Roj: **STS 2132/2022 - ECLI:ES:TS:2022:2132**

Id Cendoj: **28079130022022100161**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **03/06/2022**
Nº de Recurso: **3411/2020**
Nº de Resolución: **671/2022**
Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**
Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AND 14784/2017,**
ATS 10443/2020,
STS 2132/2022

FONDO DOCUMENTAL

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 671/2022

Fecha de sentencia: 03/06/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3411/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 17/05/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3411/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 671/2022

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 3 de junio de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3411/2020, promovido por el Ayuntamiento de Vélez-Málaga, representado por el procurador de los Tribunales don Alejandro González Salinas, bajo la dirección letrada de don Manuel García Córdoba, contra la sentencia núm. 2491/2017, dictada el 11 de diciembre por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga -rectificada por auto de la misma Sala de 22 de mayo de 2018-, recaída en el recurso de apelación núm. 2031/2015.

Comparece como parte recurrida la Sociedad Azucarera Larios S.A., representada por la procuradora de los Tribunales doña María Mercedes Ruiz-Gopegui González, bajo la dirección letrada de doña Ana García García.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por el Ayuntamiento de Vélez-Málaga contra la sentencia núm. 2491/2017, de 11 diciembre -rectificada por auto de 22 de mayo de 2018-, dictada por la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, estimatoria del recurso de apelación núm. 2031/2015 formulado por la Sociedad Azucarera Larios S.A., frente a la sentencia núm. 385/2015, de 12 de mayo, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Málaga, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 424/2014, interpuesto por la mercantil contra la desestimación del de reposición instado frente a las liquidaciones tributarias giradas por el Ayuntamiento de Vélez-Málaga, en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por importe de 167.862,56 euros.

SEGUNDO.- La Sala de apelación estimó el recurso con sustento en el siguiente razonamiento:

"TERCERO.- Esta Sala ya se ha pronunciado en supuesto idéntico al que nos ocupa (sentencia dictada en el recurso 2300/2015) en términos que pasamos a reproducir: *"El supuesto enjuiciado hemos de abordarlo a la luz de la reciente sentencia de 11 de mayo de 2017 del Tribunal Constitucional que declara la inconstitucionalidad de los artículos 107.1 , 107.2.a) y 110.4 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales según redacción del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLRHL), referidos al sistema de cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ("IIVTNU") y a las facultades del Ayuntamiento para la comprobación del mencionado impuesto, en términos muy similares a los fallos delas Sentencias de 16 de febrero y 1 de marzo de 2017 , relativas a la normativa reguladora del IIVTNU en los territorios forales de Guipúzcoa y Álava.*

En esta Sentencia, el Tribunal Constitucional declara inconstitucionales y nulos los referidos artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLRHL, sin limitación temporal alguna, pero únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. No obstante, parece validar el método de cuantificación objetivo actualmente vigente del IIVTNU para aquellas transmisiones de inmuebles en las que se haya producido un incremento de valor del terreno, sea cual sea el importe del mismo.

En relación a este Impuesto la doctrina había puesto de manifiesto desde su nacimiento que el cálculo que la Ley hacía del mismo no se basaba en ninguna plusvalía sino únicamente en su valor de transmisión. Sin embargo, el propio mercado que generaba unos aumentos en los precios de los inmuebles muy superiores al general del índice de precios al consumo, muy especialmente durante los años de la llamada "burbuja inmobiliaria" habían relegado este debate a una mera discusión doctrinal sin relevancia jurídica. Sin embargo, la crisis económica nos ha recordado que los precios de los inmuebles también pueden bajar y ha sido en este contexto donde se ha planteado la constitucionalidad de este tributo, ya que el cálculo de la cuota líquida no se basaba en el incremento del valor del terreno, llegando a gravarse transmisiones en las que el vendedor había obtenido pérdidas, por lo que en puridad no se había producido hecho imponible. La injusticia es aún mayor cuando en paralelo al descenso de los valores reales siguen aumentando los catastrales o al menos no descienden en la misma medida.

Esta circunstancia ha sido recogida por nuestros tribunales y muy especialmente por la Sentencia del Tribunal Constitucional referida y ello al considerar que el Impuesto en cuestión vulnera el principio constitucional de capacidad económica recogido en el artículo 31 de la Constitución , en la medida en que no se vincula necesariamente a la existencia de un incremento real del valor del bien, "sino a la mera titularidad del terreno durante un periodo de tiempo", y concluye 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 soportarla 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 (SSTC26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3)."

Con respecto a la prueba de la inexistencia del incremento de valor, tampoco en esta ocasión se pronuncia el Tribunal Constitucional, estableciendo 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". Y tampoco se pronuncia expresamente sobre el alcance temporal de la Sentencia, limitándose a declarar inconstitucionales y nulos los preceptos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, objeto de la cuestión de inconstitucionalidad.

De lo expuesto se infiere que conforme a la citada sentencia la interpretación de los arts. 104.1 y 107 del TRLRHL ha de hacerse a la luz del fallo dictado por el Tribunal esto es: *"Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm.4864- 2016 y, en consecuencia, declarar que los arts. 107.1 , 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales , aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor".*

Por consiguiente es criterio interpretativo de la Sala que el hecho imponible del Impuesto sólo se producirá cuando la Administración acredite la existencia de incremento de valor, en caso contrario, como acontece en el supuesto de litis, no cabe liquidar conforme al referido art. 107."

Tras los razonamientos expuestos procederá el dictado de sentencia que estimando el recurso de apelación, deje sin efecto la apelada en el sentido que a continuación se dirá".

El procurador del Ayuntamiento de Vélez-Málaga preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 27 de julio de 2018, identificando como normas legales que se consideran infringidas los artículos 107, apartados 1 y 2.a), y 110.4 del texto refundido dela Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE del 9 de marzo) ["TRLHL"], así como los artículos 9.3, 14, 31.3 y 133.1, apartados 1 y 2, todos ellos de la Constitución española ["CE"]

La Sala de apelación tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 16 de junio de 2020.

TERCERO.- Emplazadas las partes para su comparecencia ante este Tribunal Supremo, con remisión de los autos originales y del expediente administrativo, tras personarse las mismas, por auto de 13 de noviembre de 2020, la Sección de Admisión de esta Sala Tercera acuerda:

"2º) Precisar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si en los casos en los que los órganos judiciales optaron por la interpretación de la legalidad ordinaria sin planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad de la normativa reguladora del tributo, resulta procedente atribuir a la Administración la carga de la prueba de la existencia del hecho imponible o, por el contrario, le corresponde al sujeto pasivo, cuando alegue una minusvalía, aportar la prueba suficiente que permita concluir que el precio de la transmisión fue inferior al de la adquisición del bien.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en relación con los artículos 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el artículo 217 de la Ley 1/2000, de 6 de enero, de Enjuiciamiento Civil".

CUARTO.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la representación del Consistorio, mediante escrito registrado el 11 de enero de 2021, interpuso el recurso de casación en el que aduce que la sentencia impugnada "[...] contradice la Jurisprudencia del Tribunal Supremo en cuanto a quien corresponde la carga de la prueba sobre inexistencia de incremento de valor en las trasmisiones onerosas de bienes inmuebles de naturaleza urbana a los efectos de liquidación del Impuesto (IIVTNU)", confirmando que su pretensión casacional coincide, en efecto, con la acogida en las

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

sentencias referidas en el auto de admisión, en concreto, en la STS de 9 de julio de 2018 (RCA/6226/2017, ES:TS:2018:2499), que -se afirma- resuelve la cuestión jurídica aquí planteada "[...] en el sentido de que "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, General Tributaria ("LGT") [mandato que no conlleva una quiebra de los principios de reserva de ley tributaria o del principio de seguridad jurídica]." Lo que se contradice con el criterio de la Sala en la sentencia de apelación que impone a la Administración la carga de acreditar la existencia de incremento de valor (FD. 3°)" (págs. 2 y 4 del escrito de interposición).

Por lo tanto, concluye, las liquidaciones practicadas en aplicación del artículo 107 TRLHL, son adecuadas a derecho al no haber probado la actora la inexistencia de incremento de valor en las transmisiones onerosas objeto de las liquidaciones recurridas, solicitando el dictado de sentencia que, "[...] de conformidad con el art. 93.1 de la LJCA, anule la sentencia recurrida y confirme los actos administrativos objeto de recurso, todo ello según se ha expuesto".

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, la procuradora de la mercantil presenta, el día 5 de mayo de 2021, escrito de oposición en el que sostiene que su representada "[...] sí que ha acreditado al menos de forma indiciaria que la plusvalía gravada por el Ayuntamiento no es la plusvalía "real y efectiva" que corresponde al sujeto pasivo, en palabras de la propia Sentencia del Tribunal Supremo nº 1.163 de 9 de julio de 2018 (Secc. 2ª Sala de lo Contencioso-Administrativo) [...]", y, en consecuencia, "[...] era la Administración la que debía probar en contra de la prueba aportada por esta pare y acreditar que se está gravando el incremento real para poder aplicar los preceptos del TRLRHL sin vulnerar el principio de capacidad económica, como bien dice la Sentencia de la Sala aquí recurrida[...]" (págs. 3-4 del escrito de oposición).

Seguidamente, la parte recurrida argumenta que el hecho de que "[...] el Tribunal *a quo* haya errado en la doctrina jurisprudencial de la carga de la prueba, no necesariamente justifica que se dicte sentencia confirmando la validez a la plusvalía liquidada por el Ayuntamiento de Vélez-Málaga, si, aplicando la doctrina jurisprudencial de la carga de la prueba, y recayendo en [su] representada la carga de probar la inexistencia de una plusvalía real, efectivamente lo ha probado", pidiendo la integración de tal prueba en la sentencia que se dicte en el presente recurso de casación en virtud del art. 93.3 de la LJCA (pág. 8).

Por último, apunta la posible inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) y 107.4 del TRLHL aplicados en la forma que lo hace el Ayuntamiento para calcular la base imponible del IIVTNU por vulneración del principio de proporcionalidad y la prohibición de "carga fiscal excesiva" derivada del Artículo 1 del Protocolo núm. 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos y solicita el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad en relación al art. 107 TRLRHL, cuestión que -se dice- ya había sido planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, pendiente de resolución en ese momento.

Por ello, suplica a la Sala que, "[...] en virtud de lo expuesto:

1º) Dicte sentencia declarando no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Vélez-Málaga, confirmando en todos sus extremos la Sentencia de instancia e imponiendo al recurrente las costas del presente proceso;

2º) Subsidiariamente, para el caso de que no se estime la anterior solicitud, se solicita que por este Alto Tribunal, sin perjuicio de confirmar la doctrina de que " *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, General Tributaria*", anule y case en tal sentido la sentencia recurrida en casación, dicte sentencia en la que, integrando los hechos y pruebas de la instancia, en la medida en que mi representada sí ha probado tal inexistencia de la plusvalía real, estime su pretensión de anulación del acto administrativo impugnado o, en su defecto, ordene la retroacción de actuaciones al momento anterior a la sentencia para que por el tribunal a quo, aplicando la doctrina correcta, dicte sentencia conforme a la prueba practicada;

3º) Subsidiariamente, para el caso de que no se estime la anterior solicitud se solicita que por este Tribunal se plantee cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional en relación a los artículos 107.1 y 107.2 a) y 107.4 del TRLHL aplicados en la forma que lo hace el Ayuntamiento para calcular la base imponible del IIVTNU en los términos señalados en el motivo tercero del presente escrito".

SEXTO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones.

Por diligencia de ordenación de 29 de octubre de 2021, tras escrito presentado por la parte aquí recurrida, se dio traslado para alegaciones a la recurrente de la sentencia dictada por el Tribunal Constitucional en la

cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020 promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, habiendo presentado sendos escritos ambas partes.

Por providencia de 16 de marzo de 2022, se señaló para deliberación, votación y fallo del presente recurso de casación el día 17 de mayo, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 2491/2017, de 11 de diciembre -rectificada por auto de 22 de mayo de 2018- dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, que estimó el recurso de apelación núm. 2031/2015 formulado por la Sociedad Azucarera Larios, S.A., y dejó sin efecto la sentencia núm. 385/2015, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Málaga, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 424/2014, interpuesto contra el decreto del Alcalde Presidente del Ayuntamiento de Vélez-Málaga, de 3 de febrero de 2014, denegatorio de la apertura de expediente de devolución de ingresos indebidos de las liquidaciones tributarias abonadas por la mercantil Sociedad Azucareras Larios, y en su lugar, anulando esta resolución así como las liquidaciones giradas, ordena la devolución de la cantidad total ingresada por el conjunto de liquidaciones, que asciende a 479.158,98 euros.

SEGUNDO.- Los hechos relevantes para la resolución del presente recurso de casación son los siguientes.

a) La entidad mercantil Sociedad Azucarera Larios S.A. presentó el 10 de enero de 2014 solicitud de devolución de ingresos indebidos por los pagos realizados por diversas liquidaciones giradas a su cargo por el Ayuntamiento de Vélez- Málaga (Málaga) por el concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, giradas a lo largo del año 2010, por considerar que el método de cálculo de la base imponible no era correcto. Las diversas liquidaciones respecto a las que solicitó la devolución de ingresos indebidos, se corresponden con los hechos imponibles devengados como consecuencia de las transmisiones por venta de bienes inmuebles de naturaleza urbana en diversas promociones inmobiliarias desarrolladas en el municipio de Vélez-Málaga (Residencial Salsa Playa, Parque del Este III fase, Parque del Este, IV fase, Los Llanos de Baviera Golf, 2º Fase, venta de parcelas en el SUPT Cortijo Giner). Según resulta de la solicitud de devolución de ingresos indebidos, las escrituras de compraventa de los diversos inmuebles transmitidos se formalizaron a lo largo del año 2010, y una vez giradas por el Ayuntamiento de Vélez-Málaga las correspondientes liquidaciones por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, se efectuó el pago de las mismas en fechas diversas del año 2010 y 2011, por un importe total de 497.158,98 euros.

b) Tras adquirir firmeza las referidas liquidaciones, por no haber sido impugnadas, la entidad mercantil Sociedad Azucarera Larios S.A. presentó el día 10 de enero de 2014 la citada solicitud de devolución de ingresos indebidos, alegando que el método de cálculo de la base imponible reflejaba un valor superior al que estimaba procedente, y solicitó la devolución de la diferencia de cuota tributaria entre la ingresada y la que resultaría de aplicar la base imponible que en su escrito de devolución de ingresos indebidos pretendía, diferencia que en total, para el conjunto de las liquidaciones ascendía a 167.182,56 euros.

c) Por decreto del Alcalde Presidente del Ayuntamiento de Vélez-Málaga, de 3 de febrero de 2014, se denegó la apertura de expediente de devolución de ingresos indebidos de las liquidaciones referidas "[...] por ser éstas correctas conforme al informe emitido".

d) Contra el citado decreto de 3 de febrero de 2014, denegatorio de la devolución de ingresos indebidos, se interpuso recurso contencioso-administrativo por la mercantil Sociedad Azucarera Larios S.A, que fue resuelto por la sentencia núm. 385/2015, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Málaga, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 424/2014. Interpuesto recurso de apelación, la Sala de lo contencioso-administrativo del TSJ de Andalucía, con sede en Málaga, dictó sentencia de 11 de diciembre de 2017, estimatoria del recurso de apelación 2031/2015, y tras dejar sin efecto la sentencia apelada, anuló la resolución que denegó la apertura de expediente de devolución de ingresos indebidos de las liquidaciones referidas así como las propias liquidaciones tributarias giradas por el Ayuntamiento de Vélez-Málaga, en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), y ordenó el reembolso a la actora de las cantidades íntegras abonadas por las liquidaciones, que fijó inicialmente en 862,56 euros, y en el posterior auto de rectificación, de 22 de mayo de 2018, corrigió, siendo la cantidad cuya devolución ordena la 497.158,98 euros, correspondiente a la totalidad de la deuda tributaria ingresada por las liquidaciones por IIVTNU, debiendo incrementarse con los intereses de demora calculados desde la fecha de su abono hasta la de la devolución.

TERCERO.- La argumentación de la sentencia recurrida para sustentar el fallo estimatorio es que, tras la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, por la que se declara la inconstitucionalidad

de los art. 107.1 y 107.2 a) del TRLHL en los términos en la misma precisados, constituye carga del Ayuntamiento acreditar la existencia de un incremento de valor en las transmisiones gravadas por IIVTNU, lo que considera que no se cumplió en relación a las liquidaciones objeto de la pretensión de devolución de ingresos indebidos. Afirma que de la STC 59/2017 "[...] se infiere [...] el hecho imponible del Impuesto sólo se producirá cuando la Administración acredite la existencia de incremento de valor, en caso contrario, como acontece en el supuesto de litis, no cabe liquidar conforme al referido art. 107".

Y también considera la Sala territorial que la STC 59/2017 "[...] tampoco se pronuncia expresamente sobre el alcance temporal de la Sentencia, limitándose a declarar inconstitucionales y nulos los preceptos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, objeto de la cuestión de inconstitucionalidad[...]".

La sentencia estima la apelación y el recurso contencioso-administrativo, anula el acto administrativo, decreto del Alcalde Presidente del Ayuntamiento de Vélez-Málaga, de 3 de febrero de 2014, que denegó la apertura de expediente de devolución de ingresos indebidos de las liquidaciones firmes, y ordena la devolución de su importe total, 479.158,98 euros, así como de los intereses de demora desde la fecha de ingreso hasta la de devolución.

CUARTO.- Por auto de 13 de noviembre de 2020, la Sección de Admisión de esta Sala Tercera acuerda la admisión del recurso de casación preparado por el Ayuntamiento de Vélez-Málaga con la siguiente cuestión de interés casacional:

"2º) Precisar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si en los casos en los que los órganos judiciales optaron por la interpretación de la legalidad ordinaria sin planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad de la normativa reguladora del tributo, resulta procedente atribuir a la Administración la carga de la prueba de la existencia del hecho imponible o, por el contrario, le corresponde al sujeto pasivo, cuando alegue una minusvalía, aportar la prueba suficiente que permita concluir que el precio de la transmisión fue inferior al de la adquisición del bien.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en relación con los artículos 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el artículo 217 de la Ley 1/2000, de 6 de enero, de Enjuiciamiento Civil".

QUINTO.- Antes de resolver sobre la cuestión de interés casacional, hemos de abordar la pretensión de la parte recurrida de que el recurso de casación sea desestimado, con independencia y al margen de la doctrina que hubiera de fijarse sobre la cuestión de interés casacional, todo ello como consecuencia de la STC 182/2021, de 26 de octubre, pronunciamiento que supone un cambio de criterio respecto al expresado en anteriores sentencias del Tribunal Constitucional, como las STC 59/2017, de 11 de mayo, y 126/2019, de 31 de octubre, ya que, a diferencia de estas últimas, declara la nulidad, por inconstitucionalidad, 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, sin los condicionamientos y límites que lo había hecho en aquellos anteriores pronunciamientos.

En los escritos presentados ante esta Sala tras la publicación de la STC 182/2021, la representación de la mercantil recurrida alega que "[...] al haberse declarado inconstitucional y nulo el método de cálculo del impuesto de Plusvalía, impuesto que constituye el objeto del presente recurso, habrá de desestimarse el recurso de casación formulado por el Ayuntamiento y confirmarse la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en Málaga que declaró la nulidad de las liquidaciones objeto del presente procedimiento [...]". Y añade que "[...] la inconstitucionalidad de los artículos arts. 107.1 y 107.2 a), declarada ahora por la STC nº 182/2021 ha sido alegada por [su] mandante en el presente procedimiento, en el que incluso solicitó en su recurso de apelación el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad del art. 107 TRLRHL por vulneración del art. 31.1 de la Constitución[...]".

Esta pretensión no puede ser acogida porque en la propia STC 182/2021, de 26 de octubre, se establece el alcance y efectos del fallo que 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 efecto, en su FJ 6, la STC 182/2021 excluye que puedan ser revisadas, con fundamento en la misma, las liquidaciones tributarias firmes, como es el caso. Precisa el FJ 6, apartado b) que "[...] 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 [...]".

Ocurre que en este litigio se han cuestionado liquidaciones firmes, que quedan excluidas de la posibilidad de revisión con base en la citada STC 182/2021. La pretensión que se dedujo en vía administrativa fue la de obtener, por el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, una rectificación de las liquidaciones, para la devolución parcial de la cuota tributaria. Y el pronunciamiento estimatorio de la sentencia recurrida anuló la denegación de apertura de expediente de devolución de ingresos indebidos y aquellas liquidaciones por aplicación de un criterio interpretativo maximalista sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017. Por tanto, el objeto de nuestro enjuiciamiento es, no solo resolver sobre la causa por la que se solicitó la apertura del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, sino también, atendido el objeto del litigio, y el alcance de las declaraciones de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017 y las demás dictadas al respecto, en especial la STC 126/2019, de 31 de octubre, cuál es el tratamiento que deben recibir liquidaciones firmes y consentidas que, como se ha dicho, quedan excluidas del ámbito de aplicación de los efectos de la STC 182/2021.

La condición de liquidaciones firmes y consentidas es una premisa esencial para resolver sobre las pretensiones deducidas en el proceso, por más que la parte recurrente pretende orillar esta cuestión. Pero lo cierto es que no cabe duda alguna de que, en el caso de autos, estamos ante liquidaciones firmes y consentidas respecto a las que se solicitó la devolución de ingresos indebidos, por disconformidad en el método de cálculo de la base imponible, según ha quedado reflejado en los hechos relevantes para la decisión del litigio y resulta de la sentencia del Juzgado de lo contencioso-administrativo y no es desvirtuado en la de apelación. Hay que recordar que las liquidaciones, giradas a lo largo del año 2010, no fueron impugnadas, pese a que fueron notificadas y oportunamente abonadas a lo largo del año 2010 y 2011, y la solicitud de devolución de ingresos indebidos presentada el 10 de enero de 2014, ya lo hemos dicho, no afecta a la condición de firmeza de las liquidaciones.

Dicho de otra forma, la solicitud de apertura de un expediente de devolución de ingresos indebidos de liquidaciones tributarias firmes, por un pretendido error en la fórmula de cálculo de la base imponible, no altera aquella condición de acto firme, de manera que una vez examinado el motivo por el que se solicitó la rectificación, y eventualmente rechazado, el carácter firme de las liquidaciones persiste y excluye la posibilidad de aducir ahora, como cuestión nueva, la revisión de estas liquidaciones firmes como consecuencia de la STC 182/2021, dada la limitación de efectos que, precisamente para este caso, incorpora el pronunciamiento del Tribunal Constitucional.

SEXTO.- Sobre la cuestión de interés casacional, y en relación a las mismas partes hemos dictado nuestra sentencia núm. 698/2020, de 8 de junio (rec. cas. 2923/2018), en la que se hace una remisión íntegra a los razonamientos expresados en la sentencia de esta Sala núm. 1163/2018, de 9 de julio, que resuelve el recurso de casación núm. 6226/2017, y en el efectuamos una remisión total a lo que al respecto se señalaba en el fundamento de derecho quinto, en el que se argumenta que:

"[...] 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, General Tributaria ("LGT") [mandato que no conlleva una quiebra de los principios de reserva de ley tributaria o del principio de seguridad jurídica] y en el fundamento de derecho séptimo, en el que, reiteramos, se establece como contenido interpretativo el siguiente:

"1°) 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 .

2°) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017 , "no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene", o, dicho de otro modo, porque "imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7 , y 37/2017 , FJ 5)". Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados

tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017 , la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL [...]"".

Dada la identidad de los hechos y acto administrativo recurrido, así como de la semejanza de los argumentos expuestos por las partes, seguiremos ahora el mismo criterio observado en esa ocasión y por las razones expuestas entonces, que vamos a reiterar ahora pues no advertimos motivos para resolver de otro modo. Procedemos así por exigencia de los principios de igualdad en la aplicación de la Ley y de seguridad jurídica. Por consiguiente la cuestión de interés casacional planteada debe quedar resuelta en los mismos términos ya expuestos.

SÉPTIMO.- Los criterios interpretativos establecidos deben conducir a la estimación del recurso de casación, por ser contraria la sentencia recurrida a la doctrina jurisprudencial establecida, y, por consiguiente, a casar y anular la sentencia de fecha 11 de diciembre de 2017, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, en el recurso de apelación 2031/2015, por ser contraria a derecho. Situados en la posición de resolver sobre el fondo, debemos abordar la cuestión planteada en el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia núm. 385/2015, de 12 de mayo, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Málaga, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 424/2014, contra la resolución que denegó la apertura de procedimiento de devolución de ingresos indebidos de liquidaciones firmes por IIVTNU. La cuestión del método de cálculo de la base imponible, que fue el único motivo por el que se solicitó la devolución de ingresos indebidos en vía administrativa, fue correctamente analizada y rechazada en la sentencia núm. 385/2015, de 12 de mayo, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Málaga.

Sobre esta cuestión en especial, y analizando también el alcance de las declaraciones de inconstitucionalidad de las STC 59/2017, de 11 de mayo, y la STC 126/2019, de 31 de octubre, nos hemos pronunciado en nuestra sentencia STS 333/2020, de 6 de marzo (rec. cas. 5923/2018) que analiza la misma cuestión que se suscitó ante la Administración como fundamento de la devolución de ingresos indebidos, esto es, el método de cálculo de la base imponible del IIVTNU. Al respecto, conviene reiterar lo declarado por esta Sala en la sentencia de 30 de septiembre de 2019 (rec. cas. núm. 210/2018), en la que, con cita de la sentencia de 23 de abril de 2019, dictada en el recurso de casación 332/2018 (ES:TS:2019:1326), dijimos:

"2) Rechazada la denominada tesis maximalista, hay que señalar que en la demanda no se aporta ni un solo elemento de prueba sobre un eventual decremento de valor del terreno, y tan sólo se plantea por la parte actora la disconformidad con la fijación de la base imponible por el procedimiento establecido en el art. 107.1 y 107.2 a) del TRLH, cuestión que no fue resuelta por la sentencia de instancia. Se alega que no es ajustado a derecho el método de cálculo de la base imponible que, a su juicio, debería realizarse con unos parámetros distintos a los realizados por la Administración. Ante todo hay que precisar que no se desvirtúa el valor catastral del terreno a la fecha del devengo, que fue aplicado para determinar la base imponible, y que está correctamente reflejado en las liquidaciones impugnadas, sin que la actora cuestione tal valor catastral. Sobre la base de estas premisas, no puede prosperar el único alegato de la demandante, que resume en que la base imponible del impuesto no debió realizarse sobre el valor catastral del terreno en el momento de la transmisión gravada. Esta cuestión ha sido analizada reiteradamente en nuestra jurisprudencia, debiendo citarse en este punto lo expuesto en nuestra sentencia de 23 de abril de 2019, dictada en el recurso de casación 332/2018 (ES:TS:2019:1326), en la que analizando una cuestión análoga hemos razonado que:

"[...] no puede prosperar el único alegato de la demandante, que resume en que la base imponible del impuesto no debió realizarse sobre el valor catastral del terreno en el momento de la transmisión gravada, insistiendo más adelante en que lo correcto, a su entender, sería determinar la base imponible por la diferencia entre el valor catastral y el valor en el momento de la adquisición, según las reglas del descuento racional, siendo el resultado de esta operación de sustracción el valor de partida sobre el que calcular el incremento de valor experimentado por el terreno. Lo que subyace en todo el escrito de demanda es la disconformidad con el procedimiento de cálculo establecido en el art. 107.1 y 107.2 a) del TRLH, por entender que conduce a fijar como base imponible un incremento de valor calculado para un periodo posterior a la fecha del devengo, ya que toma en consideración precisamente el valor de los terrenos que en tal momento tengan asignado a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sobre los que se aplican determinados porcentajes por año en función del tiempo de puesta de manifiesto del incremento valor, determinado por el periodo de permanencia del inmueble en el patrimonio del sujeto pasivo. Sin embargo, ese es precisamente el método de cálculo establecido por el legislador, a tenor de los art. 107.1 y 107.2 a) TRLHL y no existe duda alguna, y la prueba pericial aportada por el actor no lo desvirtúa - antes bien lo afirma explícitamente - de que las operaciones aritméticas realizadas en la autoliquidación reflejan fielmente el mandato normativo que está determinado en el art. 107.1 y 107.2.a) del TRLHL, en relación con el art. 107.4 del mismo texto legal, y con remisión al porcentaje anual que, dentro

de los límites del art. 107.4 del TRLHL, fije cada ayuntamiento. Se trata, por tanto, de un procedimiento que se ajusta al mandato legal, y que no puede ser sustituido por otro, tal y como pretende el recurrente, por resultar sujeto al principio de legalidad y reserva de ley establecido en los artículos 7 y 8 respectivamente, ambos de la Ley General Tributaria [...]. Sería preciso cuestionar primero la constitucionalidad del mandato legal, cuestionamiento que ni tan siquiera se propone por la parte recurrente.

La demandante plantea erróneamente la cuestión como el resultado de la incorrecta aplicación de fórmulas matemáticas de capitalización simple, frente a la del descuento racional que estima necesaria para fijar la base imponible, lo cual no constituye, en puridad, el núcleo del problema que plantea. En realidad, lo que propone la actora es una alteración del procedimiento de cálculo que desconoce directamente el mandato legal del art. 107.4 TRLHL. Lo que la actora llama "actualizar" el valor catastral, en realidad consiste en descontar al valor catastral vigente a la fecha del devengo el valor que resulte de aplicar a aquél la fórmula del descuento racional, utilizando como tipo de descuento los tipos porcentuales resultante de aplicar el porcentaje de incremento previsto legalmente para el número de años del periodo de devengo. La actora no ha aportado una prueba pericial técnica, o de otro tipo, que evidencie, en este caso, la inadecuación del método de cálculo derivado del mandato legal del art. 107 TRLHL al principio de capacidad económica del art. 31.1 de la CE, ni tampoco que la aplicación de la fórmula del descuento racional responda al mandato legal, lo cual por otra parte es evidente, ya que la expresión algebraica del mandato del art, 107.4 TRLHL es bien simple y se corresponde con el cálculo realizado en la liquidación originaria" (FD 4).

En el presente litigio, en el concreto supuesto que examinamos no existe duda alguna sobre la existencia de incremento de valor de los terrenos, pues la actora no ha intentado acreditar el decremento que invoca y, por otra parte, la Sala no tiene duda de que, en tal situación de real incremento de valor de los terrenos, la cuota tributaria resultante no supone afectación alguna del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE, procede desestimar el recurso contencioso- administrativo, al ser ajustada a Derecho la resolución del Ayuntamiento que desestimó la impugnación de la liquidación" (FD cuarto).

Estas consideraciones resultan de plena aplicación al caso que enjuiciamos, pues, como ya se ha reseñado anteriormente, en el caso litigioso se trata de unas transmisiones de inmuebles respecto a las que la sociedad recurrente no cuestionó que había existido un incremento de valor de los terrenos superior a la cuota determinada conforme al art 107.4 TRLHL. El alegato de la demandante se limitó a que, en su criterio -que es rechazado por la sentencia recurrida en apelación-, la forma de calcular la base imponible refleja un incremento de valor superior al que a su juicio ofrecería una fórmula de cálculo distinta, basada en aplicar la fórmula matemática del descuento racional. Resulta obvio, por tanto, que no se está en ningún caso ante un supuesto afectado por la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, complementada con la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 126/2019, que introduce determinadas matizaciones relevantes para casos que, como el que nos ocupa, cuestionan el método legal de cálculo de la base imponible.

En efecto, la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la limitación del alcance de la declaración de inconstitucionalidad del art. 107 TRLHL es muy clara y no ampara una eventual revisión del acto firme de liquidación a que se refiere este litigio. Así resulta a la luz de la sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019, de 31 de octubre, que, pese a declarar la inconstitucionalidad del citado precepto, no lo hace de forma absoluta e incondicionada, como tampoco lo hizo la STC 59/2017, sino que excluye extender la declaración de inconstitucionalidad en aquellos casos en que, como el que enjuiciamos aquí, la cuota tributaria devengada por el gravamen no supera el incremento de valor realmente obtenido por el contribuyente con la transmisión que determina el devengo del IIVTNU.

La referida STC 126/2019 declara que:

"[...] 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) (FJ cuarto).

5. [...] 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"" (FJ quinto).

Conviene añadir que incluso para el supuesto de la citada declaración de inconstitucionalidad, el Tribunal Constitucional introduce una precisión sobre el alcance concreto del fallo, al declarar que "[...] [p]or 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".

Pues bien, en el presente caso se trata de unas liquidaciones firmes, en la que ni tan siquiera se cuestiona la existencia de un incremento de valor de los terrenos objeto de transmisión, ni se afirma que el mismo resulte superior o sensiblemente próximo a la cuota tributaria devengada por la aplicación del art. 107.4 TRLHL. Por consiguiente, es obvio que no cabe la revisión de las liquidaciones firmes, puesto que la aplicación del dicho precepto y del sistema de cálculo de la base imponible que previene no arroja un resultado que incurra en el alcance confiscatorio y vulnerador del art. 31.1 CE, que se requiere para incurrir en el ámbito de la declaración de inconstitucionalidad de art. 107.4 TRLHL, en los términos de las STC 59/2017 y 126/2019, reiterando ahora que estas liquidaciones firmes no pueden quedar afectadas por la ulterior STC 182/2021. No cabe, por tanto, acceder a la revisión de las liquidaciones firmes.

Por otra parte, en ningún caso es ajustado a Derecho dar lugar a la declaración de devolución de ingresos indebidos sin seguir previamente alguno de los procedimientos de revisión del art. 216 LGT, como exige la remisión que al mismo hace el art. 221.3º LGT, que dispone:

"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".

La actora confunde el derecho a la devolución de ingresos indebidos con el derecho a instar que un ingreso previamente realizado sea declarado como indebido, cuando es así que este segundo derecho, tratándose de liquidaciones, exige que se ejercite dentro de los plazos preclusivos del recurso o de la reclamación establecidos por la Ley (en virtud del principio de seguridad jurídica del art. 9 de la CE), puesto que, en otro caso, resultaría que no existirían unos plazos preclusivos, o que serían superfluos o inútiles, con lo que aquellos contribuyentes o sujetos pasivos que presentaran en tiempo y forma sus recursos o reclamaciones estarían actuando con una diligencia gratuita e innecesaria, ya que, en vez del plazo establecido para recurrir, podrían utilizar los cuatro años del art. 66.d) de la LGT; plazo que procede respecto de ingresos que ya han sido declarados indebidos, o en casos especiales, como el de las autoliquidaciones, en los que no ha existido un acto administrativo previo. La recurrente podía haber interesado la revisión de los actos liquidatorios litigiosos por causa de nulidad para, en su caso, previa declaración de nulidad, obtener la devolución, pero no instar directamente la acción de devolución, haciendo de peor condición a aquellos contribuyentes que cuestionaron las liquidaciones en tiempo y forma. No es correcta la vía procedimental que ha acogido la parte actora para pretender, por el motivo que suscitó de disconformidad con el método de cálculo de la base imponible, que se declarase el derecho a la devolución de unos pagos que considera indebidos, en tanto que ha obviado la firmeza de las liquidaciones tributarias.

Esta doctrina jurisprudencial, recogida en nuestra STS 333/2020, de 6 de marzo, ha tenido continuidad en las recaídas en otros recursos de casación en los hemos abordado con mayor amplitud y sistematización los distintos escenarios que pueden producirse ante liquidaciones firmes en el marco de las declaraciones de inconstitucionalidad efectuadas por la SSTC 59/2017 y 126/2019. Así, en nuestras SSTS 20 de enero de 2022 (rec. casación 1502/2020) y de 18 de mayo de 2020 (rec. casación 2596/2018) hemos declarado que: "[...] a) En el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo, debe efectuarse por los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la Ley General Tributaria [...]".

Y respecto a las liquidaciones firmes por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, hemos precisado en las mismas sentencias que "[...] b) La declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales "en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica" y del artículo 110.4 del mismo texto legal no determina que las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en las letras a), e) f) y g) del artículo 217.1 de la vigente Ley General Tributaria, pues aquellos actos tributarios [...].

Ello es así por cuanto estas liquidaciones firmes:

(i) no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica) [...] no es un derecho fundamental de esa naturaleza;

(ii) no han prescindido por completo del procedimiento legalmente establecido;

(iii) no han provocado que el solicitante adquiera facultades o derechos careciendo de los requisitos esenciales para esa adquisición y

(iv) no cabe identificar una norma con rango de ley que así establezca dicha nulidad radical [...]".

Como síntesis de todo lo anterior, debe ser rechazada la causa por la que la sentencia recurrida acogió las pretensiones de la parte recurrente, y situados en la posición de resolver el recurso de apelación interpuesto por la Sociedad Azucarera Larios S.A., frente a la sentencia núm. 385/2015, de 12 de mayo, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Málaga, hemos de desestimar el mismo, al ser su pronunciamiento desestimatorio conforme con la doctrina establecida en nuestra jurisprudencia sobre la causa por la que se solicitó la devolución de ingresos indebidos, así como sobre el alcance de las declaraciones de inconstitucionalidad contenidas en las STC 59/2017, de 11 de mayo, y la STC 126/2019, de 31 de octubre. Y dado que no resulta posible, a raíz de la declaración de inconstitucionalidad sobrevenida, declarada en la STC 182/2021 de 26 de octubre, la revisión de las liquidaciones firmes, como son las que nos ocupan, debe ser confirmada la sentencia núm. 385/2015, de 12 de mayo, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Málaga, que con desestimación del recurso contencioso-administrativo confirmó el acto impugnado, decreto del Alcalde Presidente del Ayuntamiento de Vélez-Málaga, de 3 de febrero de 2014, denegatorio de la apertura de expediente de devolución de ingresos indebidos de las liquidaciones tributarias firmes. En consecuencia, el recurso de apelación ha de ser desestimado y confirmada la sentencia recurrida.

OCTAVO.- No ha lugar ha imponer las costas del recurso de casación a ninguna de las partes (art. 93.4 LJCA), por lo que cada parte soportará las suyas y las comunes por mitad. Y en cuanto a las del recurso de apelación, pese a ser desestimado, no ha lugar a su imposición a la parte que ha vista rechazada sus pretensiones dada las serias dudas jurídicas que la cuestión litigiosa ha planteado, haciendo uso de la excepción prevista en el art. 139.2 de la LJCA.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento sexto:

1.- Haber lugar al recurso de casación núm. 3411/2020, interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de Vélez-Málaga contra la sentencia núm. 2491/2017, de 11 diciembre -rectificada por auto de 22 de mayo de 2018-, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, estimatoria del recurso de apelación núm. 2031/2015 formulado por la Sociedad Azucarera Larios S.A. Casar y anular la sentencia recurrida.

2.- Desestimar el recurso de apelación interpuesto por la entidad mercantil Sociedad Azucarera Larios S.A frente a la sentencia núm. 385/2015, de 12 de mayo, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Málaga, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 424/2014, interpuesto por la mercantil contra el decreto del Alcalde Presidente del Ayuntamiento de Vélez-Málaga, de 3 de febrero de 2014, denegatorio de la solicitud que presentó el día 10 de enero de 2014 la entidad mercantil Sociedad Azucareras Larios S.A, para la apertura de expediente de devolución de ingresos indebidos abonados por la misma, por determinadas liquidaciones tributarias firmes giradas a su cargo por el Ayuntamiento de Vélez-Málaga, en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

3.- Hacer el pronunciamiento sobre la costas del recurso de casación y de las causadas en la instancia, en los términos previstos en el último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recuso e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ