



ADMINISTRACIÓN
DE
JUSTICIA

JUZGADO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº1 DE MALAGA

C/ Fiscal Luis Portero García s/n
Tel.: 951939071 Fax: 951939171
N.I.G.: 2906745320180003787

Procedimiento: Procedimiento abreviado 539/2018. Negociado: 9

Recurrente: CIMENTA 2 GESTION E INVERSIONES SA

Procurador: MARIA DEL MAR CONEJO DOBLADO

Demandado/os: AYUNTAMIENTO DE MALAGA

Letrados: S.J.AYUNT. MALAGA

Acto recurrido: (Organismo: AYUNTAMIENTO DE MALAGA)

En nombre de S.M. el Rey y de la autoridad que el pueblo español me confiere, he pronunciado la siguiente

SENTENCIA Nº 69/2020

En Málaga, a veinticuatro de abril de dos mil veinte.

Doña Asunción Vallecillo Moreno, Magistrado-Juez del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Nº 1 de esta Ciudad, habiendo visto el presente recurso contencioso-administrativo número 539/18, sustanciado por el Procedimiento Abreviado, interpuesto por la mercantil CIMENTA 2 GESTIÓN E INVERSIONES S.A., representada por la Procuradora Sra. Conejo Doblado y asistida por el Abogado Sr. Echarren Chasco contra el Jurado Tributario del Excmo. Ayuntamiento de Málaga, representado y asistido por el Letrado adscrito a sus Servicios de Asesoría Municipal, Sr. Verdier Hernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Que la mencionada representación de la mercantil CIMENTA 2 GESTIÓN E INVERSIONES S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo contra la desestimación presunta por silencio administrativo de la reclamación económico-administrativa formulada ante el Jurado Tributario del Excmo. Ayuntamiento de Málaga contra la desestimación presunta del recurso de reposición interpuesto frente a la liquidación 2017/2358045, practicada en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos



ADMINISTRACIÓN
DE
JUSTICIA

de Naturaleza Urbana en el expediente nº 2016027319 por transmisión mediante escritura de compraventa de la finca registral 7.820 del Registro de la Propiedad nº 6 de Málaga, con referencia catastral 0557504UF7605N0001BS e importe 5443,37 euros, formulando demanda arreglada a las prescripciones legales en la cual solicitaba previa alegación de los hechos y fundamentos de derecho que consideró de aplicación, se dictara sentencia que reconociera haber lugar al pedimento obrado y por otrosí en su demanda pidió que el recurso se fallara sin necesidad de recibimiento a prueba ni tampoco vista.

SEGUNDO.- Que admitida a trámite la demanda, se dio traslado de la misma y de los documentos acompañados a la Administración demandada para que la contestara en el plazo de veinte días, reclamándole el expediente administrativo.

TERCERO.- Recibido el expediente administrativo y presentada la contestación a la demanda, al no solicitar la parte demandada celebración de vista, quedaron conclusos los autos y se trajeron a la vista para dictar la resolución procedente.

CUARTO.- Que en la tramitación de este procedimiento se han observado las formalidades legales, excepto el plazo para dictar sentencia debido al cúmulo de asuntos que penden de este Juzgado.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La parte recurrente impugna la desestimación presunta por silencio administrativo de la reclamación económico-administrativa formulada ante el Jurado Tributario del Excmo. Ayuntamiento de Málaga contra la desestimación presunta del recurso de reposición interpuesto frente a la liquidación 2017/2358045, practicada en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y devolución de las cantidades indebidamente ingresadas al considerar



que a la vista de la última jurisprudencia resulta indiscutible que en la operación analizada en este procedimiento se produce una notoria pérdida de valoración, lo cual se demuestra por la diferencia de valor entre la adquisición que proviene de un procedimiento judicial en el que a falta de postores se adjudicó el inmueble por el valor aprobado por el órgano judicial y la escritura de venta que refleja el decremento real del valor del suelo.

La representación de la Administración demandada alega, en primer lugar, la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo pues no había vencido el plazo con el que contaba el órgano encargado de la tramitación para resolver sobre la solicitud de devolución de ingresos indebidos, por lo que no existía acto presunto y, en cuanto al fondo, que no es posible determinar si ha existido a no incremento en el valor de los terrenos que son consta en el Decreto del Juzgado de 1ª instancia nº 13 de Málaga por medio del cual se adjudicó la finca, cuál era el valor catastral del inmueble.

SEGUNDO.- La inadmisibilidad alegada por la representación de la Administración demandada no puede prosperar en tanto en cuanto nos encontramos ante la desestimación presunta de un recurso de reposición contra una liquidación a los efectos del cómputo del plazo de la desestimación por silencio administrativo que abra la vía a la reclamación económico-administrativa y además en el propio expediente consta lo que el propio Ayuntamiento denomina carta informativa remitida en respuesta al recurso de reposición de la que se desprende que por la Administración demandada no se va a resolver dicho recurso de reposición a la espera de las resoluciones que se dicten en la materia tras la sentencia del TC y la situación creada, siendo que a fecha del dictado de esta sentencia aún el Ayuntamiento no ha resuelto incumpliendo su obligación, ni el Jurado Tributario tampoco luego dicho incumplimiento no puede generar además perjuicios para el recurrente al cercenarle la posibilidad de impugnar la actuación administrativa.

Y, en cuanto a la cuestión expuesta por la parte actora, se ha de comenzar determinando que el debate jurídico suscitado en el



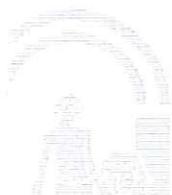


ADMINISTRACIÓN
DE
JUSTICIA

presente supuesto y en materia de IIVTNU es la realización o no del hecho imponible al analizar qué sucede cuando no hay incremento de valor. Este Juzgado ya se había pronunciado sobre dicha cuestión con anterioridad en sentencias de fecha 21 de diciembre de 2.016 (PA 300/16) y de fecha 13 de febrero de 2.017 (PA 637/16), entre otras, y en las que se estimaba la pretensión actora al considerar esencialmente que **cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (artículo 104.1 LHL), y éste no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del artículo 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos y ello siguiendo la doctrina contenida en la sentencia del TSJ de Cataluña Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 1ª, de fecha 8 de marzo de 2.016 recaída en el recurso 155/2014, y en igual sentido se mencionaban las sentencias de las Salas de lo Contencioso-administrativo del TSJ de Cataluña de 8 de marzo de 2.016 y 18 de diciembre de 2.015, del TSJ de la Rioja de 1 de octubre de 2.015, del TSJ de Valencia de 20 de julio de 2.015 y 6 de mayo de 2.015 y del TSJ de Madrid de 17 de abril de 2.015 y 26 de diciembre de 2.013, entre otras muchas y, en especial la sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJA con sede en Málaga de fecha 23 de enero de 2017 (rec. 2655/15).**

Y todo ello, no sin reconocer que tal postura, como afirmaba la propia sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJA con sede en Málaga mencionada, *no fue respaldada por la totalidad de las Salas de lo Contencioso Administrativo, generándose con ello una divergencia de criterios que ha venido alimentando una sensación de inseguridad jurídica y un trato dispar a los contribuyentes en función del territorio donde radicarán sus bienes.*

Con posterioridad y en sentencias también de este Juzgado como la de fecha 22 de junio de 2.018 (PO 130/17), se tuvo en cuenta el pronunciamiento del TC (sentencia de fecha 11 de mayo de 2.017) y el pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJA con sede en Málaga analizando los anteriores pronunciamientos





constitucionales, debiendo destacarse la sentencia de este Tribunal de fecha 14 de diciembre de 2.017 que a su vez recoge el criterio de interpretación adoptado en sentencia de Pleno de fecha 30 de noviembre de 2.017 y cuya transcripción se realizó ya que recogía la doctrina constitucional y sentaba criterio que por seguridad jurídica e igualdad habría de seguirse al ser órgano superior en grado a este Juzgado.

Y dicha sentencia de fecha 14 de diciembre de 2.017 afirma:

“Vista esta discrepancia de pareceres tan explícita, la resolución de las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas estaba llamada a unificar las posiciones enfrentadas mediante una calificación unívoca y clara de la legalidad constitucional de las normas legales que definen el método de cálculo de la base imponible del tributo.

Estas dudas se sometieron al supremo órgano de garantías constitucionales mediante la cuestión de inconstitucionalidad número 409-2016, planteada por Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 22 de Madrid, admitida a trámite con fecha 8 de marzo de 2016, y la cuestión de inconstitucionalidad 4864/2016 que promovió el Juzgado de lo Contencioso-administrativo num. 1 de Jerez de la Frontera y que ha dado lugar a la STC 59/2017, de 11 de mayo que declara la inconstitucionalidad del art. 107.1 y 2.a) y art. 110.4 de LRHL.

Los motivos que justifican este planteamiento son los mismos que han alegado otros Juzgados (Vid. Auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, n.º 3 de Donostia- San Sebastián de 5 de febrero de 2015 y Auto del el Juzgado de lo Contencioso Administrativo n.º 1 de Vitoria-Gasteiz, de 22 de diciembre de 2015), que han dado lugar a las sentencias del TC de fecha 16 de febrero y 1 de marzo de 2017 que declaran la inconstitucionalidad respectivamente de las normas forales reguladoras de la plusvalía de Guipúzcoa y Alava.

TERCERO.- Llegados a este estadio argumentativo nos proponemos analizar el significado y alcance de la meritada sentencia del Tribunal constitucional de 11 de mayo de 2017, por su incuestionable repercusión para la resolución del presente recurso de apelación

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 Sala 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, sino 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





ADMINISTRACIÓN
DE
JUSTICIA

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 la 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.

CUARTO.- Descendiendo al caso concreto que nos ocupa, se observa el defecto ya anticipado de fijación de la base imponible mediante una aplicación automática del método legal inconstitucional, sin que en fase de gestión tributaria, ni tampoco en el curso del proceso jurisdiccional, la Administración haya agotado su carga de probar la realidad de la existencia del hecho imponible, más bien al contrario, la recurrente puso en evidencia que la operación traslativa del bien inmueble se había consumado con pérdidas, a la luz de las escrituras públicas suscritas con ocasión de la enajenación de las fincas de referencia, que advertían que la aplicación del método legal en este caso generaba como efecto perverso la sujeción de situaciones económicas inexpresivas de capacidad contributiva, al no haberse generado el incremento que la Administración presumió por la aplicación del sistema legal de cálculo objetivo de la base imponible. De forma que por este motivo debe ser estimado el recurso de apelación reconociendo el derecho de la recurrente a la devolución de los ingresos tributarios indebidos efectuados por razón de las liquidaciones anuladas."

TERCERO.- En los casos que se resolvieron en este Juzgado y en aplicación de la jurisprudencia expuesta se partían de los siguientes datos: al ser inconstitucionales los preceptos referidos en la Sentencia del Tribunal Constitucional por no contemplarse en aquellos un mecanismo que permita al contribuyente acreditar ante la





ADMINISTRACIÓN
DE
JUSTICIA

Administración “la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica” o un “resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene”, (en definitiva, el que le pudiera permitir poner de manifiesto que se está sometiendo a tributación una renta irreal o inexistente), si del estudio del expediente administrativo o de los autos se desprende que el recurrente intentó advenir a la Administración (o intenta advenir al Juzgado, al poder oponer en esta sede frente el acto administrativo recurrido motivos diferentes para avalar la misma pretensión anulatoria sostenida en vía administrativa) que esta situación ha podido tener lugar, la liquidación ha de ser considerada nula de pleno derecho, ya que el precepto legal aplicable no le permite proceder en la forma descrita. Y respecto al contenido de esta actuación por parte del recurrente (esto es, el medio probatorio por el que se trata de poner de manifiesto tal ausencia de incremento) no puede sino concluirse que, al carecer de parámetro legal alguno, resulta, en principio, admisible cualquiera. El único elemento a constatar, se insiste, es que el sujeto pasivo opuso en vía administrativa -u opone en vía judicial- la inexistencia de tal incremento de valor y que tal extremo trató de ser adverado de alguna forma admisible en derecho.

CUARTO.- A la fecha del dictado de esta sentencia también habrá que hacer referencia, aunque venga a corroborar en esencia, que no a diferenciar, el criterio que ya se plasmaba en las mencionadas sentencias, la última jurisprudencia del Tribunal Supremo en sentencias de 9, 17 y 18 de julio de 2.018 y que en referencia al tema concreto viene siendo respaldada desde dichas fechas y hasta la actualidad (sentencia TS Sala 3^a, sec. 2^a, S 18-07-2019, n^o 1125/2019, rec. 1050/2018), **todo sin tener en consideración al no plantearse en el presente recurso la denominada “tesis maximalista” con relación al IIVTNU y que ha provocado el auto de fecha 1 de julio de 2.019 del TS dictado en el recurso de casación n^o 981/2018, en el que acuerda plantear al TC cuestión de inconstitucionalidad respecto de los artículos 107.1, 107.2.a) y 107.4 del TRLRHLD habida cuenta de su eventual**





oposición a los principios de capacidad económica y de prohibición de confiscatoriedad que proclama el artículo 31.1 de la Constitución y que a su vez ha derivado en la suspensión de recursos contencioso-administrativos de este Juzgado hasta su resolución en aras de los principios de igualdad y seguridad jurídica).

Pues bien la sentencia del Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, de fecha 9 de julio de 2.018 nº 1163/2018, rec. 6226/2017 viene a dejar claro según se desprende de su literalidad:

"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 J; (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.”

Añadiendo la anterior sentencia en su fundamento de derecho Séptimo:

“SÉPTIMO. Criterios interpretativos sobre los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del TRLHL, a la luz de la STC 59/2017.

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio:

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.

2º) 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 «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)». 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”.





Tanto la sentencia del Tribunal Supremo Sala 3^a, sec. 2^a, de fecha 17 de julio de 2.018, nº 1248/2018, rec. 5664/2017 como la de la misma Sala y sección de fecha 18 de julio de 2.018, nº 1300/2018, rec. 4777/2017, se remiten al contenido de la sentencia de fecha 9 de julio de 2.018, si bien es de destacar a cerca de la prueba lo afirmado en la sentencia referida de 17 de julio de 2.018 que dice:

“Para ello, el Juzgado se muestra rigorista con la exigencia de prueba sobre la inexistencia de riqueza gravable: a) en primer lugar, desde a priori todo valor de prueba, aun indiciaria, a los precios recogidos en las escrituras públicas de adquisición y transmisión, con cita del artículo 1218 del Código Civil, pero llevada a una posición extrema su exégesis, de suerte que lo que no sea "...el hecho que motiva su otorgamiento y [de] la fecha de éste "parece carecer de todo valor; b) en segundo término, atribuye al interesado la carga de probar la pérdida patrimonial por medios distintos al de la exhibición de tales instrumentos; y c) viene a exigir, a la postre, una prueba pericial para acreditar que se ha experimentado la minusvalía que situaría la transmisión efectuada fuera del ámbito objetivo de la aplicación del tributo.

Tales afirmaciones han quedado claramente contradichas en el fundamento jurídico quinto de nuestra sentencia de 9 de julio pasado, dictada como hemos repetido en el recurso de casación nº 2662/2017. Aun a título de ejemplo, hemos señalado que los valores consignados en las escrituras públicas, en tanto sean expresivos de que la transmisión se ha efectuado por un precio inferior al de adquisición, constituyen un sólido y ordinario principio de prueba que, sin poseer un valor absoluto -que no podemos establecer con carácter abstracto en sede casacional- sí que bastarían, por lo general, como fuente de acreditación del hecho justificador de la inaplicabilidad del impuesto que, no debemos olvidar, hace sólo objeto de gravamen las plusvalías o incrementos de valor.

En otras palabras, tales datos, a menos que fueran simulados, deberían ser suficientes, desde la perspectiva de la onus probandi, para desplazar a la parte contraria, al Ayuntamiento gestor y liquidador, la carga de acreditar en contrario, de modo bastante, que





los precios inicial o final son mendaces o falsos o no se corresponden con la realidad de lo sucedido”.

En similares términos e insistiendo en estas ideas la sentencia del Tribunal Supremo nº 274/2019, de 4 de marzo de 2.019 (recurso 3388/2017) que es mencionada en la ilustrativa sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJA con sede en Málaga de fecha diez de diciembre de 2.019 (rec. 806/2019) que recoge también la evolución jurisprudencial anteriormente expuesta y también es digna de mención la sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJA con sede en Málaga de fecha diez de diciembre de 2.019 (rec. 2825/2018) que delimita la casuística en torno a la legalidad de las liquidaciones del IIVTNU distinguiendo tres grandes grupos de supuestos en cuyo primer grupo estaría el caso presente y que define como: *“Liquidación en aplicación del método legal para la determinación de la base imponible de la que resulta un incremento del valor del inmueble ficticio, luego que el contribuyente logra demostrar al menos de forma indiciaria que no ha existido plusvalía durante el período de generación del impuesto.”* y que es el referido en todo la jurisprudencia mencionada.

QUINTO.- Expuesta la evolución jurisprudencia del tema objeto de este recurso, se ha descender al caso presente, donde solo restaría por analizar la prueba obrante en autos para determinar en el caso concreto la inexistencia o no de un aumento del valor del terreno y ello teniendo en cuenta la doctrina anteriormente descrita sobre la carga de la prueba y los medios probatorios.

Y a la vista de la documental aportada por la parte recurrente y del contenido del expediente administrativo, no puede sino concluirse que la parte recurrente ha acreditado de manera suficiente, la inexistencia de incremento de valor en la transmisión en cuestión, prueba no desvirtuada por la Administración demandada, y ello por los siguientes argumentos: la parte actora aporta en este caso el Decreto de adjudicación de la finca del Juzgado correspondiente tras la subasta desierta y la escritura de transmisión de la finca objeto de





ADMINISTRACIÓN
DE
JUSTICIA

la liquidación donde se puede comprobar con una simple operación matemática esa circunstancia de venta por valor inferior. Frente a ello la Administración demandada no aporta prueba alguna, en los términos expresados, que contradiga los precios declarados.

En las sentencias mencionadas en último lugar, de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJA con sede en Málaga se incide además en el valor probatorio de las escrituras públicas, en cuanto a los precios en las mismas indicado, y las consecuencias sobre la carga de la prueba, que ha de ser, en su caso contrarrestado por la Administración que tiene que justificar, antes de comprobar, que hay algo que merezca ser comprobado, esto es, verificado en su realidad o exactitud por ser dudosa su correspondencia con la realidad. En este caso, tiene que justificar por qué no acepta el valor declarado, incredulidad que, a su vez, involucra dos facetas distintas: la primera sería la de suponer que el precio declarado no corresponde con el efectivamente satisfecho, lo que daría lugar a una simulación relativa cuya existencia no puede ser, desde luego, presumida, sino objeto de la necesaria prueba a cargo de la Administración que la afirma; la segunda faceta, distinta de la anterior, consiste en admitir que el valor declarado como precio de la compraventa es el efectivamente abonado, pero no corresponde con el valor real, que es cosa distinta. En este caso, también tendría que justificar la Administración la fuente de esa falta de concordancia y frente a ello la Administración demandada no aporta prueba alguna.

Es evidente a la vista de la jurisprudencia mencionada que la parte recurrente ha logrado cumplir con la carga de la prueba impuesta a los efectos de acreditar la inexistencia de incremento real del valor del terreno.

Y por ello y teniendo en consideración que la prueba aportada por la parte actora se aproxima más al valor real del terreno, ha de convenirse con dicha parte en la valoración efectuada y, por tanto, en la inexistencia de incremento en el valor del suelo en la transmisión realizada.





ADMINISTRACIÓN
DE
JUSTICIA

SEXTO.- Y en cuanto a los intereses solicitados se ha de argumentar como sigue: según dispone el artículo 32 de la Ley General Tributaria: “1. La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el art. 221 de esta ley.

2. Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.”

Y el artículo 221.5 del mismo Cuerpo Legal dispone dentro del procedimiento establecido para la devolución de ingresos indebidos: “5. En la devolución de ingresos indebidos se liquidarán intereses de demora de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del art. 32 de esta ley”.

Por lo tanto, debiendo la Administración devolver los ingresos realizados de forma indebida, **con la devolución habrá de abonarse el interés de demora en los términos del artículo 32.2 LGT y se devengará desde la fecha en que se hubiesen realizado los ingresos hasta la fecha en que se efectúe el pago.**

A la vista de todo lo anteriormente expuesto, ningún razonamiento más se hace preciso en este caso para estimar la pretensión actora y, en su consecuencia, el recurso contencioso-administrativo, anulando la resolución impugnada y la liquidación de la que trae causa con el alcance determinado en el Fallo de esta resolución.

OCTAVO.- Conforme a lo dispuesto en el artículo 139 de la L.J.C.A. en su redacción dada por la Ley 37/2011 de 10 octubre 2011: en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto





ADMINISTRACIÓN
DE
JUSTICIA

rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho y observando lo expuesto en los anteriores razonamientos jurídicos y aun cuando la demanda se estima íntegramente en su pretensión principal, no procede imponer las costas del procedimiento a ninguna de las partes, dada la concurrencia de serias dudas de derecho expuestas en la presente resolución, la dispar respuesta dispensada respecto de la cuestión suscitada en la demanda por diversas Salas de lo Contencioso-Administrativo de los diferentes Tribunales Superiores de Justicia y las últimas sentencias del Tribunal Constitucional, de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJA con sede en Málaga y del Tribunal Supremo conocidas, incluso, después de interpuesto el presente recurso.

Vistos los preceptos citados, los invocados por las partes y demás de pertinente aplicación al caso de autos,

FALLO

Que estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la mercantil CIMENTA 2 GESTIÓN E INVERSIONES S.A., representada por la Procuradora Sra. Conejo Doblado contra el Jurado Tributario del Excmo. Ayuntamiento de Málaga, se anula la resolución impugnada producida por silencio administrativo y descrita en el antecedente de hecho primero de esta resolución y la liquidación de la que trae causa, dejándola sin efecto, por no ser conforme a derecho, ordenando a la Administración la devolución de lo indebidamente ingresado incluido el pago de los intereses de demora desde la fecha del ingreso hasta el reintegro efectivo del pago.

No se hace expresa imposición de costas.

Esta sentencia es firme y contra la misma no cabe recurso de apelación. Notifíquese esta resolución a las partes y con testimonio de la misma, devuélvase el expediente administrativo al Centro de su





ADMINISTRACIÓN
DE
JUSTICIA

procedencia. Y poniendo testimonio en los autos principales, inclúyase la misma en el Libro de su clase.

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



