



**SENTENCIA Nº 2360/2019**  
**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCIA**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE MÁLAGA**

**RECURSO DE APELACION Nº 232/17**

**ILUSTRÍSIMOS SEÑORES:**

**PRESIDENTE**

**D. MANUEL LOPEZ AGULLO**

**MAGISTRADOS**

**D<sup>a</sup>. TERESA GOMEZ PASTOR**

**D. CARLOS GARCIA DE LA ROSA**

**Sección Funcional 1<sup>a</sup>**

---

En la Ciudad de Málaga, a doce de julio de dos mil diecinueve.

Visto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo con sede en Málaga del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, el recurso de apelación registrado con el número de rollo 232/17, interpuesto en nombre de BUILDINGCENTER, S.A.U. representada por el Procurador de los Tribunales D<sup>a</sup>. Belen Ojeda Maubert, contra la sentencia 610/16, de 18 de noviembre, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Málaga en el seno del procedimiento ordinario 694/15; habiendo comparecido como apelado el EXCMO. AYUNTAMIENTO DE MÁLAGA representado por el Sr. Letrado de sus servicios jurídicos, se procede a dictar la presente resolución.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Carlos García de la Rosa, quien expresa el parecer de la Sala.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** La recurrente BUILDINGCENTER, S.A.U. bajo la representación del Procurador de los Tribunales D<sup>a</sup>. Belén Ojeda Maubert, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga de fecha 25 de septiembre de 2015 por la que se desestimaban las reclamaciones económico-administrativas 309, 310, 311 y 312 de





2015, interpuestas frente a las liquidaciones giradas en concepto de impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

**SEGUNDO.-** El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Número 2 de Málaga dictó, en este recurso contencioso-administrativo tramitado con el nº PO 694/15, sentencia de fecha 18 de noviembre de 2016 por la que desestima en su integridad el recurso contencioso administrativo interpuesto.

**TERCERO.-** Contra dicha sentencia por la parte recurrente se interpuso Recurso de Apelación, en el que se exponen los correspondientes motivos y que fue admitido a trámite, y del que se dio traslado a las partes personadas, oponiéndose a la estimación del recurso la representación de la Administración demandada, se remitieron seguidamente las actuaciones a esta Sala de lo Contencioso-Administrativo.

**CUARTO.-** No habiéndose solicitado celebración de vista o presentación de conclusiones, quedaron los autos, sin más trámite para votación y fallo, designándose ponente y señalándose seguidamente día para votación y fallo, fecha en que tuvo lugar.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** La sentencia apelada desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de BUILDINGCENTER, S.A.U. frente a la resolución del Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga de fecha 25 de septiembre de 2015 por la que se desestimaban las reclamaciones económico-administrativas 309, 310, 311 y 312 de 2015, interpuestas frente a las liquidaciones giradas en concepto de impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Razona la sentencia apelada que el impuesto en cuestión grava un incremento no necesariamente "real" del valor de los terrenos, conforme a una opción legislativa que persigue sujetar aquellos incrementos que se asocian a la acción urbanística de los entes públicos, como ganancias externas o inmerecidas de los sujetos pasivos. Para ello se sirve de un método de cálculo de carácter objetivo que toma como referencia el valor catastral del inmueble al momento del devengo, como valor final, al que aplica unos porcentajes estimativos en función del período de generación de la plusvalía. Esta fórmula legal no sería inconstitucional, ni puede entenderse superada por una





alternativa de cálculo como la que proponen las periciales aportadas por la parte actora.

Frente a esta sentencia se alza la recurrente y plantea el presente recurso de apelación impugnando los fundamentos de la sentencia y solicita de esta Sala que se dicte sentencia por la que se revoque la de instancia acordando la anulación de la liquidación impugnada, y para ello insiste en los argumentos vertidos en la instancia, sostiene como motivos de impugnación el error de la fórmula matemática aplicada, con infracción del art. 31.1 de CE. Es viable la aplicación de una fórmula de cálculo que evite gravámenes excesivos como complemento del método legal en la medida que existe una obligación de interpretación conforme a la Constitución de las normas legales en relación con el art. 107 de LRHL, de modo que sea viable la aplicación de un método de cálculo que complete el método objetivo previsto en el norma para evitar la colisión con el mandato constitucional de capacidad contributiva gravando exclusivamente la realidad constatada de la realización del hecho imponible por efectivo incremento de valor de los inmuebles objeto de transmisión.

La parte apelada interesa que se desestime el recurso de apelación planteado y se confirme la sentencia de instancia pues considera que la Administración se limita a la aplicación del régimen legal de cálculo de la base imponible respecto del que no cuenta con margen de maniobra, que el valor catastral a tener en cuenta es el vigente a la fecha del devengo que no fue objeto de impugnación por la recurrente.

**SEGUNDO.-** La cuestión suscitada en la instancia debe resolverse a la vista de la sentencia del Tribunal constitucional de 11 de mayo de 2017, por su incuestionable repercusión para la resolución del presente recurso de apelación, y que subyace a la crítica lanzada por la apelante contra el método objetivo de cálculo de la base imponible establecido en su día por el legislador, y que no podemos eludir por imperio de lo previsto en el art. 5.1 de LOPJ.

El Tribunal Constitucional, después de afirmar la posibilidad que nuestro ordenamiento constitucional admite de que se puedan establecer fórmulas de cálculo de magnitudes sujetas a tributación con arreglo a parámetros objetivos de naturaleza estimativa, que persigan el gravamen de una expresión de riqueza de carácter potencial, sienta al tiempo el límite en cuya virtud en la elaboración de estos sistemas de cálculo objetivo el legislador no puede sobrepasar el canon que impone el art. 31.1 de CE y debe someterse al principio de capacidad económica o contributiva, de modo que no es viable un método de cálculo que permita la imposición sobre expresiones de riqueza ficticias o inexistentes.

A continuación el TC realiza una serie de aclaraciones dirigidas a delimitar el alcance de la declaración de inconstitucionalidad que se apunta de los preceptos del TRLRHL que configuran este método de fijación de la base imponible del IIVTNU, a lo que dedica su fundamento de derecho quinto en el que se expone *“El impuesto*





sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica».

Y añade que “ (...) Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5)”.

Por último en su fallo declara la inconstitucionalidad de los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, “únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica”.

En la interpretación de esta declaración de inconstitucionalidad “condicionada” al presupuesto de la constatación de una situación “inexpresiva de capacidad económica” se han dictado igualmente sentencias divergentes por parte de las Salas de lo Contencioso-administrativo de los diferentes TSJ.

Podemos señalar al respecto una línea marcada por la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 19 de julio de 2017 (rec. 783/2016), que indica que vistos los términos del extractado fundamento de la STC de 11 de mayo de 2017, debe de entenderse que la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos legales impide su aplicación en cualquier caso, pues es efecto inherente a su declaración de inconstitucionalidad su nulidad subsiguiente tal y como proclama el art. 39 de LOTC, y así debe entenderse de la remisión que el TC realiza al legislador para la elaboración de un nuevo sistema de cálculo que contemple la eventualidad de existencia de situaciones en las que no se produzca el incremento del valor del inmueble, consecuencia de lo anterior es la anulación de las liquidaciones que se hayan girado en aplicación de las previsiones del art. 107 de TRLRHL.

Este es el criterio que siguen otros Tribunales Superiores de Justicia como en el caso de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJ de Castilla León, Sala de Burgos, en su sentencia de fecha 22 de septiembre de 2017 (rec. 21/17), en la que





reproduce y comparte el criterio de la Sala análoga de Madrid, y descarta para el caso que aun probada la existencia del hecho imponible, esto es, la realidad del incremento de valor experimentada por el inmueble en el período de generación, pueda aplicarse el sistema de cálculo de la base imponible fijado en el art. 107 de LRHL, y considera que la liquidación resultante es nula porque proviene de la aplicación de un método de cálculo de la base imponible nulo por haber sido expulsadas del ordenamiento jurídico las normas legales que lo sustentaban, y así se razona que *“Pero llegados a este punto no podemos compartir la conclusión de la sentencia de instancia y que deba de seguirse como se ha hecho hasta ahora, permitiendo que de existir prueba de que se ha generado el incremento patrimonial, se pueda liquidar un impuesto, cuyas reglas de determinación de la base imponible reguladas en el artículo 107 del TRLRHL, han sido expulsadas del ordenamiento jurídico, en palabras del propio Tribunal Constitucional, que incluso precisa que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación, es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto, que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, por ello en el presente momento ante la inexistencia de dicho régimen legal, no es posible no solo determinar si existe o no hecho imponible, sino ni siquiera cuantificar la base imponible y ello a pesar de que en el fallo de las referidas sentencias del TC se haya indicado que se estimaban las cuestiones de inconstitucionalidad, por ejemplo en el recurso núm. 686-2017 y, en consecuencia, se declaraba que los artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor, pero que ello pueda determinar la subsistencia de dichos preceptos, ya que no cabe dicha conclusión a la vista de la lectura, no solo del fallo, sin de su integración con el contenido íntegro de la sentencia y sin que tampoco sea admisible la postura de la Administración apelada, cuando sostiene que los efectos de la inconstitucionalidad declarada en este caso deben limitarse a los supuestos de hecho concretos examinados por el Tribunal Constitucional, ya que ello se encuentra en abierta contradicción con lo que establece el artículo 38.1 de la LOTC, cuando establece que las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».*

La posición de esta Sala sentada en sesión plenaria de fecha 29 de noviembre de 2017 con ocasión del estudio de los recursos de apelación 2300/15 y 2064/15, difiere de la expuesta, en la consideración de que no es posible ignorar la literalidad del fallo de la STC 59/2017, que expresamente limita el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 2.a) y 110.4 de TRLRHL, con al forma adverbial “únicamente” a aquellos supuestos en los que se revele una situación





inexpresiva de capacidad económica, esto es, en los casos en los que el incremento del valor del inmueble por encima de la magnitud que resulte de aplicación del método legal no quede acreditado.

Parece implícita en la proposición empleada por el TC en su fallo, y desarrollada en el fundamento de derecho quinto de su sentencia, la vocación del Alto Tribunal de arbitrar una fórmula que compatibilizara la declaración de inconstitucionalidad del precepto legal con el menor perjuicio posible a las arcas públicas, permitiendo exclusivamente la revisión de las liquidaciones para aquellos supuestos en los que se constate una aplicación automática del método legal, es decir sin consideración a la realidad de la consumación del hecho imponible, autorizando por contra la subsistencia de liquidaciones en las que se haya aplicado el método legal bajo la premisa contrastada de la realidad del incremento del valor del inmueble, supuestos en los que la imposición estaría perfectamente justificada y no aparejaría contradicción alguna con los preceptos constitucionales.

Esta construcción se soporta en la constatación del riesgo que en abstracto el sistema legal comporta de sometimiento a gravamen de situaciones económicas ficticias inexpresivas de capacidad económica, riesgo que tiene su origen en un sistema de cálculo de la base tributaria imperfecto, que parte de un presupuesto empíricamente erróneo, cual es el de la hasta ahora incontrovertida evidencia del aumento de valor de los bienes inmuebles urbanos por efecto del mero paso del tiempo, axioma que la crisis económica ha destruido.

Se entiende que es este el motivo por el que el TC llama al legislador a corregir este defecto sistémico por ser *“algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa”*, pero sin que de esta directriz podamos extraer conclusión trascendente para interpretar la literalidad del fallo y el alcance deliberadamente limitado que el TC atribuye en él a su declaración de inconstitucionalidad.

La aplicación práctica de esta tesis nos conduce a entender que para validar las liquidaciones de IIVTNU practicadas por la Administración municipal en aplicación del método legal previsto en el art. 107 de LRHL, se impone la acreditación de la existencia de un incremento real del valor del bien inmueble de naturaleza urbana que sea igual o superior al que resulte de la utilización del sistema de cálculo objetivo normativamente establecido, en otro caso decaerá la liquidación pues entrará de lleno en el ámbito afectado por la declaración de inconstitucionalidad de la norma legal aplicada.





En segundo lugar, y por consecuencia lógica de lo anterior, la labor de acreditación de la realización del hecho imponible debe recaer sobre la Administración a la que incumbe su probanza por imperio de lo previsto en el art. 106.1 de LGT, en relación con lo previsto en el art. 217 de LEC, de modo que en defecto de esta prueba se pondrá de manifiesto la inconstitucional aplicación automática del método legal del art. 107 de LRHL por parte de la Administración, y su consecuencia deberá ser la anulación de la liquidación así practicada.

**TERCERO.-** Nuestra posición en relación con el problema de la carga probatoria acerca de la efectiva existencia de un incremento de valor del bien inmueble transmitido durante el período de generación del impuesto debe verse modificada como consecuencia de la necesaria adaptación a la jurisprudencia del TS expresada a este respecto en la sentencia de 9 de julio de 2018 (rec. 6226/17), que razona que *“(…) debemos resolver a continuación las cuestiones de (a) a quién corresponde la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía, (b) qué medios probatorios resultan idóneos para llevarla a efecto y (c) si este último extremo cuenta en la actualidad, y hasta tanto se produzca la intervención legislativa que reclama la STC 59/2017 en su FJ 5 e), con la debida cobertura legal, tal y como reclaman los principios de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE) y reserva de ley tributaria (artículos 31.3 y 133.1 CE). Pues bien, en relación con los dos primeros interrogantes queremos dejar claro que:*

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

*2.- Para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo (a) ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos*





*indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas [cuyo valor probatorio sería equivalente al que atribuimos a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en los fundamentos de derecho 3.4 de nuestras sentencias de 23 de mayo de 2018 (RRCA núms. 1880/2017 y 4202/2017), de 5 de junio de 2018 (RRCA núms. 1881/2017 y 2867/2017) y de 13 de junio de 2018 (RCA núm. 2232/2017)]; (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU. Precisamente -nos interesa subrayarlo-, fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 para asumir -sin oponer reparo alguno- que, en los supuestos de hecho examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía.*

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

Desde este punto de vista se ha de destacar que para el caso concreto sujeto a nuestro examen, la actora ha concurrido a los autos, y lo hizo en el marco del expediente administrativo, con elementos probatorios que permitan inferir la falta de realización del hecho imponible por inexistencia del incremento del valor del inmueble transmitido desde el momento de su adquisición hasta el de la consumación de su transmisión.

Se impone subrayar que el TS exige un simple principio de prueba de la falta de la realización del hecho imponible, que puede deducirse de la diferencia negativa entre el precio de adquisición y el de venta constatado en el título de transmisión.

En nuestro caso además la recurrente concurre con una pericial que justifica que en las transmisiones objeto de gravamen no se ha generado ningún incremento de valor del bien desde la fecha de su adquisición por el transmitente. Frente a esta aportación





probatoria de la recurrente la administración ha permanecido inane y no ha realizado comprobación técnica alternativa para desvirtuar la tasación presentada de contrario.

En consecuencia el recurso de apelación debe ser estimado y revocada la sentencia de instancia con estimación del recurso contencioso administrativo planteado contra las liquidaciones tributarias de IIVTNU impugnadas en origen.

**CUARTO.-** De conformidad con lo reglado en el artículo 139.2 LJCA, en los casos de estimación del recurso de apelación las costas no se impondrán a ninguna de las partes, sin que proceda la imposición de las costas de la primera instancia a cargo de ninguna de las litigantes en el entendido de que a la fecha del dictado de la sentencia de instancia subsistían serias dudas de derecho en torno a la legalidad constitucional de los preceptos legales de aplicación al caso -art. 139.1 de LJCA-.

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

#### FALLAMOS

Estimar el recurso de apelación interpuesto por el Procurador de los Tribunales D<sup>a</sup>. Belén Ojeda Maubert, en nombre y representación de BUILDINGCENTER, S.A.U. frente a la sentencia recurrida de fecha 18 de noviembre de 2016 dictada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 2 de Málaga, que se revoca y en su lugar se estima el recurso contencioso administrativo interpuesto frente a la resolución del Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga de fecha 25 de septiembre de 2015 por la que se desestimaban las reclamaciones económico-administrativas 309, 310, 311 y 312 de 2015, en concepto de impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, que se anula por no ser conforme a derecho.

No se hace expresa imposición de las costas de ninguna de las instancias a cargo de ninguna de las partes.

Notifíquese la presente sentencia a las partes del procedimiento.

Contra esta sentencia cabe recurso de casación a preparar por escrito ante esta Sala en el plazo de treinta días a contar desde su notificación en los términos del art. 89.2 de LJCA.



Firme que sea remítase testimonio de la presente resolución al Juzgado de lo Contencioso Administrativo de procedencia para su ejecución.

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

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

