

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088332

JUZGADO DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N.º 5 DE MÁLAGA

Sentencia 292/2022, de 24 de octubre de 2022

Rec. n.º 140/2022

SUMARIO:

IIVTNU. Hecho imponible. Incremento del valor del terreno. Prueba. Gestión. Efectos de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021. En este caso la liquidación es de 3-8-2021 y se notificó el 13-10-2021 y fue abonada el 15-10-2021. El recurso de reposición se presentó el 9-11-2021. Es evidente que no estamos ante una liquidación firme y era recurrible, la reposición se formuló en plazo y no hay problema alguno de impugnación ni de admisibilidad del recurso. El interesado puede usar su derecho y recurrir o pedir la rectificación en los plazos legales, pero no podrá invocar como motivo la declaración de inconstitucionalidad total de la STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021, cuestión de inconstitucionalidad n.º 4433/2020 (NCJ065794). Esto, que afecta al derecho de defensa, es lo que más críticas y polémica ha generado (y generará), pues este juzgadora es consciente que, a la postre, al no permitir invocar el motivo, habrá que aplicar una norma que ha sido declarada inconstitucional y, por otro lado, se producirán agravios comparativos solo, por las circunstancias de tiempo que hayan permitido o no presentar antes el recurso. Pero ello, es decisión vinculante del TC que ordena limitar ese efecto de la inconstitucionalidad a determinados actos, y no a otros. En este caso, el recurso, la impugnación, es posterior al dictado del fallo y por ello no puede alegarse. Esto, lleva al problema evidente de determinar qué debe aplicarse entonces, pues la norma, todos somos conscientes, es inconstitucional. Por lo que toca a este juzgador, en este momento, que es resolver el pleito y no fijar doctrina legal, no aparece otra opción que acudir a la STC 182/2021 y excluir de los efectos de su fallo, el acto recurrido. En cuanto al fondo del asunto, la citada doctrina reconduce el debate sobre este tributo a una cuestión de prueba. En caso de no aportarse acude al juego de indicios y reglas de carga de la prueba que establece. Aplicando la doctrina del TS respecto a la prueba de la minusvalía al caso de autos, [Vid., STS de 9 de julio de 2018, recurso n.º 6226/2017 (NFJ070779), entre otras] cabe concluir que el sujeto pasivo no cumple la carga de la prueba de acreditar la posible minusvalía, al no aportar dato alguno relativo al valor de los inmuebles al tiempo de la adquisición y de la transmisión y por ello, la liquidación es procedente.

PRECEPTOS:

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 14, 104, 107 y 110.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 120, 216, 217, 221 y 244.

Ley 1/2000 (LEC), art. 135.

Constitución Española, arts. 9, 31 y 164.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 47.

RD 1065/2007 (TGAT), art. 130.

PONENTE:

Doña Carmen María Castro Azuaga.

SENTENCIA

En la ciudad de Málaga, a 24 de octubre 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 5 de esta ciudad y su partido, los presentes autos de recurso contencioso-administrativo n.º 140/2022, tramitado por las normas del Procedimiento Abreviado, interpuesto por DON Romulo y DOÑA Bárbara representados por la Procuradora Doña María Luisa Fernández de Villalta Fernández y asistidos por el Letrado Sr. Rey Muñoz, contra, el Patronato Provincial de Recaudación de la Excelentísima Diputación Provincial de Málaga; con la representación y asistencia de la Letrado de su Asesoría Jurídica Sra. Ruiz de Alba Robledo- sobre, tributos; dictándose la presente resolución en base a los siguientes

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Por la Procuradora de los Tribunales Sra. Fernández de Villalta Fernández, en nombre y representación de DON Romulo y DOÑA Bárbara, se presentó ante el Decanato de los Juzgados de Málaga escrito de demanda por la que interponía recurso contencioso administrativo frente a la desestimación presunta del recurso de reposición formulado por los recurrentes ante el Sr. Gerente del Patronato de Recaudación de la Diputación Provincial de Málaga, el 9 de noviembre de 2021, frente a las liquidaciones provisionales del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), notificadas el día 13 de octubre de 2021: Liquidación con matrícula NUM000, con referencia NUM001, por importe de 3.753,04 euros, número cargo/recibo NUM002 y liquidación con matrícula NUM003, referencia NUM004, por importe de 217,80 euros, número de cargo/recibo NUM005; solicitando se dictase Sentencia por la que se anulen las liquidaciones impugnadas y se condene a la Administración a la devolución del importe pagado por los recurrentes por razón de las mismas, ascendente a 3.970,84 euros, más los intereses correspondientes, con costas.

Segundo.

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

Tercero.

Que se celebró el juicio el día señalado con la asistencia de las partes, en que la parte recurrente manifestó, que de conformidad con lo previsto en el artículo 36 de la LJCA, ampliaba el presente recurso contencioso-administrativo a la resolución expresa del recurso de reposición: Decreto n.º 3722/2022 dictado por el Patronato de Recaudación Provincial, de la Diputación Provincial de Málaga, en fecha 5 de octubre de 2022, que desestimando el recurso de reposición interpuesto por Romulo, contra las liquidaciones emitidas en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, con número de cargo/recibo NUM002 y NUM005, correspondientes a los inmuebles con referencia catastral NUM006 y NUM007, matriculas NUM000 y NUM003, respectivamente, sitios en el municipio de Algarrobo. La parte demandada se opuso a la demanda y solicitado el recibimiento del recurso a prueba, se practicaron las pruebas admitidas con el resultado que figura en el acta unida a las actuaciones. Quedó fijada la cuantía del recurso en la de 3.970,84 euros

Cuarto.

Que en el presente procedimiento se han cumplido todas las formalidades legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.** *Resolución recurrida, objeto de recurso y posición de las partes.*

En el presente litigio se recurre por la parte actora la siguiente resolución:

Decreto n.º 3722/2022 dictado por el Patronato de Recaudación Provincial, de la Diputación Provincial de Málaga, en fecha 5 de octubre de 2022, que desestima el recurso de reposición interpuesto por Romulo, contra las liquidaciones emitidas en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, con número de cargo/recibo NUM002 y NUM005, correspondientes a los inmuebles con referencia catastral NUM006 y NUM007, matriculas NUM000 y NUM003, respectivamente, sitios en el municipio de Algarrobo

Se formula por la parte actora recurso contencioso administrativo frente a la resolución aludida (y las liquidaciones de la que trae causa), alegando que los recurrentes procedieron a vender un apartamento con una plaza de garaje sito en la localidad de Algarrobo, el día 3 de agosto de 2021, mediante escritura autorizada por el notario D. Juan Luis Gómez Ávila, bajo el número de protocolo 916/2021, que como consecuencia de dicha venta el día 13 de octubre de 2021 el Patronato de Recaudación de la Diputación Provincial de Málaga, les notificó las liquidaciones por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana cuya fecha de emisión es también el día 13 de octubre de 2021: liquidación con matrícula NUM000, referencia NUM001, por importe de 3.753,04 euros, número cargo/recibo NUM002 y liquidación con matrícula NUM003, referencia NUM004, por importe de 217,80 euros, número de cargo/recibo NUM005 (documento n.º 3 demanda), que con fecha 9 de

noviembre de 2021 los recurrentes presentaron recurso de reposición contra dichas liquidaciones, alegando la inconstitucionalidad del artículo 107 LHL por ser contrario a la constitución, como así se ha declarado por la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021. Que dicha inconstitucionalidad fue declarada por el Pleno del Tribunal Constitucional, en Sentencia de 26 de octubre de 2021 n.º 182/2021, por contravenir injustificadamente el principio de capacidad económica como criterio de imposición (artículo 31.1 CE) al establecer un único método de determinación de toda la base imponible del IIVTNU y no de parte de ella, de carácter objetivo y de imperativa aplicación, dicha declaración de inconstitucionalidad 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". Esta resolución, se pronuncia en cuanto al alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad impidiendo que se revisen las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex artículo 120.3 LGT a la misma fecha. Las resoluciones impugnadas se notificaron el día 13 de octubre de 2021 y el recurso de reposición se presentó dentro del plazo hábil del mes siguiente a su notificación, en concreto el día 9 de noviembre de 2021, la sentencia del Tribunal Constitucional que nos ocupa, no se publicó en el BOE hasta el día 25 de noviembre de 2021, por lo que cuando se interpuso el recurso de reposición, el 9 de noviembre de 2021, la sentencia del TC aún no se había publicado en el BOE, por dicha razón entienden los recurrentes que la limitación al alcance de la sentencia solo puede ser interpretada de conformidad con lo preceptuado por el artículo 164.1 CE, es decir, desde la publicación en el BOE, que se produjo el 25 de noviembre de 2021, por lo que no puede afectar un recurso planteado antes de esa fecha, en concreto el día 9 de noviembre de 2021. Por dicha razón entiende los recurrentes que procede la estimación del recurso pues las liquidaciones impugnadas se han dictado aplicando una ley declarada inconstitucional.

En cambio, la Administración demandada se opuso a la demanda, solicitando la desestimación de la misma, puesto que el único motivo de impugnación alegado por la parte recurrente, es la aplicación de la STC 182/2021, de 26 de octubre, a las liquidaciones recurridas, siendo la propia STC la que se encarga de determinar, pese a la interposición del recurso de reposición en plazo, qué se entiende por situación consolidada quedando por tanto extramuros de la aplicación de dicha Sentencia y en el caso de autos tratándose de liquidaciones con fecha de devengo 3 de agosto de 2021, notificadas el 13 de octubre de 2021 (abonadas el 15 de octubre de 2021), en el que consta como fecha de presentación del recurso el 9 de noviembre de 2021, esto es, fecha posterior al dictado de la sentencia invocada STC número 182/2021, de 26 de octubre de 2021, debemos concluir la adecuación a derecho de las liquidaciones impugnadas.

Segundo.

Una vez expuestos los términos del litigio, y obviando, por ser conocido, una exposición del largo periplo jurisprudencial que ha sufrido la regulación legal de este impuesto en el TRLHL. Solo decir, como es sabido, que la STC 11-5- 2017 , siguiendo la línea de las dos previas, declaró la inconstitucionalidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL "pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor".

Este inciso es el que ha motivó las distintas interpretaciones en tanto en cuanto el legislador no dicte una nueva norma. Esta polémica se resuelve en la STS 9-7-2018 secc. 2ª nº 1163/2018 . Después, la STC Pleno, Sentencia de 31-10-2019, Rec. 1020/2019 conforme a la cual, se estima la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020-2019, promovida el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 32 de Madrid , y declara 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, en los términos previstos en la letra a) del Fundamento jurídico quinto, que señala que "dispone que " 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. "

Esta situación vuelve a modificarse con la reciente STC de 26 -10- 2021 que esta vez, ya no hace un pronunciamiento de inconstitucional parcial, en el sentido que interpretó el TS, sino total y además fija el alcance del fallo de cara a reclamaciones. Esta sentencia ya se ha publicado en BOE 25 de noviembre de 2021 con los efectos que impone el art. 38 LOTC entre los cuales están los relativos a su alcance que el propio TC da a su fallo desde la fecha del dictado, no de la publicación, razón por la cual en su página web ha facilitado el acceso al texto íntegro.

Esta STC, invocada en su demanda por la parte actora y frente a cuyos argumentos se contestó por el ayuntamiento, declara "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.". Es decir, los mismos preceptos ya declarados inconstitucionales en las sentencias anteriores, pero solo en parte según el sentido que determinó el TS (en territorio Foral, ha sido otra la interpretación del alcance de las sentencias del TC).

Ese fundamento VI dispone que "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 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."

Por otro lado, y añadiendo complejidad a la cuestión, en BOE 9-11- 2021 se publicó el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Según su DF 3^a entró en vigor al día siguiente de su publicación, el 10-11- 2021. Sin embargo, en su DT única no establece ningún alcance retroactivo y de hecho, la liquidación girada en su día por el ayuntamiento que motivó el recurso no se ha efectuado, obviamente, conforme a esa norma.

Es por ello que para la resolución de este litigio no se tendrá en cuenta el nuevo RD Ley, norma que por otro lado la administración no ha aplicado, pero sí deberá tenerse en cuenta el alcance de la STC de 26 -10- 2021 y comprobar si afecta o no a la situación litigiosa.

Tercero.

Como se ha dicho, la declaración de inconstitucionalidad es ahora total, de modo que los Ayuntamientos no pueden hacer las liquidaciones conforme a esa normativa expulsada del ordenamiento. Y, precisamente, tales normas son las aplicadas al acto ahora impugnado.

Ahora, además, la STC citada incluye una previsión de cara a diversas situaciones, firmes, en litigio y futuras.

En el FJ VI.a) el TC concreta el efecto de la declaración de inconstitucionalidad, ahora total, pudiendo distinguirse las siguientes situaciones:

1. liquidaciones y autoliquidaciones futuras: las posteriores a la fecha de emisión del fallo (no de su publicación), que ya no podrán hacerse conforme a la redacción del TRLHL previa a la sentencia. En su caso, será un problema de derecho transitorio del nuevo RDLey para las liquidaciones a realizar por hechos imponderables previos a su entrada en vigor.

2. liquidaciones firmes:

2.1 Aquellas contra las cuales no se interpuso en plazo el recurso de reposición preceptivo del art. 14 TRLHL, es decir, en el plazo de un mes desde su notificación, lo que ocurrirá con las notificadas y no recurridas un mes antes del fallo, el 26 - 9- 2021.

2.2 Aquellas que sí se recurrieron en reposición, pero se dictó resolución expresa desestimatoria que no fue recurrida ante la jurisdicción contenciosa, en este caso, en el plazo de dos meses, del art. 46.1 LJ . En el cómputo tener en cuenta el mes de agosto y el art. 135 LEC .

Ninguna será revisable ya. Cuando el TC se refiere a revisión, evidentemente, no se refiere a ser recurridas, porque eso, sencillamente no cabe en virtud de la causa de inadmisibilidad del art. 69 LJ o la inadmisión del recurso de reposición extemporáneo. Esto, no hacía falta decirlo ni es consecuencia de la sentencia, sino de los plazos de recurso y la firmeza. La revisión se refiera a otros procedimientos. El primero, el mal usado procedimiento de devolución de ingresos indebidos, porque conforme al art. 221 LGT en su apartado 2 deja claro que " 3. Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley ".

Es decir, hay que instar y obtener la nulidad del acto firme, que evidentemente, la STC no declara. El procedimiento es el de revisión de oficio, pero solo por causas de nulidad radical del art. 217 LGT y 47 LPAC . Es esta revisión la que no cabrá por efecto de la sentencia, y que, de no ser por ese efecto, podría plantearse como ha sucedido con el resto, especialmente la primera.

3. liquidaciones sí recurridas en reposición pendiente de resolverse en vía administrativa y resoluciones expresas de denegación de reposición sí recurridas ante los tribunales pendientes de juicio:

Estas son las revisables , deberán ser estimadas en vía administrativa y si no es así, judicial.

Autoliquidaciones cuya rectificación se pidió antes de la sentencia , conforme a los arts. 221.4 LGT , 120.3 LGT y 126 a 130 RD 1065/2007 , pendientes de resolver. Deberán rectificarse en aplicación el fallo.

4. liquidaciones no firmes:

4.1 Aquellas en las que no transcurrió el plazo del mes para la reposición a fecha 26 -10- 2021 pero que el sujeto aún no ha recurrido, pero puede: es decir, notificadas tras el 26 -9- 2021;

4.2 aquellas recurridas en reposición y desestimadas expresamente pero que no han sido recurridas en vía judicial, si bien se está en plazo del art. 46.1 LJ ;

4.3 autoliquidaciones para las cuales no se solicitó la rectificación antes de la sentencia.

Del fallo resulta que las primeras y las terceras, se equiparan a las firmes, a los solos efectos de no poder invocar el fallo para su revisión.

Las segundas, aquellas que se recurrieron en reposición y esta está desestimada, sí se podrán recurrir con éxito, pues, literalmente, la STC se refiere a liquidaciones que a la fecha del fallo no estuvieran impugnadas y éstas, sí lo estaban.

Esto planteará el problema con las primeras y terceras. La STC no impide recurrir, pero limita los efectos de su sentencia como motivo a invocar en ese recurso, es decir, la STC no podrá invocarse como motivo del recurso de reposición o motivo de la rectificación de autoliquidación.

Cuarto.

En este caso, la liquidación es de fecha 3-8- 2021 y se notifica el 13-10- 2021 (abonadas el 15-10-2021). El recurso de reposición se presenta el 9-11- 2021.

Y con estos datos, lo que se plantea es el alcance del fundamento VI del fallo constitucional, sobre el cual, hay que reconocerlo, ya se han admitido varios recursos de casación ante el TS para dilucidar esa cuestión, en especial, si la sentencia impide automáticamente o no liquidaciones o es preciso acreditar al menos minusvalías, el alcance temporal, qué significa impugnación, etc. Entre otros, AATS 9-2-2022 y 23-2-2022 , rec, casación 2402/2021 , 4254/2021 , 1338/2021 .

En este caso, es evidente que no estamos ante una liquidación firme. Y es aquí donde deben distinguirse dos cosas a las que alude la sentencia del TC: la posibilidad de recurrir el acto, la liquidación; la posibilidad de invocar en ese recurso, como motivo o fundamento, la declaración de inconstitucionalidad en la STC 182/2021 .

Así, es evidente que la liquidación era recurrible, la reposición se formuló en plazo y no hay problema alguno de impugnación ni de admisibilidad del recurso. Desde luego, la STC no impide recurrir a quien está en el plazo del art. 14 TRLHL y art. 46 LJ . Pero lo que desde luego sí que hace, por mucho que el actor se esfuerce en su alegato, es limitar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad. Y esto, es una decisión el TC, que además, decide hacerlo no conforme al régimen de la LOTC, desde la publicación, sino desde la fecha del dictado. Y ese fallo, que evidentemente no puede tildarse de contrario a la CE, es totalmente vinculante para esta juzgadora. Así, el TC ha querido limitar la posibilidad de invocar esa inconstitucionalidad total, que conlleva la imposibilidad de liquidar. Y, además, lo ha hecho para dos supuestos, no solo para las liquidaciones firmes, como pretende la actora. Es el supuesto del punto 4, anterior. Aquí, a la fecha de dictado del fallo, la liquidación no había sido impugnada aún y "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". La previsión conjunta de las liquidaciones "no impugnadas" junto al de las autoliquidaciones cuya rectificación "no haya sido solicitada" permite atisbar el verdadero sentido de la limitación. El TC no ha querido que se abriera, una vez conocido su fallo, una cascada de recursos, pero, sobre todo, de solicitudes de rectificación de autoliquidaciones, para las cuales el plazo de la LGT es de 4 años.

En estos casos, el interesado puede usar su derecho y recurrir o pedir la rectificación en los plazos legales, pero no podrá invocar como motivo la declaración de inconstitucionalidad total. Esto, que afecta al derecho de defensa, es lo que más críticas y polémica ha generado (y generará), pues este juzgadora es consciente que, a la postre, al no permitir invocar el motivo, habrá que aplicar una norma que ha sido declarada inconstitucional y, por otro lado, se producirán agravios comparativos solo, por las circunstancias de tiempo que hayan permitido o no presentar antes el recurso. Pero ello, es decisión vinculante del TC que ordena limitar ese efecto de la inconstitucionalidad a determinados actos, y no a otros.

En este caso, el recurso, la impugnación, es posterior al dictado del fallo y por ello no puede alegarse.

Y frente a esto, no cabe sostener efectos desde la publicación. Efectivamente, el fallo, produce efectos desde la publicación y como ya se ha publicado en el BOE, este juzgador debe acatar el fallo, que no es jurisprudencia, porque el TC no es un órgano del poder judicial, es un órgano constitucional que actúa de legislador negativo. El problema se suscitaba, en su caso, con las sentencias que ha habido que dicar hasta esa publicación, pues algún órgano podía entender, a riesgo de ser revocado, que la sentencia no estaba publicada y no se aplicaba. Esto, ahora no suscita dudas y es clarísimo que el efecto de la declaración de inconstitucionalidad se fija en la fecha del dictado, lo que es vinculante para este juzgador desde la publicación, es decir, para dictar esta sentencia. Y a esto, tampoco afecta en nada el tema de los votos particulares.

Quinto.

Esto, lleva al problema evidente de determinar qué debe aplicarse entonces, pues la norma, todos somos conscientes, es inconstitucional en definitiva. Por lo que toca a este juzgador, en este momento, que es resolver el pleito y no fijar doctrina legal, no aparece otra opción que acudir el fundamento VI de la STC 182/2021 y excluir de los efectos de su fallo, el acto recurrido. Y no hay otra norma ni otra doctrina que la previa, es decir, la STC 11- 5-2017 interpretada por la STS 9-7-2018 que explica que:

1- 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 (EDL 2003/149899), General Tributaria ("LGT") [mandato que no conlleva una quiebra de los principios de reserva de ley tributaria o del principio de seguridad jurídica];

1.-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 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).

1.-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 (RCCA núms. 1880/2017 y 4202/2017), de 5 de junio de 2018 (RCCA 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 detransmisión 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.

1.3 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 y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 LJCA (EDL 1998/44323), de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Esta prueba debe referirse al hecho imponible, interpretado como plusvalía real y efectiva.

En conclusión, fija como doctrina legal la siguiente en su FJ VII:

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 (EDL 1978/3879).

2º) El artículo 110.4 del TRLHL (EDL 2004/2992), 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 (EDJ 2017/31453))". 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.

Esta tesis ha sido confirmada después en sentencias que están resolviendo sobre el fondo, como STS Sala 3ª, sec. 2ª, S 21-11-2018, nº 1651/2018, rec. 5160/2017, STS Sala 3ª, sec. 2ª, S 21-11-2018, nº 1652/2018, rec. 5821/2017, STS Sala 3ª, sec. 2ª, S 08-11-2018, nº 1601/2018, rec. 5214/2017, Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, S 07-11-2018, nº 1591/2018, rec. 4843/2017, Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, S 06-11-2018, nº 1588/2018, rec. 5279/2017, STS sala 3ª, sec. 2ª, S 03-12-2018, nº 1715/2018, rec. 6777/2017, STS Sala 3ª, sec. 2ª, S 21-11-2018, nº 1648/2018, rec. 5568/2017, Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, S 14-11-2018, nº 1617/2018, rec. 6148/2017, Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, S 20-12-2018, nº 1845/2018, rec. 4980/2017, Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, S 21-11-2018, nº 1649/2018, rec. 4983/2017, Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, S 20-12-2018, nº 1855/2018, rec. 239/2018, a, sec. 2ª, S 18-12-2018, nº 1793/2018, rec. 340/2018, sec. 2ª, S 13-02-2019, nº 175/2019, rec. 4238/2017.

En estas sentencias el TS viene a establecer que la minusvalía puede probarse, en las transmisiones inter vivos, con el precio declarado en las escrituras, prescindiendo del concepto de valor y, en los actos mortis causa, en el valor declarado en las mismas, aun cuando sea un acto unilateral. Además, en algunas, se deja claro que, habiendo hecho imponible, se liquida conforme a la fórmula de la ley y no a la fórmula correctora defendida por el TSJ de Castilla La Mancha y además, sobre los valores catastrales aprobados, sin correcciones al sistema legal.

El argumento de la incorrecta aplicación de la fórmula legal ha sido rechazado definitivamente por el TS en numerosas sentencias, valiendo el ejemplo de la STS Sala 3ª, sec. 2ª, S 10-06-2019, nº 794/2019, rec. 2093/2017 .

En cuanto a la forma de determinación de ese incremento, la STS Sala III Secc. 2ª de 12-3-2019 rec. 3107/2017 fija como doctrina que "para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU, a los efectos del artículo 104.1 TRLHL (EDL 2004/2992), los gastos de urbanización soportados con posterioridad a la adquisición del terreno cuya posterior enajenación determina el hecho imponible, no deben considerarse como un mayor precio de adquisición puesto que se integran en el valor de los terrenos, como elemento del incremento de valor que se refleja en el precio de transmisión."

Además, otra cuestión como la necesidad o no de actualizar el valor de adquisición con el IPC se ha resuelto por la STS sec. 2ª, S 10-11-2020, nº 1470/2020, rec. 1308/2019 señalando que "En consecuencia, es obligado atender, a los efectos de desvirtuar la existencia de tal incremento de valor, a la comparación exclusivamente, de los valores de adquisición y transmisión . Ciertamente podrán hacerse uso de los medios de prueba que pongan de manifiesto que no ha existido tal incremento de valor, pero para ello ha de atenderse a la diferencia entre el precio de adquisición, referido al inicio del periodo de generación del incremento de valor, y al momento final que viene dado por el del devengo, esto es, el de la transmisión o en su caso de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos. Puesto que lo que está en cuestión es la riqueza potencial entre dos momentos temporales (adquisición y transmisión), y no la valoración contable actualizada del bien de naturaleza urbana integrado en el balance de la entidad recurrente, carece de trascendencia la argumentación en la que tanto insiste la representación de la actora, invocando su propia contabilidad...En definitiva, de acuerdo con la determinación del hecho imponible que establece con claridad el artículo 104 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales (el incremento de valor que experimenten los terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de su transmisión), es evidente que el tributo que nos ocupa no grava el beneficio económico obtenido por el sujeto pasivo al realizar la transmisión (como sucede con otros impuestos directos, como el de la renta de las personas físicas o el de sociedades), sino el aumento de valor de aquellos terrenos puesto de manifiesto con ocasión de su transmisión o de la constitución de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio.

Por eso, la constatación de si ha existido o no el hecho imponible (esto es, el incremento de valor del terreno) solo exigirá -a tenor de las reglas sobre distribución de la carga de la prueba que ya hemos señalado con reiteración en anteriores pronunciamientos- verificar cuál fue el valor de adquisición y cuál ha sido el de transmisión, cosa completamente distinta -como señala con acierto el recurrente- de la ganancia o de la pérdida patrimonial obtenidas como consecuencia de la enajenación...La doctrina que ha de ser fijada, en respuesta a la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia que nos suscita el auto de admisión del presente recurso de casación, es que, para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU, a los efectos del artículo 104.1 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales (EDL 2004/2992), no cabe actualizar el valor de adquisición de tales terrenos conforme al Índice de Precios al Consumo o conforme a algún otro mecanismo de corrección de la inflación".

En cuanto al fondo del asunto, la citada doctrina reconduce el debate sobre este tributo a una cuestión de prueba. En caso de no aportarse acude al juego de indicios y reglas de carga de la prueba que establece.

Pero este planteamiento ya apuntaba otro problema, suscitado por algunos ayuntamientos que argumentaban que cuando la primera adquisición es a título gratuito (mortis causa o por donación) y la segunda es a título oneroso, porque entonces, cualquiera que sea el precio, el sujeto obtiene una ganancia patrimonial (porque había adquirido gratis y luego obtiene el precio) por lo que hay "plusvalía".

Este problema también ha sido abordado por el TS señalando que no es un óbice para apreciar minusvalía, como hace entre otras, en la STS Sala 3ª, sec. 2ª, S 08-11-2018, nº 1601/2018, rec. 5214/2017 y más claramente, la Sala 3ª, sec. 2ª, S 19-12-2018, nº 1805/2018, rec. 245/2018 o la STS Sala 3ª, sec. 2ª, S 07-05-2019, nº 612/2019, rec. 3674/2018 donde se analiza el caso de una persona que enajenó la vivienda por el precio de 280.1 euros, según escritura pública de 17 de marzo de 2.016, la cual, había sido adquirida por herencia de su madre, con un valor de 420.000 euros, según consta en escritura pública de 1 de diciembre de 2.008, tributando en el Impuesto de Sucesiones por dicho valor.

A esta doctrina se añade la de la STC Pleno, Sentencia de 31 Oct. 2019, Rec. 1020/2019 conforme a la cual, se estima la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020-2019, promovida 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, en los términos previstos en la letra a) del Fundamento jurídico quinto. El FJ IV señala que " 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) " y el FJ V dispone que " 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. "

Aplicando la doctrina del TS expuesta, al caso de autos, cabe concluir que el sujeto pasivo no cumple la carga de la prueba de acreditar la posible minusvalía, al no aportar dato alguno relativo al valor de los inmuebles al tiempo de la adquisición y de la transmisión y por ello, la liquidación es procedente.

Por tanto, el recurso contencioso-administrativo formulado ha de ser íntegramente desestimado, con las consecuencias legalmente inherentes.

Sexto.

De conformidad con el art. 139 LJ, 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.

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.

En este caso, la admisión de varios recursos de casación sobre este asunto y los problemas que se avecinan con la interpretación y aplicación del alcance del fallo, de nuevo, llevan a esta juzgadora a entender que hay serias dudas de derecho que impiden imponer costas.

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

FALLO

Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Procuradora de los Tribunales Sra. Fernández de Villalta Fernández, en nombre y representación de DON Romulo y DOÑA Bárbara, frente a la resolución citada en el fundamento de derecho primero de esta resolución. Cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

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

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 cinco de los de Málaga y su Provincia.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.