

SENTENCIA Nº 637/2020
TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCIA
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE MÁLAGA

RECURSO DE APELACION Nº 949/18

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES:

PRESIDENTA:

D^a. CRISTINA PÁEZ MARTÍNEZ-VIREL

MAGISTRADOS:

D. MIGUEL ÁNGEL GÓMEZ TORRES

D. DAVID GÓMEZ FERNÁNDEZ

Sección Funcional 3^a

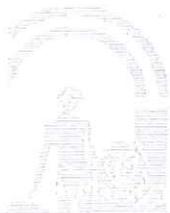
En la ciudad de Málaga, a veintinueve de mayo de dos mil veinte.

Visto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo con sede en Málaga del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, el recurso de apelación registrado con el número de rollo 949/2018, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales Sra. Moreno Villena, en representación de la mercantil CUFEMA97 SL, asistida por el Letrado Sr. Quiralte Paredes, contra la Sentencia número 79/2018, de 27 de febrero, dictada por el Juzgado de lo Contencioso- Administrativo número 3 de Málaga en el seno del procedimiento ordinario 158/2017; habiendo comparecido como apelado el Excelentísimo Ayuntamiento de Málaga, representado por el Procurador de los Tribunales Sr. Páez Gómez y asistido por el Letrado Sr. Romero Hernández, se procede a dictar la presente resolución.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. David Gómez Fernández, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la representación de la mercantil CUFEMA97 SL se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución dictada por el Jurado Tributario del Excelentísimo Ayuntamiento de Málaga el día 20 de enero de 2017 en la reclamación económico-administrativa 549/2016, por la que se desestimaba la formulada frente a la liquidación número 2016/2329119, girada el 28 de octubre de 2016 en el expediente 2016019373, en concepto de Impuesto sobre el Incremento de





Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana a consecuencia de la transmisión del dominio inmueble sito en el número 72 del Paseo de los Tilos de Málaga (finca catastral 154301/UF7614S0001, por importe ascendente a 536.781,10 euros.

SEGUNDO.- El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Málaga dictó, en el recurso contencioso-administrativo tramitado con el número de Procedimiento ordinario 158/2017, Sentencia de fecha 27 de febrero de 2018, por la que se estimaba parcialmente el recurso, en el sentido de anular la referida resolución, mas descartando la declaración de nulidad de la liquidación originariamente impugnada, todo ello sin condena en costas.

TERCERO.- Contra dicha Sentencia se interpuso recurso de apelación por la mercantil CUFEMA97 SL, en el que se expusieron los correspondientes motivos, solicitándose de esta Sala el dictado de Sentencia por la que revocase la resolución recurrida en apelación y anulase tanto la resolución del Jurado Tributario como la liquidación de la que trae causa; o, subsidiariamente, para el caso de no prosperar el recurso, no se impongan las costas de la segunda instancia. Aquel fue admitido a trámite, dándose traslado del mismo al resto de partes procesales, oponiéndose a la estimación del recurso la representación procesal del Excelentísimo Ayuntamiento de Málaga, y solicitando la no imposición de costas; remitiéndose, seguidamente, las actuaciones a esta Sala de lo Contencioso-Administrativo.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La Sentencia recurrida acordó estimar parcialmente el recurso formulado frente al acto impugnado mencionado en el primero de los antecedentes de hecho, al entender, en síntesis, que la resolución administrativa recurrida no se ajustaba a derecho por cuanto la decisión de archivo adoptada al amparo del artículo 47.2 del Reglamento Orgánico del Jurado Tributario -trasunto del artículo 238 de la Ley General Tributaria- no resultaba ajustada a derecho, no razonando la misma si el archivo que se acordaba respondía a un desistimiento de la pretensión, a una renuncia de una caducidad; añadiendo que tal decisión no resultaba respetuosa con el principio *pro actione*, por cuanto no puede anudarse a la falta de presentación de alegaciones una vez conferido el traslado tal efecto (como sucedió en el supuesto enjuiciado) con un pretendido desistimiento o renuncia de la reclamación económico-administrativa, ni tampoco a una caducidad procedimental (pues en este caso la presentación de alegaciones se configuraba a modo de carga procesal). Por ello, concluía, el Jurado Tributario debió haber emitido un pronunciamiento sobre el fondo, en referencia a las



cuestiones que resultan del propio expediente; lo que comportaba la disconformidad a derecho de la resolución recurrida. No obstante, y a los efectos de excluir una retroacción de actuaciones -y al haberlo solicitado la mercantil recurrente-, la Sentencia abordó el fondo de las cuestiones debatidas. Y, por el contrario, en lo que concernía a la liquidación originariamente impugnada, concluyó que la misma resultaba ajustada a derecho; por cuanto consideraba inaplicables al supuesto tanto las conclusiones recogidas en la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, como las que se desprenden de los *“pronunciamientos que cabe considerar maximalistas”* (citando varias Sentencias de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid, Cataluña y Castilla-León), al limitarse la inconstitucionalidad de los preceptos aplicables para confeccionar la liquidación -esto es, los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales- *“en la medida que fomenten la tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”*. Dado que dicha situación no se verificaba en el supuesto analizado (por el contrario, la finca a la que se refiere la liquidación fue adquirida por la mercantil por un precio de 1.067.225,78 euros y transmitida por aquella por un importe de 8.950.000 euros), la liquidación referida se ajustaba a los preceptos constitucionales aplicables. Por último, se desechó una incorrecta aplicación de la fórmula de cálculo de la base imponible, al pretender la parte alterar la legalmente establecida, propugnado su sustitución por otra híbrida (que, por otra parte, tampoco habría de corresponderse con el incremento del valor real del suelo, sino con un valor matemático y actuarial -por más que la fórmula empleada para hallarlo pudiera tener una lógica aparente-).

La parte apelante se alza frente a dicha resolución oponiendo, en resumen, dos motivos: a) que debió aplicarse la tesis postulada en la Sentencia de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017, recaída en el recurso 783/2016 (efectuando la prevención que debiera estarse para resolver dicha cuestión a la resolución que finalmente dictase la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo dando respuesta al recurso de casación interpuesto respecto de la misma); y b) con carácter subsidiario, que debiera aplicarse el método de cálculo avalado por la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012 (efectuando idéntica prevención respecto del recurso de casación pendiente de resolución respecto de esta materia). Como última pretensión, solicitó la no imposición de costas en la segunda instancia, motivando dicha pretensión con el siguiente razonamiento: *“teniendo en cuenta que la materia que aquí se debate ha generado una enorme controversia en los Tribunales de Justicia, con posiciones actualmente encontradas en diferentes Salas de TSJ, y que están en trámite de resolverse en el Alto Tribunal, lo que motiva que este contribuyente se vea abocado a mantener este recurso y no aquietarse en tanto no decida esta cuestión el Tribunal Supremo”*.

Por su parte, por la representación de la Administración apelada se solicitó la desestimación del recurso de apelación y la confirmación de la Sentencia recurrida, que consideraba ajustada a derecho. Para ello se remitió, en gran medida, a los





razonamientos consignados en los fundamentos cuarto a sexto de la Sentencia apelada, y a previas Sentencias de esta Sala.

SEGUNDO.- Sentados los términos en los que se suscita el recurso y la oposición, así como la fundamentación de la Sentencia apelada; se ha de abordar, en primer lugar, la viabilidad de la pretensión de anular la liquidación mediante la aplicación de los razonamientos contenidos en la Sentencia de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017, recaída en el recurso 783/2016.

La respuesta que esta Sala ha de dar a tal pretensión debe ser necesariamente desestimatoria. La tesis que pretende aplicar la parte consideraba obligada la plena estimación de la totalidad de los recursos formulados frente a liquidaciones giradas en concepto de Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana, considerando que en aquellas se habrían calculado la base imponible aplicando el artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, precepto este que fue expulsado del ordenamiento jurídico "ex origine"; sin que, por otra parte, pudiera ser judicialmente reexaminada tal liquidación a la vista del resultado de una posible prueba pericial respecto de la que se carecía de parámetro legal. La misma se recogió no sólo en la resolución a la que la parte alude, sino en otras muchas posteriores tanto de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid -v. gr. las de 20 y 21 de julio, 27 y 28 de septiembre, 3, 5, 13, 19 y 26 de octubre y 14 de noviembre de 2017 (dictadas en los rollos de de apelación 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)- como 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 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 se razonaba 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”.

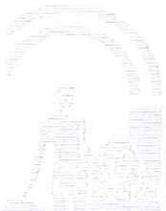
TERCERO.- Lo cierto es que esta interpretación ha sido expresamente rechazada de forma reiterada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo. Dicha cuestión quedó definitivamente resuelta en la trascendente *Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018 (dictada en el recurso de casación 6226/2017)*, 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 propugnada por la parte apelante. 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, un 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 tesis que propugna la mercantil apelante 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 precitada 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.

CUARTO.- Indicar, por último, que en el fundamento de derecho séptimo se resumen todas 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.»

Todo lo previamente expuesto se reiteran en un gran número de Sentencias posteriores de la misma Sala y Sección del Tribunal Supremo, pudiendo citarse (entre otras muchas), las de 17 de julio de 2018 (recurso de casación 5664/2017), 18 de julio de 2018 (recurso de casación 4777/2017), 6 de noviembre de 2018 (recurso de casación 5279/2017), 7 de noviembre de 2018 (recurso de casación 4843/2017), 8 de noviembre de 2018 (recurso de casación 5214/2017), 14 de noviembre de 2018 (recursos de casación 4542/2017, 6048/2017 y 6148/2017), 21 de noviembre de 2018 (recursos de casación 4983/2017, 5160/2017, 5568/2017 y 5821/2017), 3 de diciembre de 2018 (recurso de casación 6777/2017), 4 de diciembre de 2018 (recurso de casación 6482/2017), 5 de diciembre de 2018 (recurso de casación 6425/2017), 10 de diciembre de 2018 (recursos de casación 4934/2017 y 6456/2017), 11 de diciembre de 2018 (recurso de casación 6044/2017), 12 de diciembre de 2018 (recursos de casación 6047/2017, 163/2018 y 186/2018), 17 de diciembre de 2018 (recurso de casación 6380/2017), 18 de diciembre de 2018 (recursos de casación 5484/2017, 6275/2017, 117/2018 y 340/2018), 19 de diciembre de 2018 (recursos de casación 4779/2017, 5815/2017, 6419/2017, 6479/2017, 6506/2017, 245/2018 y 582/2018), 20 de diciembre de 2018 (recursos de casación 4631/2017, 4789/2017, 4980/2017, 6046/2017, 6514/2017, 6756/2017, 6757/2017, 6761/2017 y 239/2018), 5 de febrero de 2019 (recursos de casación 6771/2017 y 222/2018), 12 de febrero de 2019 (recurso de casación 4847/2017), 13 de febrero de 2019 (recursos de casación 4238/2017 y 6527/2017), 19 de febrero de 2019 (recurso de casación 231/2018), 26 de febrero de 2019 (recurso de casación 5679/2017), 27 de febrero de 2019 (recurso de casación 1903/2017), 5 de marzo de 2019 (recurso de casación 2672/2017), 6 de marzo de 2019 (recurso de casación 2815/2017) o 12 de marzo de 2019 (recurso de casación 2913/2017).



Trasladando dichos razonamientos al supuesto fáctico en cuestión (la liquidación del impuesto por la transmisión del inmueble aludido en el primero de los antecedentes de hecho el 1 de agosto de 2016) no puede sino convenirse con el Juez a quo que ni del expediente ni de la prueba desplegada en el proceso judicial se desprende la existencia de algún medio probatorio o incluso de un principio de prueba (que permitiese, al menos indiciariamente, su apreciación) que apuntase la inexistencia de incremento del valor del terreno. No lo es, sin duda, la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se reflejan en las correspondientes escrituras públicas, como acertadamente se apuntaba en el fundamento de derecho tercero de la Sentencia apelada (como antes se ha expuesto, la finca transmitida fue adquirida por la mercantil por un precio de 1.067.225,78 euros y posteriormente vendida en un importe de 8.950.000 euros). Por ello, el recurso de apelación ha de ser desestimado en la que respecta a esta cuestión.

QUINTO.- De la misma forma, la parte apelante opuso de forma subsidiaria que, caso de no prosperar la anulación de la liquidación por los motivos previamente rechazados, aquella debiera revocarse por aplicar un método de cálculo de la base imponible que resulte erróneo, propugnando la aplicación del reflejado en 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-. Según aquella, la forma en la que la Administración apelada calculó la cuota de 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) 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; debiendo calcularse la base imponible, en cambio, partiendo del valor catastral del inmueble al momento de su transmisión (tomándolo 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.

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 cómo 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 (aquella descrita para obtener la base imponible) no se contempla en la norma, que, sin embargo, describe con todo detalle el proceso matemático a seguir. Así lo entendió, por ejemplo, la Sentencia dictada por la Sección Funcional Segunda de esta Sala el 19 de marzo de 2018 en el rollo de apelación 1038/2016, en la que literalmente se recogía que la “*fórmula matemática aplicada por el Juzgado de Cuenca y refrendada por la sentencia antes citada del TSJ de Castilla la Mancha, tendente a determinar el valor real del inmueble... fijan el incremento real del valor del terreno (plusvalía generada cuando se transmite), partiendo de su valor final, tomando como tal el valor catastral en el momento del devengo. Por ello plantea una ecuación matemática: Parte de que la base imponible es igual a la plusvalía ya generada, la real, y considerando que es un dato desconocido porque desconoce el valor inicial, determina que valor de suelo determinado en catastro en el momento del devengo (valor final) menos la plusvalía ya generada (resta aritmética que sería el valor inicial, cuando se adquiere, aunque no lo expresa claramente), Y que es la incógnita, por el número de años y por el coeficiente aplicado por cada Ayuntamiento dentro de los márgenes legales, será la base imponible, despejando la incógnita de la plusvalía. Formula propia del mundo financiero que permite conocer cuánto se debe invertir para en un número fijo de años y con una rentabilidad anual determinada, obtener un capital previamente determinado. Capital Final (CF) - Capital Inicial (CI) x Número de años (N) x Rentabilidad (R) . El capital inicial es la incógnita que quiero conocer, de modo que para saber cuánto debe debo invertir para obtener el capital final pretendido, despejo la incógnita y obtengo la fórmula $CI = CF / 1 + (N \times R)$ ”; mas añade a continuación que dicha fórmula “no es aplicable al IIVTNU en tanto el art. 107.4 LHL fija de forma clara, precisa y no es afectada por la declaración de inconstitucionalidad antes referida, que únicamente se basa en la no existencia de incremento patrimonial”.*

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). Pero no lo es menos que el sentido de esta resolución no era considerar

acertada la interpretación contenida en la misma (extremo acerca del cual no se pronunciaba 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, 37/2017, de 1 de marzo, 48/2017, de 27 de abril y 59/2017, de 11 de mayo de 2017 impedían estimar la doctrina legal que proponía el citado Ayuntamiento. Y, lo que es más relevante, en la Sentencia de la Sección Segunda Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 2019 (casación 4924/2017) -posteriormente reiterada en las posteriores de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 24 de abril de 2019 (dictadas en los recursos de casación 695/2018, 967/2018 y 1600//2018), 30 de abril de 2019 (casación 4551/2018) y 10 de junio de 2019 (recursos de casación 2022/2017 y 2093/2017)- se descarta expresamente la tesis sostenida por la parte apelante, al razonar que la fórmula de interpretación de la ley propugnada por la Sentencia a la que alude la parte actora es “*distinta de la prevista literalmente en la normativa aplicable*”, correspondiéndose con una anterior que fue sustituida por la actual; razón por la que fija como doctrina jurisprudencial la siguiente: “*la interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1, 2 y 4, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, permite concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ha de ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual correspondiente*”. Consecuentemente, tampoco puede prosperar el recurso de apelación por el motivo referido.

SEXTO.- Aun cuando la confirmación de la resolución recurrida traería aparejada, como regla general, la imposición de costas al apelante en aplicación de lo dispuesto en el artículo 139.2 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa; este mismo precepto expresamente refiere que dicha regla general puede excepcionarse cuando se aprecie “la concurrencia de circunstancias que justifiquen su no imposición”, condicionando su apreciación a que el órgano jurisdiccional razone debidamente la existencia de aquellas. Pues bien, basta dar lectura a los fundamentos de derecho de la presente para constatar la existencia e una controversia jurisprudencial referente 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 que el propio Tribunal Supremo llega a afirmar (fundamento de derecho cuarto) que resulta “absolutamente novedosa” 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 las Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo que dan respuesta a las cuestiones jurídicas sometidas a nuestra consideración son de fecha muy posterior no solo a la Sentencia apelada, sino incluso a la interposición del recurso de apelación, esta Sala estima que concurren las circunstancias que autorizan la no imposición de costas a la parte apelante.

Vistos los artículos citados y demás de aplicación.

FALLAMOS

Desestimar el recurso de apelación interpuesto por la representación de la mercantil CUFEMA97 SL, confirmando la Sentencia recurrida de fecha 27 de febrero de 2018 dictada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 3 de Málaga en el procedimiento ordinario 158/2017. Todo ello sin imposición de costas a ninguna de las partes.

Líbrese testimonio de esta Sentencia para su unión al rollo de apelación.

Contra esa Sentencia cabe recurso de casación a preparar por escrito ante esta Sala en el plazo de treinta días a contar desde su notificación en los términos previstos en el artículo 89.2 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

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

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

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

