

SENTENCIA Nº 769/2019
TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCIA
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN FUNCIONAL PRIMERA

R. APELACIÓN Nº 504/2017

Ilmo. Sr. Presidente:
D. Manuel López Agulló
Ilmas. Sras. Magistradas
D^a. María Teresa Gómez Pastor
D^a. Cristina Pérez-Piaya Moreno

En la ciudad de Málaga, a 11 de marzo de 2019.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, se han tramitado los autos del recurso de apelación número 504/2017, dimanante del recurso contencioso-administrativo nº 285/2016 – procedimiento ordinario-, seguida ante el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 5 de Málaga, a instancia de la entidad **COMUNIDAD DE SECCIÓN DE INVERSIONES, S.A.**, que comparece en calidad de apelante, en cuya representación actúa la procuradora doña María del Mar Conejo Doblado y en cuya defensa le asiste el Letrado don Juan I. Echarren Chasco. Comparece el EXCMO. AYUNTAMIENTO DE MIJAS, en calidad de apelado, representado por el Letrado don J. **XXXXXXXXXX**.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El recurso de apelación dimana de los autos del recurso contencioso-administrativo nº 285/2016 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 5 de los de Málaga, que tienen por objeto la resolución de 7 de abril de 2016 del Ayuntamiento de Mijas que, en el expediente **10.2016-01-01170001**, desestima la petición de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana devengado por la transmisión de la finca registral **XXXXXXXXXX** inscrita en el Registro de la Propiedad número dos de Mijas, con referencia catastral **XXXXXXXXXX**.

SEGUNDO.- El recurso de apelación se interpuso contra la Sentencia de 2 de febrero de 2017 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 5 de Málaga, que desestima el recurso contencioso-administrativo, sin expresa condena en costas. Admitido a trámite el recurso se sustanció mediante traslado a las demás partes para formalizar su oposición con el resultado que consta en autos.

TERCERO.- Concluida la tramitación de la apelación, el Juzgado elevó los autos para su resolución por esta Sala. No habiendo solicitado ninguna de las partes el recibimiento a prueba ni la celebración de vista ni conclusiones ni estimándolo necesario la Sala, se declaró el pleito concluso para sentencia. Se señaló para deliberación, votación y fallo del presente recurso de apelación el día y hora señalado en autos, en que efectivamente tuvo lugar, habiéndose observado las prescripciones legales en su tramitación.

Visto, habiendo actuado como Magistrada Ponente la Ilma. Sra. Doña Cristina Pérez-Piaya Moreno.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Constituye el objeto del presente recurso de apelación la Sentencia de 2 de febrero de 2017 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 5 de Málaga, que desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la antedicha resolución de 7 de abril de 2016 del Ayuntamiento de Mijas que desestima una petición de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

El juzgador de instancia, tras exponer minuciosamente las alegaciones de las partes, transcribir parte de algunas sentencias de distintos Tribunales Superiores de Justicia y reseñar el criterio de la Dirección General de Tributos, concluye que en este caso la administración se ha atenido al criterio legal de cálculo de las liquidaciones tomando como base el valor catastral, previamente determinado por la administración estatal, de modo que no puede afirmarse que no exista hecho imponible o que este deba cuantificarse de otro modo, pues tampoco se aporta prueba sobre cuáles fueron los valores reales de adquisición y venta, ya que las escrituras a las que se remitía el contribuyente solo tienen valor interpartes. A continuación sostiene que la fórmula matemática que empleó el Juzgado de Cuenca en una resolución que cita el demandante no es de aplicación por cuanto el artículo 107.4 de la LRHL fija de forma clara y precisa la única fórmula admisible, que se ciñe a la aplicación de unos porcentajes. Por último entiende que no se ha vulnerado la legislación catastral invocada por el recurrente.

SEGUNDO.- En su escrito de apelación la entidad mercantil defiende que la operación de venta del inmueble que dio lugar al devengo del impuesto hoy cuestionado supuso una pérdida patrimonial que cifra en la cantidad de 1.850.137,16 euros. Considera por ende que no puede existir hecho imponible alguno que determine el nacimiento de la obligación tributaria, pues resulta acreditado que no hubo aumento de valor del terreno ni, por tanto, manifestación de capacidad económica que deba ser gravada. Cita numerosa jurisprudencia que considera apoya su pretensión, entre la que destaca la Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017 que declara inconstitucional la norma foral que regula este impuesto en el Territorio Histórico de Guipúzcoa por permitir que se graven situaciones en las que no existe incremento de valor, y cuestiona la constitucionalidad de determinados preceptos de la LRHL –concretamente de sus artículos 104 y 107-.

La defensa de la administración local presentó escrito de oposición a la apelación en el que advertía, en primer lugar, que el recurso es una mera reiteración de los argumentos que ya fueron esgrimidos en la demanda, con lo que debería ser desestimado ab initio. Sobre el fondo, razona que la sentencia del Tribunal Constitucional invocada de adverso ha dejado indemnes los artículos 104 y 110.4 del TRLRHL, así como que únicamente afecta a normativa foral que no resulta en este caso de aplicación, siendo reseñable además que en todo caso la decisión de este órgano no ha sido declarar la inconstitucionalidad del impuesto sino de la fórmula para su cálculo. Termina por considerar inaceptable aplicar una fórmula por parte del apelante distinta a la que utiliza la administración y que carece de base legal, así como por incidir en el respeto que se hace a la legislación catastral.

TERCERO.- Con carácter previo al enjuiciamiento de las cuestiones planteadas por la parte apelante ha de precisarse que, contrariamente a lo que se sostiene por la defensa del ayuntamiento apelado, sí puede encontrarse en el recurso una verdadera crítica de los razonamientos que emplea la sentencia de instancia. Esto es, aunque ciertamente el recurrente ha de apoyarse en los mismos fundamentos jurídicos que ya utilizara en su demanda, no puede convenirse con la apelada en que el recurso sea una mera reproducción de aquellos, pues se trata de combatir cada una de las conclusiones alcanzadas por el juzgador y se introduce la nueva doctrina constitucional aparecida sobre la cuestión. Incluso se cuestiona la valoración de la prueba que, obiter dicta, hizo el juez a quo cuando sostuvo que no se acreditaba suficientemente la existencia de un decremento del valor del terreno. Ello implica que no haya de verse ninguna desnaturalización del recurso de apelación que motive ab initio su desestimación.

CUARTO.- En la resolución de la cuestión suscitada en el recurso de apelación interpuesto, eminentemente jurídica, que venía siendo estudiada en los últimos años por miembros autorizados de la doctrina y por numerosos pronunciamientos jurisprudenciales, ha supuesto un punto de inflexión el dictado de la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 promovida por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera, en relación con el art. 107 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

En este pronunciamiento se parte de lo sostenido por el mismo tribunal en las SSTC 26/2017 y 37/2017, en las que se concluía en un supuesto sustancialmente idéntico, que el tratamiento que otorgaban las Normas Forales 16/1989, de 5 de julio y 46/1989, de 19 de julio, reguladoras del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en los Territorios Históricos de Guipúzcoa y Álava *“a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carecía de toda justificación razonable, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que correspondía a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, con lo que se estaban sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica en contra del principio garantizado en el art. 31.1 CE”* (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3).

En relación con el principio constitucional de capacidad económica, reconoce la

Sentencia 59/2017 que basta 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 aquel principio constitucional quede a salvo”*, pero que lo que no es admisible es, como había dicho en aquellas sentencias, *“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”* (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3). De modo que, continúa la sentencia, aunque puede establecerse un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, no puede someterse a tributación una renta irreal.

A continuación, la sentencia estudia la configuración legal del tributo y sostiene que el hecho de que el nacimiento de esta obligación tributaria se haga depender de la transmisión de un terreno es una condición necesaria, pero no puede erigirse en una condición suficiente para el devengo de un tributo cuyo elemento objetivo del hecho imponible es precisamente el “incremento de valor” de un terreno.

Por este motivo al hecho de la transmisión hay que añadir la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, que será el exponente de la capacidad económica. De no producirse ese incremento en el valor del terreno transmitido no se estará ante una capacidad económica siquiera potencial, sino irreal o ficticia, lo que vulnera, como ya se dijo en la STC 37/2017, el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE.

Por las mismas razones que sirvieron para declarar la nulidad de la antedicha regulación foral, se concluye en esta sentencia *“que el tratamiento que los preceptos cuestionados de la LHL otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el art. 31.1 CE. En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3)”*.

Las razones que sustentan esta decisión no son otras que las que se refieren al establecimiento en la norma de una ficción según la cual el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal se traduce en todo caso en un incremento de valor y, por tanto, en una manifestación de capacidad económica que hace tributar a determinados contribuyentes por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE.

En definitiva, lo que se sostiene en esta sentencia del TC es que la configuración legal del impuesto permite someter a tributación hechos que no denotan ninguna capacidad económica y que no deberían quedar sujetos al impuesto en ningún caso; de ahí que no quepa entender salvada esta situación por el hecho de que puedan establecerse determinadas reducciones del valor catastral por parte de los ayuntamientos o de que los mismos puedan ser actualizados a la baja, pues la simple minoración del importe no impide que se siga devengando el tributo y, por ende, vulnerando el principio

constitucional de capacidad económica.

QUINTO.- La sentencia 59/2017 termina por declarar en su fallo la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la LHL, si bien los efectos de esta declaración no han podido concretarse de manera indubitada hasta que se ha pronunciado al respecto el Tribunal Supremo. No en vano, no solo se introduce en el fallo de la sentencia la adenda “*pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor*”, sino que en el último fundamento de derecho se efectúan una serie de precisiones sobre su alcance:

“a) 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. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).

b) Como apunta el Fiscal General del Estado, aunque el órgano judicial se ha limitado a poner en duda la constitucionalidad del art. 107 LHL, debemos extender nuestra declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión (art. 39.1 LOTC) con los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, al art. 110.4 LHL, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre este último citado precepto y las reglas de valoración previstas en aquellos, cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene» [SSTC 26/2017, FJ 6; y 37/2017, FJ 4 e)]. Por consiguiente, debe declararse inconstitucional y nulo el art. 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).

c) Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 y 110.4 LHL, 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 (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).”

SEXTO.- Finalmente el TS ha aclarado los términos en que había de ser aplicada tal inconstitucionalidad en la Sentencia número 1163/2018 de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguillo Avilés, sentencia que resolvía uno de los recursos de casación admitidos para clarificar cuál debía ser el alcance de la Sentencia 59/2017 del Tribunal Constitucional.

El Tribunal Supremo ha considerado en este pronunciamiento que los preceptos de

la LRHL son válidos y resultan de aplicación en los casos en que ha habido incremento de valor del inmueble en el tiempo transcurrido entre la adquisición y la transmisión, y que, por el contrario, los mismos preceptos no son de aplicación cuando se acredite que no ha habido tal incremento de valor. Sostiene por tanto que la STC no ha expulsado del ordenamiento jurídico los artículos 107.1, 107.2.a), habiendo sido eliminado por el contrario totalmente del Derecho español el artículo 110.4 de la LRHL.

Esto supone que el obligado tributario tenga en todo caso la posibilidad de acreditar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor (posibilidad que antes no tenía). Si ha habido incremento de valor, el sujeto pasivo tendrá obligación de tributar por el mismo, pero, en caso contrario, si no ha habido tal incremento de valor o plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto o, en su caso, procederá la anulación de la liquidación practicada o la devolución de ingresos indebidos.

Por tanto, tras la STS, la cuestión queda reducida a una cuestión puramente fáctica o probatoria, que dependerá de cada caso concreto y de si se prueba la existencia o inexistencia de plusvalía, ya sea para la autoliquidación o liquidación, ya sea para la solicitud de devolución de ingresos indebidos dentro del plazo de prescripción.

Y en materia probatoria, es muy importante recordar que es el obligado tributario quien, según el artículo 105 de la LGT y el TS, tiene la carga de probar la inexistencia de plusvalía, lo que podrá hacer mediante cualquier medio de prueba admitido en Derecho, (como un informe pericial, la diferencia de precio en las escrituras, valoraciones realizadas por la propia Administración en otros tributos, o cualquier otro medio). Esta prueba, como recuerda el TS, podrá y deberá ser valorada por el aplicador del derecho.

En conclusión, la STS 1163/2018 ha clarificado de forma definitiva cuál es el alcance de la STC 59/2017, de tal forma que cuando se acredite la inexistencia de plusvalía no surgirá la obligación tributaria (o surgirá la opción de anular la liquidación o el derecho a la devolución de ingreso indebido en su caso), pero, en caso contrario, habrá obligación de abonar la cuota tributaria correspondiente.

SÉPTIMO. - En cumplimiento de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, atendido que en este caso resulta acreditado mediante la aportación de las copias de las escrituras, cuyo valor probatorio es equivalente al que atribuyó el mismo Tribunal a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en las sentencias de 23 de mayo de 2018, de 5 de junio de 2018 y 13 de junio de 2018, que existió una verdadera minusvalía, ha de estimarse el recurso de apelación, revocarse la sentencia de instancia y el acto administrativo impugnado, pues era procedente acordar, tras la solicitud de rectificación presentada el 23 de diciembre de 2015, la devolución de la cantidad que fue ingresada en fecha 4 de diciembre de 2015 en concepto de IIVTNU, que asciende a 55.705,10 euros más los intereses de demora generados.

OCTAVO.- Procede por tanto estimar el recurso de apelación interpuesto por la entidad **CONDOMINIO DE VIVIENDAS DE TURISMO, S.A.** y, de conformidad con lo que dispone el artículo 139.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa 29/98 de 13 de julio, no hacer expresa imposición de las costas causadas en esta instancia a ninguna de las partes.

FALLAMOS

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

Estimar el recurso de apelación interpuesto por la representación de la entidad **[REDACTED]** S.A., contra la Sentencia de 2 de febrero de 2017 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 5 de Málaga, que se revoca y deja sin efecto.

Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad **[REDACTED]**, S.A. contra la resolución de 7 de abril de 2016 del Ayuntamiento de Mijas que desestima una petición de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, que se anula por ser contraria a derecho, ordenándose la devolución de la cantidad que fue ingresada indebidamente con los intereses de demora devengados.

Sin expresa imposición de las costas procesales causadas en esta instancia.

Así por esta nuestra sentencia que se notificará a las partes haciéndoles saber, con las demás prevenciones del art. 248.4º de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que contra la misma cabe interponer recurso de casación ante el Tribunal Supremo, limitado exclusivamente a las cuestiones de derecho, siempre y cuando el recurso pretenda fundarse en la infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea que sea relevante y determinante del fallo impugnado, y hubieran sido invocadas oportunamente en el proceso o consideradas por la Sala sentenciadora. Para la admisión del recurso será necesario que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo estime que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, de conformidad con los criterios expuestos en el art. 88.2 y 3 de la LJCA. El recurso de casación se preparará ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido, y seguirá el cauce procesal descrito por los arts. 89 y siguientes de la LJCA. En iguales términos y plazos podrá interponerse recurso de casación ante el Tribunal Superior de Justicia cuando el recurso se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma.

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma con devolución de los autos al Juzgado de procedencia.

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

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