



## Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N° 8 de Málaga

Avda. Manuel Agustín Heredia, 16, 29001, Málaga. Tfno.: 952604322, Fax: 951766102,  
Correo electrónico: JContencioso.8.Malaga.jus@juntadeandalucia.es

N.I.G.: 2906745320230000089.

**Procedimiento: Procedimiento Abreviado 11/2023. Negociado: F**

**Actuación recurrida: SOLICITUD DE DEVOLUCION INGRESOS INDEBIDOS IIVTNU**

**De:** [REDACTED]

**Procurador/a:** CARLOS JAVIER LOPEZ ARMADA

**Letrado/a:** CARMEN ARCOS VIYUELA

**Contra:** AYUNTAMIENTO DE MALAGA

**Letrado/a:** S.J.AYUNT. MALAGA

### SENTENCIA N° 13/2024

Málaga, 12 de febrero de 2023

Vistos por mí, D<sup>a</sup> Sandra Ortigosa Santisteban, Magistrada-Juez de Adscripción Territorial del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N° 8 de Málaga y su partido, los presentes autos de procedimiento abreviado que, bajo número 11/2023 se han seguido ante este Juzgado, a instancia de [REDACTED] representado por el procurador de los Tribunales Sr. Carlos Javier López Armada contra el AYUNTAMIENTO DE MÁLAGA, representado y asistido por uno de los letrados municipales, y atendidos los siguientes

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Por el procurador de los Tribunales Sr. Carlos Javier López Armada se presentó, en nombre y representación de [REDACTED] [REDACTED] recurso contencioso administrativo contra el AYUNTAMIENTO DE MÁLAGA, frente a la resolución de 1 de diciembre de 2022, DEL Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga, por la que se ha desestimado la Reclamación económica-administrativa interpuesta contra la desestimación por silencio de la solicitud de devolución





de ingresos indebidos formulada en relación con la autoliquidación n.º 2853.787, expediente n.º 2021027828, correspondiente al concepto impositivo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

**SEGUNDO.-** Admitido a trámite el recurso se requirió a la Administración demandada para que en el plazo de 20 días procediera a la remisión del expediente administrativo completo, con emplazamiento de los interesados si los hubiere.

**TERCERO.-** Habiéndose solicitado la celebración de vista fue esta convocada, celebrándose el día señalado con la asistencia de todas las partes y el resultado que consta, quedando los autos conclusos para sentencia.

**CUARTO.-** En el presente procedimiento se han cumplido todas las prescripciones legales.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Se interpone por la parte actora recurso contencioso administrativo contra el AYUNTAMIENTO DE MÁLAGA frente a la resolución de 1 de diciembre de 2022, DEL Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga, por la que se ha desestimado la Reclamación económica-administrativa interpuesta contra la desestimación por silencio de la solicitud de devolución de ingresos indebidos formulada en relación con la autoliquidación n.º 2853.787, expediente n.º 2021027828, correspondiente al concepto impositivo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por el que se pretende se dicte sentencia por la que *«se estime el presente Recurso, de conformidad con lo manifestado en los Fundamentos de Derecho, declarando la improcedencia de la Resolución dictada con fecha 1 de diciembre 2022, por el Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga, por la que se ha desestimado la Reclamación Económico-administrativa, tramitada con el número de expediente 470/2022»*.

Dicha pretensión se funda, resumidamente, en los siguientes hechos:

Que los recurrentes transmitieron un inmueble en fecha 28 de septiembre de 2021, viniendo obligados a abonar el IIVTNU conforme al art. 106.2 de la LHL, presentando liquidación y abonando el impuesto en fecha 14 de octubre de 2021.





El 27 de octubre de 2021 la recurrente presentó recurso de reposición frente a la liquidación, y el 28 de octubre presentó escrito de solicitud de devolución de ingresos indebidos para el caso de que se estimase que el régimen aplicable era el de autoliquidación. Desestimada esta última por silencio administrativo se interpuso recurso de reposición y desestimado el mismo también por silencio se presentó reclamación económico-administrativa ante el Jurado Tributario, frente a cuya desestimación se interpone el presente recurso contencioso-administrativo.

Se invoca la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre, entendiendo que la misma resulta de aplicación desde su publicación en el BOE y no desde la fecha de su firma.

La Administración demandada se opone al recurso y pretende la desestimación del mismo manifestando que: en el supuesto de autos la sentencia del TC no resulta de aplicación ya que se trata de un acto que queda excluido de la aplicación de la Sentencia conforme a lo dispuesto en la misma por ser una situación consolidada.

**SEGUNDO.-** Por lo que se refiere al fondo del asunto, conviene comenzar recordando que, el art. 107 de la LHL, establece la noción de la base imponible del IIVTNU y la posibilidad de liquidaciones provisionales, y el Artículo 109, en cuanto al Devengo señala: “1. El impuesto se devenga: a) Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión.”, seguidamente, el art. 110 dispone: Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente. 2. Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto: a) Cuando se trate de actos ínter vivos, el plazo será de treinta días hábiles.

Se considera ilustrativa y aplicable al caso el análisis llevado a cabo en la Sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Nº 6 de los de este partido en los autos de PO 178/2014 cuyos Fundamentos se transcriben a continuación:



*“TERCERO.-En el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), antigua Plusvalía, se considera que el incremento de valor no es propiamente un elemento del hecho imponible, puesto que el método legal previsto para medir la intensidad del «presunto» incremento del valor del terreno está objetivizado; y ello es así porque sólo se necesita el valor del suelo fijado en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y los coeficientes y porcentajes aprobados por el Ayuntamiento en su Ordenanza Fiscal para establecer la base imponible que se sujeta a gravamen.*

*Ahora bien, en sede doctrinal se ha mantenido la no realización del hecho imponible del impuesto si no existe incremento patrimonial, máxime cuando en la actualidad lo que se produce en muchos supuestos es una depreciación en el valor del terreno. Esta tesis ha sido asumida por las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Navarra de 9 de agosto de 2011, de 10 de agosto de 2012 y de 28 de octubre de 2013.*

*CUARTO.- La cuantificación de esta figura tributaria se realiza por la Ley reguladora de Haciendas Locales de una forma indiciaria, ya que la plusvalía objeto de gravamen se cuantifica tomando como base del cálculo el valor del terreno en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles en el momento del devengo del IIVTNU. El Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004 eliminó la calificación del incremento como incremento «real». La legislación ha huido de los sistemas que tratan de acercarse a un incremento real, y en particular, a la comparación de los valores de entrada y salida del terreno en el patrimonio del transmitente. Actualmente, se articula un sistema objetivo de cálculo con el que se pretende determinar dicho incremento. El incremento será, en definitiva, un porcentaje fijo sobre el propio valor del terreno, pero no un valor real, el valor de referencia como ya se ha indicado es el valor del terreno a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.*

*El origen y justificación del momento lo explicita la Sentencia del TSJ de Cataluña de 22 de marzo de 2012: “...El vigente sistema legal de determinación de la base imponible, contenido en el art. 107 del TRLRHL, parte del supuesto de que en toda transmisión de los terrenos sujetos al impuesto ha habido un incremento de valor, que se calcula mediante la aplicación de unos porcentajes anuales sobre el valor catastral fijado en el momento del devengo, esto es, de la transmisión. Con este sistema, el legislador de 1988... por razones de equidad y para hacer frente a la situación resultante de unos valores iniciales muy alejados de la realidad y unos valores finales muy próximos a ella. Y se partió para ello del axioma del continuado incremento de valor de los terrenos, cierto durante décadas, pero que ha*



quebrado dramáticamente en los últimos años, como es notorio, dando lugar a la actual y conocida situación económica...”.

*QUINTO.- En el plano dogmático, se ha mantenido que cabe una valoración distinta a la que resulta de la aplicación del 107 del TRLHL, dando opción al contribuyente de presentar pericial contradictoria si el incremento es inferior al 3 % anual, permitiendo también comparar los dos valores en los dos momentos: el de adquisición y el de enajenación.*

*La Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Cuenca, de 21 de septiembre de 2010, confirmada por la Sentencia de la Sala C-A del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012, admite como método de cuantificación de la base imponible el del descuento simple, atendiendo a los informes matemáticos aportados por la parte que solicita su aplicación, para gravar de manera correcta la plusvalía generada durante el periodo de tenencia.*

*Sin embargo, la posibilidad de cálculo alternativo utilizando método diferente al mantenido por la Ley ha sido rechazada contundemente por la Dirección General de los Tributos en la Consulta Vinculante 12196-12, de 18 diciembre de 2012, en la que mantiene que la única fórmula correcta para calcular la base imponible es la que resulta de aplicar lo previsto en el TRLHL, es decir, el valor del suelo a efectos del IBI en el momento de la transmisión, por el número años de tenencia y por el porcentaje aprobado por cada Municipio en su norma reguladora. En el mismo sentido se pronuncia la Dirección General de los Tributos en la Consulta Vinculante 0014-14, de 20 junio de 2014.*

*SEXTO.- La Sentencia ya citada del TSJ de Cataluña de 22 de marzo de 2012, propugna una interpretación de las normas conforme a los mandatos constitucionales, en el momento actual y a la vista de la realidad económica, entendiendo que las reglas del apdo. 2 del art. 107 del TRLHL son subsidiarias del principio contenido sobre el incremento, que si bien en anteriores redacciones expresamente se indicaba «real» y ahora sólo incremento, no quiere decir que el mismo haya de ser irreal o ficticio, y establece que : “[...] la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos, el cual ha de prevalecer sobre lo que resulte de la aplicación de las reglas del art. 107, que sólo entrarán en juego cuando el primero sea superior. Por tanto, seguirá siendo de aplicación toda la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, pudiendo acudirse incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se pretenda la existencia de un incremento*



*del valor inferior al que resulte de la aplicación del cuadro de porcentajes del art. 107. En esta hipótesis, la base imponible habrá de ser la cuantía de tal incremento probado, sin que sea admisible acudir a fórmulas híbridas o mixtas, que pretendan aplicar parte de las reglas del art. 107 al incremento probado... ”.*

*Dicha tesis la sigue manteniendo ese Tribunal en Sentencias como la de 18 de julio de 2013, dictada en el recurso nº 515/2011, siendo asumida la misma por el TSJ de Madrid en la Sentencia de 11 de diciembre de 2013, recaída en el recurso nº 767/2013, con cita expresa de las Sentencias del TSJ de Cataluña de 22 de marzo y de 21 de mayo del 2012, postulando que: “El actual IIVTNU, cuyos antecedentes se remontan al año 1919 con la instauración del denominado Arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos, podría llegar a generar ciertos problemas de justicia tributaria a la hora de acometer el cálculo de la base imponible. En efecto, si bien no debe confundirse ni superponerse hecho imponible con base imponible lo cierto es que el eventual aumento de valor real del terreno urbano no se calcula en la actualidad por las diferencias (en términos absolutos) entre el valor de adquisición y el de transmisión, sino que el parámetro matemático que se maneja viene dado por la aplicación de un porcentaje sobre el valor catastral del suelo. Obviamente, por pequeño que sea el incremento del valor catastral en un contexto de crisis económica marcado por la disminución de los precios del mercado, la disociación de la que se habla en la demanda podría producirse eventualmente”.*

*Por otra parte, el margen de maniobra de la Administración tributaria municipal es inexistente a los efectos de realizar determinadas correcciones -obviamente, después de fijar el correspondiente tipo- a tenor del artículo 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, en la medida que con relación a las autoliquidaciones, "el Ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas".*

*Por tanto, el centro de gravitación de la problemática parece estructurarse no tanto en torno a la determinación del hecho imponible como en cuanto a la magnitud económica o valorativa del mismo obtenida a través de la base imponible.*

*SÉPTIMO.- Dicho de otra manera, la argumentación de la parte recurrente tendría ciertos visos de éxito - cuando menos, a efectos de estimar procedente el planteamiento de una*



*cuestión de inconstitucionalidad o de ilegalidad- sólo cuando la aplicación del referido cálculo (fundamentado en el valor catastral), arroja un resultado positivo pese a la efectiva disminución del valor real del inmueble puesto de manifiesto como consecuencia de una transmisión.*

*Si la base imponible debe medir o cuantificar adecuadamente el hecho imponible, no hay que olvidar que, en este sentido, con anterioridad a la Ley 51/2002, de modificación de la Ley de Haciendas Locales, el artículo 108.1 de ésta última establecía que la base imponible del impuesto estaba constituida por el incremento real de valor de los terrenos.*

*Sin embargo, con la expresada Ley 51/2002 se suprimió el término de valor real de tal manera que el actual artículo 107.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales dispone que "la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos".*

*En consecuencia, podría ocurrir que ese incremento de valor no fuese el real, sino el derivado de las reglas establecidas para calcular la base imponible, no resultando descartable un saldo de plusvalía positiva con independencia -o, de manera más explícita, de espaldas- del incremento o disminución del valor que en la realidad determine el mercado.*

*En definitiva, la censura del demandante podría tener cierto sentido si acreditase que con relación a la finca objeto de la litis, pese a haberse producido una disminución en términos reales o absolutos del valor del inmueble -insistimos, basada en el precio o valor del mercado- la magnitud del hecho imponible determinada por la base imponible del impuesto arroja un incremento de valor (...) Sin perjuicio de lo expuesto, en los fundamentos anteriores, parece evidente que la ausencia objetiva del incremento del valor dará lugar a la no sujeción del impuesto, simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, pues la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del "método de cálculo" y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica.*

*La misma conclusión ha de aplicarse cuando sí ha existido incremento de valor, pero la cuantía de éste es probadamente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios".*



**TERCERO.-** Resulta también reseñable la sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017, a la que la recurrente se refiere en varias ocasiones y de forma expresa como fundamento de su pretensión, cuyo contenido se da por reproducido dada la gran incidencia de sus Fundamentos Tercero y siguientes, así como la sentencia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo, Sección 2ª, de fecha 9 de julio de 2018 y que con aplicación de lo establecido en la sentencia del TC ha reiterado, en sus Fundamentos Tercero y Cuarto, el alcance limitado de la declaración de inconstitucional en cuanto al tributo en cuestión contenida en el Fundamento 5.c) de la STC 59/2017.

Y junto a la limitación interpretativa allí reconocida, además, la meritada Sala de lo Contencioso ha determinado que la carga de la prueba corresponde al obligado tributario (Fundamento Quinto) de conformidad con lo dispuesto en el art. 105 de la LGT 58/2003. Y así, en el Fundamento Quinto. 2 se dice: “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”.

Por último, en relación a la jurisprudencia sobre la cuestión que nos ocupa, no puede dejar de citarse la reciente Sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de octubre de 2019 (nº 126/2019 publicada en el BOE de 6 de diciembre), de la que resulta que el Tribunal de Garantías añade un nuevo supuesto más de inconstitucionalidad al referirse a los supuestos



de incremento entre la compra y la venta cuando fuesen de escaso valor. Señala así esta última Sentencia:

“3. *El gravamen de capacidades económicas inexistentes. Este Tribunal ha señalado en repetidas ocasiones que es 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 (como, por ejemplo, el derecho de la comunidad a participar en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos que consagra el art. 47 CE). Basta, entonces, 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 el principio de capacidad económica quede a salvo. Eso sí, en ningún caso puede el legislador establecer tributos 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» (SSTC 26/2017, FJ 3; 37/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3, y 72/2017, FJ 3).*

*Según lo que antecede, siendo 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, es importante subrayar que «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» (SSTC 26/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3, y 72/2017, FJ 3). Parece claro, por tanto, que la circunstancia de que el nacimiento de la obligación tributaria se haga depender exclusivamente de la transmisión de un terreno, puede 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 tal terreno. Al hecho de esa transmisión hay que añadir, en todo caso, la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial. De este modo, de no haberse producido un incremento real en el valor del terreno transmitido, la capacidad económica pretendidamente gravada dejaría de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia,*



violándose con ello el principio de capacidad económica consagrado en el art. 31.1 CE (SSTC 37/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3, y 72/2017, FJ 3).

A la vista de la regulación contenida en los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL, este Tribunal consideró que «fin[gián], sin admitir prueba en contrario, que por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal (entre uno y veinte años), se revela[ba], en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición, impidiendo al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir, no de cualquier manera, sino exclusivamente “de acuerdo con su capacidad económica” (art. 31.1 CE). De esta manera, al establecer el legislador la ficción de que ha[bía] tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando aquellos supuestos en los que no se ha[bía] producido ese incremento, lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado artículo 31.1 CE» (STC 59/2017, FJ 3). Y por tal motivo alcanzamos la conclusión de que los preceptos cuestionados, en los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, estaban gravando una renta ficticia y, por tanto, sometiendo a tributación «situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contra[decía] frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE» (STC 59/2017, FJ 3).

4. El gravamen de capacidades económicas parcialmente inexistentes. La situación que ahora se somete al conocimiento de este Tribunal no es la del gravamen de una situación de no incremento en el valor de un terreno de naturaleza urbana, ni tampoco la de decremento. Concretamente, en el supuesto de hecho que ha dado lugar al planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad, frente a una ganancia patrimonial realmente generada de 3.473,90 €, el incremento de valor derivado de la aplicación de la regla del cálculo establecida en el art. 107.4 TRLHL ascendió a 17.800,12 € (aplicando un porcentaje de incremento del 44,80 por 100 sobre el valor catastral del suelo de 39.732,41 €, a razón de un 3,2 por 100 de incremento por cada uno de los 14 años de permanencia para el sujeto pasivo, según lo establecido en la ordenanza fiscal núm. 4 del ayuntamiento de





*Majadahonda, en la redacción vigente en el momento de la transmisión). Y al aplicar el tipo de gravamen previsto en el art. 108.1 TRLHL (del 20 por 100, de conformidad con la misma ordenanza fiscal núm. 4 del ayuntamiento de Majadahonda), resultó una cuota tributaria de 3.560,02 €.*

*Según lo expuesto, es un hecho incontrovertible que, en el concreto asunto que ha dado lugar al planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad, al aplicarse el tipo de gravamen establecido en el art. 108.1 TRLHL a la base imponible calculada conforme a lo prevenido en el art. 107.4 TRLHL, la cuota tributaria derivada superó el 100 por 100 de la riqueza efectivamente generada; con ello se está exigiendo al sujeto pasivo que cumpla con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante la imposición de una carga «excesiva» o «exagerada» [en la terminología del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (por ejemplo, en sentencias de 3 de julio de 2003, asunto Buffalo Srl c. Italia; de 9 de marzo de 2006, asunto Eko-Elda AVEE c. Grecia; de 14 de mayo de 2013, asunto N.K.M. c. Hungría, y de 2 de julio de 2013, asunto R.Sz. c. Hungría), del Tribunal Constitucional alemán (por ejemplo, en las sentencias de 17 de enero de 1957; de 22 de junio de 1995, y de 18 de enero de 2006); o del Consejo Constitucional francés (por ejemplo, en las decisiones 2005-530, de 29 de diciembre; 2012-662, de 29 de diciembre, y 2013-684, de 29 de diciembre)].*

*Pues bien, es importante no olvidar, como ya hemos tenido la oportunidad de señalar, que «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, diferencia esta que es importante subrayar porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que –como hemos venido señalando– dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» (SSTC 26/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3, y 72/2017, FJ 3). Y también es necesario no descuidar que todo tributo que someta a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, o que agote la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, estaría incurriendo, además, «en un resultado obviamente confiscatorio» (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2, y ATC 69/2018, de 20 de junio, FJ 3).*



*Por consiguiente, en aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el art. 107.4 TRLHL (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE).*

*5. La declaración de inconstitucionalidad. La situación que ha dado lugar al planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad no puede considerarse en modo alguno como excepcional y, por tanto, el efecto negativo que provoca no es posible asumirlo como algo inevitable en el marco de la generalidad de la norma. Antes al contrario, se produce en relación con supuestos generales perfectamente definibles como categoría conceptual, razón por la cual, la legítima finalidad perseguida por la norma no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera, contrarias, como hemos visto, al principio de capacidad económica y a la prohibición de confiscatoriedad (art. 31.1 CE). En consecuencia, debe estimarse la presente cuestión de inconstitucionalidad promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 32 de Madrid, y, en consecuencia, declarar que el art. 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, es inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, uno y otra consagrados en el art. 31.1 CE, en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente.*

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



*de gravamen), pues el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria.*

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

*b) La necesaria intervención del legislador: es importante señalar que una vez declarados inconstitucionales, primero los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL por la STC 59/2017, de 11 de mayo, y ahora el art. 107.4 TRLHL por la presente sentencia, es tarea del legislador, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, realizar la adaptación del régimen legal del impuesto a las exigencias constitucionales puestas de manifiesto en una y otra sentencia.*

*No hay que olvidar que, de conformidad con el art. 31.1 CE, los ciudadanos no solo tienen el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también el derecho de hacerlo, no de cualquier manera, sino únicamente «con arreglo a la ley» y exclusivamente «de acuerdo con su capacidad económica». Por otra parte, el principio de autonomía financiera de los municipios (arts. 137 y 140 CE) exige que las haciendas locales dispongan de medios financieros suficientes para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos, las funciones que legalmente les han sido encomendadas, fundamentalmente, mediante tributos propios (art. 142 CE), pero que por estar sometidos al principio de reserva de ley (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE), corresponde al legislador estatal integrar las exigencias derivadas de esa reserva de ley como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 c)].*

*Solo al legislador le es dado, entonces, regular esa contribución y la forma de adecuarla a la capacidad económica de cada cual, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de dos*





*años desde la publicación de la STC 59/2017, de 11 de mayo (en el «BOE» núm. 142, de 15 de junio), sin que haya acomodado el impuesto a las exigencias constitucionales. Es importante subrayar que el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) exige no solo la claridad y certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable, sino también la legítima confianza y la previsibilidad en sus efectos, entendida como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano de cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (STC 135/2018, de 13 de diciembre, FJ 5).”*

**CUARTO.-** Más recientemente todavía, ha sido dictada Sentencia por el Tribunal Constitucional, sentencia nº 182/21, publicada en el BOE de fecha 25 de noviembre de 2021, por la que se ha estimado la cuestión de inconstitucionalidad promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga y, en consecuencia, ha declarado la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1 segundo párrafo, 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, en los términos previstos en el fundamento jurídico 6.

Si acudimos al Fundamento Jurídico Sexto de la anterior sentencia se dispone “*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 el 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.”*

Teniendo en cuenta toda la jurisprudencia que acaba de ser expuesta ha de tenerse en cuenta que la autoliquidación objeto de recurso fue abonada el 14 de octubre de 2021 (F. 192 a 195 EA), y así se dice expresamente en la demanda. Posteriormente, en fecha 27 de octubre de 2021 fue presentado escrito interponiendo recurso de reposición contra el acto de que ha derivado el IIVTNU (F. 148 a 195 EA) y en fecha 28 de octubre de 2021, un día después, se presentó solicitud de devolución de ingresos indebidos (F. 253 a 301 EA) que fue desestimada por silencio administrativo, acto presunto frente al que se interpuso recurso de reposición (F. 302 y ss EA), y luego reclamación económica-administrativa (F. 2 y ss EA). Por resolución expresa del Jurado Tributario se desestimó la reclamación (F. 410 y 411 EA).

La resolución recurrida se funda en la no aplicación de la STC 182/21, al tratarse de uno de los supuestos excluidos por la Sentencia atendiendo a la fecha de publicación de la misma. Y la controversia ahora se centra, precisamente, en el momento a partir del cual la referida sentencia producía sus efectos, y, en consecuencia, sobre la procedencia de su aplicación al supuesto de autos.

Sobre esta cuestión, aun cuando efectivamente en la sentencia se hable de las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada «a la fecha de dictarse la sentencia», se ha venido discutiendo si tal expresión debe entender referida al momento de la publicación de la sentencia en el BOE, o a la fecha de la firma de la sentencia, cuestión esta





recientemente resuelta por la Sentencia del Tribunal Supremo n.º 978/23 de fecha 12 de julio de 2023 (rec. 4701/2022), según la cual habría que atenderse a esta última fecha para considerar un acto consolidado o no.

Habiéndose producido la firma de la sentencia del TC el 26 de octubre de 2021, la solicitud de devolución de ingresos indebidos, así como el recurso de reposición, se presentó el 28 de octubre de 2021, y 27 de octubre de 2021, respectivamente, por lo que como quiera que el recurso se interpuso con posterioridad a la fecha de la sentencia, resulta de aplicación esta excepción, de modo que nos encontraríamos ante un acto consolidado excluido de la aplicación de la sentencia del TC 182/2021, por lo que procede la desestimación del recurso interpuesto.

**QUINTO.-** En materia de costas, conforme a lo dispuesto en el artículo 139 de la L.J.C.A. en su redacción dada por la Ley 37/2011 de 10 octubre 2011: en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho y observando lo expuesto en los anteriores razonamientos jurídicos y teniendo en cuenta que la Ley 37/2011, entró en vigor el 31 de octubre de 2011. En el supuesto de autos, dadas las dudas jurídicas generadas sobre el impuesto y sobre la aplicación de la sentencia, no procede imponer las costas a ninguna de las partes.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación.

## FALLO

Que **DESESTIMO** el recurso contencioso administrativo interpuesto por el procurador de los Tribunales Sr. Carlos Javier López Armada, en nombre y representación de [REDACTED] [REDACTED] contra el AYUNTAMIENTO DE MÁLAGA, frente a la resolución de 1 de diciembre de 2022, DEL Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga, por la que se ha desestimado la Reclamación económica-administrativa interpuesta contra la desestimación por silencio de la solicitud de devolución de ingresos indebidos formulada en relación con la autoliquidación n.º 2853.787, expediente n.º 2021027828, correspondiente al concepto impositivo del Impuesto sobre el Incremento





de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin imposición de costas a ninguna de las partes.

Notifíquese la presente a las partes, haciéndoles saber que esta sentencia es firme y contra la misma no cabe interponer recurso alguno.

Inclúyase esta sentencia en el Libro de su clase. Una vez firme la presente resolución devuélvase el expediente administrativo al Centro de su procedencia junto con testimonio de esta resolución.

Así por esta mi sentencia lo pronuncio, mando y firmo.

*La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada solo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que el mismo contuviera y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.  
Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.*



