

**JUZGADO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO Nº 5
MÁLAGA**

SENTENCIA Nº 52/2023

En Málaga a fecha de la firma digital.

Vistos por mí, D^a M^a del Carmen de Torres Extremera, Magistrada-Juez del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 5 de Málaga y de su Provincia, los presentes autos de **Procedimiento Abreviado, autos nº 275/2022**, contra la liquidación en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a instancia de D^a [REDACTED] Y D^a [REDACTED] representadas y asistidas por el Letrado Sr. Hidalgo Pérez, frente al AYUNTAMIENTO DE VÉLEZ- MÁLAGA, representada por e Letrado de los Servicios Jurídicos.

ANTECEDENTES DE HECHO

I.- Por el Letrado Sr. Hidalgo Pérez, en la representación referida, se formuló demanda interponiendo recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de fecha 10 de junio de 2022 desestimatoria de los recursos de reposición interpuestos de fecha 18/11/2021, interpuestos contra el Patronato de Recaudación Provincial de Málaga, como consecuencia de las liquidaciones por el IIVTNU, con número de referencias 911195997 y 911195999, relativas a la transmisión del inmueble sito en la calle Junquera nº 1, planta 9 de la localidad de Torredelmar con referencia catastral 2163109VF0626S00044GT, cuyo importe de cada liquidación ascendía a la cantidad de 1.428,78 euros.



Código:	OSEQR8YQAU4NL2GFPERNL2GPAR3MD3	Fecha	13/02/2023
Firmado Por	MARIA DEL CARMEN DE TORRES EXTREMERA JUAN CARLOS RUIZ ZAMORA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	1/22



Tras alegar los hechos y los Fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, terminaba con la súplica que con estimación del recurso, se declare la improcedencia e invalidez jurídica de las liquidaciones recurridas, devolviendo el importe indebidamente ingresado, en virtud de la sentencia del TC 182/21 de 26 de octubre, más los intereses de demora, desde el día del abono del impuesto, hasta su total devolución, y en todo caso con expresa imposición de costas a la Administración demandada.

II.- Admitida la demanda mediante Decreto de fecha 26 de septiembre de 2022 y recabado el expediente administrativo, se procedió al señalamiento de la vista, para el día 9 de febrero de 2023.

Llegado el cual, comparecieron todas las partes, y tras ratificarse en su demanda de recurso contencioso la actora, el Letrado de la Administración demandada, se opuso a la estimación del recurso, alegando que la resolución dictada es conforme a Derecho, siendo firmes las liquidaciones efectuadas.

Tras solicitar el recibimiento a prueba, y su práctica, ambas partes formularon sus conclusiones de forma oral, quedando los autos conclusos para el dictado de la sentencia.

III.- En la tramitación del presente recurso, se han observado las prescripciones legales esenciales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El objeto del recurso contencioso administrativo, según se identifica en la demanda es la Resolución de fecha 10 de junio de 2022, por la que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra el Patronato de Recaudación Provincial de Málaga, con fecha 18 de noviembre de 2021, contra las liquidaciones por el IIVTNU, con



Código:	OSEQR8YQAU4NL2GFPERNL2GPAR3MD3	Fecha	13/02/2023
Firmado Por	MARIA DEL CARMEN DE TORRES EXTREMERA JUAN CARLOS RUIZ ZAMORA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	2/22



número de referencias 911195997 y 911195999, por importe cada una de 1.428,78 euros.

Fundamenta su pretensión la demandante que le es aplicable lo ya resuelto por la Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 26 de octubre de 2021, solicitando la nulidad de las liquidaciones efectuadas y la devolución de los ingresos indebidos.

Por la Letrada del Patronato de Recaudación, se opone a la estimación del recurso, alegando que las liquidaciones devengadas del impuesto IIVTNU, han de ser consideradas firme y consolidada, no siendo susceptible de revisión, conforme a la sentencia referida.

SEGUNDO.- En el supuesto de autos, del examen del expediente administrativo que consta unido a los autos, así como la documental aportada junto con la demanda, queda acreditado que el Impuesto sobre el valor de los terrenos de naturaleza urbana liquidados se efectuó por la Administración demandada en fecha 4 de junio de 2021, siendo notificadas a las recurrentes, el 21 de octubre de 2021, tal y como consta en los folios 29 30 del EA, interponiéndose el recurso de reposición contra las liquidaciones del impuesto devengado en fecha 18 de noviembre de 2021.

Dispone el artículo 14.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLRHL dispone expresamente que contra los actos de aplicación y efectividad de los tributos y restantes ingresos de Derecho público, de las Entidades Locales, solo podrá interponerse recurso de reposición que en dicho precepto se regula,



Código:	OSEQR8YQAU4NL2GFPERNL2GPAR3MD3	Fecha	13/02/2023
Firmado Por	MARIA DEL CARMEN DE TORRES EXTREMERA JUAN CARLOS RUIZ ZAMORA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	3/22



siendo que, el plazo de interposición es de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación expresa, del acto cuya revisión se solicita.

En atención a la normativa aplicable las recurrentes alegan para considerar nula la liquidación del impuesto practicada, la sentencia del Tribunal Constitucional nº 59/2017 de 11 de mayo, que declaró la nulidad parcial de la regulación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (plusvalía) establecida en los arts. 107.1, 107.2.a) y 110.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL), *“en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”*.

En su posterior sentencia nº 126/2019, de 31 de octubre, dicho Tribunal completó su pronunciamiento, concluyendo que *“(…) el art. 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, es inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, uno y otra consagrados en el art. 31.1 CE, en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente.*

a) El alcance de la declaración: la anterior declaración de inconstitucionalidad no puede serlo, sin embargo, en todo caso, lo que privaría a las entidades locales del gravamen de capacidades económicas reales. En coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017, el art. 107.4 TRLHL, debe serlo únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente (...).”

La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo interpretó desde un principio los efectos de la primera declaración de nulidad en el sentido de que sólo afectaba a las liquidaciones o autoliquidaciones del impuesto de plusvalía referidas a transmisiones de



Código:	OSEQR8YQAU4NL2GFPERNL2GPAR3MD3	Fecha	13/02/2023
Firmado Por	MARIA DEL CARMEN DE TORRES EXTREMERA JUAN CARLOS RUIZ ZAMORA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	4/22



inmuebles en las que se haya producido una disminución efectiva de su valor de mercado, constatada mediante una prueba concluyente. Estableció así, como doctrina jurisprudencial, que le *“Corresponde al sujeto pasivo del IIVTNU probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”* (ad. ex. SSTS 21/11/2018, rec. 4983/2017, 30/05/2019, rec. 307/2018 y 8/06/2020, rec. 3533/2019).

Tras la referida STC 126/2019, de 31 de octubre, el Alto Tribunal avanzó un paso más, con la siguiente doctrina jurisprudencial *“Resulta contraria a Derecho -por implicar un claro alcance confiscatorio- una liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, aplicando los artículos correspondientes de la Ley de Haciendas Locales, establezca una cuota impositiva que coincida con el incremento de calor puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión del terreno, esto es, que absorba la totalidad de la riqueza gravable”* SSTS 09/12/2020 -rec. 6386/2017, y 23/07/2020 -rec. 920/2018). Y ha condenado a la Administración tributaria, en dichos supuestos, a devolverle al contribuyente lo abonado por este concepto.

Finalmente, el Tribunal Constitucional en su reciente sentencia 182/2021, de 26 de octubre (BOE 25/11/2021) declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL, por vulnerar el principio de capacidad económica en la materia tributaria (art. 31.1 CE) al establecer un único método, objetivo e imperativo, de cuantificación de toda la base imponible del tributo. Concluye el TC en esta sentencia que dicho principio constitucional *“(…) implica, en el caso del IIVTNU, en primer lugar, que quienes se sometan a tributación deban ser únicamente los que experimenten un incremento del valor del suelo urbano objeto de*



Código:	OSEQR8YQAU4NL2GFPERNL2GPAR3MD3	Fecha	13/02/2023
Firmado Por	MARIA DEL CARMEN DE TORRES EXTREMERA JUAN CARLOS RUIZ ZAMORA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	5/22



transmisión, como resolvió la STC 59/2017, FJ 3, al requerir transmisión del suelo urbano más materialización del incremento de valor para el nacimiento de la obligación tributaria; esto es, incremento real, y no potencial o presunto, para la realización del hecho imponible. Y, en segundo lugar, que quienes experimente ese incremento se sometan a tributación, en principio, en función de la cuantía real del mismo, conectándose así debidamente el hecho imponible y la base imponible, dado que esta última no es más que la cuantificación del aspecto material del elemento objetivo del primero. (...) Siendo pues, que la realidad económica ha destruido la antes referida presunción de revalorización anual de los terrenos urbanos que operó en la mente del legislador para crear la norma objetiva de valoración ahora cuestionada, desaparece con ella la razonable aproximación o conexión que debe existir entre el incremento de valor efectivo y el objetivo o estimativo para que razones de técnica tributaria justifiquen el sacrificio del principio de capacidad económica como medida o parámetro del reparto de la carga tributaria en este impuesto. Con lo que la base imponible objetiva o estimativa deja de cuantificar incrementos de valor presuntos, medios o potenciales. En consecuencia, el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, estar al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE)".

La propia STC 182/2021 especifica en su fundamento sexto los efectos de su declaración de nulidad. Concluye, en primer lugar, que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad hasta el momento en el que el legislador (...) en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen



Código:	OSEQR8YQAU4NL2GFPERNL2GPAR3MD3	Fecha	13/02/2023
Firmado Por	MARIA DEL CARMEN DE TORRES EXTREMERA JUAN CARLOS RUIZ ZAMORA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	6/22



legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados.

Y concluye también, en segundo lugar, que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse sentencia, y ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

Poco después ha sido aprobado el Real Decreto Ley 26/2021, de 8 de noviembre por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las haciendas locales, aprobado por Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del TC respecto del impuesto de plusvalía, en cuyas disposiciones transitorias no se estableció indicación alguna a su posible efecto retroactivo.

Desde luego, la STC no impide recurrir a quien está en el plazo del art. 14 TRLHL y art. 46 LJ. Por lo que notificadas las liquidaciones el 21 de octubre de 2021, e interpuesto el recurso de reposición en el plazo de un mes, es decir, el 18 de noviembre de 2021,

Como se ha dicho, la declaración de inconstitucionalidad es ahora total, de modo que los Ayuntamientos u órganos encargados de la recaudación del impuesto no pueden hacer las liquidaciones conforme a esa normativa expulsada del ordenamiento. Y, precisamente, tales normas son las aplicadas al acto ahora impugnado. Ahora, además, la STC citada incluye una previsión de cara a diversas situaciones, firmes, en litigio y



Código:	OSEQR8YQAU4NL2GFPERNL2GPAR3MD3	Fecha	13/02/2023
Firmado Por	MARIA DEL CARMEN DE TORRES EXTREMERA JUAN CARLOS RUIZ ZAMORA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	7/22



futuras. En el FJ VI.a) el TC concreta el efecto de la declaración de inconstitucionalidad, ahora total, pudiendo distinguirse las siguientes situaciones:

1. liquidaciones y autoliquidaciones futuras: las posteriores a la fecha de emisión el fallo (no de su publicación), que ya no podrán hacerse conforme a la redacción del TRLHL previa a la sentencia. En su caso, será un problema de derecho transitorio del nuevo RD Ley para las liquidaciones a realizar por hechos imponderables previos a su entrada en vigor.

2. liquidaciones firmes: 2.1 Aquellas contra las cuales no se interpuso en plazo el recurso de reposición preceptivo del art. 14 TRLHL, es decir, en el plazo de un mes desde su notificación, lo que ocurrirá con las notificadas y no recurridas un mes antes del fallo, el 26 - 9- 2021. 2.2 Aquellas que sí se recurrieron en reposición, pero se dictó resolución expresa desestimatoria que no fue recurrida ante la jurisdicción contenciosa, en este caso, en el plazo de dos meses, del art. 46.1 LJ . En el cómputo tener en cuenta el mes de agosto y el art. 135 LEC . Ninguna será revisable ya. Cuando el TC se refiere a revisión, evidentemente, no se refiere a ser recurridas, porque eso, sencillamente no cabe en virtud de la causa de inadmisibilidad del art. 69 LJ o la inadmisión del recurso de reposición extemporáneo. Esto, no hacía falta decirlo ni es consecuencia de la sentencia, sino de los plazos de recurso y la firmeza. La revisión se refiera a otros procedimientos. El primero, el mal usado procedimiento de devolución de ingresos indebidos, porque conforme al art. 221 LGT en su apartado 2 deja claro que " 3. Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo



Código:	OSEQR8YQAU4NL2GFPERNL2GPAR3MD3	Fecha	13/02/2023
Firmado Por	MARIA DEL CARMEN DE TORRES EXTREMERA JUAN CARLOS RUIZ ZAMORA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	8/22



244 de esta ley ". Es decir, hay que instar y obtener la nulidad del acto firme, que evidentemente, la STC no declara. El procedimiento es el de revisión de oficio, pero solo por causas de nulidad radical del art. 217 LGT y 47 LPAC . Es esta revisión la que no cabrá por efecto de la sentencia, y que, de no ser por ese efecto, podría plantearse como ha sucedido con el resto, especialmente la primera.

3. liquidaciones sí recurridas en reposición pendiente de resolverse en vía administrativa y resoluciones expresas de denegación de reposición sí recurridas ante los tribunales pendientes de juicio: Estas son las revisables , deberán ser estimadas en vía administrativa y si no es así, judicial.

4. liquidaciones no firmes: 4.1 Aquellas en las que no transcurrió el plazo del mes para la reposición a fecha 26 -10- 2021 pero que el sujeto aún no ha recurrido, pero puede: es decir, notificadas tras el 26 -9- 2021; 4.2 aquellas recurridas en reposición y desestimadas expresamente pero que no han sido recurridas en vía judicial, si bien se está en plazo del art. 46.1 LJ ;4.3 autoliquidaciones para las cuales no se solicitó la rectificación antes de la sentencia.

Del fallo resulta que las primeras y las terceras, se equiparan a las firmes, a los solos efectos de no poder invocar el fallo para su revisión. Las segundas, aquellas que se recurrieron en reposición y esta está desestimada, sí se podrán recurrir con éxito, pues, literalmente, la STC se refiere a liquidaciones que a la fecha del fallo no estuvieran impugnadas y éstas, sí lo estaban.

Esto planteará el problema con las primeras y terceras. La STC no impide recurrir, pero limita los efectos de su sentencia como motivo a invocar en ese recurso, es decir, la STC, no podrá invocarse como motivo del recurso de reposición o motivo de la rectificación de autoliquidación.



Código:	OSEQR8YQAU4NL2GFPERNL2GPAR3MD3	Fecha	13/02/2023
Firmado Por	MARIA DEL CARMEN DE TORRES EXTREMERA JUAN CARLOS RUIZ ZAMORA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	9/22



TERCERO.- En el supuesto de autos, como ya se ha indicado la liquidación es de fecha 4 de junio de 2021, notificadas los días 20 y 21 de octubre de 2021, folios 29 y 30 del EA, y recurridas el 18/11/2021, folios 83 a 89 y 90 y 95 del EA.

Atendidos los datos que constan en el expediente administrativo, lo que se plantea es el alcance del fundamento VI del fallo constitucional, sobre el cual, hay que reconocerlo, ya se han admitido varios recursos de casación ante el TS para dilucidar esa cuestión, en especial, si la sentencia impide automáticamente o no liquidaciones o es preciso acreditar al menos minusvalías, el alcance temporal, qué significa impugnación, etc. Entre otros, AATS 9-2-2022 y 23-2-2022 , rec casación 2402/2021 , 4254/2021 , 1338/2021 . Recursos estos que son alegados por la Administración demandada.

En este caso, es evidente que no estamos ante una liquidación firme. Y es aquí donde deben distinguirse dos cosas a las que alude la sentencia del TC: la posibilidad de recurrir el acto, la liquidación; la posibilidad de invocar en ese recurso, como motivo o fundamento, la declaración de inconstitucionalidad en la STC 182/2021.

Así, es evidente que la liquidación era recurrible, la reposición se formuló en plazo y no hay problema alguno de impugnación ni de admisibilidad del recurso. Desde luego, la STC no impide recurrir a quien está en el plazo del *art. 14 TRLHL* y *art. 46 LJ* . Pero lo que desde luego sí que hace, por mucho que el actor se esfuerce en su alegato, es limitar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad. Y esto, es una decisión el TC, que además, decide hacerlo no conforme al régimen de la LOTC, desde la publicación, sino desde la fecha del dictado. Y ese fallo, que evidentemente no puede tildarse de contrario a la CE, es totalmente vinculante para esta juzgadora. Así, el TC ha querido limitar



Código:	OSEQR8YQAU4NL2GFPERNL2GPAR3MD3	Fecha	13/02/2023
Firmado Por	MARIA DEL CARMEN DE TORRES EXTREMERA JUAN CARLOS RUIZ ZAMORA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	10/22



la posibilidad de invocar esa inconstitucionalidad total, que conlleva la imposibilidad de liquidar. Y, además, lo ha hecho para dos supuestos, no solo para las liquidaciones firmes, como pretende la actora. Es el supuesto del punto 4, anterior. Aquí, a la fecha de dictado del fallo, la liquidación no había sido impugnada aún y "a estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex *art. 120.3 LGT* a dicha fecha". La previsión conjunta de las liquidaciones "no impugnadas" junto al de las autoliquidaciones cuya rectificación "no haya sido solicitada" permite atisbar el verdadero sentido de la limitación. El TC no ha querido que se abriera, una vez conocido su fallo, una cascada de recursos, pero, sobre todo, de solicitudes de rectificación de autoliquidaciones, para las cuales el plazo de la LGT es de 4 años.

En estos casos, el interesado puede usar su derecho y recurrir o pedir la rectificación en los plazos legales, pero no podrá invocar como motivo la declaración de inconstitucionalidad total. Esto, que afecta al derecho de defensa, es lo que más críticas y polémica ha generado (y generará), pues este juzgadora es consciente que, a la postre, al no permitir invocar el motivo, habrá que aplicar una norma que ha sido declarada inconstitucional y, por otro lado, se producirán agravios comparativos solo, por las circunstancias de tiempo que hayan permitido o no presentar antes el recurso. Pero ello, es decisión vinculante del TC que ordena limitar ese efecto de la inconstitucionalidad a determinados actos, y no a otros.

En este caso, el recurso, la impugnación, es posterior al dictado del fallo y por ello no puede alegarse.



Código:	OSEQR8YQAU4NL2GFPERNL2GPAR3MD3	Fecha	13/02/2023
Firmado Por	MARIA DEL CARMEN DE TORRES EXTREMERA JUAN CARLOS RUIZ ZAMORA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	11/22



Y frente a esto, no cabe sostener efectos desde la publicación. Efectivamente, el fallo, produce efectos desde la publicación y como ya se ha publicado en el BOE, este juzgador debe acatar el fallo, que no es jurisprudencia, porque el TC no es un órgano del poder judicial, es un órgano constitucional que actúa de legislador negativo. El problema se suscitaba, en su caso, con las sentencias que ha habido que dicar hasta esa publicación, pues algún órgano podía entender, a riesgo de ser revocado, que la sentencia no estaba publicada y no se aplicaba. Esto, ahora no suscita dudas y es clarísimo que el efecto de la declaración de inconstitucionalidad se fija en la fecha del dictado, lo que es vinculante para este juzgador desde la publicación, es decir, para dictar esta sentencia. Y a esto, tampoco afecta en nada el tema de los votos particulares. En atención a ello,

CUARTO .- Esto, lleva al problema evidente de determinar qué debe aplicarse entonces, pues la norma, todos somos conscientes, es inconstitucional en definitiva. Por lo que toca a esta juzgadora, en este momento, que es resolver el pleito y no fijar doctrina legal, no aparece otra opción que acudir el fundamento VI de la *STC 182/2021* y excluir de los efectos de su fallo, el acto recurrido. Y no hay otra norma ni otra doctrina que la previa, es decir, la *STC 11-5-2017* interpretada por la *STS 9-7-2018* que explica que:

1- Corresponde al sujeto pasivo del IIVTNU probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (EDL 2003/149899), General Tributaria ("LGT") [mandato que no conlleva una quiebra de los principios de reserva de ley tributaria o del principio de seguridad jurídica];



Código:	OSEQR8YQAU4NL2GFPERNL2GPAR3MD3	Fecha	13/02/2023
Firmado Por	MARIA DEL CARMEN DE TORRES EXTREMERA JUAN CARLOS RUIZ ZAMORA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	12/22



1.-1 Corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Y este extremo, no solo se infiere con carácter general del artículo 105.1 LGT que también, y en el ámbito concreto que nos ocupa, ha sido puesto de relieve por el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 5 b) de la STC 59/2017, y admitido, incluso, por la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 (RCA 2672/2017).

1.-2 Para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo (a) ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre **el valor de adquisición** y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas [cuyo valor probatorio sería equivalente al que atribuimos a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en los fundamentos de derecho 3.4 de nuestras sentencias de 23 de mayo de 2018 (RRCA núms. 1880/2017 y 4202/2017), de 5 de junio de 2018 (RRCA núms. 1881/2017 y 2867/2017) y de 13 de junio de 2018 (RCA núm. 2232/2017];

(b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU. Precisamente -nos interesa subrayarlo-, fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 para asumir -sin oponer reparo alguno- que, en los supuestos de hecho examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía.

1.3 3.-Aportada -según hemos dicho, por cualquier medio- por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de



Código:	OSEQR8YQAU4NL2GFPERNL2GPAR3MD3	Fecha	13/02/2023
Firmado Por	MARIA DEL CARMEN DE TORRES EXTREMERA JUAN CARLOS RUIZ ZAMORA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	13/22



valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía . Contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente, el obligado tributario dispondrá de los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial. En la vía contencioso-administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 LJCA y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 LJCA (EDL 1998/44323) , de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Esta prueba debe referirse al hecho imponible, interpretado como plusvalía real y efectiva. En conclusión, fija como doctrina legal la siguiente en su FJ VII:

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 (EDL 1978/3879) .



Código:	OSEQR8YQAU4NL2GFPERNL2GPAR3MD3	Fecha	13/02/2023
Firmado Por	MARIA DEL CARMEN DE TORRES EXTREMERA JUAN CARLOS RUIZ ZAMORA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	14/22



2º)El artículo 110.4 del TRLHL (EDL 2004/2992), sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso(inconstitucionalidad total) porque, como señala la *STC 59/2017* , "no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene", o, dicho de otro modo, porque "impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (*SSTC 26/2017, FJ 7* , y *37/2017* , FJ 5 (EDJ 2017/31453))". 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.

Esta tesis ha sido confirmada después en sentencias que están resolviendo sobre el fondo, como *STS Sala 3ª, sec. 2ª, S 21-11-2018, nº 1651/2018, rec. 5160/2017* , *STS Sala 3ª, sec. 2ª, S 21-11-2018, nº 1652/2018, rec. 5821/2017* , *STS Sala 3ª, sec. 2ª, S 08-11-2018, nº 1601/2018, rec. 5214/2017* , *Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, S 07-11-2018, nº 1591/2018* , *rec. 4843/2017, Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, S 06-11-2018, nº 1588/2018, rec. 5279/2017* , *STS sala 3ª, sec. 2ª, S 03-12-2018, nº 1715/2018, rec. 6777/2017* , *STS Sala 3ª, sec. 2ª, S 21-11-2018, nº 1648/2018, rec. 5568/2017* , *Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, S 14-11-2018, nº 1617/2018* , *rec. 6148/2017, Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, S 20-12-2018, nº 1845/2018, rec. 4980/2017* , *Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, S 21-11-2018, nº 1649/2018* , *rec. 4983/2017, Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, S 20-12-2018, nº 1855/2018, rec. 239/2018* , *ª, sec. 2ª, S 18-12-2018, nº 1793/2018, rec. 340/2018* , *sec. 2ª, S 13-02-2019, nº 175/2019, rec. 4238/2017* .



Código:	OSEQR8YQAU4NL2GFPERNL2GPAR3MD3	Fecha	13/02/2023
Firmado Por	MARIA DEL CARMEN DE TORRES EXTREMERA JUAN CARLOS RUIZ ZAMORA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	15/22



En estas sentencias el TS viene a establecer que la minusvalía puede probarse, en las transmisiones inter vivos, con el precio declarado en las escrituras, prescindiendo del concepto de valor y, en los actos mortis causa, en el valor declarado en las mismas, aun cuando sea un acto unilateral. Además, en algunas, se deja claro que, habiendo hecho imponible, se liquida conforme a la fórmula de la ley y no a la fórmula correctora defendida por el TSJ de Castilla La Mancha y además, sobre los valores catastrales aprobados, sin correcciones al sistema legal.

El argumento de la incorrecta aplicación de la fórmula legal ha sido rechazado definitivamente por el TS en numerosas sentencias, valiendo el ejemplo de la *STS Sala 3ª, sec. 2ª, S 10-06-2019, nº 794/2019, rec. 2093/2017*.

En cuanto a la forma de determinación de ese incremento, la **STS Sala III Secc. 2ª de 12-3-2019 rec. 3107/2017** fija como doctrina que "para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU, a los efectos del artículo 104.1 TRLHL (EDL 2004/2992), los gastos de urbanización soportados con posterioridad a la adquisición del terreno cuya posterior enajenación determina el hecho imponible, no deben considerarse como un mayor precio de adquisición puesto que se integran en el valor de los terrenos, como elemento del incremento de valor que se refleja en el precio de transmisión."

Además, **otra cuestión como la necesidad o no de actualizar el valor de adquisición con el IPC se ha resuelto por la STS sec. 2ª, S 10-11-2020, nº 1470/2020, rec. 1308/2019** señalando que "En consecuencia, es obligado atender, a los efectos de desvirtuar la existencia de tal incremento de valor, a la comparación **exclusivamente, de los valores de adquisición y transmisión** .



Código:	OSEQR8YQAU4NL2GFPERNL2GPAR3MD3	Fecha	13/02/2023
Firmado Por	MARIA DEL CARMEN DE TORRES EXTREMERA JUAN CARLOS RUIZ ZAMORA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	16/22



Ciertamente podrán hacerse uso de los medios de prueba que pongan de manifiesto que no ha existido tal incremento de valor, pero para ello ha de atenderse a la diferencia entre el precio de adquisición, referido al inicio del periodo de generación del incremento de valor, y al momento final que viene dado por el del devengo, esto es, el de la transmisión o en su caso de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos. Puesto que lo que está en cuestión es la riqueza potencial entre dos momentos temporales (adquisición y transmisión), y no la valoración contable actualizada del bien de naturaleza urbana integrado en el balance de la entidad recurrente, carece de transcendencia la argumentación en la que tanto insiste la representación de la actora, invocando su propia contabilidad...En definitiva, de acuerdo con la determinación del hecho imponible que establece con claridad el *artículo 104 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales* (el incremento de valor que experimenten los terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de su transmisión), es evidente que el tributo que nos ocupa no grava el beneficio económico obtenido por el sujeto pasivo al realizar la transmisión (como sucede con otros impuestos directos, como el de la renta de las personas físicas o el de sociedades), sino el aumento de valor de aquellos terrenos puesto de manifiesto con ocasión de su transmisión o de la constitución de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio.

Por eso, la constatación de si ha existido o no el hecho imponible (esto es, el incremento de valor del terreno) solo exigirá -a tenor de las reglas sobre distribución de la carga de la prueba que ya hemos señalado con reiteración en anteriores pronunciamientos- verificar cuál fue el valor de adquisición y cuál ha sido el de transmisión, cosa completamente distinta -como señala con acierto el recurrente- de la ganancia o de la pérdida patrimonial obtenidas como consecuencia de la



Código:	OSEQR8YQAU4NL2GFPERNL2GPAR3MD3	Fecha	13/02/2023
Firmado Por	MARIA DEL CARMEN DE TORRES EXTREMERA JUAN CARLOS RUIZ ZAMORA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	17/22



enajenación...La doctrina que ha de ser fijada, en respuesta a la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia que nos suscita el auto de admisión del presente recurso de casación, es que, para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU, a los efectos del *artículo 104.1 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales (EDL 2004/2992)*, no cabe actualizar el valor de adquisición de tales terrenos conforme al Índice de Precios al Consumo o conforme a algún otro mecanismo de corrección de la inflación".

En cuanto al fondo del asunto, la citada doctrina reconduce el debate sobre este tributo a una cuestión de prueba. En caso de no aportarse acude al juego de indicios y reglas de carga de la prueba que establece.

Pero este planteamiento ya apuntaba otro problema, suscitado por algunos ayuntamientos que argumentaban que cuando la primera adquisición es a título gratuito (mortis causa o por donación) y la segunda es a título oneroso, porque entonces, cualquiera que sea el precio, el sujeto obtiene una ganancia patrimonial (porque había adquirido gratis y luego obtiene el precio) por lo que hay "plusvalía".

Este problema también ha sido abordado por el TS señalando que no es un óbice para apreciar minusvalía, como hace entre otras, en la *STS Sala 3ª, sec. 2ª, S 08-11-2018, nº 1601/2018, rec. 5214/2017 y más claramente, la Sala 3ª, sec. 2ª, S 19-12-2018, nº 1805/2018, rec. 245/2018* o la ***STS Sala 3ª, sec. 2ª, S 07-05-2019, nº 612/2019, rec. 3674/2018*** donde se analiza el caso de una persona que enajenó la vivienda por el precio de 280.000 euros, según escritura pública de 17 de marzo de 2.016, la cual, había sido adquirida por herencia de su madre, con un valor de 420.000 euros, según consta en escritura pública



Código:	OSEQR8YQAU4NL2GFPERNL2GPAR3MD3	Fecha	13/02/2023
Firmado Por	MARIA DEL CARMEN DE TORRES EXTREMERA JUAN CARLOS RUIZ ZAMORA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	18/22



de 1 de diciembre de 2.008, tributando en el Impuesto de Sucesiones por dicho valor.

A esta doctrina se añade la de la STC Pleno, *Sentencia de 31 Oct. 2019, Rec. 1020/2019 conforme a la cual, se estima la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020-2019, promovida el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 32 de Madrid*, y, en consecuencia, declarar que el *art. 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo*, es inconstitucional, en los términos previstos en la letra a) del Fundamento jurídico quinto. El FJ IV señala que " *Por consiguiente, en aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el art. 107.4 TRLHL (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE)* " y el FJ V dispone que " *debe estimarse la presente cuestión de inconstitucionalidad promovida por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 32 de Madrid, y, en consecuencia, declarar que el art. 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, es inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, uno y otra consagrados en el art. 31.1 CE, en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente.*



Código:	OSEQR8YQAU4NL2GFPERNL2GPAR3MD3	Fecha	13/02/2023
Firmado Por	MARIA DEL CARMEN DE TORRES EXTREMERA JUAN CARLOS RUIZ ZAMORA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	19/22



a) *El alcance de la declaración: la anterior declaración de inconstitucionalidad no puede serlo, sin embargo, en todo caso, lo que privaría a las entidades locales del gravamen de capacidades económicas reales. En coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017 , el art. 107.4 TRLHL debe serlo únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente. Eso sí, la inconstitucionalidad así apreciada no puede extenderse, sin embargo, como pretende el órgano judicial, al art. 108.1 TRLHL (tipo de gravamen), pues el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria.*

Ha de añadirse una precisión sobre el alcance concreto del fallo. Por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5 ; y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme.

b) *La necesaria intervención del legislador: es importante señalar que una vez declarados inconstitucionales, primero los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL por la STC 59/2017, de 11 de mayo , y ahora el art. 107.4 TRLHL por la presente sentencia, es tarea del legislador, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, realizar la adaptación del régimen legal del impuesto a las exigencias constitucionales puestas de manifiesto en una y otra sentencia. "*



Código:	OSEQR8YQAU4NL2GFPERNL2GPAR3MD3	Fecha	13/02/2023
Firmado Por	MARIA DEL CARMEN DE TORRES EXTREMERA JUAN CARLOS RUIZ ZAMORA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	20/22



Aplicando la doctrina del TS expuesta, al caso de autos, cabe concluir que el sujeto pasivo no cumple la carga de la prueba de acreditar la posible minusvalía, al no aportar dato alguno relativo al valor de los inmuebles al tiempo de la adquisición y de la transmisión y por ello, la liquidación es procedente.

Por tanto, el recurso contencioso-administrativo formulado ha de ser íntegramente desestimado, con las consecuencias legalmente inherentes.

SEXTO.- De conformidad con el *art. 139 LJ*, 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.

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.

En este caso, la admisión de varios recursos de casación sobre este asunto y los problemas que se avecinan con la interpretación y aplicación del alcance del fallo, de nuevo, llevan a esta juzgadora a entender que hay serias dudas de derecho que impiden imponer costas.



Código:	OSEQR8YQAU4NL2GFPERNL2GPAR3MD3	Fecha	13/02/2023
Firmado Por	MARIA DEL CARMEN DE TORRES EXTREMERA JUAN CARLOS RUIZ ZAMORA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	21/22



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

FALLO

Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Letrado Sr. Hidalgo Pérez, en nombre y representación de D^a [REDACTED] Y D^a [REDACTED], frente a la resolución citada en al fundamento de derecho primero de esta resolución. Sin imposición de las costas procesales.

Notifíquese la presente resolución a las partes, haciéndoles saber que es firme en atención a la cuantía referenciada en el tercero de los antecedentes de hecho, y que frente a la misma no podrán interponer recurso alguno.

Así, y por esta mi Sentencia, lo dispongo mando y firmo. Doña María del Carmen de Torres Extremera, Magistrado-Juez, Sustituta del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número cinco de los de Málaga y su Provincia.



Código:	OSEQR8YQAU4NL2GFPERNL2GPAR3MD3	Fecha	13/02/2023
Firmado Por	MARIA DEL CARMEN DE TORRES EXTREMERA JUAN CARLOS RUIZ ZAMORA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	22/22

