



**JUZGADO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
NÚMERO CUATRO
DE MÁLAGA
PROCEDIMIENTO: Procedimiento Abreviado 48/16**

SENTENCIA NÚMERO 277/18

En la ciudad de Málaga, a 10 de septiembre de 2018.

Don David Gómez Fernández, Magistrado-Juez del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número cuatro de los de Málaga y su Provincia, pronuncia

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY

La siguiente

S E N T E N C I A

Vistos los presentes autos de Procedimiento Abreviado número 48 de los de 2016, seguidos por tributos, en los cuales han sido parte, como recurrente, [REDACTED] representada por el Procurador Sr. Moreno Kustner y asistida por el Letrado Sr. Maldonado González; y como Administración recurrida el Excelentísimo Ayuntamiento de Málaga, con la representación y asistencia de la Letrada Sra. Pernía Pallarés.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.- Por el Procurador Sr. Moreno Kustner, en nombre y representación de [REDACTED] se presentó ante el Decanato de los Juzgados de Málaga demanda de recurso contencioso-administrativo frente a la resolución dictada por el Jurado Tributario del Excelentísimo Ayuntamiento de Málaga el día 19 de noviembre de 2015 en la reclamación económica administrativa 416, mediante la cual se acordaba desestimar la citada reclamación, formulada, a su vez, frente a la previamente dictada por la Gerencia del Organismo Autónomo de Gestión Tributaria y otros Servicios del Excelentísimo Ayuntamiento de Málaga en fecha 7 de septiembre de 2015 en los expedientes con número 2014013588 y 2014013586, por la que se desestimaron los recursos de reposición formulados por la recurrente frente a las siguientes liquidaciones:

a) La número 2138802, girada a la recurrente el 29 de septiembre de 2014 en el expediente 2014013586, en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana por la transmisión a título gratuito de un 50% de la nuda propiedad del inmueble sito en la [REDACTED] del término municipal de Málaga (con número de referencia catastral [REDACTED] por importe ascendente a la cantidad de 3.695,92 euros.

b) La número 2138809, girada a la recurrente el 29 de septiembre de 2014 en el expediente 2014013588, en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de



Naturaleza Urbana por la transmisión a título oneroso de la nuda propiedad del inmueble sito en [REDACTED]

por importe ascendente a la cantidad de 1.940,36 euros.

En el suplico de la misma solicitó el dictado de Sentencia por la que se anulasen y dejaran sin efecto las liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana originariamente recurridas, y se ordenase la devolución íntegra de los importes abonados en su día por la recurrente más los correspondientes intereses, así como declarase la inaplicabilidad del artículo 104 de la Ley de Haciendas Locales; o, subsidiariamente, se procediese a la correcta aplicación de la fórmula matemática con la correspondiente devolución de la diferencia. Todo ello con imposición de costas.

Segundo.- Convenientemente turnada la demanda, recae el conocimiento de la misma en este Juzgado, dictándose por la Secretaría del mismo Decreto admitiéndola a trámite, fijándose en dicha resolución día para la celebración del juicio, reclamándose a su vez de la Administración demandada el expediente administrativo.

Tercero.- Que se celebró el juicio el día señalado con la asistencia de las partes, y en el que se practicaron las pruebas admitidas con el resultado que figura en el acta unida a las actuaciones. Quedó fijada la cuantía del recurso en la de 5.636,28 euros.

Cuarto.- Que en el presente procedimiento se han cumplido todas las formalidades legales salvo los plazos para celebrar vista y dictar Sentencia, dada la acumulación de asuntos en el mismo trámite originada por el volumen de entrada que soporta este Juzgado, que en la anualidad de 2014 superó en más del doble el módulo de ingreso establecido por el Consejo General del Poder Judicial para los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo, verificándose una ostensible superación el referido en las anualidades siguientes.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- En el presente litigio se formula recurso contencioso administrativo frente a las liquidaciones originariamente recurridas, aludidas en los antecedentes de hecho, alegando que las mismas conculcan lo dispuesto en los artículos 104 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, puesto que, a su entender, de una interpretación conjunta y sistemática del mismo con el artículo 107, se infiere que el hecho imponible tan sólo tiene lugar en aquellos supuestos en que se hubiera producido un real incremento del valor del inmueble que deriva, lo que, a su juicio no habría sucedido en este supuesto. Al efecto, cita las Sentencias de las Salas de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 21 de marzo de 2012 y 18 de marzo de 2013, de Canarias de 12 de enero de 2001, y Valencia de 26 de mayo de 1997, así como la de este Juzgado de 23 de octubre de 2015; añadiendo, a su vez, que las liquidaciones atacadas no gravaban el aumento de valor experimentado por la finca en el periodo comprendido entre el momento de la última adquisición y su posterior transmisión, sino que, en su opinión, se calculó el tributo en función del valor que tendría el inmueble dentro de un número de años equivalente a los transcurridos entre la última adquisición y su posterior transmisión, citando al respecto las reflexiones contenidas en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012. La Administración, por su parte, solicitó la desestimación del recurso oponiendo la, a



su juicio, plena conformidad derecho de los actos impugnados, por cuanto ha existido incremento del valor del terreno, respetándose en las liquidaciones la fórmula del cálculo legal que se contiene en el artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Segundo.- Expuestos en el fundamento anterior los términos de la controversia, se constata como la misma es, en buena medida, de carácter jurídico, al menos en lo que respecta a la alegada ausencia de hecho imponible; pues ni se discute o combate la fecha de la última transmisión de la finca en cada una de ellas liquidaciones atacadas, ni el valor catastral asignado a aquella en dichos momentos (sin que, por otra parte, tampoco parezca rebatirse por la parte actora ni fecha ni valor catastral de las anteriores). El debate, por tanto, se constriñiría, en principio, a determinar si, como sostiene la parte actora, no ha existido hecho imponible que sustente las liquidaciones que son objeto de recurso. Para ello la parte recurrente esgrime la aplicación de lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 104 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (que regula la "naturaleza y hecho imponible" del impuesto) conforme al cual el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que "grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título". Sostiene que, a pesar de disponerse en el artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales que la determinación de la base imponible del tributo se ha de calcular conforme al "valor del terreno en el momento del devengo" -que, a su vez, y conforme al párrafo segundo, se ha de fijar en las transmisiones de terrenos conforme al que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (lo que, de acuerdo con el artículo 65 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, nos remite al valor catastral de los bienes inmuebles, determinado, notificado y susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario)-, tal método de cálculo se encuentra supeditado a la propia existencia del referido incremento, buena prueba de lo cual es la propia redacción del párrafo primero del precitado artículo 107, conforme al cual la base imponible del impuesto está constituida por "el incremento" del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo.

Esta tesis encontró eco en numerosa jurisprudencia, siendo mayoritario el número de resoluciones que la acogían (de hecho, se llega a citar una Sentencia de este mismo Juzgado en tal sentido). Así, en esta dirección se pronunciaban, por ejemplo, las Sentencias de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 de octubre de 2016 -apelación 1.280/15-, 27 de julio de 2016 - apelación 1097/2015-, 27 de abril de 2016 -apelación 912/2015- 1 de febrero de 2016 -apelación 547/2015-, 26 de enero de 2016 -apelación 281/2015-, 21 y 8 de octubre de 2015 -apelación 1034/2014 y 841/2014-, o 24 y 17 de abril de 2015 -apelación 283/2014 y 448/2014-, citando la previa de misma Sala y Sección de 16 de diciembre de 2014 -apelación 295/2014-; que concluían, aplicando la doctrina contenida en las Sentencias de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 18 de julio de 2013 y 22 de marzo de 2012, cómo el vigente sistema legal de determinación de la base imponible partía de una mera ficción conforme a la cual en toda transmisión de los terrenos sujetos al Impuesto había un incremento de valor, calculándose el mismo por la pura aplicación de unos porcentajes anuales sobre el valor catastral fijado en el momento del devengo (esto es, de la transmisión). Este sistema, se razonaba, resultaba heredero de la solución que había



adoptado el Ayuntamiento de Madrid en su Ordenanza Municipal que partió del axioma del continuado incremento de valor de los terrenos (y ello por razones de equidad, para hacer frente a la situación resultante de unos valores iniciales muy alejados de la realidad y unos valores finales muy próximos a ella), que aunque se reveló cierto durante décadas, ha quedado completamente desvirtuado en los últimos años. No obstante, las resoluciones antes referidas consideraban que la mencionada presunción (plasmada en la ficción antes aludida) no podía orillar que el impuesto gravaba, según el artículo 104.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, 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. Consecuentemente, añadían, el incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana se erigía en el primer elemento del hecho imponible, de manera que en la hipótesis de que no existiera tal incremento, no se generaría el tributo y ello pese al contenido de las reglas objetivas de cálculo de la cuota del artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales; toda vez que, al faltar un elemento esencial del hecho imponible, no puede surgir la obligación tributaria. En definitiva, la ausencia objetiva de incremento del valor daría lugar a la no sujeción al impuesto, como pura consecuencia de la no realización del hecho imponible (dado que la contradicción legal no podía ni debía 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). Asimismo, todas estas resoluciones judiciales consideraban que, por ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible del artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, éste pudiera llegar a ser inconstitucional; mas, como consecuencia de la obligación de los Jueces y Tribunales, contenida en el artículo 5.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, de acomodar la interpretación de las normas a los mandatos constitucionales, podía entenderse que las reglas del apartado 2 del artículo 107 resultaban 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"). Por todas estas razones se concluía que, de un lado, cuando se acreditase y probase que en el caso concreto no había existido incremento en términos económicos y reales, no había tenido lugar el presupuesto de hecho fijado por la Ley para configurar el tributo y este no podía exigirse; y, por otro, que la base imponible estaba constituida por el incremento del valor de los terrenos, el cual debía de prevalecer sobre lo que resultare de la aplicación de las reglas del artículo 107 (que sólo entraría en juego cuando el primero sea superior), siendo de aplicación toda la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, pudiendo acudir incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se pretenda la existencia de un incremento del valor inferior al que resulte de la aplicación del cuadro de porcentajes del artículo 107.

Tercero.- Tales razonamientos, por otra parte, no eran sino mera reproducción literal de los contenidos en las Sentencias de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 14 y 1 de julio de 2016, 20 de abril de 2016, 8 de marzo de 2016, 3 de diciembre de 2015, 18 de julio de 2013, 27, 20 y 12 de septiembre de 2012, 9 y 2 de mayo de 2012 y 22 de marzo de 2012 -recursos de apelación 76/2015, 46/2015, 29/2015, 155/2014, 193/2014, 515/2011, 517/2011, 488/2011, 516/2011, 501/2011, 494/2011 y 511/2011 -, que añadían a todo lo anterior, respecto de la posible inconstitucionalidad del artículo 107.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que la misma solo podría derivar de una interpretación que condujese a estimar que el precepto establece una ficción legal que permite gravar





supuestos de inexistencia de incremento de valor o de incrementos en cuantía ficticia en cuanto alejados de los verdaderamente producidos en la realidad. Pero dicha inconstitucionalidad no existiría si, como se propugnaban todas las resoluciones referidas, se interpretaba que únicamente se establecía una presunción iuris tantum, susceptible de quedar desvirtuada, en cada caso concreto, mediante una prueba adecuada y suficiente, en los términos citados, a cargo de los obligados tributarios. En idénticos términos se pronunció la Sentencia de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con sede en Sevilla de 15 de septiembre de 2016 (recurso de apelación 282/16). En la misma dirección apuntada podían encontrarse otros pronunciamientos judiciales tales como la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 11 de diciembre de 2013 -apelación 767/13- (posteriormente reiterada por Sentencias de la Sección Novena del mismo Tribunal Superior de fechas 16 de diciembre de 2014, 17 de abril de 2015, 24 abril de 2015, 21 y 8 de octubre de 2015, 26 de enero de 2016, 1 de febrero de 2016, 27 y 22 de abril de 2016 y 27 de julio de 2016, citadas previamente), o, con ciertos matices, por la Sentencia del Pleno de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 20 de julio de 2015 (apelación 23/15), reiterada por las posteriormente dictadas por la Sección Cuarta de la misma el 11 de febrero de 2016 (apelación 97/15), 20 de abril de 2016 (apelación 119/15), 14 de septiembre de 2016 (apelación 20/16), 16 de septiembre de 2016 (apelación 6/16) y 2 de noviembre de 2016 (apelación 30/16). Es más, por parte de otras Salas de lo Contencioso-Administrativo de diferentes Tribunales Superiores de Justicia se emitieron pronunciamientos en sentido análogo o idéntico al apuntado anteriormente (en síntesis, que sin incremento de valor no existe hecho imponible, ni es posible el devengo del tributo), tales como las Sentencias dictadas por la Sección Segunda de la Sala de Castilla-León (con sede en Burgos) el 14 de octubre de 2016 -apelación 61/16- y por la Sección Tercera de la misma Sala (pero en su sede de Valladolid) el 10 de junio de 2016 -apelación 647/15-, por la Sala de Asturias el 7 de julio y el 7 de noviembre de 2016 -recursos de apelación 176, 202 y 228 de 2016-, por la Sección Primera de la Sala de Canarias (sede de Tenerife) el 11 de enero de 2016 -apelación 3/15- o por la Sala de la Rioja el 1 de octubre de 2015 -recurso 77/14-. Es cierto, ello no obstante, que igualmente existían pronunciamientos que se alineaban con la tesis mantenida por la Administración en su contestación, tales como la Sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 24 de octubre de 2016 -apelación 298/15-, la Sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con sede en Granada de 10 de noviembre de 2016 -apelación 402/16- (que, por cierto, resulta frontalmente antagónica con la dictada por la misma Sala con sede en Sevilla apenas dos meses antes, citada en fundamentos anteriores) o la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 226 de abril de 2016 (apelación 56/16); circunstancia esta que, de entrada, ponía de manifiesto lo controvertido de la cuestión y la existencia de serias dudas de derecho (que, de por sí, justificaría la improcedencia de condena en costas, como posteriormente se razonará, máxime teniendo en cuenta que las liquidaciones se giran antes de la declaración de inconstitucionalidad que a continuación se expone).

Cuarto.- No obstante lo anterior, tales pronunciamientos jurisprudenciales debieron ser replanteados tras el dictado de la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo (reiterada en todos sus términos por la posterior Sentencia del Tribunal Constitucional 72/2017, de 5 de junio), mediante la cual se acordaba estimar la cuestión de inconstitucionalidad 4864-2016 (suscitada por el Juzgado de lo contencioso-administrativo



de Jerez de la Frontera) y, en su consecuencia, “declarar que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.”

A estos efectos conviene reproducir parte de sus fundamentos de derecho tercero y quinto. Así, en el primero de los referidos se refería lo siguiente “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 (Sentencias del Tribunal Constitucional 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 (Sentencia del Tribunal Constitucional 26/2017, FJ 3)”. Y añadía, igualmente: “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 (artículo 31.1 de la Constitución Española) (Sentencia del Tribunal Constitucional 37/2017, FJ 3)”.

No obstante lo anterior, en el fundamento de derecho quinto se efectúan unas “precisiones sobre el alcance” de la declaración de inconstitucionalidad en los términos aludidos (“...en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor”), enunciando las siguientes, muy trascendentes a los efectos de resolver la controversia suscitada en este procedimiento: a) que “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”; b) que la declaración de inconstitucionalidad igualmente alcanza al artículo 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que “no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de



las reglas de valoración que contiene”... “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 inexpressiva de capacidad económica (Sentencias del Tribunal Constitucional 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5”); c) que “expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los artículos 107.2 y 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, 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”.

Y estas precisiones resultan altamente trascendentes, porque en la Sentencia del Tribunal Constitucional 26/2017, de 16 de febrero (FJ 6º), el Alto Tribunal descartó la posibilidad de solventar la cuestión suscitada con la “interpretación conforme” apuntada en las Sentencias previamente enunciadas, conforme a la cual sería posible interpretar, sin necesidad de plantear cuestión alguna al Tribunal Constitucional, que el artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establecía una presunción iuris tantum, y que, caso de adverbarse en el proceso judicial que no había existido incremento alguno, no procedía girar liquidación alguna por ausencia de hecho imponible. En la misma se exponía la misma en los términos siguientes: “debemos rechazar el argumento sostenido tanto las Juntas generales y la Diputación Foral de Gipuzkoa como la Abogada del Estado y la Fiscal General del Estado, de que sería posible efectuar un planteamiento alternativo a la conclusión de la inconstitucionalidad de la norma. Consideran que dado que el presupuesto que provoca el nacimiento de la obligación tributaria es la existencia de un incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento de la transmisión, cuando no exista tal incremento de valor, no nacería la obligación tributaria del impuesto, por inexistencia de hecho imponible. De esta manera, a su juicio, los preceptos cuestionados admitirían una interpretación constitucional conforme a la cual, en aquellos supuestos en los que los que no se hubiese manifestado una plusvalía por ser inferior el valor de transmisión del terreno al de adquisición, no se habría devengado el tributo al no haberse realizado el presupuesto de hecho previsto en la ley para provocar el nacimiento de la obligación tributaria, siendo posible, a tal fin, promover el procedimiento de tasación pericial contradictoria en orden a la acreditación de la inexistencia de ese incremento de valor”.

La respuesta a la misma fue la que a continuación se transcribe: “no es posible asumir la interpretación salvadora de la norma cuestionada que se propone porque, al haberse establecido un método objetivo de cuantificación del incremento de valor, la normativa reguladora no admite como posibilidad ni la eventual inexistencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento (el incremento se genera, en todo caso, por la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana durante un período temporal dado, determinándose mediante la aplicación automática al valor catastral del suelo en el momento de la transmisión de los coeficientes previstos en el art. 4.3 de la Norma Foral 16/1989). Es más, tampoco permite, siquiera, la determinación de un incremento distinto del derivado de “la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto” (art. 7.4 de la Norma Foral 16/1989). Es cierto que el art. 104.1 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, general tributaria del territorio histórico de Gipuzkoa, prevé que “[l]as presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario,



excepto en los casos en que expresamente se prohíba por Norma Foral”. Pero en el caso analizado, como ya hemos tenido la oportunidad de señalar con anterioridad, estamos en presencia de una auténtica ficción jurídica conforme a la cual la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana genera, en todo caso, en su titular, al momento de su transmisión y al margen de las circunstancias reales de cada supuesto, un incremento de valor sometido a tributación, respecto del cual, la norma no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene”. Y a continuación se razonaba: “Admitir lo contrario supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no sólo contra el principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución Española), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (artículos 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la Constitución)”.

Quinto.- Las Sentencias referidas, como se ha anunciado, obligaron a replantear la respuesta que mayoritariamente venía dando la jurisprudencia de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia a los supuestos en los que se alegaba la falta de incremento (que, de hecho, era igualmente la que se plasmaba en múltiples Sentencias de este mismo Juzgado), orillando la tesis antes apuntada (según la cual estaríamos en presencia de una ausencia de hecho imponible y de un método de fijación de la base imponible que establecía una presunción iuris tantum, para, de esta forma, realizar una interpretación conforme a la Constitución del artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales) y enfocando nuevamente la cuestión desde la óptica apuntada por las citadas Sentencias del Tribunal Constitucional 26, 37, 59 y 72 de 2017.

Lo cierto es que las soluciones apuntadas por las diferentes Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia fueron disonantes -incluso llamativamente dispares-, pudiendo (al menos) encontrarse hasta cuatro líneas jurisprudenciales diferenciadas. Una primera vino a entender que las Sentencias del Tribunal Constitucional antes apuntadas, lejos de desvirtuar la tesis mayoritaria, la avalaban por completo; de forma que ninguna modificación ha de efectuarse en la misma (es decir, si se adviera la inexistencia de incremento no existe hecho imponible alguno, debiendo, además, prevalecer el valor real acreditado sobre el ficticio, pudiendo practicarse prueba pericial contradictoria). Estas reflexiones pueden encontrarse, por ejemplo, en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 13 de julio de 2017 (apelación 128/17), en la que, tras aseverar que el Tribunal Constitucional “ha zanjado posibles interpretaciones, estimando que no cabe desconocer el principio de capacidad económica”, declarando en Sentencia de 11 de mayo del 2017 la inconstitucionalidad de varios preceptos al no haber previsto excluir del tributo a situaciones inexpressivas de tal capacidad económica; plasma las siguientes conclusiones: “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 (artículo 104.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales), y éste no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del artículo 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 artículo 107, que sólo entrarán en juego cuando el primero sea superior. Por tanto, seguirá siendo de aplicación toda la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, pudiendo acudir incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se pretenda la existencia de un incremento del valor inferior al que resulte de la aplicación del cuadro de porcentajes del artículo 107. En esta hipótesis, la base imponible habrá de ser la cuantía de tal incremento probado, sin que sea admisible acudir a fórmulas híbridas o mixtas, que pretendan aplicar parte de las reglas del artículo 107 al incremento probado.”; concluyendo finalmente que la Sentencia ordena al legislador “que modifique la norma para admitir el no devengo del impuesto cuando no haya incremento y que determine cuando no lo hay”. En una dirección parecida apuntan las Sentencias de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 12 y 19 de julio y 27 de septiembre de 2017 (recursos de apelación 108/16, 23/2017 y 174/2016), en las que se razona cómo si la parte actora prueba la existencia de disminución de valor (por diferencia del valor de escrituras o mediante prueba pericial), no existirá hecho imponible ni nacimiento de la obligación tributaria que justifique la liquidación.

Existe una segunda línea jurisprudencial que entendió, por el contrario, que si de la práctica de la prueba se infería la existencia de una pérdida patrimonial en la última transmisión el recurso debía ser estimado, por gravarse, en tal caso, una inexistente manifestación de riqueza (es decir, por ausencia de capacidad económica gravable), que atentaría contra el principio de capacidad económica. En caso contrario (es decir, si la práctica de la prueba no arroja el resultado indicado) no existiría objeción a la práctica de liquidación, al no ser la configuración del impuesto, en tal caso, inconstitucional. Buena muestra de lo expuesto la constituyen, por ejemplo, las Sentencias de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 17 y 28 de junio de 2017 (recurso de apelación 35/2017 y 14/2017), en la que, como se ha expuesto, se apunta la necesidad de probar la inexistencia de incremento de valor, considerando que no existe objeción alguna desde el punto de vista constitucional para aplicar el artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en los supuestos en que existe efectivo incremento patrimonial (por así referirse en las Sentencias 26, 37 y 59 de 2017). No obstante, dentro de esta postura existen matices importantes en lo concerniente a las exigencias de la prueba a practicar a tales efectos. Así, en la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 14 de julio, y 6, 16, 26 y 30 de octubre de 2017 (recursos de apelación 90/17, 13/16, 84/17, 129/17 y 133/17) se apunta a una suerte de inversión de la carga probatoria, en el sentido de resultar suficiente para la actora el poner de manifiesto una pérdida patrimonial -o una mera ausencia de incremento de valor- mediante las escrituras que documentan la transmisión; de forma que, en tal caso, es a la Administración a la que correspondería probar la existencia del referido incremento de valor susceptible de tributación. En cambio, en la Sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 14 de julio de 2017 (apelación 15002/2017) se razona que, en principio, y con arreglo a las reglas generales de la carga de la prueba, correspondería al contribuyente acreditar que no existió ninguna ganancia -con respecto al suelo- derivada de la transmisión, y, en consecuencia, que no procede liquidación alguna. Mas a continuación añade que los posibles parámetros para advenir este extremo (apuntando diversas soluciones tales como -dada la configuración legal del impuesto- a la comparación de los valores catastrales al tiempo de la adquisición y transmisión o la de los valores reales del suelo al tiempo de la





adquisición y de la transmisión -con o sin actualización de valores-) carecen de cobertura legal, lo que igualmente sucede respecto de los mecanismos de los que pueda disponer la Administración para efectuar una comprobación de la corrección de tal operación (esto es, realizar una comprobación del valor empleado, con fijación del método a utilizar) o respecto de la previsión de ser o no posible acudir a una tasación pericial contradictoria. Justamente por esa ausencia de parámetros legales, entiende la Sala gallega que “no pueden los Tribunales adoptar una solución imaginativa acerca de cómo puede acreditarse que la transmisión no generó ganancia al margen del legislador”, de forma que, al existir actualmente “un vacío legal todavía no corregido por el legislador”, entiende que resulta obligado considerar (añadiendo que “así parece deducirse de la Sentencia del Tribunal Constitucional”) “que cuando la diferencia entre el valor inicial de adquisición y el valor de transmisión es negativo (sin matizaciones) no es posible -con la configuración del impuesto tal y como resulta del actual texto legal con el pronunciamiento del Tribunal Constitucional- girar el Impuesto”.

Una tercera línea jurisprudencial viene representada por las Sentencias de las Secciones Tercera y Cuarta de Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 16 de noviembre de 2017 -apelación 62/17- y las del Pleno de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con sede en Málaga de 29 de noviembre y 18 de diciembre de 2017 -recursos de apelación 2300/15 y 2064/15-. En la primera, tras exponer que “ el pronunciamiento de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 de Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, realizado por el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 26/2017, 37/2017 y 59/2017 no es de carácter absoluto ni supone la inconstitucionalidad del sistema normativo del IIVTNU (Capítulo II, Título II, Sección Tercera, Subsección sexta del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales), sino viene condicionado a aquellos supuestos en los que exista decremento o minusvalía en el valor los terrenos transmitidos, tal como indica la parte dispositiva de dichas sentencias cuando deciden que son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia”, concluía a continuación que procedía exigir el Impuesto “en supuestos en que la transmisión se efectúa por valor superior al de adquisición, ya que aquí el titular obtiene una ganancia económica y, por tanto, el supuesto es subsumible en el ámbito del artículo 104 del del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, dado que constituye el hecho imponible del IIVTNU el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión, por lo que existiendo incremento, aún de escaso valor, se produce el hecho imponible y en consecuencia, ab initio, resulta de aplicación la regla objetiva de valoración del artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales , que determina que el incremento de valor gravado por este tributo no sea el real, sino el derivado de las reglas establecidas para el cálculo de la base imponible, que siempre arrojan una plusvalía positiva; plusvalía que aumenta conforme lo hacen los años de posesión del inmueble por su titular, con independencia del mínimo incremento del valor que en la realidad haya podido obtener el transmitente”. Y, a tal efecto, señalaba que “ la acreditación de la existencia del hecho imponible y la sujeción de la transmisión al tributo en cuestión debe regirse por las reglas de la carga de la prueba establecidas en los artículos 217 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil en el ámbito del proceso y del artículo 105 de la Ley General Tributaria en vía administrativa, debiendo para ello partir de la construcción jurisprudencial general de que es la Administración quien tiene la carga de la prueba de la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlo, mientras que al sujeto pasivo le corresponde



acreditar los hechos que le beneficien (deducciones, no sujeciones, exenciones, bonificaciones y demás beneficios fiscales), de conformidad a las previsiones del artículo 217, apartados 2 y 3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Pues bien, trasladada dicha doctrina de la carga de la prueba al caso que nos ocupa, entendemos que el criterio probatorio razonable es que el sujeto pasivo del IIVTNU aporte un principio de prueba sobre la inexistencia de incremento del valor del terreno transmitido, siendo insuficiente la simple negación del hecho imponible y, una vez aportado algún elemento probatorio indicativo de tal circunstancia de hecho, es cuando a la Administración local, los Ayuntamientos, si pretenden cuestionar el decremento alegado, se les trasladaría la carga de probar la existencia de un efectivo incremento de valor del terreno”. Por su parte, en la de 18 de diciembre de 2017 del Pleno de la Sala de Andalucía con sede en Málaga se exponía igualmente que “entendemos, en suma, en línea con lo resuelto por el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en Sentencia de 13 de julio de 2017 (apelación 128/2017) que la validación de liquidaciones por el impuesto que nos ocupa, a partir de la declaración de inconstitucionalidad a que venimos haciendo mención, 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, recayendo la carga de la prueba del hecho imponible sobre la Administración por aplicación de lo prevenido en el artículo 106.1 de la Ley General Tributaria, en relación con el artículo 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, de modo que en defecto de esta prueba se pondrá de manifiesto la inconstitucional aplicación automática del método legal del artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales por parte de la Administración, y su consecuencia deberá ser la anulación de la liquidación a sí practicada”.

Por último, una cuarta línea jurisprudencial consideraba obligatoria la plena estimación de la totalidad de los recursos en su momento formulados, y ello por cuanto en las liquidaciones giradas por la Administración se habrían calculado la base imponible aplicando el artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, precepto este expulsado del ordenamiento jurídico “ex origine”; sin que, por otra parte, pueda ser reexaminada a la vista del resultado de una posible prueba pericial respecto de la que se carece de parámetro legal. En esta dirección apuntaron -entre otras- las Sentencias de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19, 20 y 21 de julio, 27 y 28 de septiembre, 3, 5, 13, 19 y 26 de octubre y 14 de noviembre de 2017 (recursos de apelación 783/16, 615/16, 622/16, 707/16, 742/16, 728/16, 544/16, 439/16, 690/16, 700/16, 720/16, 178/17, 811/16, 320/17, 8/17, 581/16, 812/16, 771/16, 289/16, 291/17, 871/16, 310/16, 782/16, 862/16, 175/17 y 697/16), la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León con sede en Burgos de 22 de septiembre de 2017 (apelación 21/2017), la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 30 de octubre de 2017 -apelación 8/17-, o la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 29 de octubre de 2017 -apelación 309/2015-. En casi la totalidad de ellas, tras descartar la procedencia de seguir aplicando la interpretación conforme a la Constitución Española de los preceptos tantas veces citados que hasta el momento venía efectuándose (que pasaba por admitir que el contribuyente pudiera alegar y probar la inexistencia de incremento de valor de los terrenos transmitidos, para, de esta forma, concluir que no existía hecho imponible que justificase el nacimiento de la obligación tributaria), por descartarse esta posibilidad en las Sentencias del Tribunal Constitucional 16 de febrero y 1 de marzo de 2017; se razona lo siguiente: “entendemos,





en definitiva, que la liquidación debe ser anulada, en cuanto girada en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico ex origine, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos..) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado, pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza esto es "dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento", determinación que el Constitucional insiste queda reservada al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho, que con ello habría de quebrantar principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria, que en definitiva han determinado la declaración de inconstitucionalidad". En términos igualmente clarificadores, la precitada Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León refería: "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 Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales 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". Por último, en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña se razona: "de la jurisprudencia constitucional antes indicada se desprende, sin duda, una expresa objeción constitucional a una eventual reconstrucción normativa de los preceptos de aplicación mediante el libre arbitrio del aplicador o de los órganos jurisdiccionales por vía interpretativa en revisión de actuaciones tributarias para la determinación de los supuestos en los que nace la obligación tributaria y, a su vez, para la elección en cada caso concreto del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento del valor de los terrenos transmitidos, lo que se estima contrario por dicha jurisprudencia constitucional, derechamente, no sólo al principio constitucional de seguridad jurídica, garantizado entre otros principios jurídicos esenciales por el artículo 9.3 de la Constitución española, sino también al principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria, recogido por los artículos 31.3 y 133.1 y 2 del mismo texto constitucional."

Sexto.- Sin embargo, la reciente Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018 (dictada en el recurso de casación 6226/2017) solventa definitivamente esta polémica jurisprudencial, fijando de forma precisa los términos en los que ha de ser interpretados los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales a la luz de los pronunciamientos contenidos en la precitada Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 (de hecho, refiere en su fundamento de derecho primero que la misma tiene por





objeto “interpretar cabalmente” dicha Sentencia del Tribunal Constitucional, desentrañando su alcance y efectos). Y tal efecto el Alto Tribunal comienza por desechar la tesis mantenida por la cuarta línea jurisprudencial anteriormente apuntada, conforme a la cual la tan citada Sentencia obligaba, en todo caso, a anular las liquidaciones -y a reconocer el derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones- giradas en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana sin ni tan siquiera entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica. Y las razones que emplea a tal efecto son las siguientes (fundamento de derecho tercero): a) porque en la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 ni se declara “la inconstitucionalidad total o absoluta de todos los preceptos mencionados en el fallo que, en consecuencia, no han quedado -o, al menos, no todos ellos ni en la totalidad de los supuestos en los que resultan aplicables- completamente expulsados del ordenamiento jurídico”; b) porque tampoco puede afirmarse que, a día de hoy, la prueba de la existencia o no de plusvalía susceptible de ser sometida a imposición y el modo de llevar a cabo la cuantificación del eventual incremento de valor del terreno carezcan de la debida cobertura legal en contra de las exigencias que dimanar de los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley tributaria (artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución Española); c) porque, de la misma forma, no es cierto que dicha valoración de la prueba y la determinación del importe del eventual incremento de valor del terreno no puedan corresponder al aplicador del Derecho; d) y porque no resulta acertado concluir que, hasta tanto se produzca la intervención legislativa que ha reclamado el máximo intérprete de la Constitución en la tan citada Sentencia 59/2017, no pueda practicarse liquidación alguna del Impuesto (ni, consecuentemente, que proceda, en todo caso, la anulación de las liquidaciones y el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones correspondientes al mismo, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación reveladora de capacidad económica). Y todo ello porque ni las conclusiones alcanzadas por la citada línea jurisprudencial se recogen en la tan citada Sentencia, ni “en buena lógica pueden inferirse de una interpretación unitaria y sistemática de los fundamentos jurídicos y de la declaración de inconstitucionalidad contenida en el fallo de su pronunciamiento”.

Una vez expuesta estas ideas, la Sala Tercera desarrolla tales argumentos e interpreta dichos preceptos en (fundamentalmente) los fundamentos de derecho cuarto y quinto. Así, concluye que el alcance de la declaración de inconstitucionalidad referida no es “total o absoluta”, ya que, de un “análisis sosegado” no solo del fallo, ni de algún fundamento jurídico aislado, sino, y fundamentalmente, de la ratio decidendi de la Sentencia se infiere que, de un lado, se declara la inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del Texto Refundido, y, de otro, que la declaración de inconstitucionalidad que se efectúa en relación con el artículo 110.4 es total (expulsándolo, a este sí, completa y definitivamente del ordenamiento jurídico, dada la imposibilidad de los sujetos pasivos de acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en los artículos 107.1 y 107.2 a), y, en consecuencia, de demostrar la improcedencia de liquidar el impuesto). Así, y partiendo que la declaración de inconstitucionalidad de los tres preceptos previamente enunciados tuvo lugar por establecerse en aquellos una “regla objetiva para el cálculo de la base imponible del impuesto en los casos de transmisión onerosa de terrenos cuya aplicación conlleva, en todo caso, la existencia de una plusvalía objeto de tributación” -impidiendo, de esta forma, que el sujeto pasivo pudiera llegar a probar una inexistencia de incremento de valor real del terreno transmitido, y, con ello, el sometimiento a tributación de una situación inexpresiva





de capacidad económica (es decir, manifestaciones de capacidad económica inexistentes, virtuales o ficticias)-; se infiere que la nulidad de los preceptos enunciados no puede extenderse a aquellos supuestos en los que existe un incremento de valor del terreno y, en consecuencia, una manifestación de riqueza real o potencial. Máxime cuando el propio Tribunal Constitucional (tanto en el tercer fundamento jurídico de la Sentencia 26/2017, de 16 de febrero, como posteriormente en el fundamento jurídico quinto de la tan citada 59/2017) puso de manifiesto que en estos casos no solo se grava la que a priori o en abstracto es una manifestación de riqueza real o potencial, sino que la configuración legal del impuesto resulta plenamente compatible con las exigencias que derivan del principio de capacidad económica. Justamente por ello, concluye la Sala Tercera, la cuarta línea jurisprudencial referida yerra al concluir que la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) es radical o absoluta (por efectuar una “interpretación excesivamente literal -y, lo que es más reprobable, asistemática-” del fallo de la Sentencia y una “comprensión errónea del mismo”), pues aun cuando ciertamente se afirma en la Sentencia 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” no puede inferirse que, hasta que el legislador no lleve a cabo semejante tarea, no puede probarse por el contribuyente -ni, en consecuencia, valorarse por el aplicador del Derecho- la inexistencia de plusvalía real susceptible de ser sometida a imposición. De hecho, la determinación del eventual incremento/decremento del valor del terreno no carecen de la debida cobertura legal, sino que, por el contrario, se encuentra residenciada en las reglas generales que en relación con la prueba se contienen en la Sección 2ª del Capítulo II del Título III de la Ley General Tributaria (en concreto, en sus artículos 105 y siguientes), como se desprenden de las reflexiones contenidas en la Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de julio. Sostener lo contrario comporta orillar las puntualizaciones que efectúa el propio Tribunal Constitucional en el fundamento quinto de la tan citada Sentencia 59/2017 (referidas en el fundamento cuarto de la presente), ya que de su lectura se desprende que la intervención legislativa a la que se alude en aquella se reclama tanto para “que en lo sucesivo dejen de gravarse situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana contrarias al principio de capacidad económica”, como para “cubrir la laguna legal que deja la declaración de inconstitucionalidad contenida en la Sentencia”, mas no porque no exista base legal en el ordenamiento tributario que discipline la prueba por el contribuyente y la valoración por el aplicador del Derecho de la inexistencia de un incremento de valor del terreno o de una regla positiva de cálculo para cuantificarla.

En cambio, la inconstitucionalidad del artículo 110.4 del Texto Refundido de la Ley de Hacienda Locales es total, quedando anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que en el mismo se contenía, conforme a la cual los sujetos pasivos del impuesto tenían vedada la prueba de inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana (por poder vulnerarse el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución Española), quedando expedita la vía para llevar a cabo esta prueba. Y en este punto matiza el Tribunal Supremo que “cuestión distinta es a quién corresponda la carga de la misma, qué medios probatorios sean idóneos para llevarla a efecto o, en fin, si estos aspectos cuentan en la actualidad con la debida cobertura legal”. Y lo cierto es que esta idea se desarrolla a continuación en los siguientes términos: a) corresponde al sujeto pasivo del Impuesto probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley General Tributaria (de lo que se desprende la inexistencia de quiebra de los principios de reserva de Ley tributaria o del principio de seguridad jurídica), pues ello se





desprende de su artículo 105.1 (conforme al cual «quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo»); b) para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el Impuesto puede el sujeto pasivo, o bien 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”, o bien optar por una prueba pericial que confirme tales indicios, o, por último, emplear cualquier otro medio probatorio del artículo 106.1 de la Ley General Tributaria que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el Impuesto; c) una vez aportada por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, debe ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del Texto Refundido de la Ley de Hacienda Locales, pudiendo el obligado tributario accionar los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa -y, posteriormente, en sede judicial- frente al resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente; y d) en vía contencioso- administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real ha de ser apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4, de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Indicar, por último, que en el fundamento de derecho séptimo se resumen estas conclusiones de la siguiente forma: “procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio:

1º) Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del 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, por cualquiera de los medios que hemos expresado en el fundamento de derecho quinto, 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.

2º) 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)». Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que 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.”

Séptimo.- Traslado dichos razonamientos al supuesto fáctico en cuestión (dos liquidaciones del impuesto por sendas transmisiones de la mitad indivisa y, posteriormente, la totalidad de la nuda propiedad de un inmueble) y una vez valoradas las pruebas





aportadas por ambas partes (muy especialmente, tanto el dictamen confeccionado el 21 de octubre de 2016 por el arquitecto Sr. Gil-Delgado Díez, obrante a los folios 70 a 79 -adjunto a la reclamación económico administrativa en su día formulada y acompañado como documento número 8 de la demanda rectora-, como el informe de valoración inmobiliaria emitido el día 4 de mayo de 2018 por la técnica municipal Sra. Cabuchola Fajardo -arquitecta adscrita al Organismo Autónomo referido-) se concluye que el recurso formulado no puede prosperar. En primer lugar porque el informe presentado por quien es sujeto pasivo de las liquidaciones [REDACTED] resulta inidoneo para poner de manifiesto -tal y como exige la doctrina jurisprudencial previamente apuntada- que la transmisión de la nuda propiedad del inmueble, tanto por título oneroso como lucrativo, no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor (es decir, una capacidad económica susceptible de ser gravada). Así, la prueba desplegada tanto en vía administrativa como judicial (en la que, por cierto, no se he producido la ratificación de ninguno de los informes presentados por ambas partes) versa exclusivamente sobre la valoración del suelo de la vivienda a fecha de devengo de las liquidaciones, mas orilla por completo la valoración de aquel a fecha de su previas transmisión (llevada a cabo el 5 de junio de 2005, fecha en de fallecimiento del padre de la recurrente y esposo de la [REDACTED] que heredaron sendas mitades indivisas de la vivienda -donando la primera a la recurrente una de ellas, siendo a su vez esta última heredera de la nuda propiedad de la otra-, posteriormente trasmitidas a [REDACTED]. Solo de este forma pudiera poner de manifiesto la inexistencia de incremento de valor del suelo que, a su vez, justificase la improcedencia de las liquidaciones. Y a tal efecto pudiera haber aportado o bien copia de la escritura de aceptación de herencia de fecha 24 de noviembre de 2005 -en la que pudiera aparecer debidamente valorado el inmueble en cuestión, a modo de principio de prueba que al menos indiciariamente permitiese apreciar el decremento al que alude la referida Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018-, o bien una prueba pericial que confirmase la existencia de tal disminución de valor -aspecto acerca del cual no se pronuncia la aportada, que se residencia exclusivamente en la valoración del suelo a fecha de las transmisiones llevadas a cabo en 2014- o cualquier otro medio probatorio del artículo 106.1 de la Ley General Tributaria (esto es, tanto cualquier otro medio probatorio admitido de la Ley de Enjuiciamiento Civil, como las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua). De hecho, la única referencia contenida en la demanda respecto del valor del suelo en la fecha de la previa transmisión se contiene en su hecho tercero (folio segundo de la misma) en el que se afirma que cuando la madre de la recurrente adquirió la vivienda en 2005 “el valor del suelo era de 6.540,15 euros”; añadiendo a continuación que no resulta necesario “ser un experto en la materia para conocer que el valor del suelo y los inmuebles como consecuencia de la crisis económica ha descendido de una manera muy considerable con respecto al año referido”. Pues bien, ni la cifra aludida halla respaldo probatorio alguno (de hecho, se ignora cuál ha sido la referencia tomada en consideración para efectuar tal aseveración, por más que se afirme que en los documentos 5 a 10 se contiene “documento acreditativo de dicho valor del suelo en 2005”) ni, por otra parte, resulta coherente con la propia argumentación desplegada por la parte (pues si se concluye que el valor del suelo del inmueble en 2005 era de 6.540,15 euros y, a su vez, se propugna como valor del suelo en 2014 el de 20.386,84 euros, el incremento de valor habría, sin duda, existido -a salvo de referirse el citado valor del suelo a cada metro cuadrado del inmueble, en cuyo caso se alcanzaría una valoración claramente desorbitada -más de medio millón de euros sin tener en cuenta el valor de la construcción-). En definitiva, la parte actora hace supuesto de la cuestión, al dar, sin más, por sentada (sin presentar, no ya una prueba objetiva, sino ni tan





siquiera principio de prueba alguno) la existencia del decremento del valor que sustentaría su tesis. Si a todo lo ya referido se añade que la Administración ha presentado un informe técnico en el que se alcanza una conclusión bien distinta a la sostenida por la parte (la valoración del suelo sostenida en dicho informe -que, al igual que el presentado por la actora, ni ha sido ratificado judicialmente, ni efectúa referencia alguna al valor del suelo en la fecha de la anterior transmisión- es ostensiblemente superior, hasta el punto de llegar a duplicarla y casi triplicarla), no puede sino concluirse que recurso no puede, como ya se anunció, prosperar.

Octavo.- No obstante, la parte actora igualmente suscitó como pretensión subsidiaria la existencia de cálculo erróneo de la base imponible del tributo, propugnando aquella el que se deduce de la Sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012 - dictada en el recurso de apelación 393/10-. Conforme a la misma, parece sostenerse (dada la parquedad de la Sentencia referida, y su constante remisión a la de instancia que confirma; sin que, por otra parte, se contengan fundamentos suficientemente expresivos para entender, de su sola lectura, que dicha tesis es la que se avala en aquella) que la forma en la que se habría girado la liquidación (multiplicando el valor catastral del suelo al momento de última transmisión, por el número de años que mediaron entre esta y la previa, y, a su vez, por un determinado porcentaje -en este caso, el 3%-) reflejaría un resultado correspondiente con el incremento de valor del suelo en años venideros, y no, en cambio, con el incremento del mismo en los años transcurridos entre ambas transmisiones. Por tanto, y conforme a la tesis que parece sostenerse, la base imponible debiera calcularse partiendo del valor del inmueble al momento de su transmisión (que se tomaría como valor final del terreno), y al mismo le habría de deducir el resultado de dividir esta misma cifra por la suma de una unidad con el resultado de la multiplicación del período transcurrido entre la fecha de adquisición y última transmisión en número de años con los porcentajes legales fijados para cada uno de ellos. Como puede apreciarse, dicho razonamiento no tiene en cuenta la variación real del valor del suelo, y, por tanto, nada aporta respecto de la cuestión apuntada en previos fundamentos (es decir, si la cifra obtenida como base para liquidar el tributo es superior o inferior al incremento real de valor experimentado).

Lo cierto es, en cambio, que conforme a lo dispuesto en el artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, a efectos de determinación de la base imponible del impuesto (que es, en definitiva, la cuestión debatida en este procedimiento) habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo (que conforme a lo dispuesto en su párrafo segundo, es que el que tenga determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es decir, el valor catastral conforme al artículo 65) “ y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4”. Y a estos efectos el apartado cuarto establece como al valor del terreno en el momento del devengo “se aplicará el porcentaje anual que determine cada Ayuntamiento” (dentro de los límites establecidos en el mismo apartado, diferentes en función de la duración del periodo, en función del número de años a lo largo de los cuales se ponga de manifiesto del incremento); añadiendo posteriormente que “para determinar el porcentaje” se aplican unas reglas tasadas que son las siguientes: a) el incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el Ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento; y b) el porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo “será el resultante de multiplicar el porcentaje





anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor". Únicamente se añade a continuación que tanto para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta, como para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual, sólo pueden tenerse en cuenta los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor -y, por tanto, no las fracciones de años de dicho período-. Del solo enunciado de las reglas se constata como la interpretación que propugna la parte actora no encuentra respaldo normativo, pues uno de los pasos que necesariamente incluye en la operación a que se alude no se contempla en la norma, que, sin embargo, describe con todo detalle el proceso matemático a seguir. Es más, la parte incluso llega a propugnar que ha de tomarse como referencia no ya el valor catastral del suelo del inmueble (al que claramente alude la norma) sino a la valoración efectuada por el arquitecto Sr. Gil-Delgado Díez en su informe de 21 de octubre de 2016 -obrante a los folios 70 a 79 del expediente-, apartándose claramente de la literalidad de la norma (y obviando, por otra parte, que el valor catastral asignado al inmueble pudo ser en su día impugnado al amparo de lo dispuesto en los artículos 22 a 32 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario .especialmente, los artículos 27.4 y 29.6).

Noveno.- Pues bien, se ha de disentir de la interpretación que lleva a cabo la parte acerca de la forma en que ha de ser aplicada la fórmula contenida en el artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Y a tal efecto se ha de comenzar admitiendo que, como sostiene la parte actora, el valor que se obtiene mediante la pura aplicación de los coeficientes o porcentajes referidos en la Ordenanza Fiscal correspondiente (siempre dentro de los límites legales) por el número de años de puesta de manifiesto del incremento al valor catastral del momento de transmisión (mediante una simple multiplicación) arroja un resultado ficticio que no ha de coincidir, necesariamente, con el incremento real experimentado. Sin embargo, la existencia de tal ficción también podría predicarse del método de cálculo alternativo que se defiende en la demanda (que tampoco se sustenta en el cálculo del incremento real y que, además, emplea una fórmula de interés simple y no de interés compuesto), simple y llanamente porque, como se ha expuesto en las Sentencias antes referidas (y es este otro de los motivos por los que se razonó con profusión acerca de la jurisprudencia existente respecto del hecho imponible y el valor real), el sistema se sustenta en una mera ficción legal implantada mediante la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales. Y es que, como antes se refirió, en dicho cuerpo legal se elevó "a modelo para todos los Ayuntamientos de España la solución que había adoptado el Ayuntamiento de Madrid 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" (justamente por lo cual se calcula la base imponible tan solo teniendo en cuenta el valor final, mediante la aplicación de unos porcentajes ficticios, ignorando el inicial por estar muy alejado de la realidad). En esta dirección apuntan numerosas Sentencias. Así, en la precitada Sentencia de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21 de octubre de 2015 (recurso de apelación 1034/2014), y partiendo de la premisa antes enunciada de corresponder al sujeto pasivo la acreditación de la inexistencia de aumento de valor, o que el mismo se ha producido en una cuantía inferior a la que resulta de la fórmula legal; se razona cómo la ausencia de prueba respecto a estos extremos no puede suplirse "alterando la fórmula legal de cálculo de la base imponible del impuesto contenida en el artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y, en concreto, alterando su punto de partida que debe ser, por imperativo legal, "el valor del terreno en el momento del devengo", valor que el legislador fija en el "que tengan determinado en dicho





momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles¹⁰⁰ para sustituirlo por otros inferiores. De la misma forma, se afirma en la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León con sede en Burgos (apelación 47/2016): “no resulta admisible la aplicación de un método de cálculo alternativo cuando la propia Ley fija de forma detallada el que debe emplearse, como aquí se ha efectuado, debiéndose recordar que como señala la sentencia de instancia, los apelantes no han acreditado que en el caso concreto no se haya producido un incremento patrimonial en el valor del suelo en dicho periodo, o que sea diferente al asignado por la Administración tributaria siguiendo la previsión legal, en la medida que como decimos el Ayuntamiento se ha limitado a calcular la base imponible del tributo aplicando estrictamente lo dispuesto en la Ley, lo que ha de reputarse conforme a derecho”. Por último, y de forma especialmente clarificadora, en la previamente referida Sentencia de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 de octubre de 2016 (recurso de apelación 1280/15), citando la previa de la misma Sala y Sección de 21 de abril de 2016, se contiene el siguiente pronunciamiento: “Acerca de la aplicación de doctrina del TSJ de Castilla la Mancha de 17 de Abril de 2012, esta Sección ya se ha pronunciado en anteriores ocasiones por todas, ST de 21 de Abril de 2016, pues entendemos no se puede prescindir sin más en la determinación de la base imponible de la previsión legal directamente aplicable, que de hecho fue la aplicada por la recurrente al presentar autoliquidación, proponiendo una forma de cálculo alternativa, no amparada por precepto legal”.

Es más, aun cuando es cierto que frente a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla -La Mancha de 17 de abril de 2012 se formuló recurso de casación en interés de la Ley por el Ayuntamiento de Cuenca y que el mismo resultó desestimado por la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 21 de junio de 2017 (casación 1210/2015); no lo es menos que el sentido de esta resolución no es considerar acertada la interpretación contenida en la misma (extremo acerca del cual no se pronuncia el Alto Tribunal), sino por los dos motivos referidos a continuación: a) porque la doctrina legal que ha de proponerse en un recurso de casación en interés de la Ley no puede consistir en la mera reproducción de preceptos legales, ya que el Ayuntamiento de Cuenca había solicitado básicamente que se estuviese al tenor de la norma “de suerte que la doctrina legal cuya fijación postula, en modo alguno constituye la respuesta necesaria para subsanar el criterio erróneo que pretende evitarse”; y b) porque las Sentencias del Tribunal Constitucional 26/2017, de 16 de febrero (cuestión de inconstitucionalidad 1012/2015), 37/2017, de 1 de marzo (cuestión de inconstitucionalidad 6444/2015), 48/2017, de 27 de abril (cuestión de inconstitucionalidad 232/2016) y 59/2017, de 11 de mayo de 2017 (cuestión de inconstitucionalidad 4864/2016) impedían estimar la doctrina legal que proponía el citado Ayuntamiento. En definitiva, y por las razones antes expresadas, se discrepa de la interpretación que postula la parte actora en cuanto a la forma de aplicar lo previsto en el artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, lo que igualmente conduce a la íntegra desestimación del recurso.

Dicho lo cual se ha de convenir con la actora que el valor que se obtiene mediante la pura aplicación de los coeficientes o porcentajes referidos en la Ordenanza Fiscal (siempre dentro de los límites legales) por el número de años de puesta de manifiesto del incremento al valor catastral del momento de transmisión (mediante una simple multiplicación) arroja un resultado ficticio que no ha de coincidir, necesariamente, con el incremento real experimentado. Mas la existencia de tal ficción también podría predicarse del método de





cálculo alternativo que se defiende en la demanda (no necesariamente ha de coincidir el incremento con el porcentaje fijado en la ordenanza), simple y llanamente porque, como se ha expuesto en las Sentencias antes referidas, el sistema se sustenta en una mera ficción legal implantada mediante la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales. Y es que, como antes se refirió, en dicho cuerpo legal se elevó "a modelo para todos los Ayuntamientos de España la solución que había adoptado el Ayuntamiento de Madrid 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" (justamente por lo cual se calcula la base imponible tan solo teniendo en cuenta el valor final, mediante la aplicación de unos porcentajes ficticios, ignorando el inicial por estar muy alejado de la realidad). Por tanto, la forma de cálculo empleada por la Administración Local demandada se ajusta a derecho, por lo que el recurso ha de ser íntegramente desestimado.

En esta dirección apuntan numerosas Sentencias. Así, en la precitada Sentencia de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21 de octubre de 2015 (recurso de apelación 1034/2014), y partiendo de la premisa antes enunciada de corresponder al sujeto pasivo la acreditación de la inexistencia de aumento de valor, o que el mismo se ha producido en una cuantía inferior a la que resulta de la fórmula legal; se razona cómo la ausencia de prueba respecto a estos extremos no puede suplirse "alterando la fórmula legal de cálculo de la base imponible del impuesto contenida en el artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y, en concreto, alterando su punto de partida que debe ser, por imperativo legal, "el valor del terreno en el momento del devengo", valor que el legislador fija en el "que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles"" para sustituirlo por otros inferiores. De la misma forma, se afirma en la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León con sede en Burgos (apelación 47/2016): "no resulta admisible la aplicación de un método de cálculo alternativo cuando la propia Ley fija de forma detallada el que debe emplearse, como aquí se ha efectuado, debiéndose recordar que como señala la sentencia de instancia, los apelantes no han acreditado que en el caso concreto no se haya producido un incremento patrimonial en el valor del suelo en dicho periodo, o que sea diferente al asignado por la Administración tributaria siguiendo la previsión legal, en la medida que como decimos el Ayuntamiento se ha limitado a calcular la base imponible del tributo aplicando estrictamente lo dispuesto en la Ley, lo que ha de reputarse conforme a derecho". Por último, y de forma especialmente clarificadora, en la previamente referida Sentencia de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 de octubre de 2016 (recurso de apelación 1280/15), citando la previa de la misma Sala y Sección de 21 de abril de 2016, se contiene el siguiente pronunciamiento: "Acerca de la aplicación de doctrina del TSJ de Castilla la Mancha de 17 de Abril de 2012, esta Sección ya se ha pronunciado en anteriores ocasiones por todas, ST de 21 de Abril de 2016, pues entendemos no se puede prescindir sin más en la determinación de la base imponible de la previsión legal directamente aplicable, que de hecho fue la aplicada por la recurrente al presentar autoliquidación, proponiendo una forma de cálculo alternativa, no amparada por precepto legal". En definitiva, la operación que parece pretender la recurrente en su demanda para calcular la base imponible no encuentra posible sustento legal, por lo que el recurso ha de ser íntegramente desestimado.

Décimo.- Establece el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa tras su reforma por la Ley 37/2011, aplicable a este procedimiento por





razones temporales, que en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho; añadiendo que en los supuestos de estimación o desestimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, las imponga a una de ellas por haber sostenido su acción o interpuesto el recurso con mala fe o temeridad. Se consagra, por tanto, el criterio del vencimiento objetivo que ya estableció el artículo 394 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Ciertamente, la demanda resulta íntegramente desestimada, por lo que, en principio, procedería, en aplicación del criterio del vencimiento objetivo, la imposición de las costas a la parte recurrente. Sin embargo, concurren en el supuesto serias dudas de derecho. Basta dar lectura a los fundamentos de derecho segundo a sexto -y, especialmente, quinto y sexto- de la presente para constar la disparidad de criterios jurisprudenciales existentes, especialmente llamativa en lo que concierne a la interpretación que había de darse al alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017. Hasta tal punto es así, que el propio Tribunal Supremo llega a afirmar (fundamento de derecho cuarto) que resulta “absolutamente novedoso” la “enorme confusión que ha suscitado la exégesis del pronunciamiento constitucional y, lo que es peor, la desatinada interpretación que algunos Tribunales han venido realizando de sus palabras” (sin perjuicio de afirmar igualmente en el fundamento primero que tal pronunciamiento constitucional no podía “calificarse como una muestra o modelo de absoluta claridad y precisión en cuanto al alcance de su fallo”). Consecuentemente, y máxime teniendo en cuenta que la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo tomada como referencia es de fecha muy posterior a la interposición del recurso, concurre el presupuesto que permite la no imposición de costas.

Vistos los precitados artículos y demás de general y pertinente aplicación.

FALLO

Se desestima el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador Sr. Moreno Kustner, en nombre y representación de [REDACTED] frente al acto administrativo aludido en los antecedentes de hecho de la presente resolución.

No se efectúa imposición de costas a ninguna de las partes, dada la concurrencia de serias dudas de derecho.

Notifíquese la presente resolución a las partes, haciéndoles saber que es firme en atención a la cuantía referenciada en el tercero de los antecedentes de hecho de la presente resolución y que frente a la misma no podrán interponer recurso alguno.

Así, y por esta mi Sentencia, lo dispongo mando y firmo. David Gómez Fernández, Magistrado-Juez del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número cuatro de los de Málaga.



