



ADMINISTRACIÓN  
DE  
JUSTICIA

**JUZGADO DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO  
NUMERO CUATRO DE MÁLAGA.**

**PROCEDIMIENTO ABREVIADO N.º 5/ 2020.**

**SENTENCIA N.º 237/22**

En la ciudad de Málaga, a 22 de junio de 2022.

Habiendo visto en Juicio Oral y Público, Doña Carmen María Castro Azuaga, Magistrada-Juez Sustituta del Juzgado de lo Contencioso-administrativo n.º 4 de esta ciudad y su partido, los presentes autos de **recurso contencioso-administrativo n.º 5/2020**, tramitado por las normas del Procedimiento Abreviado, interpuesto por [REDACTED] representados por el Procurador Don Ignacio Sánchez Díaz y asistido por el Letrado Sr. Maldonado Muñoz, contra, **EXCMO. AYUNTAMIENTO DE MÁLAGA**, (no comparecido); sobre *tributos*; dictándose la presente resolución en base a los siguientes

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero.-** Por el Procurador Sr. Sánchez Díaz, en nombre y representación de [REDACTED] se presentó ante el Decanato de los Juzgados de Málaga escrito de demanda por la que interponía demanda de recurso contencioso administrativo frente a la desestimación presunta de la reclamación económica administrativa interpuesta por el recurrente el día 3 de mayo de 2017 frente a la Resoluciones dictada por el Ayuntamiento de Málaga en fecha 20 de marzo de 2017, correspondientes a los expedientes n.º 5919/2014, 11500/2015 y 25129/2016 y por la que se desestimaba la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones números 2.145.417, 2.145.418 y 2.194.995, expedientes números 2014014863, 2014014864 y 2015008563 del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, giradas por dicho Ayuntamiento, y la devolución de las cantidades que afirmaba indebidamente ingresadas en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, como consecuencia de la transmisión por el demandante de las fincas con referencia catastral [REDACTED] y [REDACTED] En la misma solicitaba el dictado de Sentencia acorando no ajustada a derecho las liquidaciones objeto de esta litis y declarando:

1º- Para el caso de desestimarse la anterior pretensión, respecto a la liquidación 5919/2014 de fecha 15/11/2013, 25129/2015 de fecha 20/12/2016 y 11500/2015 de fecha 24/06/2015, se dicte sentencia declarando la nulidad de las liquidaciones al haberse declarado por el Tribunal Constitucional las plusvalías cuando se someten a tributación situaciones inexistentes de incremento de valor.





2º- Subsidiariamente de ser desestimadas las anteriores pretensiones, se dicte sentencia acordando ajustada a derecho las liquidaciones conforme a lo establecido en la alegación séptima apartado 1º y la devolución de las cantidades abonadas indebidamente.

**Segundo.-** Convenientemente turnada la demanda, recae el conocimiento de la misma en este Juzgado, dictándose por la Sra. Letrada de la Administración de Justicia 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 únicamente de la parte actora, no compareciendo la Administración demandada pese a constar debidamente citada al efecto. Por la parte actora en el acto de la vista solicitó la ampliación del recuso a la resoluciones expresas dictadas por el Ayuntamiento de Málaga, Jurado Tributario, de fecha 9 de febrero de 2021 estimatoria de la reclamación efectuada por el recurrente en fecha 3 de mayo de 2017 contra la resolución del Sr. Gerente del O.A. de Gestión Tributaria del Excmo. Ayuntamiento de Málaga, de fecha 20 de marzo de 2017, por la que se desestimaba la solicitud de rectificación documento n.º 159.906/2017 de la autoliquidación número 2.208.704, expediente 2015011500 del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, devengado como consecuencia de la transmisión de la finca sita en [REDACTED] mediante escritura de compraventa, otorgada ante el Notario Doña Carmen Casasola Gómez-Aguado, el día 12 de junio de 2015, por importe de 85.500,00 euros, estimando la improcedencia de la autoliquidación impugnada, debiendo anularse la misma e incoar el oportuno expediente de devolución de ingresos indebidos respecto de la cantidad satisfecha con cargo a ella.

Habiéndose reconocido en vía administrativa la pretensión de la parte actora respecto a la referida liquidación, se ha producido la pérdida sobrevenida del objeto del presente recurso contencioso-administrativo respecto a dicha pretensión.

Asimismo la parte recurrente amplió el recurso contencioso-administrativo frente a las resoluciones expresas dictadas por el Ayuntamiento de Málaga, Jurado Tributario, en fecha 29 de enero de 2021, que desestimaba la reclamación efectuada contra la resolución del Sr. Gerente del O.A. de Gestión Tributaria del Excmo. Ayuntamiento de Málaga, de fecha 20 de marzo de 2017, por la que se desestimaba la solicitud de rectificación en relación con las autoliquidaciones números 2.348.531 (Expediente n.º 2016025129) y 2.101.033 (Expediente n.º 2014005919) del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, devengado como consecuencia de la transmisión de la finca sita en [REDACTED] de Málaga mediante escritura de compraventa otorgada ante el Notario D. Antonio vaquero Aguirre, el día 4 de noviembre de 2016 y de la la finca sita en [REDACTED] como consecuencia del fallecimiento de [REDACTED] producido el 25 de abril de 2007 y de [REDACTED] acaecido el 15 de mayo de 2013, padres del reclamante, tal y como consta en la escritura de adjudicación de herencia otorgada ante el Notario Doña Pilar Fraile Guzmán, el día 22 de octubre de 2013, confirmando la resolución de fecha 20 de marzo de 2017. Solicitando del recurrente la anulación de estas dos últimas resoluciones ambas de fecha 29 de enero de 2021 así como la





devolución de la cantidad total de las cantidades abonadas como consecuencia de dichas liquidaciones ascendientes a la suma de 16.553,38 euros.

Practicándose seguidamente la pruebas admitidas (documental aportada) con el resultado que figura en el acta unida a las actuaciones. Quedó fijada la cuantía del recurso en la de 16.553,38 euros.

**Cuarto.-** Que en el presente procedimiento se han cumplido todas las formalidades legales salvo el plazo para señalar vista, dada la acumulación de asuntos en el mismo trámite originada por el volumen de entrada que soporta este Juzgado

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### **Primero.- RESOLUCIÓN RECURRIDA, OBJETO DE RECURSO Y POSICION DE LAS PARTES**

En el presente litigio, tras la ampliación realizada por la parte recurrente en el acto de la vista se recurre por la parte actora las siguientes resoluciones:

Resolución dictadas por el Ayuntamiento de Málaga, Jurado Tributario, en fecha 29 de enero de 2021, que desestimaba la reclamación efectuada contra la resolución del Sr. Gerente del O.A. de Gestión Tributaria del Excmo. Ayuntamiento de Málaga, de fecha 20 de marzo de 2017, por la que se desestimaba la solicitud de rectificación en relación con las autoliquidaciones números 2.348.531 (Expediente n.º 2016025129) del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, devengado como consecuencia de la transmisión por el demandante de la finca sita en [REDACTED] de Málaga mediante escritura de compraventa otorgada ante el Notario D. Antonio vaquero Aguirre, el día 4 de noviembre de 2016.

Resolución dictadas por el Ayuntamiento de Málaga, Jurado Tributario, en fecha 29 de enero de 2021, que desestimaba la reclamación efectuada contra la resolución del Sr. Gerente del O.A. de Gestión Tributaria del Excmo. Ayuntamiento de Málaga, de fecha 20 de marzo de 2017, por la que se desestimaba la solicitud de rectificación en relación con las autoliquidaciones n.º 2.101.033 (Expediente n.º 2014005919) del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, devengado como consecuencia de la transmisión de la finca sita en [REDACTED] como consecuencia del fallecimiento de [REDACTED] producido el 25 de abril de 2007 y de [REDACTED] acaecido el 15 de mayo de 2013, padres del reclamante, tal y como consta en la escritura de adjudicación de herencia otorgada ante el Notario Doña Pilar Fraile Guzmán, el día 22 de octubre de 2013.

Habiendo abonado el recurrente como consecuencia de la primera liquidación las cantidades de 12.754,14 euros + 1.138,55 euros + 821,21 euros + 8,12 euros = 14.722,02 euros. Y por la segunda liquidación la suma de 1.831,36 euros.





Se formula por la parte actora recurso contencioso administrativo frente a las resoluciones aludidas, alegando, en síntesis, que la liquidación en cuya virtud se efectuó de forma indebida el ingreso cuya devolución solicita se giraron a consecuencia de una transmisión en las que no se había producido ningún aumento del valor del terreno, en las liquidaciones expedientes 11500/2015 y 25429/2016 no existe el hecho imponible, el valor del suelo es menor en el año 20'15 que en el año 2013 y 2009, hay una pérdida de valor y por lo tanto no existe plusvalía (documentos números 5 y 6 demanda) y en la liquidación 11500/2015 es un hecho objetivo la pérdida del valor del inmueble ya que se adquirió por herencia el 22 de octubre de 2013, según escritura ante la Notaria Doña Pilar Fraile Guzman, con n.º de protocolo [REDACTED] por un valor de 92.400 euros, vendiéndose el 12 de junio de 2015 mediante escritura ante la Notario Doña Carmen Casasola Gómez-Aguado con n.º de protocolo [REDACTED] por un importe de 85.500 euros, por lo que hay una pérdida de valor de 7.000 euros (documentos números 7 y 8 demanda), habiéndose, por ello, vulnerado el principio de capacidad económica, al resultar inexistente el hecho imponible del "impuesto autoliquidado". Sostiene, por ello, que la liquidación originariamente impugnada infringe lo dispuesto en los artículos 31.1 de la Constitución Española, 104.1, 107 y 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (conforme a la interpretación otorgada por la Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017).

Por su parte, por la Administración demandada no ha comparecido al acto de la vista pese a constar debidamente citada al efecto, manteniéndose ajena al presente procedimiento.

**Segundo.-** Procede abordar el estudio y resolución de la cuestión en la que la parte actora sustenta su pretensión principal; esto es, si nos hallamos ante un supuesto en el que se ha girado el Impuesto sin verificarse la existencia de un incremento del valor de los terrenos ni de una pérdida de valor del inmueble.

Sin remontarnos a precedentes judiciales más lejanos, ha de comenzarse el razonamiento destinado a otorgar dicha respuesta recordando cómo 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) estimó la cuestión de inconstitucionalidad 4864-2016 (suscitada por el Juzgado de lo contencioso-administrativo de Jerez de la Frontera) y, en su consecuencia, declaró "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*”; y **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*”.





El dictado de estas Sentencias propiciaron un replanteamiento generalizado del sentido de las resoluciones que hasta dicho momento venían dictando las diferentes Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia en los supuestos en los que se alegaba la falta de incremento, orillándose desde entonces la tesis conforme a la cual se estaría ante la ausencia de hecho imponible (que es, en definitiva, lo que viene a argumentarse por la actora) y de un método de fijación de la base imponible que establecería una presunción iuris tantum.

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 inexpresivas 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.





Existió igualmente 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”.





**Tercero.**-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”.

**Cuarto.-** 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."

**Quinto.-** Sin embargo, la 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 inexpressiva 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 dimanarían 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 inexpressiva 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 cuarta línea jurisprudencial referida (que es la que propugna la parte actora) 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; e) 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 inexpresiva 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.”

Tales conclusiones aparecen, además reiteradas en numerosísimas Sentencias posteriores de la misma Sala y Sección, pudiendo citarse, entre otras, 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).

Llegados a este punto, es preciso destacar asimismo la *Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 126/2019, de 31 de Octubre de 2019, recurso n.º 1020/2019* Jurisprudencia citada STC, Pleno, 31-10-2019 (STC 126/2019), que declaró la inconstitucionalidad del *Artículo 107.4 TRLHL, precepto que establece la regla de cálculo del incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, consagrado en el Artículo 31.1 de la Constitución Española* Legislación citada *CE art. 31.1*, en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial efectivamente obtenido por el contribuyente, reiterando la doctrina contenida en las *SSTC 26/2017, de 16 de Febrero* Jurisprudencia citada STC, Pleno, 16-02-2017 ( STC 26/2017 ), *57/2017, de 11 de Mayo* Jurisprudencia citada STC, Pleno, 11-05-2017 ( STC 57/2017 ) y *72/2017, de 5 de Junio* Jurisprudencia citada STC, Sala Primera, 05-06-2017 ( STC 72/2017 ), afirmando en definitiva que la existencia de una cuota tributaria superior al beneficio efectivamente obtenido por el contribuyente supone el gravamen de una renta inexistente, lo que resulta contrario a los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad de los tributos.

La referida Sentencia señala por lo que al alcance de la declaración de inconstitucionalidad se refiere que:

*"(...) no puede serlo, sin embargo, en todo caso, lo que privaría a las entidades locales del gravamen de capacidades económicas reales. En coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017 Jurisprudencia citada STC, Pleno, 11-05-2017 ( STC 59/2017 ), el art. 107.4 TRLHL debe serlo únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente. Eso sí, la inconstitucionalidad así apreciada no puede extenderse, sin embargo, como pretende el órgano judicial, al art. 108.1 TRLHL (tipo de gravamen), pues el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria.*





*Ha de añadirse una precisión sobre el alcance concreto del fallo. Por exigencia del principio de seguridad jurídica ( art. 9.3 CE Legislación citada CE art. 9.3), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5Jurisprudencia citada STC, Sala Segunda, 16-02-2015 ( STC 22/2015 ), y 73/2017, de 8 de junio Jurisprudencia citada STC, Pleno, 08-06-2017 ( STC 73/2017 ), FJ 6), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme".*

Tal sentencia llevó al Tribunal Supremo a completar los criterios interpretativos sobre los Artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL, a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional contenida en las SSTC 59/2017Jurisprudencia citada STC, Pleno, 11-05-2017 ( STC 59/2017 ) y 126/2019Jurisprudencia citada STC, Pleno, 31-10-2019 ( STC 126/2019), entre otras en su Sentencia N. ° 111/2020, de 30 de Enero de 2020 , del siguiente modo:

*"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 59/2017Jurisprudencia citada STC, Pleno, 11-05-2017 ( 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 antes hemos expresado, 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 Legislación citada CE art. 31.1.

*2º) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017Jurisprudencia citada STC, Pleno, 11-05-2017 ( 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 "imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7Jurisprudencia citada STC, Pleno, 16-02-2017 ( STC 26/2017 ), y 37/2017Jurisprudencia citada STC, Pleno, 01-03-2017 ( STC 37/2017 ), FJ 5)".*

*Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017Jurisprudencia citada STC, Pleno, 11-05-2017(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 [...].*

*3º) Esos artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL deberán ser inaplicados como inconstitucionales cuando, mediante prueba practicada por el sujeto pasivo, jurídicamente idónea y eficaz para acreditar la evolución realmente experimentada por el valor del concreto*





suelo a que vaya referido el gravamen, se haya constatado cuál ha sido el incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente; y la determinación de la base imponible, efectuada según lo dispuesto en ese mencionado artículo 107, conduzca al resultado de una cuota a satisfacer superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente.

*Y la consecuencia de la inaplicación derivada de esa específica inconstitucionalidad será que la cuota exigible al contribuyente no podrá ser superior a ese incremento patrimonial realmente obtenido que haya quedado acreditado".*

La inconstitucionalidad así apreciada no puede extenderse, sin embargo, al Artículo 108.1 TRLHL (tipo de gravamen), pues el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria.

Expuesto cuanto antecede en relación al fundamento y hecho imponible del Impuesto que nos ocupa, es preciso analizar lo referente a la carga de la prueba en relación al segundo elemento expuesto, y el método de cálculo de la cuota tributaria.

#### 1.- Carga de la prueba

El *Artículo 105.1 LGT* señala que " *En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo .*", en particular y respecto al tributo analizado el Artículo 107 LHL establece, en la forma señalada anteriormente, una presunción de incremento, que debe ser rebatida por el obligado tributario, teniendo en cuenta la capacidad y la facilidad probatoria, pues toda presunción tributaria iuris tantum puede ser objeto de prueba en contrario ( *Artículos 385 y 386 LEC* ) atendiendo a los criterios del *Artículo 217 LEC* .

Conforme a lo argumentado por el Tribunal Constitucional, se desprende que correspondía al sujeto pasivo, al menos hasta que no existiera una nueva redacción del *Artículo 107 del Real Decreto Legislativo 2/2004* , acreditar que el aumento de valor no se ha producido o que se ha producido en una cuantía inferior a la que resulta de la fórmula legal, y por tanto se ha infringido el principio de capacidad económica.

Matizando lo anterior, la *Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 16 de Noviembre de 2017* , añadió un elemento clave al señalar:

*"Asimismo, 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 arts. 217 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil en el ámbito del proceso y del art. 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 art. 217, apartados 2 y 3 de la LEC .*







*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."*

*En conclusión, consideramos necesario modificar el criterio puesto de manifiesto en los FFDD Quinto y Sexto de la sentencia 1404/2017 de la Sección Cuarta, y unificarlo mediante esta sentencia, por entender que el sistema normativo regulador del IIVTNU no es, con carácter general, contrario a la Constitución Española, en su configuración actual, siéndolo únicamente en aquellos supuestos en los que someta a tributación situaciones que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Una vez constatada la existencia del hecho imponible, resultarán de aplicación las reglas objetivas de cuantificación de la base imponible previstas en el artículo 107 del TRLHL."*

Con más contundencia, resolviendo las discrepancias interpretativas sobre la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de Mayo de 2017, la Sentencia dictada en fecha 9 de Julio 2018 por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo (Recurso de casación n.º 6226/2017), en su Fundamento de Derecho Quinto expone:

*"Corresponde al sujeto pasivo del IIVTNU probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria («LGT») [mandato que no conlleva una quiebra de los principios de reserva de ley tributaria o del principio de seguridad jurídica].*

*De la interpretación del alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 que acabamos de efectuar (parcial en lo que se refiere a los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (RCL 2004, 602, 670) y total en relación con el artículo 110.4 del TRLHL) resultan, en esencia, tres corolarios: (1) primero, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana ex artículo 110.4 del TRLHL, puede el obligado tributario demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor y, por ende, que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria principal correspondiente al IIVTNU; (2) segundo, demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución); y (3) tercero, en caso contrario, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor). En relación con este último supuesto, esta Sala es consciente de que pudieran darse casos en los que la plusvalía realmente obtenida por el obligado tributario fuera tan escasa que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL pudiera suscitar dudas desde*





la perspectiva del artículo 31.1 CE (RCL 1978, 2836). La cuestión, sin embargo, no se nos ha planteado aún y tampoco ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017.

Esto sentado, debemos resolver a continuación las cuestiones de (a) a quién corresponde la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía, (b) qué medios probatorios resultan idóneos para llevarla a efecto y (c) si este último extremo cuenta en la actualidad, y hasta tanto se produzca la intervención legislativa que reclama la STC 59/2017 en su FJ 5 c), con la debida cobertura legal, tal y como reclaman los principios de seguridad jurídica ( artículo 9.3 CE ) y reserva de ley tributaria ( artículos 31.3 y 133.1 CE ). Pues bien, en relación con los dos primeros interrogantes queremos dejar claro que:

1.- Corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Y este extremo, no solo se infiere con carácter general del artículo 105.1 LGT, conforme al cual «quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo», sino que también, y en el ámbito concreto que nos ocupa, ha sido puesto de relieve por el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 5 b) de la STC 59/2017, y admitido, incluso, por la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 (RCA 2672/2017). En el FJ 5 b) de la STC 59/2017 concluye, concretamente, el máximo intérprete de la Constitución, que «debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5).», precisión esta última de la que se infiere inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía. Y esta premisa ha sido admitida también en la cuestión casacional que, con posterioridad al pronunciamiento del Tribunal Constitucional, fijó la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017, citado, en el que, presuponiendo que pesaba "sobre el legalmente considerado como sujeto pasivo la carga de acreditar la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del IIVTNU", consideró que tenía interés casacional objetivo la determinación de los medios concretos de prueba que debían emplearse para acreditar la concurrencia de esta última circunstancia.

2.- Para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo (a) ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas [cuyo valor probatorio sería equivalente al que atribuimos a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en los fundamentos de derecho 3.4 de nuestras sentencias de 23 de mayo de 2018 (RRCA núms. 1880/2017 y 4202/2017), de 5 de junio de 2018 ( RRCA núms. 1881/2017 y 2867/2017 ) y de 13 de junio de 2018 ( RCA núm. 2232/2017 ]; (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU. Precisamente -nos interesa subrayarlo-, fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 para asumir -sin oponer reparo alguno- que, en los supuestos de hecho examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía.





3.- *Aportada -según hemos dicho, por cualquier medio- por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía. Contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente, el obligado tributario dispondrá de los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial. En la vía contencioso-administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 LJCA (RCL 1998, 1741) y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 LJCA, de conformidad con las normas del Código Civil (LEG 1889, 27) y de la Ley de Enjuiciamiento Civil (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892."*

La minusvalía puede probarse, al menos indiciariamente, en las transmisiones inter vivos onerosas, con el precio declarado en las Escrituras, prescindiendo del concepto de valor y, en los actos mortis causa o gratuitos, con el valor declarado en las mismas, aun cuando sea un acto unilateral, así lo entiende el Tribunal Supremo entre otras en las Sentencias de la Sala Tercera Sección 2.ª de 13 de Febrero de 2019, n.º 175/2019, rec. 4238/2017 Jurisprudencia citada STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, 13-02-2019 (rec. 4238/2017), de 20 de Diciembre de 2018, n.º 1855/2018, rec. 239/2018, de 20 de Diciembre de 2018 n.º 1845/2018, rec. 4980/2017, de 18 de Diciembre de 2018, n.º 1793/2018, rec. 340/2018, de 3 de Diciembre de 2018, n.º 1715/2018, rec. 6777/2017 de 21 de Noviembre de 2018, n.º 1651/2018, rec. 5160/2017 Jurisprudencia citada STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, 21-11-2018 (rec. 5160/2017), de 21 de Noviembre de 2018, n.º 1652/2018, rec. 5821/2017 Jurisprudencia citada STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, 21-11-2018 (rec. 5821/2017), de 21 de Noviembre de 2018, n.º 1649/2019, rec. 4983/2017, de 21 de Noviembre de 2018, n.º 1648/2018, rec. 5568/2017, de 14 de Noviembre de 2018, n.º 1617/2018, rec. 6148/2017, de 8 de Noviembre de 2018, n.º 1601/2018, rec. 5214/2017, de Jurisprudencia citada STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, 08-11-2018 (rec. 5214/2017), de 7 de Noviembre de 2018, n.º 1591/2018 Jurisprudencia citada STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, 07-11-2018 (rec. 4843/2017), rec. 4843/2017, y de 6 de Noviembre de 2018, n.º 1588/2018, rec. 5279/2017 Jurisprudencia citada STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, 06-11-2018 (rec. 5279/2017), no siendo un óbice para ello que la primera adquisición lo sea a título gratuito (mortis causa o por donación) y la segunda a título oneroso, como así se infiere entre otras de las Sentencias del Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2.ª de 8 de Noviembre de 2018, n.º 1601/2018, rec. 5214/2017 y más claramente, de la de 19 de Diciembre de 2018, n.º 1805/2018, rec. 245/2018 Jurisprudencia citada STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, 19-12-2018 (rec. 245/2018) o la de 7 de Mayo de 2019, n.º 612/2019, rec. 3674/2018.

Puede por tanto concluirse que también en caso de previa adquisición a título gratuito del inmueble que posteriormente se enajena puede existir minusvalía y acreditarse, siendo el primer elemento "indiciario" el valor consignado en las Escrituras Públicas, lo que servirá para trasladar la carga de la prueba de lo contrario a la Administración.

## 2.- Método de cálculo.





Por lo que respecta a la fórmula de cálculo del Impuesto, la *Sentencia del Tribunal Supremo, Sección 2.ª, de 27 de Marzo de 2019* señaló que "*En consecuencia, de conformidad con esta jurisprudencia, el recurrente puede probar que no existe plusvalía en el momento de la transmisión y por ello capacidad económica gravable. Sin embargo, en el presente caso no estamos ante un problema de inexistencia de plusvalía sino ante una fórmula de cálculo distinta de la prevista en el artículo 107 de la ley de Haciendas Locales Legislación citada que se aplica, que solo ha sido declarado inconstitucional en la medida en que así se graven situaciones de inexistencia de plusvalía. Y esa inexistencia puede ser demostrada por el recurrente por diversos medios, a los que alude la sentencia antes transcrita parcialmente, entre otras de esta Sala, y desde luego a través de una prueba pericial que demuestre que el valor catastral es inferior al del mercado. Pero en el presente caso, la prueba pericial, aparte del defecto formal de tomar la referencia de un pleito distinto, sin permitir en ese caso la contradicción correspondiente a la otra parte, no es realmente un dictamen pericial, sino una fórmula de interpretación de la ley, que corresponde siempre al Juzgador y que es distinta de la prevista literalmente en la normativa aplicable. La recurrente pretende hallar la diferencia entre el valor catastral inicial, calculado desde el valor final existente en el momento de la transmisión, sustituyendo la fórmula del artículo 107. No hay que olvidar que esta fórmula ya estuvo vigente en la legislación anterior, y fue sustituida por la actual, no habiéndose declarado inconstitucional, salvo que se pruebe la inexistencia de incremento del valor de los terrenos con su aplicación, lo que aquí no ocurre, y ni siquiera se intenta, y aunque la fórmula propuesta por la sentencia recurrida pueda ser una opción legislativa válida constitucionalmente, no puede sustituir a la establecida legalmente, por lo que el recurso ha de ser estimado, y anulada la sentencia por otra que desestime el recurso contencioso-administrativo".*

A modo de conclusión, expuesto cuanto antecede, debe señalarse que el impuesto que nos ocupa hasta fechas muy recientes se devengaba siempre que se produjera un incremento de valor conforme a las normas del propio impuesto, incremento del valor que es presunto, siendo susceptible de probarse la no sujeción al mismo en caso de que se acreditase la inexistencia de ese incremento, siendo muy limitada la carga de la prueba del demandante, pues supone la acreditación un hecho negativo, resultando que por tanto bastarán meros indicios objetivos y racionales para que sea la Administración a la que corresponda acreditar, conforme a las normas y criterios antes transcritos, los presupuestos que lleven a la determinación del hecho imponible y de los cálculos, razonamientos que ya eran expuestos con anterioridad a la *Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de Mayo de 2017*, pero quedaron constitucionalizados y resultaron aplicables de manera imperativa desde la misma de conformidad al *Artículo 5 de la LOTC*, que reproduce la doctrina de las *Sentencias del Tribunal Constitucional de 16 de Febrero de 2017, 1 de Marzo de 2017 y 6 de Junio de 2017* en relación a normas forales de los Territorios Históricos de Araba, Guipúzkoa y la Comunidad Foral de Navarra, siendo por tanto inconstitucional que se giraran liquidaciones o se practicaren cuando se acreditare que no hay incremento de valor, que es lo que vino a reafirmar la *Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de Julio de 2018*, inconstitucionalidad que asimismo se predicó, tras la *Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 126/2019 de 31 de Octubre*, de las liquidaciones en que resulta una cuota tributaria a pagar superior al incremento patrimonial efectivamente obtenido por el contribuyente.





Ahora bien el panorama descrito ha vuelto a cambiar tras el dictado de la *Sentencia n.º 182/2021 de 26 de Octubre de 2021*, que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad n.º 4433 - 2020, planteada por la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga, respecto de los *Artículos 107.1, 107.2 a ) y 107.4 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de Marzo*, por posible vulneración del *Artículo 31.1 CE*, principio de capacidad contributiva y prohibición de confiscatoriedad, por posible nulidad de los preceptos reguladores del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que establecen un sistema objetivo y de imperativa aplicación para la determinación de la base imponible del tributo, que no tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente, Sentencia que ha sido publicada en el BOE de 25 de Noviembre de 2021, y que cuenta con dos votos particulares.

La nueva Sentencia del Tribunal Constitucional, tras citar la doctrina emanada de las anteriormente señaladas que en esta resolución ya se ha expuesto, dispone "*Una vez delimitado el ámbito actual de aplicación de la regla de cálculo de la base imponible del IIVTNU regulada en los preceptos aquí cuestionados [arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL] a los supuestos en que el gravamen no agote el incremento de valor experimentado en el suelo urbano transmitido, la duda de constitucionalidad que ahora se plantea es si es constitucionalmente legítimo que, incontrovertida la existencia de un incremento del valor del terreno urbano objeto de transmisión, este sea inferior al legalmente calculado debido a la aplicación obligatoria de la fórmula estimativa de cuantificación de la base imponible -que prescinde de la capacidad económica manifestada por el contribuyente-, en consecuencia, que la cuota a pagar sea desproporcionada o excesiva aunque no absorba por completo el aumento de valor existente al momento de la transmisión.*", concluyendo "*En consecuencia, el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, estar al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE).*"

La Sentencia dispone en definitiva:

*"Por todo ello, debe estimarse la presente cuestión de inconstitucionalidad promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla -sede en Málaga- y declarar inconstitucionales y nulos los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a ) y 107.4 TRLHL por contravenir injustificadamente el principio de capacidad económica como criterio de la imposición (art. 31.1 CE).*

#### *6. Alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad.*

*Sobre la presente declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL cabe realizar las siguientes precisiones:*

a) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la





liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este tribunal) el que, en ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del *art. 31.1 CE* puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la *STC 59/2017* («BOE» núm. 142, de 15 de junio). Como ya se recordó en la *STC 126/2019*, al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (*arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE*) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes en todo el territorio nacional [*STC 233/1999, de 16 de diciembre*, FJ 10 c)] y el principio de autonomía local (*arts. 137 y 140 CE*), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales exigida por el *art. 142 CE*.

*b) Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha."*

#### Sexto.- RESOLUCION DE LA CUESTIÓN SOMETIDA A CONSIDERACIÓN.

Pues bien, trasladando dichos razonamientos al supuesto fáctico en cuestión (esto es, la liquidación del Impuesto enunciada en el fundamento de derecho primero; liquidación n.º 2.348.531 (expediente n.º 2016/025129 presentada a consecuencia de la transmisión dominical de la finca sita en [redacted] de Málaga, formalizada en escritura pública de compraventa otorgada el día 4 de noviembre de 2016 ante el Notario D. Antonio Vaquero Aguirre -folios 37 a 42 del EA) y liquidación n.º 2.101.033 (expediente n.º 2014/005919 presentada a consecuencia de la transmisión dominical de la finca sita en [redacted] de Málaga, como consecuencia del fallecimiento de [redacted] producido el 25 de abril de 2007 y de [redacted] acaecido el 15 de mayo de 2013, padres del reclamante, tal y como consta en las escrituras de adjudicación de herencia otorgada ante la Notario Pilar Fraile Guzmán, el día 22 de octubre de 2013 – folios 20 a 34 del EA), se concluye, una vez valoradas las pruebas aportadas por la parte actora, que el recurso formulado debe prosperar en su integridad.

Tal y como se ha razonado, la doctrina de la Sala Tercera reiteradamente ha expuesto que corresponde al sujeto pasivo del tributo aportar “cualquier principio de prueba”, que, al menos indiciariamente (por tanto, no con una seguridad o certeza absoluta), permita apreciar la “inexistencia de una plusvalía real” (y, consecuentemente, la improcedencia de girar liquidación por el Impuesto); pudiendo la misma consistir en “la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas”, la práctica de una prueba pericial o en cualquier otro medio probatorio del artículo 106.1 de la Ley General Tributaria que ponga de manifiesto. Caso de resultar aquella aportada por el





obligado tributario (como es el caso, según se razona a continuación), corresponde entonces a la Administración aportar prueba que desvirtúe tal prueba indiciaria, para, de esta forma, poder justificar la aplicación los preceptos del Texto Refundido de la Ley de Hacienda Locales. Con ello se procede a la pura aplicación de los mecanismos contemplados en los artículos 105 y 106 de la Ley General Tributaria: el contribuyente aporta un elemento de convicción que -al menos indiciariamente- revela la improcedencia de girar el tributo, y es entonces cuando a la Administración le cumple desvirtuar esta conclusión. Esto es, al obligado tributario no le basta con alegar la inexistencia de incremento para provocar que la Administración deba probar su existencia; sino que tiene, previamente, que aportar lo que el Tribunal Supremo ha calificado como “principio de prueba” que ponga de manifiesto la referida inexistencia (reseñando de forma específica las escrituras públicas -que, como de todos es sabido, no se erigen en prueba plena de lo reflejado en las mismas- correspondientes a la última transmisión y la inmediatamente anterior).

Pues bien, en el presente supuesto nos hallamos ante el supuesto más frecuente, conforme al cual la ausencia de incremento se pone de manifiesto de la lectura conjunta de las escrituras de adquisición y venta de los inmuebles. Y es que de la lecturas de las escrituras por las que se adquiere el inmueble sito en [REDACTED] de Málaga ante la Notaría D. Pilar Fraile Guzman, como consecuencia del fallecimiento de [REDACTED] producido el 25 de abril de 2007 y de [REDACTED] acaecido el 15 de mayo de 2013, se adquiere la misma por un valor de 92.400 euros, vendiéndose el día 12 de junio de 2015 mediante escritura ante la Notario Doña Carmen Casasola Gómez Aguado por un importe de 85.000 euros, lo mismo ocurre respecto a la transmisión de la vivienda sita en [REDACTED] en cuanto se ha producido una pérdida del valor del suelo tal y como se acredita por los documentos números 5 y 6 demanda.

Consecuentemente, tal y como se razona en las Sentencias anteriormente mencionadas, la parte actora ha presentado tanto en vía administrativa como judicial el “*principio de prueba*” que indiciariamente pone de manifiesto la inexistencia de una plusvalía real, consistente en “*la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas*”, sin que sea imprescindible la existencia de prueba pericial alguna que confirme tales indicios (es una opción, pero no una obligación).

En consecuencia, en atención a lo señalado y en aplicación de la Sentencia de 26 de Octubre de 2021 del Tribunal Constitucional que ha sido citada, que declara inconstitucional el sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible del impuesto que nos ocupa, que fue aplicado en la liquidación litigiosa, resultando la situación sometida a consideración susceptible de ser revisada de conformidad a lo señalado en la propia Sentencia, la cual, de conformidad al Artículo 38. 1 de la LOTC (*Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre*), tiene valor de cosa juzgada y vincula a todos los Poderes Públicos, produciendo efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, lo que tuvo lugar el día 25 de Noviembre de 2021, procede sin necesidad de realizar ninguna otra consideración, estimar el recurso contencioso formulado por [REDACTED] frente a la resoluciones dictadas por el Jurado Tributario del Excmo. Ayuntamiento de Málaga en fecha 29 de enero de 2021 que desestima la reclamaciones efectuados por el recurrente frente a la resolución del Sr. Gerente del O.A. de Gestión Tributaria del Excmo. Ayuntamiento de Málaga de fecha 20 de marzo de 2017, que desestima la solicitud de rectificación de las





autoliquidaciones números 2.101.033 y 2.348.531 y la devolución de las cantidades que afirmaba indebidamente ingresadas en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en virtud de las liquidaciones, giradas por dicho Ayuntamiento y abonadas al mismo, por importe ascendente a 1.831,36 euros la primera de ellas y 14.722,02 euros la segunda (documental aportada por la actora en el acto de la vista) al considerarlas no ajustada a derecho, anulando en consecuencia las resoluciones impugnadas y por ende las referidas liquidaciones tributarias acordando, como efecto inherente a la anterior declaración, la devolución a los recurrentes de las cantidades que en su caso hubieran satisfecho como consecuencia de las liquidaciones tributarias referida de los citados inmuebles, cantidades las abonadas y que en su caso deben ser devueltas que devengarán los intereses legales correspondientes desde su pago hasta el efectivo reembolso.

#### Noveno.- COSTAS PROCESALES

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. Estimándose íntegramente la demanda, procede imponer las costas a la Administración, en aplicación del aludido criterio de vencimiento (máxime teniendo en cuenta que la Sentencias del Tribunal Constitucional y las Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo tomadas como referencia para dar respuesta al supuesto son de fecha muy anterior a la celebración de la vista y del dictado de las resoluciones objeto de impugnación y respecto a las que se amplió el recurso, que la Administración pudo dejar sin efecto dando respuesta, a la reclamación en su día entablada contra la resolución desestimatoria dictada por el Sr. Gerente del OA de Gestión Tributaria del Excmo. Ayuntamiento de Málaga, de fecha 20 de marzo de 2017, a lo que hay que añadir la incomparecencia de la Administración demandada al acto de la vista).

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

#### FALLO

Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador D. Ignacio Sánchez Díaz, en nombre y representación de [REDACTED] frente a las resoluciones dictadas por el Jurado Tributario del Excmo. Ayuntamiento de Málaga en fecha 29 de enero de 2021, identificadas en el fundamento de derecho primero de esta







ADMINISTRACIÓN  
DE  
JUSTICIA

resolución, que anulo y dejó sin efecto por no ser conforme a derecho, reconociendo el derecho del recurrente a que por parte del Excelentísimo Ayuntamiento de Málaga se le reintegren las cantidades ingresadas en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, mediante las autoliquidaciones números 2.208.704 y 2.101.033, aludidas en el fundamento de derecho primero de la presente y que ascienden a un total de 16.553,38 euros , cuyo importe habrá de ser incrementado con los correspondientes intereses legales.

Se imponen las costas del procedimiento a la Administración demandada.

Notifíquese la presente Sentencia a las partes, haciéndoles saber, con las demás prevenciones del artículo 248.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que frente a la misma NO CABE INTERPONER NINGÚN RECURSO ORDINARIO, ya que es FIRME desde este momento, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 81.1 a) de la LJCA; intégrese el original de tal resolución en el libro de su clase, llevando certificación a los autos. Remítase testimonio de dicha sentencia, junto con el expediente administrativo, al órgano de procedencia, para que la lleve a puro y debido efecto, y cumpla las declaraciones del fallo, sirviéndose acusar recibo e indicar el órgano responsable del cumplimiento en el plazo de diez días (artículo 104 LJCA)

Así, y por esta mi Sentencia, lo dispongo mando y firmo. Doña Carmen María Castro Azuaga, Magistrado-Juez sustituta, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número cuatro de los de Málaga y su Provincia.



