

En estepuesto concreto de revisión de una Autoliquidación presentada por el contribuyente/recurrente, muy poco o ningún margen de maniobra queda a la Administración Tributaria Municipal a tenor de lo dispuesto en el artículo 110 del TRLRHL, una vez fijado el correspondiente tipo, en tanto que en relación con las autoliquidaciones el Ayuntamiento en cuestión sólo podrá comprobar que se ha efectuado





mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas distintas de las resultantes de tales normas, algo que se puso de manifiesto en el punto 1 del Fundamento de Derecho Cuarto de nuestra contestación a la demanda.

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

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

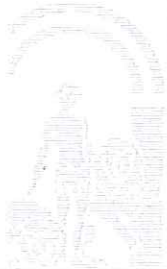
Y también esa es la opinión de [REDACTED] (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Jaime I de Castellón): "toda transmisión de terrenos genera "plusvalía" aun cuando en la realidad se haya producido una venta a pérdida o minusvalía, dado que "la base imponible determinada conforme a las reglas del art. 107 no admite prueba en contrario, (...) y el Ayuntamiento 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".

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

En el presente caso, el Ayuntamiento se ha limitado a aplicar la ley partiendo de la base de los datos reflejados por el propio contribuyente en la autoliquidación del impuesto, pretendiendo ahora éste, ante las dudas jurídicas surgidas, aprovechar las mismas en una especie de "autorevocación" de lo ya declarado ante la Administración, con el consiguiente perjuicio para la misma, no habiéndose producido variación alguna o error en tales datos respecto al momento de presentación de la autoliquidación.

-Incongruencia omisiva respecto a la prueba de la inexistencia del incremento de valor de los terrenos.-

En segundo lugar, la sentencia impugnada, tras exponer los términos del debate, entiende que la cuestión planteada como principal por la parte actora (la realización o no del hecho imponible) ha sido ya resuelta por casi todos los Tribunales Superiores de Justicia, transcribiendo a continuación una reciente Sentencia del TSJ de Cataluña de 8 de marzo de 2016 (recurso 155/2014), para concluir con la estimación de la pretensión de la actora. Al respecto debemos señalar, por un lado, que precisamente esta Sala a la que nos dirigimos, salvo error del que suscribe, es una de las que no se ha pronunciado a día de hoy sobre esta polémica cuestión, por lo que entendemos legítimo el debate de la misma, más aún cuando entre los Juzgados de lo Contencioso Administrativo de Málaga no hay unanimidad de criterio al respecto; y por otro lado, que si bien la Sentencia del Juzgado n. 1 de los de Málaga recoge una opción iniciada por otros Tribunales en el sentido de entender no exigible el impuesto de plusvalía cuando no haya habido un incremento real que se haga patente entre el precio de compra y el actual de venta,





concluyendo que no hay hecho imponible cuando esto sucede, creemos que en el presente caso dicho incremento real de valor no se recoge en la Sentencia, en la que, tras exponerse la tesis jurisprudencial que se considera más acertada, no se concluye aplicando la misma al caso concreto que se analiza, no haciendo referencia a que documentos del expediente o del ramo de prueba demuestran ese decremento del valor del inmueble en cuestión, no existiendo informe técnico ni pericial alguno que pruebe el mismo a efectos de entender que no se ha producido la realización del hecho imponible.

Ello es indispensable según lo dispuesto en la propia Sentencia del TSJ de Cataluña transcrita, que en sus conclusiones hace referencia a que debe acreditarse y probarse que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, y en el presente supuesto, aparte de la referencia genérica a lo alegado por la actora al respecto en el Fundamento de Derecho Segundo, no se citan los informes que, a criterio de su Señoría, hacen que no se produzca ese incremento económico y real del valor del inmueble, que a su vez conlleva la no realización del hecho imponible.

- Incorrecta aplicación de los artículos 104 y 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.-

Esta parte entiende que la aunque la Sentencia de instancia considera que la cuestión está resuelta por casi todos los Tribunales Superiores de Justicia, la realidad es que lo dispuesto por el TSJ de Cataluña en la Sentencia transcrita no es la única opción y ni siquiera es unánime.

El hecho cierto es que la cuestión es muy controvertida y prueba de ello son las distintas sentencias de los Juzgados de lo Contencioso de Málaga, con entenas y fallos contradictorios, siendo favorables a la tesis ahora sostenida por este Ayuntamiento muchas de ellas, ya citadas y reproducidas parcialmente tanto en nuestro escrito de contestación a la demanda como en nuestro escrito de conclusiones, a los cuales nos remitimos.

Curiosamente, la última de estas Sentencias es la dictada por el Juzgado n. 2 en la misma fecha que la ahora impugnada, es decir, el 20 de septiembre de 2016 (P.A. 54/2016), en la que tras hacer referencia a la tesis que mantiene determinadas Sentencias del TSJ de Cataluña o el TSJ de Madrid, considera más correctas las razones que expone la Sentencia de 5 de diciembre de 2014 del TSJ de Castilla y León, Sala de Burgos, dictada en el recurso n. 38/2014, que en su Fundamento de Derecho Sexto sostiene que : (...)

Es también significativo que los propios Juzgados de lo Contencioso de Barcelona, a pesar de lo mantenido por su propia Sala, manifiesten su desacuerdo con la misma en sentencias posteriores (ROJs: SJCA 1286/2016; SJCA 1194/2016; 1304/2016 y 1305/2016, entre otras). Valga como ejemplo la primera de ellas, Sentencia n. 223/2016, de 7 de julio, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n. 2 de Barcelona, que sostiene que el criterio legal es claro y no suscita duda alguna, ajustándose la liquidación a la las previsiones de la Ley, añadiendo que ya en ese sentido se había pronunciado en su anterior Sentencia n. 203/2014 y que, aunque esta última había sido revocada parcialmente por el citado TSJ de Cataluña, respetuosamente discrepaba de dicha decisión.

O las Sentencias del TSJ de la Comunidad Valenciana nº 56/2015, de 11 de febrero de 2016, Rec. 97 /2015 y del TSJ del País Vasco nº 30/2016, de 4 de febrero de 2016, Rec.





584/2015, a las cuales igualmente nos remitimos.

Por ello, entendemos que se produce una incorrecta aplicación de la normativa vigente, de acuerdo con el tenor literal de los referidos artículos 104 y 107 del TRLRHL, aunque admitiendo que la interpretación de estos dos artículos, en estrecha conexión con la situación económica actual, se ha convertido, como ya hemos dicho, en una cuestión altamente controvertida en la doctrina y en los Tribunales.

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

No obstante, como hemos dicho, ésta no es una cuestión pacífica ni sencilla, y existen otras posturas, defendidas por otros Tribunales y parte de la doctrina que llevarían a la desestimación de la pretensión del recurrente al considerar que a la fecha de hoy es de aplicación lo establecido en la Ley o incluso, una tercera opción, la suspensión de la tramitación de los asuntos pendientes hasta que recaiga Sentencia del Tribunal Constitucional resolviendo la cuestión de inconstitucionalidad nº 1.012/2015 (B.O.E. de 30 de abril) planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Donostia. Por tanto, consideramos que no puede admitirse dicha postura, ya que para esta Administración Municipal resulta incuestionable que mientras no haya una modificación del articulado del impuesto, vía legislativa o vía constitucional, no queda otra posibilidad que aplicar lo que determina la Ley.

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

Como recoge la Sentencia de Instancia en el Fundamento de Derecho Tercero, transcribiendo a su vez la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 8 de marzo de 2016 (...)

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

Es contundente la Dirección General de Tributos (Consulta vinculante núm. V0 153-14 de 23 enero 2014 (Aranzadi JT\2014\474) al responder a la consulta planteada sobre si se produce la sujeción al IIVTNU en caso de transmisión de bien inmueble de naturaleza urbana por un precio inferior al de adquisición, criterio confirmado posteriormente por la Consulta nº 0014-14, de 20 de junio de 2014: (...)

Vemos, por tanto, como ese decremento real de valor no es lo que somete a tributación la





normativa reguladora de Haciendas Locales actualmente vigor, por lo que no puede admitirse, como se pretende, que el mismo conlleve la no realización del hecho imponible, ni mucho menos aún que la supuesta inexistencia de incremento real del valor del inmueble en cuestión pueda acreditarse únicamente con la copia de las escrituras de compraventa, ya que una cosa es el valor que quieran darle a un determinado inmueble comprador y vendedor, por múltiples circunstancias, y otra el valor real de venta que tendría ese inmueble si se fijase atendiendo a informe técnico o pericial, aunque ello en nuestra opinión tampoco sería admisible.

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

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

La cuestión debatida, es decir, si procedía la exacción del impuesto municipal de incremento sobre el valor de los terrenos en casos en que no haya existido un incremento real de dicho valor, es una cuestión altamente debatida por la doctrina (como lo demuestran los numerosos estudios publicados), con múltiples pronunciamientos judiciales en distintos sentidos, que incluso han llevado a plantear una cuestión de inconstitucionalidad.

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

TERCERO.- A la anterior argumentación o pone la parte apelada, en síntesis:

- La Sentencia de instancia en ningún caso es incongruente, que la interpretación efectuada de la normativa de aplicación no sólo es acorde con la norma si no también con la doctrina jurisprudencial mayoritaria emanada al respecto y que la imposición de costas a la contraparte sí resultó acorde a Derecho.

En este sentido, se ha pronunciado ese Tribunal Supremo en su Sentencia de 13 de diciembre de 2013 (núm. de recurso 4822/2010), reiterada a su vez por Sentencia de 6 de marzo de 2015 (núm. de recurso 2735/2012): (...)

Así, trasladadas las consideraciones precedentes a nuestro supuesto de autos, la Compañía considera que la Sentencia impugnada en modo alguno resulta incongruente, pues las omisiones denunciadas (el hecho de que la revisión se efectuase respecto de una autoliquidación o que no se aportara informe pericial en el caso concreto) ni siquiera se encuentran incorporadas como parte de la fundamentación jurídica de la contraparte en la anterior instancia. Es fácil constatarlo así: no hay al respecto la menor alusión en su escrito de contestación a la demanda presentado, ni tampoco en su escrito de conclusiones. El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña no deja margen de duda al criterio interpretativo fijado: ante la inexistencia de plusvalía real como consecuencia de la transmisión del terreno, no cabe sujetar al IIVTNU la citada





transacción.

Sobre la base de la anterior interpretación fijada por el Tribunal Supremo y el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, el Tribunal Superior de Justicia de La Rioja dictó, con fecha 1 de octubre de 2015 sentencia núm. 249/2015 mediante la cual se concluyó también que la inexistencia de plusvalía real como consecuencia de la transmisión de los terrenos trae consigo la no sujeción al impuesto de la transmisión efectuada: (...)

En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en las sentencias de 11 de diciembre de 2013 (rec. de apelación núm. 767/2013), de 26 de diciembre de 2013 (rec. de apelación núm. 638/2013), de 16 de diciembre de 2014 (rec. 295/2014), de 24 y 17 de abril de 2015 (rec. 283/2014 y 448/2014) y de 8 de octubre de 2015 (rec. 841/2014). Por ser especialmente clara, transcribimos a continuación la sentencia de 11 de diciembre de 2013: (...)

De la misma manera, la reciente sentencia 47/2016 del Tribunal Superior de Justicia de 26 de enero de 2016 (núm. rec. urs o 281/2015), aludiendo a la citada Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 18 de julio de 2013 (rec. 51/5/1) ha confirmado que (...)

En el mismo sentido, la sentencia del mismo Tribunal de 14 de septiembre de 2016 (sentencia número 520/2016).

También, el Juzgado Contencioso-Administrativo núm. 3 de Zaragoza ha dictado sentencia con fecha 13 de julio de 2015 (núm. recurso 123/2015) en cuyo Fundamento jurídico Cuarto establece (...)

Por último, a este respecto, es preciso destacar que la pretensión aquí argumentada ha sido ya estimada, en supuestos de características similares, por otros tres Juzgados de lo Contencioso Administrativo respecto de SANDO

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

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

De todo ello se colige que el pago del Impuesto deberá exigirse de acuerdo con la capacidad económica real puesta de manifiesto ya que de lo contrario se estaría contraviniendo el principio de capacidad económica que debe presidir la exacción de los impuestos. Ello implica que de no producirse una plusvalía real por transmitirse el





terreno con minusvalía debería considerarse que no se ha realizado el hecho imponible ya que de lo contrario se estaría gravando una capacidad económica irreal contraviniendo de este modo los principios consagrados en el artículo 31 de la CE.

Debemos recordar que la doctrina constitucional que glosa y acota los límites del artículo 31 de la Constitución Española (C.E.) en relación con cada tributo y con el sistema tributario en su conjunto ha recalado que no puede gravarse por parte del legislador local una riqueza imponible inexistente. Y es que para que la finalidad contributiva esté presente y se respete, entre otros, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 C.E., el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza [SSTC 37/19 87, de 26 de marzo, FJ 13; 1 86/19 93 (de 7 de junio, FJ 4 a)], de tal manera que el medio que se articule para gravarlo guarde la debida correspondencia con el fin. Por lo tanto, resulta contrario al principio de capacidad económica interpretar el artículo 107 del TRLHL de manera tan aislada y estricta que se graven supuestos de hecho en donde la transmisión del terreno ha puesto de manifiesto una pérdida.

Precisamente, en el presente caso esta parte aportó pruebas a fin de acreditar la pérdida de valor de la finca. En concreto, aportó la copia de la escritura de compra por la que adquirió la finca por un importe de 14.641.052 euros y la copia de la escritura pública de venta por la que transmitió la finca por un valor de 7.982.173 euros.

El Juzgado de Instancia además de admitir las pruebas aportadas ha partido de las mismas en la Sentencia apelada para acreditar la pérdida revelada por esta parte. Por su parte, el Letrado del Ayuntamiento de Málaga nada opuso en el procedimiento de instancia.

CUARTO.- La sentencia fundamenta la estimación del recurso diciendo:

“SEGUNDO.- Expuesto el debate en estos términos, se ha de comenzar determinando que en materia de IIVTNU se han suscitado dos cuestiones: por un lado, la realización o no del hecho imponible al analizar qué sucede cuando no hay incremento de valor; situación que se produce en los casos de compra del bien inmueble en la época de precios más elevados por la burbuja inmobiliaria y venta en la actualidad, en que los precios en muchos casos representan la mitad del valor de los años anteriores y, por otro, la cuantificación de la base imponible, en la que la cuestión es la discusión sobre la fórmula que la legislación vigente establece para fijar el incremento que se grava con el impuesto. Y en estos dos cuestiones las consecuencias analizando la jurisprudencia reciente son: Cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (artículo 104.1 LHL), y éste no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del artículo 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos.

De la misma forma, la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos, el cual ha de prevalecer sobre lo que resulte de la aplicación de las reglas del artículo 107, que sólo entrarán en juego cuando el primero sea superior. Por tanto, seguirá siendo de aplicación toda la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, pudiendo acudir incluso a la tasación pericial contradictoria, en los



casos en los que se pretenda la existencia de un incremento del valor menor a que resulte de la aplicación de los 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.

La lectura de la demanda de este recurso contencioso-administrativo pone de relieve que la parte recurrente en este proceso plantea con carácter principal, la primera cuestión y, con carácter subsidiario, la segunda cuestión.

TERCERO.- Como ya se ha expuesto la cuestión planteada como principal por la parte actora ya se considera unánimemente resuelta por casi todos los Tribunales Superiores de Justicia, sirviendo de ejemplo, la reciente sentencia del TSJ de Cataluña Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 13, de fecha 8 de marzo de 2016 recaída en el recurso 155/2014, que refiere otra sentencia del mismo tribunal que afirma: (...)

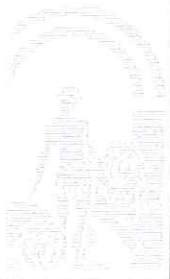
En igual sentido que la anterior sentencia descrita se pueden mencionar las sentencias de las Salas de lo Contencioso administrativo del TSJ de Cataluña de 8 de marzo de 2016 y 18 de diciembre de 2015, del TSJ de la Rioja de 1 de octubre de 2015, del TSJ de Valencia de 20 de julio de 2015 y 6 de mayo de 2015 y del TSJ de Madrid de 17 de abril de 2015 y 26 de diciembre de 2013, entre otras muchas.

Concluyendo por todo lo expuesto en la estimación de la pretensión actora y, en su consecuencia, del recurso contencioso-administrativo, anulando la resolución impugnada la liquidación de la que trae causa...

CUARTO.- Conforme a lo dispuesto en el artículo 139 de la L.J.C.A. en su redacción dada por la Ley 37/2011 de 10 octubre 2011: en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho y observando lo expuesto en los anteriores razonamientos jurídicos y teniendo en cuenta que la Ley 37/2001, entró en vigor el 31 de octubre de 2011, procede imponer las costas de este recurso contencioso-administrativo a la Administración demandada.”.

QUINTO.- Como ha quedado dicho, la parte apelante, estima que la sentencia apelada incurre en Incongruencia omisiva tanto respecto al hecho de encontrarnos ante la revisión de una autoliquidación 104 a 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, respecto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), limitándose a aplicar sus normas; como respecto a la prueba de la inexistencia del incremento de valor de los terrenos.

Sobre la incongruencia omisiva y falta de motivación, como dice la STS nº 181/2019, del 18 de febrero de 2019, Recurso: 494/2016, en su FD 2º, la jurisprudencia viene indicando que la congruencia no requiere una correlación literal entre el desarrollo dialéctico de los escritos de las partes y la redacción de la sentencia. Basta con que ésta

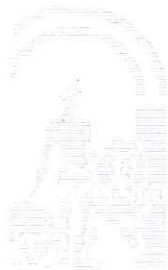




se pronuncie categóricamente sobre las pretensiones formuladas (sentencias del Tribunal Supremo de 11 de abril de 1991 , 3 de julio de 1991 , 27 de septiembre de 1991 , 25 de junio de 1996 y 13 de octubre de 2000 , entre otras muchas). A tal efecto es significativa la sentencia del Tribunal Constitucional 146/2004, de 13 de septiembre , según la cual: " en la reciente STC 83/2004, de 10 de mayo , recordábamos que una consolidada jurisprudencia, que arranca al menos de la STC 20/1982, de 5 de mayo , ha definido el vicio de incongruencia omisiva o ex silencio como un "desajuste entre el fallo judicial y los términos en que las partes formularon sus pretensiones, concediendo más o menos, o cosa distinta de lo pedido" (SSTC 136/1998, de 29 de junio , y 29/1999, de 8 de marzo), que entraña una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva siempre y cuando esa desviación "sea de tal naturaleza que suponga una sustancial modificación de los términos por los que discurra la controversia procesal"(SSTC 215/1999, de 29 de noviembre , y 5/2001, de 15 de enero). La incongruencia omisiva o ex silencio, que aquí particularmente importa, se produce cuando "el órgano judicial deja sin respuesta alguna de las cuestiones planteadas por las partes, siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio judicial como una desestimación tácita, cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución, pues la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva no exige una respuesta explícita y pormenorizada a todas y cada una de las alegaciones que se aducen como fundamento de la pretensión, pudiendo ser suficiente a los fines del derecho fundamental invocado, en atención a las circunstancias particulares del caso, una respuesta global o genérica a las alegaciones formuladas por las partes que fundamente la respuesta a la pretensión deducida, aun cuando se omita una respuesta singular a cada una de las alegaciones concretas no sustanciales" (SSTC 124/2000, de 16 de mayo , 186/2002, de 14 de octubre , y 6/2003, de 20 de enero).

Consecuentemente, la sentencia no incurre en las incongruencias que se alegan, puesto que aplica la doctrina que estima aplicable, con lo que implícitamente desestima las cuestiones que la apelante estima omitidas.

SEXTO.- Sobre la normativa aplicable, dictada la STC de 11 de mayo de 2017, ha sido estudiado por el TS, en sentencias, entre otras, de 9/07/2018 (RC 6226/2017) o de 18/07/2018 (RC 4777/2017), que ha establecido la doctrina que los arts. 107.1 y 107.2 a) TRLHL padecen solo una inconstitucionalidad y nulidad parcial, puesto que son constitucionales y resultan plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios de prueba admisible en Derecho, que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el art. 31.1 CE. 2º El art. 110.4 TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, *«no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene»*, o, dicho de otro modo, porque *«impide a los sujetos*





pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)». Esa nulidad total posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los arts. 107.1 y 107.2.a) TRLHL.

Ahora bien, si las referidas sentencias determina que la carga de la prueba de la inexistencia de incremento patrimonial a los obligados tributarios, también especifican como pueden probarlo.

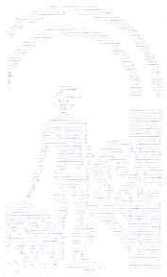
Así la STS núm. 1163/2018 de 9 julio, dice en su FD 5º:

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

La sentencia en el mismo FD añade, las consecuencias que comporta aportar la aportación de escrituras públicas, que es cargar a la Administración con la prueba de acreditar que el precio consignado en las mismas es simulado o no se adecúa a la realidad:

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

El valor probatorio de las escrituras públicas, en cuanto a los precios en las mismas indicado, y las consecuencias sobre la carga de la prueba, en el sentido que la Administración tiene que justificar, antes de comprobar, que hay algo que merezca ser comprobado, esto es, verificado en su realidad o exactitud por ser dudosa su correspondencia con la realidad. En este caso, tiene que justificar por qué no acepta el valor declarado, incredulidad que, a su vez, involucra dos facetas distintas: la primera sería la de suponer que el precio declarado no corresponde con el efectivamente





satisfecho, lo que daría lugar a una simulación relativa cuya existencia no puede ser, desde luego, presumida, sino objeto de la necesaria prueba a cargo de la Administración que la afirma; la segunda faceta, distinta de la anterior, consiste en admitir que el valor declarado como precio de la compraventa es el efectivamente abonado, pero no corresponde con el valor real, que es cosa distinta. En este caso, también tendría que justificar la Administración la fuente de esa falta de concordancia.

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

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

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

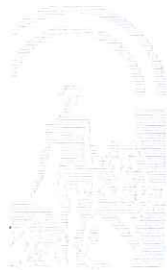
b) Si bien, en una primera aproximación, el sentido de tal presunción legal podría ser, según su tenor literal, el de que tales datos y elementos no puedan ser desmentidos o rectificadas por los obligados tributarios en aquello en que les sean perjudiciales -lo cual se desenvolvería en ámbito del principio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

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

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

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

a) La Administración tiene que justificar, antes de comprobar, que hay algo que merezca





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

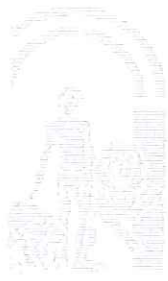
b) Esa justificación no es sólo sustantiva y material, sino también formal, en tanto comporta la exigencia, en el acto de comprobación y en el de liquidación a cuyo establecimiento tiende, de motivar las razones por las que se considera que el valor declarado en una autoliquidación que la ley presume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

Por otra parte, en cuanto al art. 107.4 del TRLHL, la STC 126/2019, de 31 de octubre de 2019, respondiendo a la cuestión de inconstitucionalidad 1020-2019 planteada por el Juzgado de lo Contencioso- Administrativo núm. 32 de Madrid, respecto de los artículos 107 y 108 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declara que el art. 107.4, es inconstitucional, en los términos previstos en la letra a) del fundamento jurídico 5 de la sentencia, es decir:

"a) El alcance de la declaración: la anterior declaración de inconstitucionalidad no puede serlo, sin embargo, en todo caso, lo que privaría a las entidades locales del gravamen de capacidades económicas reales. En coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017, el art. 107.4 TRLHL debe serlo únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente. Eso sí, la inconstitucionalidad así apreciada no puede extenderse, sin embargo, como pretende el órgano judicial, al art. 108.1 TRLHL (tipo de gravamen), pues el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria.

Ha de añadirse una precisión sobre el alcance concreto del fallo. Por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme."

SÉPTIMO.- Aplicando la anterior doctrina al caso de autos, sino que la ausencia de incremento patrimonial debe acreditarla el contribuyente, bastando al efecto lo que conste en las escrituras de compra y venta, de las que, de apreciarse un decrecimiento





patrimonial, deriva que la carga de la prueba se invierta y pase a la Administración.
En el caso consta que se aportó la copia de la escritura de compra por la que adquirió la finca en cuestión por un importe de 14.641.052 euros y la copia de la escritura pública de venta por la que transmitió la finca por un valor de 7.982.173 euros.
No existe prueba por parte del Ayuntamiento que desvirtúen la realidad de esos datos.
Consecuentemente, no existido incremento patrimonial, y, por ende, la cuota de las liquidaciones resultantes de la aplicación de las normas de referencia es superior al incremento, por lo que la sentencia apelada se ajusta a derecho en este punto.
La sentencia apelada en cambio, al condenar al Ayuntamiento en costas, no ha tenido presente las considerables dudas de derecho que existían cuando fue dictada, con discrepancias existentes entre los distintos Tribunales sobre la interpretación de la normativa a aplicar (art. 139.1 Ley 29/98, en redacción dada por Ley 37/11). Por ello, en este punto el recurso debe ser estimado.

OCTAVO.- La estimación parcial del recurso implica que no proceda la imposición de costas conforme al art. 139.2 Ley 29/98.

FALLAMOS

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

PRIMERO.- Estimar el presente recurso de apelación promovido en nombre del AYUNTAMIENTO DE MÁLAGA, contra la sentencia nº 502/16, de 20 de septiembre 2016, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº UNO de MÁLAGA, al PO 210/15, en el sentido de revocar el pronunciamiento que contiene sobre la condena en costas, que no procede imponer al Ayuntamiento recurrida.

SEGUNDO.- Sin imponer el pago de las costas.

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

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





ADMINISTRACIÓN
DE
JUSTICIA

13

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

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



