

**JUZGADO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**  
**Nº6 DE MALAGA**

C/ Fiscal Luis Portero García s/n  
Tif.: (Genérico): 951939076 . Fax: 951939176  
NIG: 2906745320190005933  
Procedimiento: Procedimiento ordinario 839/2019. Negociado: 5  
De: D/ña. MOSOL SL  
Procurador/a Sr./a.: CLAUDIA GONZALEZ ESCOBAR  
Contra D/ña.: AYUNTAMIENTO DE MALAGA  
Procurador/a Sr./a.: AURELIA BERBEL CASCALES

**SENTENCIA Nº 163/2021**

En la ciudad de Málaga, a 31 de marzo de 2021

Vistos por mí, D. José Oscar Roldán Montiel, Magistrado Juez titular del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número SEIS de los de esta capital, el recurso contencioso-administrativo número 839/2018 tramitado a instancias de la mercantil "MOSUL, SL" representada y asistida por la Procuradora de los Tribunales Sra. Domínguez Escobar y por el Letrado Sr. Jurado Martín contra, en origen, la desestimación presunta por el Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga de reclamación económico-administrativa tras desestimación de recurso de reposición presentado, a su vez, frente a liquidaciones por el Impuesto de Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU), representada la administración municipal por el Letrado Sr. Fernández Martínez, AMPLIADAS LAS ACTUACIONES a la resolución desestimatoria expresa de la reclamación económico administrativa adoptada por el Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga de fecha 2 de septiembre de 2020, siendo la cuantía de los autos 285.928,16 euros, resultan los siguientes

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.**- Con fecha 8 de octubre de 2019 se presentó ante el Decanato de este partido judicial, escrito de interposición recurso contencioso administrativo presentado por la Procuradora de los Tribunales Sra. Domínguez Escobar a seguir por los cauces del procedimiento ordinario en nombre y representación de la sociedad arriba indicada contra la desestimación por silencio y por el Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga de reclamación económico-administrativa presentada ante el Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga, tras desestimarse previamente por la Organismo Autónomo de Gestión Tributaria de Málaga (GESTRISAM) y en resolución de 16 de mayo de 2016 recurso de reposición frente a lo que decía el escrito inicial eran tres liquidaciones por el Impuesto de Incremento del



Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU; en adelante también "plusvalía"), en concreto por la transmisión de un total de 67 fincas llevadas a cabo en tres escrituras públicas sin aportar una sola referencia catastral indicando un conjunto de números sin referencia tampoco a fincas registrales ni órgano de registro de las mismas, a resultas de la aportación de inmuebles como rama de actividad llevada a cabo por la mercantil " MOSUL, SL", instando la parte la reclamación del procedimiento administrativo, traslado y continuación de actuaciones.

Repartido el asunto a este Juzgado, subsanados los defectos que le fueron señalados, iniciados los autos en origen por los trámites del Procedimiento Ordinario, reclamado y recibido el expediente administrativo, se formuló demanda mediante escrito de fecha de entrada 3 de junio de 2020 en la que, en atención a los hechos y razones que la parte estimó oportunos se interesó la estimación del recurso en los extremos recogidos en el suplico de la demanda consistentes en la "anulación de las cartas de pago por alguno de los motivos aducidos por la parte", así como el pago de las costas ocasionadas.

**SEGUNDO.-** Conferido traslado para contestación, por el Letrado Sr. Fernández Martínez en nombre y representación de la organismo de recaudación interpelada se formuló contestación en fecha 16 de septiembre de 2020 instando la desestimación del recurso en todas sus pretensiones sin condena en costas por las dudas que generaba la presente cuestión .

Con fecha 17 del mismo mes y año, se solicitó por la causidica de la recurrente **ampliación de las actuaciones a la resolución expresa dictada por el Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga de fecha 2 de septiembre de 2020** desestimatoria de la reclamación económico-administrativo. Conferido traslado por resolución interlocutoria de 25 de septiembre, ambas partes se mostraron favorables dictándose seguidamente Auto de fecha 3 de diciembre de 2020 por el que así fue acordado.

Tras lo anterior y por Decreto de la Letrada de la Administración de Justicia de aquel mismo día se fijó la cuantía de los autos en 285.928,16 euros.

Por su parte y mediante Auto igualmente de 3 de diciembre del pasado año se admitieron los medios probatorios documentales que se estimaron necesarios, consistentes en el expediente administrativo y documental aportada con los escritos rectores. Asimismo, al no solicitarlo ninguna de las partes, se acordó declarar las actuaciones concluidas para Sentencia, sin que contra dicha resolución se interpusiese recurso alguno.

Finalmente, dada cuenta de los autos pendientes de resolución, se dio curso conforme orden de antigüedad de los recursos concluidos para sentencia.



**TERCERO.**- En la tramitación de este procedimiento se han seguido todos los preceptos y formalismos legales, no así el plazo para resolver por sobrecarga de trabajo de este órgano judicial y necesidades del servicio.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.**- En los autos que aquí se dilucidan, la mercantil " MOSUL, SL" fundaba su acción, atendido el escrito inicial de interposición de recurso contencioso en relación con la esencia de la narración y fundamentación del escrito de demanda, mediante escrituras públicas de 10 de diciembre de 2013, de 5 de mayo de 2014 y de 23 de septiembre de 2014, la recurrente cedió 8,29, y 35 inmuebles respectivamente en las que se hizo mención, al justificar tal acción, que constituía en sí misma una rama de actividad sumiéndose en la norma que establece el capítulo 7º de la Ley del Impuesto sobre Sociedades resultando, por tanto, la operación exenta. A pesar de lo cual el ayuntamiento giro las liquidaciones número 238856/2016; 238943/2016; y 264720/2016 con cargo a la recurrente. Presentadas alegaciones las mismas no se tuvieron en cuenta a pesar de que se justificó que no estaba sujeto al impuesto de plusvalía. Presentado recurso de reposición y ulterior reclamación económico-administrativa ante el jurado tributario de Málaga todas fueron desestimadas , si bien la reclamación económica en un primer momento por silencio y, más tarde ,en resolución expresa e 2 de septiembre de 2020. Al subjetivo parecer de la recurrente, con infracción de lo dispuesto en el artículo 14 del texto refundido de la ley de haciendas locales y del artículo 3, apartado a) de la Ordenanza Fiscal número 5 de Málaga, no se tuvo en cuenta que se trataba de una segregación de rama de actividad vulnerando con ello también la Disposición Final segunda. 3 del mismo Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004 así como el artículo 83. 4 de dicha norma. Consideraba que se daban todos los requisitos necesarios a los que se aludía por la Dirección General de Tributos en consulta vinculante de 11 de diciembre de 2013. A su subjetivo parecer, concurría un evidente error de hecho material pues en las escrituras se recogían la solicitud de no sujeción en base a lo previsto en la normativa referida a los folios que indicaba. Seguidamente se adujo que el método de cálculo de la base imponible del impuesto calculaba la supuesta plusvalía futura obteniendo una base imponible ficticia y no ajustada a derecho. Ya en el fundamento de derecho quinto, se cuestionaba el método de cálculo, al que se tildaba de confiscatorio, atendida la sentencia del tribunal constitucional de 11 de mayo de 2017 y los preceptos que fueron declarados inconstitucionales punto asimismo se traía a colación múltiples sentencias de salas de lo contencioso de tribunales superiores de justicia anteriores a dicha sentencia del Tribunal Constitucional. Sobre la base de 4 informes periciales de valoración de los inmuebles transmitidos, se justificaba la calificación de anteriormente aludida puesto que se generaba dicha liquidación a pesar de existir pérdidas. Por todo ello, interesaba el dictado de sentencia por la que fuesen anuladas las liquidaciones por alguna de las razones expuestas por la parte actora exigiendo igualmente la imposición de las costas.



**SEGUNDO**. - Como no podía ser de otra forma a estas alturas de la litis, por la representación y defensa del Ayuntamiento de Málaga se mostró su oposición a lo deducido de contrario. Trayendo a colación la literalidad abstracta de los preceptos citados de contrario, considerada, para empezar, que no nos encontrábamos ante el supuesto de no sujeción por no recogerse la opción al mismo en las escrituras aportadas ni quedar acreditado que se hubiera optado por el citado régimen especial ante el ministerio correspondiente como exigía la normativa que se citaba de adverso. Por la representación de la administración municipal, indicando los folios concretos de cada una de las tres escrituras, se negó que en ninguno de los folios que se decían de contrario se hiciese referencia a la elección de esa opción y a la petición de exclusión o exención a efectos de la plusvalía. Que se hiciera respecto del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD) sin añadir expresamente respecto al impuesto de incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y sin comunicar al ministerio dicha decisión consideraba que no se lavan los requisitos para ellos. A su vez, la representación del ayuntamiento interpelado no daba valor a la diligencia y su sanación realizada el 7 de mayo del 2015, muy posterior a la fecha de formalización de las mismas. En cuanto al resto de los argumentos expuestos de contrario los mismos fueron rechazados igualmente. La disconformidad sobre la valoración catastral no correspondía examinarse en las presentes actuaciones. Se trajo a colación la sentencia dictada por el Tribunal Supremo de 9 de Julio de 2018 sobre la plusvalía; el alcance de la misma tras la sentencia del Tribunal Constitucional y el deber de prueba en los casos en los que se inste un decremento patrimonial. También se negaba que pudiese cuestionarse el método de cálculo igualmente sobre la base de jurisprudencia de la Sala III del Alto Tribunal, recordando que no se había adoptado una declaración inconstitucional completa en la forma indicada de contrario. Finalmente también se incidió en los artículos 3 y 4 del real decreto legislativo 1/2004 de 5 de marzo por el que se aprobó el texto refundido de la ley del catastro inmobiliario en lo que a la valoración de los inmuebles en esa materia se refiere, instando la desestimación del recurso contencioso con las consecuencias inherentes incluidas las costas.

**TERCERO**. - Una vez expuestas sucintamente los argumentos y pretensiones de ambas partes y a la vista de los dos argumentos esgrimidos por la mercantil actora, es oportuno, procedente y congruente, dar aquí por transcritos los artículos 104 a 107 del TRLHL, como referencia legal, debe señalarse que, tras establecer el art. 107 de la LHL la noción de la base imponible y la posibilidad de liquidaciones provisionales, Artículo 109 y en cuanto al Devengo señala "1. El impuesto se devenga: a) Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión.", seguidamente, el art. 110 dispone: Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles



para practicar la liquidación procedente. 2. Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto: a) Cuando se trate de actos *inter vivos*, el plazo será de treinta días hábiles.

Una vez transcrita la razón legal, respetada por la actora la competencia municipal en lo que al inicio y acto final del adeudamiento tributario se refiere, cuestionada la emisión de dicha liquidación que la parte actora no atendió en su momento oportuno en cuanto el tributo que nos ocupa, considera este juzgador realmente ilustrativo y aplicable al caso el análisis llevado a cabo en la Sentencia dictada por este Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Nº 6 de los de este partido en los autos de PO 178/2014 cuyos Fundamentos se transcriben a continuación:

*“TERCERO.-En el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), antigua Plusvalía, se considera que el incremento de valor no es propiamente un elemento del hecho imponible, puesto que el método legal previsto para medir la intensidad del «presunto» incremento del valor del terreno está objetivizado; y ello es así porque sólo se necesita el valor del suelo fijado en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y los coeficientes y porcentajes aprobados por el Ayuntamiento en su Ordenanza Fiscal para establecer la base imponible que se sujeta a gravamen.*

*Ahora bien, en sede doctrinal se ha mantenido la no realización del hecho imponible del impuesto si no existe incremento patrimonial, máxime cuando en la actualidad lo que se produce en muchos supuestos es una depreciación en el valor del terreno. Esta tesis ha sido asumida por las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Navarra de 9 de agosto de 2011, de 10 de agosto de 2012 y de 28 de octubre de 2013.*

*CUARTO.- La cuantificación de esta figura tributaria se realiza por la Ley reguladora de Haciendas Locales de una forma indiciaria, ya que la plusvalía objeto de gravamen se cuantifica tomando como base del cálculo el valor del terreno en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles en el momento del devengo del IIVTNU. El Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004 eliminó la calificación del incremento como incremento «real». La legislación ha huido de los sistemas que tratan de acercarse a un incremento real, y en particular, a la comparación de los valores de entrada y salida del terreno en el patrimonio del transmitente. Actualmente, se articula un sistema objetivo de cálculo con el que se pretende determinar dicho incremento. El incremento será, en definitiva, un porcentaje fijo sobre el propio valor del terreno, pero no un valor real, el valor de referencia como ya se ha indicado es el valor del terreno a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.*

*El origen y justificación del momento lo explicita la Sentencia del TSJ de Cataluña de 22 de marzo de 2012: “...El vigente sistema legal de determinación de la base imponible, contenido en el art. 107 del TRLRHL, parte del supuesto de que en toda transmisión de los terrenos sujetos al impuesto ha habido un incremento de valor, que se calcula mediante la aplicación de unos porcentajes*



anuales sobre el valor catastral fijado en el momento del devengo, esto es, de la transmisión. Con este sistema, el legislador de 1988... por razones de equidad y para hacer frente a la situación resultante de unos valores iniciales muy alejados de la realidad y unos valores finales muy próximos a ella. Y se partió para ello del axioma del continuado incremento de valor de los terrenos, cierto durante décadas, pero que ha quebrado dramáticamente en los últimos años, como es notorio, dando lugar a la actual y conocida situación económica...".

*QUINTO.- En el plano dogmático, se ha mantenido que cabe una valoración distinta a la que resulta de la aplicación del 107 del TRLHL, dando opción al contribuyente de presentar pericial contradictoria si el incremento es inferior al 3 % anual, permitiendo también comparar los dos valores en los dos momentos: el de adquisición y el de enajenación.*

*La Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Cuenca, de 21 de septiembre de 2010, confirmada por la Sentencia de la Sala C-A del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012, admite como método de cuantificación de la base imponible el del descuento simple, atendiendo a los informes matemáticos aportados por la parte que solicita su aplicación, para gravar de manera correcta la plusvalía generada durante el período de tenencia.*

*Sin embargo, la posibilidad de cálculo alternativo utilizando método diferente al mantenido por la Ley ha sido rechazada contundentemente por la Dirección General de los Tributos en la Consulta Vinculante 12196-12, de 18 diciembre de 2012, en la que mantiene que la única fórmula correcta para calcular la base imponible es la que resulta de aplicar lo previsto en el TRLHL, es decir, el valor del suelo a efectos del IBI en el momento de la transmisión, por el número años de tenencia y por el porcentaje aprobado por cada Municipio en su norma reguladora. En el mismo sentido se pronuncia la Dirección General de los Tributos en la Consulta Vinculante 0014-14, de 20 junio de 2014.*

*SEXTO.- La Sentencia ya citada del TSJ de Cataluña de 22 de marzo de 2012, propugna una interpretación de las normas conforme a los mandatos constitucionales, en el momento actual y a la vista de la realidad económica, entendiéndose que las reglas del apdo. 2 del art. 107 del TRLHL son subsidiarias del principio contenido sobre el incremento, que si bien en anteriores redacciones expresamente se indicaba «real» y ahora sólo incremento, no quiere decir que el mismo haya de ser irreal o ficticio, y establece que : "[...] la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos, el cual ha de prevalecer sobre lo que resulte de la aplicación de las reglas del art. 107, que sólo entrarán en juego cuando el primero sea superior. Por tanto, seguirá siendo de aplicación toda la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, pudiendo acudirse incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se pretenda la existencia de un incremento del valor inferior al que resulte de la aplicación del cuadro de porcentajes del art. 107. En esta hipótesis, la base imponible habrá de ser la cuantía de tal incremento probado, sin que sea admisible acudir a fórmulas híbridas o mixtas, que pretendan aplicar parte de las reglas del art. 107 al incremento probado...".*



Dicha tesis la sigue manteniendo ese Tribunal en Sentencias como la de 18 de julio de 2013, dictada en el recurso nº 515/2011, siendo asumida la misma por el TSJ de Madrid en la Sentencia de 11 de diciembre de 2013, recaída en el recurso nº 767/2013, con cita expresa de las Sentencias del TSJ de Cataluña de 22 de marzo y de 21 de mayo del 2012, postulando que: "El actual IIVTNU, cuyos antecedentes se remontan al año 1919 con la instauración del denominado Arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos, podría llegar a generar ciertos problemas de justicia tributaria a la hora de acometer el cálculo de la base imponible. En efecto, si bien no debe confundirse ni superponerse hecho imponible con base imponible lo cierto es que el eventual aumento de valor real del terreno urbano no se calcula en la actualidad por las diferencias (en términos absolutos) entre el valor de adquisición y el de transmisión, sino que el parámetro matemático que se maneja viene dado por la aplicación de un porcentaje sobre el valor catastral del suelo. Obviamente, por pequeño que sea el incremento del valor catastral en un contexto de crisis económica marcado por la disminución de los precios del mercado, la disociación de la que se habla en la demanda podría producirse eventualmente".

Por otra parte, el margen de maniobra de la Administración tributaria municipal es inexistente a los efectos de realizar determinadas correcciones -obviamente, después de fijar el correspondiente tipo- a tenor del artículo 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, en la medida que con relación a las autoliquidaciones, "el Ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas".

Por tanto, el centro de gravitación de la problemática parece estructurarse no tanto en torno a la determinación del hecho imponible como en cuanto a la magnitud económica o valorativa del mismo obtenida a través de la base imponible.

SÉPTIMO.- Dicho de otra manera, la argumentación de la parte recurrente tendría ciertos visos de éxito - cuando menos, a efectos de estimar procedente el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad o de ilegalidad- sólo cuando la aplicación del referido cálculo (fundamentado en el valor catastral), arroja un resultado positivo pese a la efectiva disminución del valor real del inmueble puesto de manifiesto como consecuencia de una transmisión.

Si la base imponible debe medir o cuantificar adecuadamente el hecho imponible, no hay que olvidar que, en este sentido, con anterioridad a la Ley 51/2002, de modificación de la Ley de Haciendas Locales, el artículo 108.1 de ésta última establecía que la base imponible del impuesto estaba constituida por el incremento real de valor de los terrenos .

Sin embargo, con la expresada Ley 51/2002 se suprimió el término de valor real de tal manera que el actual artículo 107.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales dispone que "la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos".



En consecuencia, podría ocurrir que ese incremento de valor no fuese el real, sino el derivado de las reglas establecidas para calcular la base imponible, no resultando descartable un saldo de plusvalía positiva con independencia -o, de manera más explícita, de espaldas- del incremento o disminución del valor que en la realidad determine el mercado.

En definitiva, la censura del demandante podría tener cierto sentido si acreditase que con relación a la finca objeto de la litis, pese a haberse producido una disminución en términos reales o absolutos del valor del inmueble -insistimos, basada en el precio o valor del mercado- la magnitud del hecho imponible determinada por la base imponible del impuesto arrojará un incremento de valor (...). Sin perjuicio de lo expuesto, en los fundamentos anteriores, parece evidente que la ausencia objetiva del incremento del valor dará lugar a la no sujeción del impuesto, simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, pues la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del "método de cálculo" y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica.

La misma conclusión ha de aplicarse cuando sí ha existido incremento de valor, pero la cuantía de éste es probadamente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios.

**QUINTO.- AHORA BIEN**, estas conclusiones plasmadas desde el aspecto meramente científico, se vieron alteradas por el pronunciamiento del **Tribunal Constitucional en su sentencia de 11 de mayo de 2017**, cuyos **Fundamentos Tercero y siguientes se transcriben aquí por su importancia:**

*"3. Como señala el Fiscal General del Estado, sobre una duda de constitucionalidad sustancialmente idéntica a la ahora planteada nos hemos pronunciado recientemente en las SSTC 26/2017 y 37/2017. En estas Sentencias llegamos a la conclusión de que el tratamiento que otorgaban las citadas normas forales «a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carecía de toda justificación razonable, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que correspondía a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, con lo que se estaban sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica en contra del principio garantizado en el artículo 31.1 CE» (SSTC 26/2017, FJ 3, y 37/2017, FJ 3).*

*En efecto, declaramos en una y otra Sentencia que, siendo constitucionalmente admisible que «el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza», bastando con que «dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo», ello debe hacerse sin que en ningún caso*



pueda «establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia» (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3). Por esta razón precisamos a renglón seguido que, aun cuando «es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto», sin embargo, «una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal» (STC 26/2017, FJ 3).

Resulta, entonces, que aun cuando de conformidad con su regulación normativa, el objeto del impuesto analizado es el «incremento de valor» que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo temporal dado, que se cuantifica y somete a tributación a partir del instante de su transmisión, el gravamen, sin embargo, no se anuda necesariamente a la existencia de ese «incremento» sino a la mera titularidad del terreno durante un periodo de tiempo computable que oscila entre uno (mínimo) y veinte años (máximo). Por consiguiente, basta con ser titular de un terreno de naturaleza urbana para que se anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido a tributación que se cuantifica de forma automática, mediante la aplicación al valor que tenga ese terreno a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles al momento de la transmisión, de un porcentaje fijo por cada año de tenencia, con independencia no sólo del quantum real del mismo, sino de la propia existencia de ese incremento (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3). Sin embargo, parece claro que la circunstancia de que el nacimiento de la obligación tributaria se hiciese depender, entonces y también ahora, de la transmisión de un terreno, «podría ser una condición necesaria en la configuración del tributo, pero, en modo alguno, puede erigirse en una condición suficiente en un tributo cuyo objeto es el «incremento de valor» de un terreno. Al hecho de esa transmisión hay que añadir, por tanto, la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial. Sin embargo, cuando no se ha producido ese incremento en el valor del terreno transmitido, la capacidad económica pretendidamente gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE)» (STC 37/2017, FJ 3).

Enjuiciando aquella regulación foral consideramos que «los preceptos cuestionados fingen, sin admitir prueba en contrario, que por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado periodo temporal (entre uno y veinte años), se revela, en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición, impidiendo al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir, no



de cualquier manera, sino exclusivamente 'de acuerdo con su capacidad económica' (art. 31.1 CE)». De esta manera, al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, «lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado artículo 31.1 CE» (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3). No hay que descuidar que «la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado –la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos– en un efecto generalizado, al que necesariamente la regulación normativa del impuesto debe atender», pues las concretas disfunciones que genera vulneran «las exigencias derivadas del principio de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 4; y 37/2017, FJ 4).

Por las mismas razones debemos concluir aquí que el tratamiento que los preceptos cuestionados de la Ley reguladora de haciendas locales otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 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 inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3).

4. No salva la conclusión alcanzada anteriormente ninguna de las dos medidas invocadas por el Abogado del Estado que los ayuntamientos podrían adoptar de conformidad con la normativa reguladora del impuesto: de un lado, la reducción de valor catastral en hasta un 60 por 100 durante los cinco años siguientes a su revisión; de otro, la actualización, incluso a la baja, de los valores catastrales.

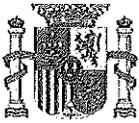
a) Es cierto que los ayuntamientos pueden reducir el valor catastral de los bienes inmuebles que hubiesen sido objeto de modificación como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, con carácter potestativo, hasta en un 60 por 100, provocando con ello, como efecto inmediato, una reducción del importe del tributo cuestionado. En este sentido, el artículo 107.3 LHL autoriza a los ayuntamientos a introducir —con carácter potestativo— una reducción de hasta el 60 por 100 en el valor catastral del terreno cuando se haya modificado como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general (esa misma reducción era obligatoria hasta el año 2012; el artículo 4 del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, la convirtió en potestativa).



De acuerdo a lo anterior, no sólo en aquellos supuestos en los que los Ayuntamientos no hayan previsto aquella reducción no quedaría sanada la situación que se considera inconstitucional, sino que también en aquellos otros en los que eventualmente hubieran podido prever la citada reducción, lo único que se estaría consiguiendo, caso de no estimarse un incremento, sería aminorar su importe, pero no evitarlo, lo que en modo alguno sanaría la vulneración del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE.

b) También es cierto que los valores catastrales (los que sirven para la determinación del incremento de valor sometido a tributación) pueden ser objeto de una actualización, incluso a la baja, por aplicación de los coeficientes previstos en las leyes de presupuestos generales, consiguiéndose con ello, eventualmente, la reducción del importe del tributo cuestionado. En efecto, siendo consciente el legislador estatal de que las circunstancias del mercado inmobiliario han cambiado como consecuencia de la crisis económica y, por tanto, de que los valores catastrales a partir de los cuales se determina el incremento del valor sometido a tributación se han visto afectados negativamente, introdujo —desde el ejercicio 2014— la posibilidad de aplicar unos coeficientes de actualización del valor catastral que no sólo sirven, en unos casos, para aumentarlo, sino también, en otros supuestos, para reducirlo. A diferencia de lo que venía sucediendo hasta el año 2013, cuando se aplicaba un único coeficiente de actualización del valor catastral de los bienes inmuebles, el artículo 16 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, dio nueva redacción al artículo 32 del texto refundido de la Ley del catastro inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, para prever la posibilidad de actualizar los valores catastrales de los bienes inmuebles urbanos, a petición de los ayuntamientos, siempre que se hubiesen puesto de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes, y siempre que hubiesen transcurrido al menos cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento de valoración colectiva de carácter general.

Tradicionalmente se vino aplicando un único coeficiente de actualización del valor catastral de los bienes inmuebles. Sin embargo, tras la modificación operada por el artículo 16 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, la ley de presupuestos generales del Estado ha venido introduciendo unos coeficientes de actualización de los valores catastrales para su adecuación con el mercado inmobiliario, que pueden ser al alza o a la baja. La reducción prevista en las diferentes leyes de presupuestos para aquellos inmuebles cuyas ponencias de valores fueron aprobadas a partir del año 2005 intenta adecuar el valor catastral al valor del mercado inmobiliario, a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles. De esta manera, en la medida que el valor catastral que tiene asignado el terreno al momento del devengo es el parámetro fundamental para



determinar el incremento de valor que ha experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años (art. 107 LHL), no cabe duda de que la actualización de aquel valor, cuando lo sea a la baja, mediante la aplicación del coeficiente previsto en la correspondiente ley de presupuestos generales del Estado (en el caso de que el ayuntamiento lo haya solicitado a la Dirección General del Catastro), provocará como consecuencia inmediata la reducción de la base imponible (incremento de valor) en el impuesto controvertido. Sin embargo, la reducción del incremento imputable al obligado tributario, en el supuesto de no estimarse un incremento, nuevamente solo serviría para minorar su importe, pero no para evitarlo, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE.

5. Antes de pronunciar el fallo al que conduce la presente Sentencia, deben efectuarse una serie de precisiones últimas sobre su alcance:

a) El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos **no** es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).

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

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



**SEXTO**.-En otro orden de cosas, como primera razón de pedir, consistente en que, a su subjetivo parecer, la contraria había interpretado erróneamente la aportación social al no considerarla como rama la actividad, estando conformes ambas partes con la literalidad abstracta de la Disposición Adicional 2ª.3. de la Ley 27/2014 sobre impuesto de sociedades (precepto que se da aquí por reproducido) en cuanto a la exención del IVTNU , es esencial recordar que, la citada Ley sustantiva tributaria en su Capítulo VII, Título VII sobre el "Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea" en su artículo 76.3 y sobre todo el 4 es muy clara al definir lo que es "rama de actividad":

Artículo 76 Definiciones

(...)

*"3. Tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente.*

*4. Se entenderá por **rama de actividad** el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, **un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios**. Podrán ser atribuidas a la entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan."*

Dicha literalidad tenía su precedente en el art. 83.4 del Real Decreto Legislativo 4/2004 que era la norma aplicable al tiempo de la primera escritura de aportación de ocho inmuebles y las que sucedieron en el año 2014 hasta la transmisión de las 67 fincas.

**Descendiendo al supuesto objeto de la presente litis**, al parecer este jugador en la presente instancia, ninguno de los documentos presentados por la mercantil demostraban la realidad exigida por el precepto antes transcrito. Más aún exigente se debe ser, a la vista de **la Sentencia dictada por la Sala III del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2014, recurso casación número 5175/2011 en la que con retroacción al desarrollo jurisprudencial de la referida Sala y sección, explicaba lo que consideraba correcto entender como rama de actividad**. Dicha sentencia además transcribía, sobre la base del artículo 97.4 de la LIS por entonces vigente que era la 43/1995, los requisitos que dicha Sala, en su sentencia de 29 de octubre de 2009



consideraban necesarios para considerar que concurría "rama de actividad". Teniendo en cuenta la extensión que ya ocupa la presente resolución, este juzgador da igualmente por transcrito aquí los fundamentos de la resolución FIRME antes indicada y dictada por la meritada Sala Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.

**Y de los documentos presentado por la recurrente**, considera este juzgador en la instancia que NO QUEDA acreditada la realidad de dicha aportación o segregación de rama de actividad que enarbola como tesis principal la parte actora. Y es que, para empezar, coincide este Juez en la instancia que la parte actora no reflejó en sus escrituras públicas de "aportación" o "segregación" de rama de actividad dicha opción. Y es que en las tres escrituras públicas lo que se demandó era estar exentas del ITP y AJD; pero no de la "plusvalía". Es más que llamativo que, siendo las escrituras de fecha 10 de diciembre de 2013, y en las de 5 de mayo y la de 29 de septiembre de 2014, se esperase por la mercantil a una "diligencia de subsanación" de 7 de mayo de 2015. Curioso en tanto en cuanto la mercantil cometió el mismo "error" hasta en tres ocasiones, siendo mucho más llamativo en las dos escrituras de 2014 donde se transmitieron, en dos golpes, 59 de las 67 fincas. La mercantil tenía objeto social de carácter inmobiliario y, por su finalidad y saber profesional sabía, perfectamente, el régimen fiscal que le era de aplicación, con lo que ante la alegación de dicho error solo cabe recordar el aforismo "Nemo auditur propriam turpitudinem allegans".

Pero, a más a más, aun cuando fuese un error que pudiera ser disculpable (que no lo es), para este juzgador falta un requisito esencial que no se cumplió por la mercantil actora. Y es que, como tan avispadamente señaló el Letrado del Ayuntamiento de Málaga, el art. 96.1 de Real Decreto Legislativo 4/2004 entonces vigente, en su último párrafo establecía un deber rotundo: **"En cualquier caso, la opción deberá comunicarse al Ministerio de Economía y Hacienda en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen."** Ello es una necesidad evidente para evitar el evidente abuso que se podría derivar a efectos tributarios. Pues bien, de los 25 documentos aportados por la parte en el CD unido a las actuaciones (por el exceso de volumen documental que los mismos suponen), salvo error involuntario de este juzgador por el enorme conjunto documental aportado, EN NINGÚN LUGAR aparece que se comunicase dicha opción al Ministerio (ni de Hacienda ni de Economía o los dos cuando han conformado una misma cartera ministerial). Y ese precepto, como se ha dicho, establece un deber o constitutivo para la correcta realidad y consecuencia sobre el impuesto de sociedades y, su lógico trasunto y consecuencias tributarias de respecto de la exención del IVTNU.

Por todo lo expuesto, no se puede estimar dicho motivo de pedir.

**SÉPTIMO**.- En cuanto al pretendido error de hecho, la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos que regulaban el IVTNU tras la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017; y los debates planteados por la parte actora sobre el cálculo, su fórmula y el carácter confiscatorio de la misma y de la propia actuación del Ayuntamiento de Málaga, este juzgador



tampoco puede estar conforme ni aceptarlos. Y ello de forma más rauda que el argumento arriba desechado. Lo anterior por cuanto que, esa postura, propia de los que siguen la "tesis maximalista" está abocada al fracaso por la lectura correcta de la propia Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 (que por ello este Juez ha transcrito más arriba para evitar lecturas sesgadas) y por la Sentencia de la Sala III del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018 y la del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2019.

En cuanto a la fórmula y el carácter confiscatorio de la misma sobre los valores catastrales y de futuro que se esbozaban en la demanda, posteriores resoluciones del Tribunal Supremo y su Sala III han negado virtualidad práctica a la fórmula "novedosa" creada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Cuenca y que hizo propia el Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha en su Sentencia de 12 de abril de 2012. La fórmula legal es conforme a derecho y es la recogida en el TRLHL por lo que no cabe aplicar una fórmula creada por un órgano judicial (así la Sentencia de la meritada Sala III de 27 de marzo de 2019). Y, finalmente, la mercantil recurrente, en el traslado que se le hizo cuando se ampliaron las actuaciones a la resolución expresa del Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga venía a reconocer que lo que hacía, sobre todas esas cuestiones planteadas al inicio de este párrafo, era una pugna sobre su parcial entender sobre dicho impuesto y el art. 31 de la CE. Pero, con final honestidad, reconocía que la fórmula se había aplicado "bien por el ayuntamiento".

Finalmente, los documentos periciales de la parte, los unidos como números 22, 23, 24 y 25 ("suelo Penas", "suelo Tizo", "suelo Capuchinos"; y "suelo Juan de Austria), en los mismos el perito, si bien prestaba el juramento o promesa propio del art. 335 de la LEC 1/2000, reconocía que se limitó a la visita a los inmueble donde se encontraban, en cada calle (Arco de la Cabeza, Plaza Virgen de las Penas y Pasaje de Gordón de Málaga, Capuchinos y Juan de Austria) en visita los días 3 y 4 de septiembre de 2018, y a instar su aplicación del Anexo I y Tabla 2 del Ministerio de Fomento "para el 3er Trimestre del año 2018" como valor medio de vivienda protegida. Olvidando que las fincas resultantes estaban en calles céntricas de Málaga; donde el uso para alquiler vacacional ha dado lugar a un incremento evidente tanto a la construcción como al suelo que las sustenta. Asimismo, su análisis apenas explica la aplicación técnica sino que se limitó a introducir un "cuadro Excel" y sin justificación alguna para llegar a las conclusiones que quería la parte que lo contrató. Es por ello que para este juzgador en la instancia y examinada dicha prueba con plena inmediación, no se cumple con el deber de prueba del hecho constitutivo ex art. 217.2 de la Ley Adjetiva civil y por tanto no se cumple con el deber de prueba al que obligado tributario (la mercantil MOSOL, SL) estaba obligada a resultas de las conclusiones alcanzadas por la Sentencia de la Sala III de 9 de julio de 2018.

Y en cuanto a las reticencias sobre el valor catastral, siendo dicho aspecto propio de la gestión compartida o dual del impuesto del IBI (empleado para el IVNTU), este no es el foro ni el momento para discutir dichas valoraciones catastrales.



Así las cosas, teniendo en cuenta además que de las escrituras públicas de transmisión "segregación" para "rama de actividad" aportadas como documental tampoco resulta demostrado dicho decremento patrimonial, no estimando este Juez demostrados ni tan siquiera de forma indiciaria la pérdida de la que habló la STC 59/2017 y las concreciones al efecto de la inconstitucionalidad y la necesidad de prueba llevadas a cabo por la STS de 9 de julio de 2018, no siendo contrario a los principios constitucionales ni al ordenamiento jurídico la desestimación por silencio de la petición de "corrección" de la autoliquidación, como la de la liquidación de las que traía causa, solo cabe la desestimación del recurso.

En consecuencia estimando ajustadas a derecho la liquidación girada por GESTRISAM del Ayuntamiento de Málaga a "MOSUL, SL" , e igualmente la desestimación expresa de la reclamación económico-administrativo del Jurado Tributario formulado ante el organismo de control, sólo cabe la desestimación del recurso sin necesidad de más razones, tanto en su pretensión principal como en la subsidiaria.

**OCTAVO.**- Por último, antes de resolver el pedimento de costas, este juzgador considera concretar un aspecto de orden público trascendentes. La parte actora describía en su escrito rector una situación como de solo tres liquidaciones cuyo sumatorio daba lugar al importe fijado como cuantía, resultado derivado de superar todas ellas los 30.000 euros.

Pero si se examina con atención los documentos 8 y 9 se aprecia un cúmulo de liquidaciones y cartas de pago; cartas de pago por cada uno de los 67 inmuebles que se pretendían aportar como rama de actividad. Y ninguna de ellas se acercaba, ni de lejos, a los 30.000 euros. Así las cosas, por aplicación del art. 41.3 en relación con el art. 80.1 ambos de la Ley rituarria de 13 de julio de 1998, NO cabe recurso de apelación.

**NOVENO.**- Para concluir, de conformidad con la redacción del art.139.1 de la Ley Adjetiva al tiempo de interposición de la demanda, el criterio del vencimiento objetivo implica la imposición de las costas a la parte que viese denostadas sus pretensiones. Desestimadas todas y cada una las pretensiones de la mercantil "MOSUL, SL" , cabe imponerle el pago de las costas ocasionadas al Ayuntamiento de Málaga . Dicha imposición se hace en cuantía máxima de 3.000 € pues, a pesar de reiterar la aplicación de una figura jurídica excepcional como la analizada en el Fundamento Sexto (olvidando voluntariamente la interpretación estricta que proclama el art. 14 de la LGT 58/2003 respecto de las exenciones fiscales), no concurre prueba plena de temeridad o mala fe procesal.

Vistos los artículos citados y demás de general aplicación, procede dictar el siguiente

**FALLO**



QUE en el Procedimiento Ordinario 648/2018 **debo DESESTIMAR y DESESTIMO** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la pla Domínguez Escobar en nombre y representación de la mercantil "MOSUL, SL" contra las dos resoluciones y las liquidaciones identificada en los antecedentes girada por el Jurado Tributario del Ayuntamiento de Málaga en concepto de IVTNU, representado el por el Letrado Sr. Fernández Martínez , declarando los mismos ajustados a derecho, todo ello CON la expresa condena a la actora por las razones y con el alcance establecido en el Fundamento Sexto de esta resolución

Notifíquese la presente resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma, atendida la cuantía de las actuaciones, NO cabe recurso de apelación (artículos 41 Y 81.1.a) ambos de la LJCA 29/1998).

Líbrense Testimonio de esta Sentencia para su unión a los autos de su razón e inclúyase la misma en el Libro de su clase; y con testimonio de ella, en su caso, devuélvase el expediente administrativo al Centro de su procedencia.

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

**PUBLICACIÓN.-** Dada, leída y publicada fue la anterior resolución por el Magistrado-Juez que la suscribe, estando la misma celebrando audiencia pública en el día de su fecha, doy fe.

