



**JUZGADO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
NÚMERO CUATRO
DE MÁLAGA**
PROCEDIMIENTO: Procedimiento Abreviado 609/18

SENTENCIA NÚMERO 142/21

En la ciudad de Málaga, a 4 de marzo de 2021.

██████████ Magistrado, titular del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número cuatro de los de Málaga y su Provincia, pronuncia

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY

La siguiente

S E N T E N C I A

Vistos los presentes autos de Procedimiento Abreviado número 609 de los de 2018, seguidos por tributos, en los cuales han sido parte, como recurrente, la mercantil Quinn Claremount Limited, representada por la Procuradora de los Tribunales Sra. Conejo Doblado y asistida por el Letrado Sr. ██████████ y como Administración recurrida el Excelentísimo Ayuntamiento de Mijas, con la representación y asistencia del Letrado de sus servicios jurídicos Sr. ██████████

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.- Por la Procuradora de los Tribunales Sra. ██████████ en nombre y representación de la mercantil Quinn Claremount Limited, se presentó ante el Decanato de los Juzgados de Málaga escrito de demanda por la que interponía demanda de recurso contencioso administrativo frente a la resolución dictada por la Concejalía Delegada de Hacienda del Excelentísimo Ayuntamiento de Mijas en fecha 30 de julio de 2018 en el expediente 000232/2017-GT_DEVCOM, por la que se desestimaba la solicitud de rectificación formulada por la recurrente el 25 de junio de 2017 respecto de las autoliquidaciones presentadas ante dicho Ayuntamiento el 5 de mayo de 2017 en los expedientes número 0040500054075, 0040500054086 y 0040500054097, (con números 4035971, 4035990 y 4035991), correspondientes al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, e importes ascendentes a 9.319,77 euros, 549,15 euros y 210,35 euros; a consecuencia de la transmisión del dominio de las fincas con referencia catastral 0670201UF5407S0295SQ, 0670201UF5407S0232DW y 0670201UF5407S0271JY. En la misma solicitaba el dictado de Sentencia por la que se anulase y declarase no conforme a derecho la resolución impugnada, dejando sin efectos los liquidaciones de las que trae causa, y ordenando la devolución de los ingresos indebidamente realizados.



Código Seguro de verificación: aGxpJkHBrqHPe9Obr6nbmA==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	██████████	05/03/2021 13:25:59	FECHA	05/03/2021
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	aGxpJkHBrqHPe9Obr6nbmA==	PÁGINA	1/16



aGxpJkHBrqHPe9Obr6nbmA==



Segundo.- Convenientemente turnada la demanda, recae el conocimiento de la misma en este Juzgado, dictándose por la Sra. Letrada de la Administración de Justicia Decreto admitiéndola a trámite, fijándose en dicha resolución día para la celebración del juicio tras oponerse la Administración a que el recurso se fallase sin la necesidad de la misma, reclamándose a su vez de la Administración demandada el expediente administrativo.

Tercero.- Que se celebró el juicio el día señalado con la asistencia de las partes, y en el que se practicaron las pruebas admitidas con el resultado que figura en el acta unida a las actuaciones. Quedó fijada la cuantía del recurso en la de 10.079,27 euros.

Cuarto.- Que en el presente procedimiento se han cumplido todas las formalidades legales salvo el plazo para señalar vista, dada la acumulación de asuntos en el mismo trámite originada por el volumen de entrada que soporta este Juzgado, que en la anualidad de 2019 superó en casi el doble el módulo de ingreso establecido por el Consejo General del Poder Judicial para los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo, verificándose la ostensible superación de aquellos en los años precedentes.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- En el presente litigio se formula recurso contencioso administrativo frente a la resolución aludida en los antecedentes de hecho, alegando que las liquidaciones en cuya virtud se efectuó de forma indebida el ingreso se emitieron en virtud de unos preceptos (107.1, 107.2.a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales) que “han sido expulsados del ordenamiento jurídico ex origine, por Tribunal Constitucional”, razón por la que han de considerarse “de plano, y automáticamente” nulas de pleno derecho; y ello máxime cuando en este supuesto la transmisión de los inmuebles comportaron una pérdidas patrimoniales de 74.402 euros, 5.845 euros y 2.253 euros respectivamente (atendiendo tanto a las escrituras de adquisición y posterior venta, como a los informes de tasación aportados). De hecho, añade, el propio Ministerio de Fomento emitió un informe del que se desprende una evolución a la baja del precio del metro cuadrado de suelo entre los años 2006 y 2017; circunstancia esta incluso reconocida por el propio Ayuntamiento -conforme a noticia periodística que se reproduce en la demanda-. Por todo ello, en conclusión, entiende que las liquidaciones vulneraron lo dispuesto en el artículo 31.1 de la Constitución Española y la doctrina que se desprende de la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, y de la dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo el 9 de julio de 2018. Por la Administración municipal demandada, en cambio, se solicitó al desestimación del recurso contencioso-administrativo entablado, al entender que la resolución atacada es conforme a derecho. Para ello opuso que el artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece una regla de determinación de la base imponible del Impuesto que parte de un valor catastral que el Ayuntamiento no tiene competencias para modificar; añadiendo que los medios de prueba aportados por la parte actora no tienen “la suficiente entidad probatoria” para acreditar la inexistencia de plusvalía, pues, de un lado, los valores reflejados en las escrituras públicas no son suficiente a los efectos de determinar si ha habido o no incremento del valor del suelo; y, de otro, el valor del suelo de los valores catastrales ha aumentado. Por último, se aportó un informe emitido por una técnico municipal en fecha 13 de noviembre de 2020 en el que se pone de manifiesto que el valor de los terrenos ha aumentado entre la adquisición y la transmisión.



Código Seguro de verificación: aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	[REDACTED]	05/03/2021 13:25:59	FECHA	05/03/2021
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==	PÁGINA	2/16



aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==



Segundo.- Una vez expuestos los términos en los que se suscita la controversia, se procede, en primer lugar, a dar respuesta a la cuestión que viene a suscitar la parte actora para sustentar su pretensión principal; esto es, si nos hallamos ante un supuesto en el que se han girado el impuesto sin verificarse el hecho imponible del Impuesto.

Sin remontarnos a precedentes judiciales más lejanos, ha de comenzarse el razonamiento destinado a otorgar dicha respuesta recordando cómo la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo (reiterada en todos sus términos por la posterior Sentencia del Tribunal Constitucional 72/2017, de 5 de junio) estimó la cuestión de inconstitucionalidad 4864-2016 (suscitada por el Juzgado de lo contencioso-administrativo de Jerez de la Frontera) y, en su consecuencia, declaró “que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.”

A estos efectos conviene reproducir parte de sus fundamentos de derecho tercero y quinto. Así, en el primero de los referidos se refería lo siguiente “*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 (Sentencias del Tribunal Constitucional 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 (Sentencia del Tribunal Constitucional 26/2017, FJ 3)”. Y añadía, igualmente: “*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**



Código Seguro de verificación: aGxpJkHBrqHPe9Obr6nbmA==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	[REDACTED]	05/03/2021 13:25:59	FECHA	05/03/2021
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	aGxpJkHBrqHPe9Obr6nbmA==	PÁGINA	3/16



aGxpJkHBrqHPe9Obr6nbmA==



principio de capacidad económica (artículo 31.1 de la Constitución Española) (Sentencia del Tribunal Constitucional 37/2017, FJ 3)”.

No obstante lo anterior, en el fundamento de derecho quinto se efectúan unas “precisiones sobre el alcance” de la declaración de inconstitucionalidad en los términos aludidos (“...en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor”), enunciando las siguientes, muy trascendentes a los efectos de resolver la controversia suscitada en este procedimiento: **a)** que *“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”;* **b)** que la declaración de inconstitucionalidad igualmente alcanza al artículo 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que *“no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene”...* *“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 inexpresiva de capacidad económica (Sentencias del Tribunal Constitucional 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5”;* y **c)** que *“expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los artículos 107.2 y 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, 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”.*

Tercero.- El dictado de estas Sentencias propiciaron un replanteamiento generalizado del sentido de las resoluciones que hasta dicho momento venían dictando las diferentes Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia en los supuestos en los que se alegaba la falta de incremento, orillándose desde entonces la tesis conforme a la cual se estaría ante la ausencia de hecho imponible (que es, en definitiva, lo que viene a argumentarse por la actora) y de un método de fijación de la base imponible que establecería una presunción iuris tantum.

Lo cierto es que las soluciones apuntadas por las diferentes Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia fueron disonantes -incluso llamativamente dispares-, pudiendo (al menos) encontrarse hasta cuatro líneas jurisprudenciales diferenciadas. Una primera vino a entender que las Sentencias del Tribunal Constitucional antes apuntadas, lejos de desvirtuar la tesis mayoritaria, la avalaban por completo; de forma que ninguna modificación ha de efectuarse en la misma (es decir, si se advera la inexistencia de incremento no existe hecho imponible alguno, debiendo, además, prevalecer el valor real acreditado sobre el ficticio, pudiendo practicarse prueba pericial contradictoria). Estas reflexiones pueden encontrarse, por ejemplo, en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 13 de julio de 2017 (apelación 128/17), en la que, tras aseverar que el Tribunal Constitucional “ha zanjado posibles interpretaciones, estimando que no cabe desconocer el principio de capacidad económica”, declarando en Sentencia de 11 de mayo del 2017 la inconstitucionalidad de varios preceptos al no haber previsto excluir del tributo



Código Seguro de verificación: aGxpJkHBrqHPe9Obr6nbmA==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	[REDACTED]	05/03/2021 13:25:59	FECHA	05/03/2021
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	aGxpJkHBrqHPe9Obr6nbmA==	PÁGINA	4/16



aGxpJkHBrqHPe9Obr6nbmA==



a situaciones inexpresivas de tal capacidad económica; plasma las siguientes conclusiones: “1.ª) 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 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales), y éste no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del artículo 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos. 2.ª) De la misma forma, 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 artículo 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 acudir 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 artículo 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 artículo 107 al incremento probado.”; concluyendo finalmente que la Sentencia ordena al legislador “que modifique la norma para admitir el no devengo del impuesto cuando no haya incremento y que determine cuando no lo hay”. En una dirección parecida apuntan las Sentencias de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 12 y 19 de julio y 27 de septiembre de 2017 (recursos de apelación 108/16, 23/2017 y 174/2016), en las que se razona cómo si la parte actora prueba la existencia de disminución de valor (por diferencia del valor de escrituras o mediante prueba pericial), no existirá hecho imponible ni nacimiento de la obligación tributaria que justifique la liquidación.

Existió igualmente una segunda línea jurisprudencial que entendió, por el contrario, que si de la práctica de la prueba se infería la existencia de una pérdida patrimonial en la última transmisión el recurso debía ser estimado, por gravarse, en tal caso, una inexistente manifestación de riqueza (es decir, por ausencia de capacidad económica gravable), que atentaría contra el principio de capacidad económica. En caso contrario (es decir, si la práctica de la prueba no arroja el resultado indicado) no existiría objeción a la práctica de liquidación, al no ser la configuración del impuesto, en tal caso, inconstitucional. Buena muestra de lo expuesto la constituyen, por ejemplo, las Sentencias de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 17 y 28 de junio de 2017 (recurso de apelación 35/2017 y 14/2017), en la que, como se ha expuesto, se apunta la necesidad de probar la inexistencia de incremento de valor, considerando que no existe objeción alguna desde el punto de vista constitucional para aplicar el artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en los supuestos en que existe efectivo incremento patrimonial (por así referirse en las Sentencias 26, 37 y 59 de 2017). No obstante, dentro de esta postura existen matices importantes en lo concerniente a las exigencias de la prueba a practicar a tales efectos. Así, en la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 14 de julio, y 6, 16, 26 y 30 de octubre de 2017 (recursos de apelación 90/17, 13/16, 84/17, 129/17 y 133/17) se apunta a una suerte de inversión de la carga probatoria, en el sentido de resultar suficiente para la actora el poner de manifiesto una pérdida patrimonial -o una mera ausencia de incremento de valor- mediante las escrituras que documentan la transmisión; de forma que, en tal caso, es a la Administración a la que correspondería probar la existencia del referido incremento de valor susceptible de tributación. En cambio, en la Sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 14



Código Seguro de verificación: aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	[REDACTED]	05/03/2021 13:25:59	FECHA	05/03/2021
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==	PÁGINA	5/16



aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==



de julio de 2017 (apelación 15002/2017) se razona que, en principio, y con arreglo a las reglas generales de la carga de la prueba, correspondería al contribuyente acreditar que no existió ninguna ganancia -con respecto al suelo- derivada de la transmisión, y, en consecuencia, que no procede liquidación alguna. Mas a continuación añade que los posibles parámetros para advenir este extremo (apuntando diversas soluciones tales como -dada la configuración legal del impuesto- a la comparación de los valores catastrales al tiempo de la adquisición y transmisión o la de los valores reales del suelo al tiempo de la adquisición y de la transmisión -con o sin actualización de valores-) carecen de cobertura legal, lo que igualmente sucede respecto de los mecanismos de los que pueda disponer la Administración para efectuar una comprobación de la corrección de tal operación (esto es, realizar una comprobación del valor empleado, con fijación del método a utilizar) o respecto de la previsión de ser o no posible acudir a una tasación pericial contradictoria. Justamente por esa ausencia de parámetros legales, entiende la Sala gallega que “no pueden los Tribunales adoptar una solución imaginativa acerca de cómo puede acreditarse que la transmisión no generó ganancia al margen del legislador”, de forma que, al existir actualmente “un vacío legal todavía no corregido por el legislador”, entiende que resulta obligado considerar (añadiendo que “así parece deducirse de la Sentencia del Tribunal Constitucional”) “que cuando la diferencia entre el valor inicial de adquisición y el valor de transmisión es negativo (sin matizaciones) no es posible -con la configuración del impuesto tal y como resulta del actual texto legal con el pronunciamiento del Tribunal Constitucional- girar el Impuesto”.

Cuarto.- Una tercera línea jurisprudencial viene representada por las Sentencias de las Secciones Tercera y Cuarta de Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 16 de noviembre de 2017 -apelación 62/17- y las del Pleno de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con sede en Málaga de 29 de noviembre y 18 de diciembre de 2017 -recursos de apelación 2300/15 y 2064/15-. En la primera, tras exponer que “ el pronunciamiento de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 de Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, realizado por el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 26/2017, 37/2017 y 59/2017 no es de carácter absoluto ni supone la inconstitucionalidad del sistema normativo del IIVTNU (Capítulo II, Título II, Sección Tercera, Subsección sexta del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales), sino viene condicionado a aquellos supuestos en los que exista decremento o minusvalía en el valor los terrenos transmitidos, tal como indica la parte dispositiva de dichas sentencias cuando deciden que son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia”, concluía a continuación que procedía exigir el Impuesto “en supuestos en que la transmisión se efectúa por valor superior al de adquisición, ya que aquí el titular obtiene una ganancia económica y, por tanto, el supuesto es subsumible en el ámbito del artículo 104 del del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, dado que constituye el hecho imponible del IIVTNU el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión, por lo que existiendo incremento, aún de escaso valor, se produce el hecho imponible y en consecuencia, ab initio, resulta de aplicación la regla objetiva de valoración del artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales , que determina que el incremento de valor gravado por este tributo no sea el real, sino el derivado de las reglas establecidas para el cálculo de la base imponible, que siempre arrojan una plusvalía positiva; plusvalía que aumenta conforme lo hacen los años de posesión del inmueble por su titular, con independencia del mínimo incremento del valor que en la realidad haya podido obtener el transmitente”. Y, a



Código Seguro de verificación: aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	[REDACTED]	05/03/2021 13:25:59	FECHA	05/03/2021
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==	PÁGINA	6/16



aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==



tal efecto, señalaba que “ la acreditación de la existencia del hecho imponible y la sujeción de la transmisión al tributo en cuestión debe regirse por las reglas de la carga de la prueba establecidas en los artículos 217 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil en el ámbito del proceso y del artículo 105 de la Ley General Tributaria en vía administrativa, debiendo para ello partir de la construcción jurisprudencial general de que es la Administración quien tiene la carga de la prueba de la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlo, mientras que al sujeto pasivo le corresponde acreditar los hechos que le benefician (deducciones, no sujeciones, exenciones, bonificaciones y demás beneficios fiscales), de conformidad a las previsiones del artículo 217, apartados 2 y 3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Pues bien, trasladada dicha doctrina de la carga de la prueba al caso que nos ocupa, entendemos que el criterio probatorio razonable es que el sujeto pasivo del IIVTNU aporte un principio de prueba sobre la inexistencia de incremento del valor del terreno transmitido, siendo insuficiente la simple negación del hecho imponible y, una vez aportado algún elemento probatorio indicativo de tal circunstancia de hecho, es cuando a la Administración local, los Ayuntamientos, si pretenden cuestionar el decremento alegado, se les trasladaría la carga de probar la existencia de un efectivo incremento de valor del terreno”. Por su parte, en la de 18 de diciembre de 2017 del Pleno de la Sala de Andalucía con sede en Málaga se exponía igualmente que “entendemos, en suma, en línea con lo resuelto por el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en Sentencia de 13 de julio de 2017 (apelación 128/2017) que la validación de liquidaciones por el impuesto que nos ocupa, a partir de la declaración de inconstitucionalidad a que venimos haciendo mención, 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, recayendo la carga de la prueba del hecho imponible sobre la Administración por aplicación de lo prevenido en el artículo 106.1 de la Ley General Tributaria, en relación con el artículo 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, de modo que en defecto de esta prueba se pondrá de manifiesto la inconstitucional aplicación automática del método legal del artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales por parte de la Administración, y su consecuencia deberá ser la anulación de la liquidación a sí practicada”.

Quinto.- Por último, una cuarta línea jurisprudencial consideraba obligatoria la plena estimación de la totalidad de los recursos en su momento formulados, y ello por cuanto en las liquidaciones giradas por la Administración se habrían calculado la base imponible aplicando el artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, precepto este expulsado del ordenamiento jurídico “ex origine” (argumento que en determinados pasajes de su recurso emplea la parte actora); sin que, por otra parte, pueda ser reexaminada a la vista del resultado de una posible prueba pericial respecto de la que se carece de parámetro legal. En esta dirección apuntaron -entre otras- las Sentencias de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19, 20 y 21 de julio, 27 y 28 de septiembre, 3, 5, 13, 19 y 26 de octubre y 14 de noviembre de 2017 (recursos de apelación 783/16, 615/16, 622/16, 707/16, 742/16, 728/16, 544/16, 439/16, 690/16, 700/16, 720/16, 178/17, 811/16, 320/17, 8/17, 581/16, 812/16, 771/16, 289/16, 291/17, 871/16, 310/16, 782/16, 862/16, 175/17 y 697/16), la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León con sede en Burgos de 22 de septiembre de 2017 (apelación 21/2017) , la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 30 de octubre de 2017 -apelación 8/17-, o la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal



Código Seguro de verificación: aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	[REDACTED]	05/03/2021 13:25:59	FECHA	05/03/2021
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==	PÁGINA	7/16



aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==



Superior de Justicia de Navarra de 29 de octubre de 2017 -apelación 309/2015-. En casi la totalidad de ellas, tras descartar la procedencia de seguir aplicando la interpretación conforme a la Constitución Española de los preceptos tantas veces citados que hasta el momento venía efectuándose (que pasaba por admitir que el contribuyente pudiera alegar y probar la inexistencia de incremento de valor de los terrenos transmitidos, para, de esta forma, concluir que no existía hecho imponible que justificase el nacimiento de la obligación tributaria), por descartarse esta posibilidad en las Sentencias del Tribunal Constitucional 16 de febrero y 1 de marzo de 2017; se razona lo siguiente: “entendemos, en definitiva, que la liquidación debe ser anulada, en cuanto girada en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico ex origine, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos..) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado , pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza esto es "dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento", determinación que el Constitucional insiste queda reservada al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho, que con ello habría de quebrantar principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria, que en definitiva han determinado la declaración de inconstitucionalidad”. En términos igualmente clarificadores, la precitada Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León refería: “ 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 Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales 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”. Por último, en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña se razona: “ de la jurisprudencia constitucional antes indicada se desprende, sin duda, una expresa objeción constitucional a una eventual reconstrucción normativa de los preceptos de aplicación mediante el libre arbitrio del aplicador o de los órganos jurisdiccionales por vía interpretativa en revisión de actuaciones tributarias para la determinación de los supuestos en los que nace la obligación tributaria y, a su vez, para la elección en cada caso concreto del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento del valor de los terrenos transmitidos, lo que se estima contrario por dicha jurisprudencia constitucional, derechamente, no sólo al principio constitucional de seguridad jurídica, garantizado entre otros principios jurídicos esenciales por el artículo 9.3 de la Constitución española , sino también al principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria, recogido por los artículos 31.3 y 133.1 y 2 del mismo texto constitucional.”



Código Seguro de verificación: aGxpJkHBrqHPe9Obr6nbmA==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	[REDACTED]	05/03/2021 13:25:59	FECHA	05/03/2021
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	aGxpJkHBrqHPe9Obr6nbmA==	PÁGINA	8/16



aGxpJkHBrqHPe9Obr6nbmA==



Sexto.- Sin embargo, la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018 (dictada en el recurso de casación 6226/2017) solventa definitivamente esta polémica jurisprudencial, fijando de forma precisa los términos en los que ha de ser interpretados los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales a la luz de los pronunciamientos contenidos en la precitada Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 (de hecho, refiere en su fundamento de derecho primero que la misma tiene por objeto “interpretar cabalmente” dicha Sentencia del Tribunal Constitucional, desentrañando su alcance y efectos). Y tal efecto el Alto Tribunal comienza por desechar la tesis mantenida por la cuarta línea jurisprudencial anteriormente apuntada, conforme a la cual la tan citada Sentencia obligaba, en todo caso, a anular las liquidaciones -y a reconocer el derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones- giradas en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana sin ni tan siquiera entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica. Y las razones que emplea a tal efecto son las siguientes (fundamento de derecho tercero): **a)** porque en la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 ni se declara “la inconstitucionalidad total o absoluta de todos los preceptos mencionados en el fallo que, en consecuencia, no han quedado -o, al menos, no todos ellos ni en la totalidad de los supuestos en los que resultan aplicables- completamente expulsados del ordenamiento jurídico”; **b)** porque tampoco puede afirmarse que, a día de hoy, la prueba de la existencia o no de plusvalía susceptible de ser sometida a imposición y el modo de llevar a cabo la cuantificación del eventual incremento de valor del terreno carezcan de la debida cobertura legal en contra de las exigencias que dimanar de los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley tributaria (artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución Española); **c)** porque, de la misma forma, no es cierto que dicha valoración de la prueba y la determinación del importe del eventual incremento de valor del terreno no puedan corresponder al aplicador del Derecho; **d)** y porque no resulta acertado concluir que, hasta tanto se produzca la intervención legislativa que ha reclamado el máximo intérprete de la Constitución en la tan citada Sentencia 59/2017, no pueda practicarse liquidación alguna del Impuesto (ni, consecuentemente, que proceda, en todo caso, la anulación de las liquidaciones y el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones correspondientes al mismo, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación reveladora de capacidad económica). Y todo ello porque ni las conclusiones alcanzadas por la citada línea jurisprudencial se recogen en la tan citada Sentencia, ni “en buena lógica pueden inferirse de una interpretación unitaria y sistemática de los fundamentos jurídicos y de la declaración de inconstitucionalidad contenida en el fallo de su pronunciamiento”.

Una vez expuesta estas ideas, la Sala Tercera desarrolla tales argumentos e interpreta dichos preceptos en (fundamentalmente) los fundamentos de derecho cuarto y quinto. Así, concluye que el alcance de la declaración de inconstitucionalidad referida no es “total o absoluta”, ya que, de un “análisis sosegado” no solo del fallo, ni de algún fundamento jurídico aislado, sino, y fundamentalmente, de la ratio decidendi de la Sentencia se infiere que, de un lado, se declara la inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del Texto Refundido, y, de otro, que la declaración de inconstitucionalidad que se efectúa en relación con el artículo 110.4 es total (expulsándolo, a este sí, completa y definitivamente del ordenamiento jurídico, dada la imposibilidad de los sujetos pasivos de acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración



Código Seguro de verificación: aGxpJkHBrqHPe9Obr6nbmA==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	[REDACTED]	05/03/2021 13:25:59	FECHA	05/03/2021
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	aGxpJkHBrqHPe9Obr6nbmA==	PÁGINA	9/16



aGxpJkHBrqHPe9Obr6nbmA==



contenidas en los artículos 107.1 y 107.2 a), y, en consecuencia, de demostrar la improcedencia de liquidar el impuesto). Así, y partiendo que la declaración de inconstitucionalidad de los tres preceptos previamente enunciados tuvo lugar por establecerse en aquellos una *“regla objetiva para el cálculo de la base imponible del impuesto en los casos de transmisión onerosa de terrenos cuya aplicación conlleva, en todo caso, la existencia de una plusvalía objeto de tributación”* -impidiendo, de esta forma, que el sujeto pasivo pudiera llegar a probar una inexistencia de incremento de valor real del terreno transmitido, y, con ello, el sometimiento a tributación de una situación inexpressiva de capacidad económica (es decir, manifestaciones de capacidad económica inexistentes, virtuales o ficticias)-; se infiere que la nulidad de los preceptos enunciados no puede extenderse a aquellos supuestos en los que existe un incremento de valor del terreno y, en consecuencia, un manifestación de riqueza real o potencial. Máxime cuando el propio Tribunal Constitucional (tanto en el tercer fundamento jurídico de la Sentencia 26/2017, de 16 de febrero, como posteriormente en el fundamento jurídico quinto de la tan citada 59/2017) puso de manifiesto que en estos casos no solo se grava la que a priori o en abstracto es una manifestación de riqueza real o potencial, sino que la configuración legal del impuesto resulta plenamente compatible con las exigencias que derivan del principio de capacidad económica. Justamente por ello, concluye la Sala Tercera, la cuarta línea jurisprudencial referida (que es la que propugna la parte actora) yerra al concluir que la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) es radical o absoluta (por efectuar una *“interpretación excesivamente literal -y, lo que es más reprobable, asistemática-”* del fallo de la Sentencia y una *“comprensión errónea del mismo”*), pues aun cuando ciertamente se afirma en la Sentencia 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”* no puede inferirse que, hasta que el legislador no lleve a cabo semejante tarea, no puede probarse por el contribuyente -ni, en consecuencia, valorarse por el aplicador del Derecho- la inexistencia de plusvalía real susceptible de ser sometida a imposición. De hecho, la determinación del eventual incremento/decremento del valor del terreno no carecen de la debida cobertura legal, sino que, por el contrario, se encuentra residenciada en las reglas generales que en relación con la prueba se contienen en la Sección 2ª del Capítulo II del Título III de la Ley General Tributaria (en concreto, en sus artículos 105 y siguientes), como se desprenden de las reflexiones contenidas en la Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de julio. Sostener lo contrario comporta orillar las puntualizaciones que efectúa el propio Tribunal Constitucional en el fundamento quinto de la tan citada Sentencia 59/2017 (referidas en el fundamento cuarto de la presente), ya que de su lectura se desprende que la intervención legislativa a la que se alude en aquella se reclama tanto para *“que en lo sucesivo dejen de gravarse situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana contrarias al principio de capacidad económica”*, como para *“cubrir la laguna legal que deja la declaración de inconstitucionalidad contenida en la Sentencia”*, mas no porque no exista base legal en el ordenamiento tributario que discipline la prueba por el contribuyente y la valoración por el aplicador del Derecho de la inexistencia de un incremento de valor del terreno o de una regla positiva de cálculo para cuantificarla.

En cambio, la inconstitucionalidad del artículo 110.4 del Texto Refundido de la Ley de Hacienda Locales es total, quedando anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que en el mismo se contenía, conforme a la cual los sujetos pasivos del impuesto tenían vedada la prueba de inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana (por poder vulnerarse el



Código Seguro de verificación: aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	[REDACTED]	05/03/2021 13:25:59	FECHA	05/03/2021
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==	PÁGINA	10/16



aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==



principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución Española), quedando expedita la vía para llevar a cabo esta prueba. Y en este punto matiza el Tribunal Supremo que “*cuestión distinta es a quién corresponda la carga de la misma, qué medios probatorios sean idóneos para llevarla a efecto o, en fin, si estos aspectos cuentan en la actualidad con la debida cobertura legal*”. Y lo cierto es que esta idea se desarrolla a continuación en los siguientes términos: **a)** corresponde al sujeto pasivo del Impuesto probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley General Tributaria (de lo que se desprende la inexistencia de quiebra de los principios de reserva de Ley tributaria o del principio de seguridad jurídica), pues ello se desprende de su artículo 105.1 (conforme al cual «quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo»); **b)** para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el Impuesto puede el sujeto pasivo, o bien 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*”, o bien optar por una prueba pericial que confirme tales indicios, o, por último, emplear cualquier otro medio probatorio del artículo 106.1 de la Ley General Tributaria que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el Impuesto; **c)** una vez aportada por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, debe ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del Texto Refundido de la Ley de Hacienda Locales, pudiendo el obligado tributario accionar los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa -y, posteriormente, en sede judicial- frente al resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente; y **d)** en vía contencioso- administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real ha de ser apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4, de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Indicar, por último, que en el fundamento de derecho séptimo se resumen estas conclusiones de la siguiente forma: “*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



Código Seguro de verificación: aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	[REDACTED]	05/03/2021 13:25:59	FECHA	05/03/2021
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==	PÁGINA	11/16



aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==



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.”

Tales conclusiones aparecen, además reiteradas en numerosísimas Sentencias posteriores de la misma Sala y Sección, pudiendo citarse, entre otras, las de 17 de julio de 2018 (recurso de casación 5664/2017), 18 de julio de 2018 (recurso de casación 4777/2017), 6 de noviembre de 2018 (recurso de casación 5279/2017), 7 de noviembre de 2018 (recurso de casación 4843/2017), 8 de noviembre de 2018 (recurso de casación 5214/2017), 14 de noviembre de 2018 (recursos de casación 4542/2017, 6048/2017 y 6148/2017), 21 de noviembre de 2018 (recursos de casación 4983/2017, 5160/2017, 5568/2017 y 5821/2017), 3 de diciembre de 2018 (recurso de casación 6777/2017), 4 de diciembre de 2018 (recurso de casación 6482/2017), 5 de diciembre de 2018 (recurso de casación 6425/2017), 10 de diciembre de 2018 (recursos de casación 4934/2017 y 6456/2017), 11 de diciembre de 2018 (recurso de casación 6044/2017), 12 de diciembre de 2018 (recursos de casación 6047/2017, 163/2018 y 186/2018), 17 de diciembre de 2018 (recurso de casación 6380/2017), 18 de diciembre de 2018 (recursos de casación 5484/2017, 6275/2017, 117/2018 y 340/2018), 19 de diciembre de 2018 (recursos de casación 4779/2017, 5815/2017, 6419/2017, 6479/2017, 6506/2017, 245/2018 y 582/2018), 20 de diciembre de 2018 (recursos de casación 4631/2017, 4789/2017, 4980/2017, 6046/2017, 6514/2017, 6756/2017, 6757/2017, 6761/2017 y 239/2018), 5 de febrero de 2019 (recursos de casación 6771/2017 y 222/2018), 12 de febrero de 2019 (recurso de casación 4847/2017), 13 de febrero de 2019 (recursos de casación 4238/2017 y 6527/2017), 19 de febrero de 2019 (recurso de casación 231/2018), 26 de febrero de 2019 (recurso de casación 5679/2017), 27 de febrero de 2019 (recurso de casación 1903/2017), 5 de marzo de 2019 (recurso de casación 2672/2017), 6 de marzo de 2019 (recurso de casación 2815/2017) o 12 de marzo de 2019 (recurso de casación 2913/2017).

Séptimo.- Pues bien, trasladando dichos razonamientos al supuesto fáctico en cuestión (esto es, las tres autoliquidaciones del Impuesto enunciadas en el antecedente primero; presentadas a consecuencia de la transmisión dominical formalizada en escritura pública de compraventa otorgada el 27 de abril de 2017 ante el Notario D. [REDACTED] [REDACTED] -folios 9 a 77 del expediente-), se concluye, una vez valoradas las pruebas aportadas y practicadas a instancias de ambas partes, que el recurso formulado debe prosperar en su integridad.

Tal y como se ha razonado, la doctrina de la Sala Tercera reiteradamente ha expuesto que corresponde al sujeto pasivo del tributo aportar “cualquier principio de prueba”, que, al menos indiciariamente (por tanto, no con una seguridad o certeza absoluta), permita apreciar la “inexistencia de una plusvalía real” (y, consecuentemente, la improcedencia de girar liquidación por el Impuesto); pudiendo la misma consistir en “la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas”, la práctica de una prueba pericial o en cualquier otro medio probatorio del artículo 106.1 de la Ley General Tributaria que ponga de manifiesto. Caso de resultar aquella aportada por el obligado tributario (como es el caso, según se razona a continuación), corresponde entonces a la Administración aportar prueba que desvirtúe tal prueba indiciaria, para, de esta forma, poder justificar la aplicación los preceptos del Texto Refundido de la Ley de Hacienda Locales. Con ello se procede a la pura aplicación de los



Código Seguro de verificación: aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	[REDACTED]	05/03/2021 13:25:59	FECHA	05/03/2021
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==	PÁGINA	12/16



aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==



mecanismos contemplados en los artículos 105 y 106 de la Ley General Tributaria: el contribuyente aporta un elemento de convicción que -al menos indiciariamente- revela la improcedencia de girar el tributo, y es entonces cuando a la Administración le cumple desvirtuar esta conclusión. Esto es, al obligado tributario no le basta con alegar la inexistencia de incremento para provocar que la Administración deba probar su existencia; sino que tiene, previamente, que aportar lo que el Tribunal Supremo ha calificado como “principio de prueba” que ponga de manifiesto la referida inexistencia (reseñando de forma específica las escrituras públicas -que, como de todos es sabido, no se erigen en prueba plena de lo reflejado en las mismas- correspondientes a la última transmisión y la inmediatamente anterior).

Pues bien, en el presente supuesto nos hallamos ante el supuesto más frecuente, conforme al cual la ausencia de incremento se pone de manifiesto de la lectura conjunta de las escrituras de adquisición y venta de los inmuebles. Y es que de la lectura conjunta de la escritura de compraventa otorgada ante el Notario D. [REDACTED] el 12 de mayo de 2006 (obranste a los folios 131 a 149 del expediente) se comprueba cómo el recurrente adquirió las fincas en cuestión por una cantidad global ascendente a 350.000 euros -folio 141- , mientras que de la otorgada el 27 de abril de 2017 ante el Notario D. [REDACTED] (folios 9 a 77 del expediente) se desprende que las transmitió en una cantidad global de 267.500 euros (correspondiendo de ellos 241.263 euros, 18.970 euros y 7.267 euros a cada una de las fincas), según consta al folio 23 del expediente. Consecuentemente, tal y como se razona en las Sentencias anteriormente mencionadas, la parte actora ha presentado tanto en vía administrativa como judicial el “principio de prueba” que indiciariamente pone de manifiesto la inexistencia de una plusvalía real, consistente en “la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas”, sin que sea imprescindible la existencia de prueba pericial alguna que confirme tales indicios (es una opción, pero no una obligación). De hecho, la parte actor igualmente adjuntó como documento 7 de su demanda un informe emitido por el Arquitecto D. [REDACTED] [REDACTED] en el que se concluye que: “el valor del inmueble entre la fecha de adquisición (12/05/2006) y la fecha de enajenación (27/04/2017), ha sufrido una disminución global de su valor, generando una minusvalía la transmisión del inmueble, que afecta tanto al valor del vuelo o construcción como el valor del suelo”.

Por ello, correspondía a la Administración probar (y no meramente alegar) en contra de dicho principio de prueba aportado por la obligada al pago para poder aplicar los preceptos del Texto Refundido de la Ley de Hacienda Locales. Y a tal respecto la misma ha aportado un informe elaborado el 13 de noviembre de 2020 por la responsable del Departamento de Valoraciones Inmobiliarias municipal, aludiendo igualmente a un informe emitido por el Departamento de Catastro-IBI municipal el 30 de julio de 2018 (obranste al folio 151 del expediente) en el que se reflejan el valor catastral del suelo a las fechas de adquisición y enajenación. Lo cierto es que ninguno de estos documentos resultan suficientes para advenir la existencia del incremento que justifique el librado de la correspondiente liquidación. Por lo que respecta al primer informe (emitido en 2020, no incorporado al expediente en el que se adoptó la decisión, no ratificado a presencia judicial y no sometido a contradicción) sustenta la valoración en siete testigos, seis de los cuales se emplean para calcular el valor del suelo a fecha de adquisición y el restante para calcular el precio a la fecha de venta. Pues bien, lo primero que llama la atención de los seis primeros testigos es que se tratan de precios incluidos en su mayoría en escrituras de compraventa -incluso



Código Seguro de verificación: aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	[REDACTED]	05/03/2021 13:25:59	FECHA	05/03/2021
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==	PÁGINA	13/16



aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==



alguno se toma de un proyecto de reparcelación, mientras que en otros casos a escritura es de permuta- referentes a suelo para la construcción de viviendas aisladas (que no) que tuvieron lugar entre 1998 y 2003; mientras que en el suelo que había de valorarse fecha 2006 se encontraba construida una vivienda inserta en un edificio de una urbanización. Es más, tampoco, se aportan datos acerca de la localización ni la superficie a que se refieren los supuestos tomados en consideración como testigos. Esta completa ausencia de similitud con la finca a valorar desvirtúa por completo el resultado obtenido, por cuanto, de entrada, se toman como referencia precios de suelo de fincas muy diferentes (y de localización y superficie ignoradas) de hasta ocho años antes de la adquisición del inmueble. Y ello máxime si se tiene en cuenta que para calcular el valor del suelo de los inmuebles en 2017 se tiene en cuenta un único testigo que: a) no es del año 2017, sino 2016; b) se refiere a una operación en la que se transmiten conjuntamente ocho fincas de 115.647 metros cuadrados de superficie -cuando la transmitida conjuntamente por la recurrente ni tan siquiera alcanzaba los 160 metros cuadrados-; c) se transmite suelo no edificado; y d) los terrenos se sitúan en una localización muy distante a la finca cuyo suelo se debe valorar, aplicándose un coeficiente de disminución del un 10% sin suficientes explicaciones de cual sea la razón por la que procede esta magnitud y no otra. En definitiva, el informe carece del rigor y la fuerza probatoria requerida para entender adverado que no sólo no ha existido decremento, sino que incluso el valor del suelo se ha incrementado en más del doble de su valor.

Octavo.- Por último, y en lo que concierne al incremento de los valores catastrales de las tres fincas (vivienda, aparcamiento y trastero), la trascendencia de esta dato fue expresamente rechazada en el fundamento de derecho cuarto la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 2018 (recurso de casación 5279/2017), en la que se exponía a este respecto: *“El Ayuntamiento de Zaragoza alega en casación que el valor catastral del suelo de las fincas objeto de transmisión en el año 2015 era superior al valor del suelo en la fecha de adquisición (2007), referencia expresiva -en su opinión- de la existencia de una plusvalía por la circunstancia de que dicho valor catastral toma como referencia el valor de mercado, el cual, no puede sobrepasar, razón por la que al valor teórico de mercado se le aplica un coeficiente de relación a mercado. Dicha alegación no puede prosperar porque atiende, fundamentalmente, a los criterios de establecimiento de plusvalía presunta o automática derivada de la mera aplicación del artículo 107 TRLHL, esto es, de los valores catastrales matizados por el correspondiente coeficiente y el número de años transcurridos en el periodo de generación, prescindiendo, por tanto, de la declaración sobrevenida de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, con relación con el artículo 110.4 del mismo cuerpo legal, declarada por el Tribunal Constitucional”.* Y a continuación añadía: *“Por otro lado, apunta la Administración que no hay prueba pericial alguna sobre el valor del suelo en el año 2007 (momento de la adquisición), por lo que no cabe desvirtuar que dicho valor catastral fuese inferior al establecido para el año 2015. Dicha alegación tampoco puede prosperar, por cuanto consta el valor de adquisición, expresado en la escritura pública de 20 de noviembre de 2007 Además, dicho razonamiento desconoce las reglas de la carga de la prueba a las que nos hemos referido en el fundamento jurídico quinto de la sentencia de 9 de julio de 2018, reproducida y ratificada en ésta”.* En definitiva, ni la existencia de incremento del valor catastral del inmueble entre los años 2006 y 2017 (adverada al folio 151) ni el hecho de ser más o menos cuestionable el contenido del informe pericial presentado por la parte actora como documento 7 (extremo en el que parece centrarse en buena medida el informe municipal) impiden la estimación de la demanda; máxime por la ya expresada insuficiencia



Código Seguro de verificación: aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	[REDACTED]	05/03/2021 13:25:59	FECHA	05/03/2021
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==	PÁGINA	14/16



aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==



de la documental (que no pericial) presentada por la Administración demandada a tal efecto. Por ello, la demanda ha de ser íntegramente estimada, pues la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones y devolución de ingresos indebidos presentada por la recurrente debió ser en su día atendida por el Ayuntamiento demandado.

Noveno.- Establece el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa tras su reforma por la Ley 37/2011, aplicable a este procedimiento por razones temporales, que en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho; añadiendo que en los supuestos de estimación o desestimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, las imponga a una de ellas por haber sostenido su acción o interpuesto el recurso con mala fe o temeridad. Se consagra, por tanto, el criterio del vencimiento objetivo que ya estableció el artículo 394 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Estimándose íntegramente la demanda, procede imponer las costas a la Administración, en aplicación del aludido criterio de vencimiento (máxime teniendo en cuenta que la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo tomada como referencia para dar respuesta al supuesto es de fecha muy anterior a la celebración de la vista y que es objeto de impugnación una ficción desestimatoria que la Administración pudo dejar sin efecto dando respuesta al recurso de reposición en su día entablado).

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

FALLO

Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Procuradora de los Tribunales Sra. Conejo Doblado, en nombre y representación de la mercantil Quinn Claremount Limited, frente a la resolución citada en los antecedentes de hecho de la presente resolución, que anulo y dejo sin efecto por no ser conforme a derecho, reconociendo el derecho del recurrente a que por parte del Excelentísimo Ayuntamiento de Mijas se le reintegre las cantidades ingresadas en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana mediante las autoliquidaciones presentadas el 5 de mayo de 2017, que habrán de ser incrementadas con los correspondientes intereses de demora regulados en los artículos 32.2 y 26 de la Ley General Tributaria.

Se imponen las costas del procedimiento a la Administración demandada.

Notifíquese la presente resolución a las partes, haciéndoles saber que no es firme y que frente a la misma podrán interponer recurso de casación en el plazo de treinta días ante este mismo Juzgado mediante la presentación del correspondiente escrito de preparación. La interposición de dicho recurso precisará la constitución de un depósito por importe de 50 Euros el cual habrá de efectuarse en el “Cuenta de Depósitos y Consignaciones” que este Juzgado tiene abierta en la entidad bancaria BANCO DE SANTANDER cuenta nº 3137/0000/24/0609/18, debiendo acreditarse la constitución del mismo en el momento de la interposición, en virtud de lo dispuesto en la Disposición Adicional decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial introducida por la Ley orgánica 1/2009, de 3 de



Código Seguro de verificación: aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	[REDACTED]	05/03/2021 13:25:59	FECHA	05/03/2021
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==	PÁGINA	15/16



aGxpJkHBrGHPe9Obr6nbmA==



ADMINISTRACIÓN
DE
JUSTICIA

Noviembre, y ello con las exclusiones previstas en el apartado quinto de dicha norma, quedando también excluidos los que tengan concedido el derecho a la asistencia jurídica gratuita.

Así, y por esta mi Sentencia, lo dispongo mando y firmo. [REDACTED]
Magistrado, titular del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número cuatro de los de Málaga y su Provincia.



Código Seguro de verificación: aGxpJkHBrqHPe9Obr6nbmA==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	[REDACTED]	05/03/2021 13:25:59	FECHA	05/03/2021
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	aGxpJkHBrqHPe9Obr6nbmA==	PÁGINA	16/16



aGxpJkHBrqHPe9Obr6nbmA==