



Roj: **ATSJ AND 115/2020 - ECLI:ES:TSJAND:2020:115A**

Id Cendoj: **29067330012020200001**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Málaga**

Sección: **1**

Fecha: **28/07/2020**

Nº de Recurso: **749/2016**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de apelación. Contencioso**

Tipo de Resolución: **Auto**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA, CEUTA Y MELILLA, con sede en MÁLAGA

Avda. Tomás Heredia, 26. CP: 29071 telefono: 952918147 Clave C.D. y Cons. 3031 - IBAN ES55 0049 3569 9200 0500 1274, MÁLAGA N.I.G.: 2906745020150000703 Procedimiento: Recurso de Apelación- Nº 749/2016 Negociado: DU De: TEAN Y TETOAN SL Representante: ANTONIO BOCETA DIAZ Contra: AYUNTAMIENTO DE BENALMADENA Representante: EUSEBIO VILLEGAS PEÑA

AUTO

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES PRESIDENTE: D. MANUEL LOPEZ AGULLO MAGISTRADOS: D^a. MARIA TERESEA GOMEZ PASTOR D. CARLOS GARCIA DE LA ROSA D. DAVID GÓMEZ FERNÁNDEZ

Sección Funcional 1^a

En la ciudad de Málaga, a veintiocho de julio de dos mil veinte.

HECHOS

PRIMERO.- Por el Procurador de los Tribunales Sr. Boceta Díaz, en nombre y representación de la mercantil TEAN Y TETOAN SL, se presentó ante el Decanto de los Juzgado de Málaga escrito de interposición de recurso contencioso-administrativo frente a la resolución dictada por la Alcaldía-Presidentencia del Excelentísimo Ayuntamiento de Benalmádena el día 9 de diciembre de 2014, por la que se acordaba desestimar el recurso de reposición formulado por dicha mercantil contra la liquidación número 2325780, girada el 18 de septiembre de 2013 en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por la transmisión realizada el 2 de mayo de 2013 de la finca con referencia catastral 9595417UF5499N00011D, e importe ascendente a 80.851,15 euros.

SEGUNDO.- Turnado el mismo al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 5 de los de Málaga, tras la correspondiente tramitación por los cauces del procedimiento ordinario al que se asignó el número 749/2016, se dictó Sentencia en fecha 29 de octubre de 2015j por la que se estimaba parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto, declarando "en parte no conformes a derecho, nulos y sin efecto, el Decreto de 9 de diciembre de 2014 de la sra. Alcaldesa-Presidente del Ayuntamiento de Benalmádena y liquidación nº 2325780 en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana, en cuanto imponen sanción de 7.000,65 euros".

TERCERO.- Por el Procurador de los Tribunales Sr. Boceta Díaz, en nombre y representación de la mercantil TEAN Y TETOAN SL., se formuló recurso de apelación frente a dicha Sentencia, solicitando se revocase la misma por esta Sala y se estimasen las pretensiones contenidas en la demanda en su día presentada. Otorgado traslado del mismo al Excelentísimo Ayuntamiento de Benalmádena, por el mismo se presentó escrito de oposición en el plazo otorgado en el artículo 128 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Se elevaron los autos a esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía mediante Diligencia de Ordenación de 18 de marzo de 2016.



CUARTO.- Una vez recibidos los autos en esta Sala, habiendo comparecido ambas partes ante la misma, se acordó señalar para votación y fallo el recurso el día 23 de octubre de 2019. Una vez deliberado el recurso, se dictó Providencia en fecha 12 de diciembre de 2019 con el siguiente tenor: "Una vez se ha procedido por esta Sección al estudio de los autos y del expediente administrativo, así como a la deliberación del asunto; la misma entiende procedente, conforme a lo dispuesto en los párrafo primero y segundo del artículo 35 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, y con suspensión del trámite para dictar Sentencia en el presente recurso de apelación, dar traslado a las partes apelante y apelada, así como al Ministerio Fiscal, para que, en el plazo improrrogable de diez días, puedan alegar lo que estimen oportuno acerca de la procedencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto de los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales dada su posible oposición a los principios de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución Española.

Dicha decisión se sustenta en las dudas que alberga la misma respecto de la constitucionalidad de tales preceptos una vez aplicadas al supuesto enjuiciado por las siguientes razones:

a) En los preceptos previamente referidos se recogen como parámetros para efectuar el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana dos elementos objetivos (valor catastral del terreno en el momento del devengo y un porcentaje anual de incremento conforme al número de anualidades en las que el contribuyente ostentó el dominio del inmueble), sin que entre ellos se encuentre el importe de la plusvalía o incremento patrimonial efectivamente obtenido por el sujeto pasivo a consecuencia de la transmisión del bien.

b) El resultado de la base imponible que se alcanza en pura aplicación de tales parámetros puede dar lugar a cuotas tributarias cuyo importe consume una parte muy significativa del incremento realmente obtenido como consecuencia de la transmisión del inmueble. Así sucede en el supuesto enjuiciado, dado que la misma (ascendente a 80.857,15 euros) absorbe un porcentaje que oscila, en función de los elementos probatorios que sean considerados informes periciales aportados con la demanda como documentos 4 y 5 o escrituras de constitución de sociedad y de compraventa del inmueble de 6 de febrero de 2004- de entre el 70,25 y el 68,13 por ciento de la plusvalía efectivamente lograda (al cifrarse el incremento entre los 115.096,80 y los 118.684,26 euros, según se opte por uno u otro sistema de valoración).

c) Por ello, esta Sección entiende que el método de cálculo empleado por el legislador para obtener la base imponible del tributo pudiera derivar el cuotas tributarias que supongan una "carga fiscal excesiva" o exagerada para el contribuyente el supuesto como el descrito; y ello hasta el punto de poder incurrirse en la confiscatoriedad constitucionalmente proscrita en el párrafo primero del artículo 31 de la Constitución Española, atentándose igualmente el principio de capacidad económica recogido en dicho precepto. En este punto se ha descartado la aplicación al supuesto de la doctrina recogida en la reciente Sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019, de 31 de octubre, recientemente publicada en el BOE (en concreto, el día 6 del corriente); dado que la misma da respuesta a un supuesto diferente al que debe ser resuelto en el presente rollo de apelación, pues declara la inconstitucionalidad del artículo 107.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales exclusivamente en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente.

d) De la constitucionalidad de los preceptos enunciados depende el sentido de la resolución a dictar en el presente recurso, pues si se entendiese que la carga fiscal impuesta resulta confiscatoria habría necesariamente de estimarse el recurso de apelación."

QUINTO.- Por el Procurador de los Tribunales Sr. Boceta Díaz, en nombre y representación de la mercantil TEAN Y TETOAN SL., se presentó escrito manifestando su conformidad con el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad. De la misma forma, por el Ministerio Fiscal se emitió informe favorable respecto de la procedencia de plantear dicha cuestión. No se presentó escrito alguno por la representación del Excelentísimo Ayuntamiento de Benalmádena. Quedaron los autos en situación de resolver.

RAZONAMIENTOS JURIDICOS

PRIMERO.- Como antecedentes fácticos relevantes a efectos del planeamiento de la cuestión, han de reseñarse los que a continuación se relacionan. En fecha 6 de febrero de 2004, la mercantil Tean y tetoan SL adquirió mediante escritura otorgada ante el Notario D. Federico Pérez-Padilla García la parcela con número de referencia catastral 9595417UF5499N00011D por un precio ascendente a 781.315,74 euros. Dicha finca fue aportada por la referida mercantil para la constitución de la también mercantil "Servicios Proactis SL" en escritura otorgada el 2 de mayo de 2013 ante el Notario D. Fernando Agustino rueda, valorándose la misma en 900.000 euros. Una vez efectuada esta última transmisión, por el Ayuntamiento de Benalmádena se emitió liquidación en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza



Urbana por importe ascendente a 80.857,15 euros; 70.006,19 de los cuales se corresponden con la cuota tributaria de dicho impuesto (respondiendo el resto de impostes la imposición de una sanción tributaria y al recargo de apremio). El importe de la cuota tributaria, aun cuando no resulta en ningún caso superior a la plusvalía realmente obtenida (ya sea atendiendo a los valores de compra y de aportación consignados en las correspondientes escrituras públicas, ya a los importes en los que se valoraba la parcela a las fechas de ambas transmisiones, conforme a los informes periciales aportados con la demanda como documentos 4 y 5), si que supone un significativo porcentaje de aquella, que oscila, en función de los elementos probatorios que sean considerados - de acuerdo con los informes periciales aportados, el incremento de valor experimentado ascendería a 115.096,80 euros; mientras que conforme a las escrituras de constitución de sociedad y de compraventa se elevaría hasta los 118.684,26 euros - entre el 60,82 y el 58,99 por ciento.

El cálculo de la referida cuota se efectuó mediante la aplicación de las reglas contenidas en los artículos 107.1, 107.2 a), 107.4 y 108.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales empleando para el cálculo de la base imponible del impuesto tanto el valor catastral del terreno en el momento en el que se efectuó su transmisión (ascendente a 808.152,33 euros), como el porcentaje anual de incremento conforme al número de años de permanencia del bien en el patrimonio de la contribuyente (el 31,50%, siendo 9 los años de permanencia y 3,5% el porcentaje). Sobre la cantidad resultante (254.567,98 euros) se aplicó el tipo de gravamen fijado por el Ayuntamiento (en este caso, el 27,50%).

SEGUNDO.- En fecha 8 de febrero de 2019 se promovió por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 32 de los de Madrid cuestión de inconstitucionalidad en relación con los artículos 107 y 108 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por supuesta vulneración de los principios de capacidad económica, proporcionalidad y prohibición de confiscatoriedad (reflejados en el artículo 31.1 de la Constitución Española), cuestión de inconstitucionalidad a la que se asignó el número 1020-2019, resuelta por el Pleno de Tribunal Constitucional en la STS 126/2019, de 31 de octubre.

En la misma se declaró "el artículo 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 5º; fundamento que seguidamente es reproducido:

"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".

Para alcanzar tal conclusión, el Pleno del Tribunal Constitucional razonó en el fundamento jurídico cuarto que si bien en el supuesto de hecho que había dado lugar al planteamiento de la cuestión no se sometía a tributación una situación en la que existiera un decremento en el valor de un terreno de naturaleza urbana (ni tampoco la ausencia de incremento alguno), de la aplicación del tipo de gravamen contemplado en el artículo 108 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales a la base imponible obtenida conforme a los parámetros del artículo 107.4 del mismo Texto Refundido se derivaba un cuota tributaria de tal cuantía que comportaba exigir al sujeto pasivo una carga "excesiva" o "exagerada". A tal efecto se citaban las Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 3 de julio de 2003 (asunto Buffalo Srl c. Italia); de 9 de marzo de 2006 (asunto Eko-Elda AVEE c. Grecia); de 14 de mayo de 2013 (asunto N.K.M. c. Hungría) y de 2 de julio de 2013 (asunto R.Sz c. Hungría). En concreto, en el supuesto de hecho que provocó el planteamiento de la cuestión que dio lugar al dictado de dicha Sentencia la cuota tributaria superaba el propio importe de la riqueza efectivamente generada con la transmisión; concluyendo el tribunal Constitucional que cuando de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el artículo 107.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales se derivase "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".

TERCERO.- De la lectura del primero de los fundamentos jurídicos de la precitada Sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019 y su contraste con los presupuestos fácticos de la controversia sometida a la consideración de esta Sala (extractados en el primero de los razonamientos jurídicos de la presente) se desprende que aquella aborda una cuestión diferente a esta última aun con ciertos puntos de conciencia. Y es que, a diferencia de lo entonces resuelto por el Pleno del Tribunal Constitucional, en el asunto enjuiciado por el



Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 5 de los de Málaga no se exige al contribuyente una cuota que supere el importe de la ganancia obtenida (según se ha razonado) sino una parte significativa de la misma.

La duda de constitucionalidad que se suscita a esta Sala es si relación existente entre la cuota tributaria resultante y el efectivo incremento de valor experimentado puede suponer una carga fiscal excesiva, hasta el punto de poder incurrir en la prohibición de confiscatoriedad que haga de operar a modo de límite al gravamen. No desconoce esta Sala que, según reiterada doctrina de Tribunal Constitucional (a.c. Sentencias 150/1990, de 4 de octubre; 14/1998, de 22 de enero; 233/1999, de 16 de diciembre, o 26/2017, de 16 de febrero), esta prohibición "obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir", lo que tendría lugar "si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución". Y tampoco ignora que no es esa la situación que se nos presenta en el supuesto narrado en el primero de los presentes razonamientos jurídicos (pues ni se agotó la riqueza imponible con la liquidación girada -cuya cuota no consume la totalidad de su importe-, ni se privó a la mercantil transmitente del incremento de valor experimentado por el bien). Más, dada la vinculación existente entre dicha prohibición y el carácter excesivo de la carga tributaria (en la forma en la que ha sido interpretado el artículo primero del Protocolo Adicional al Convenio para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales hecho en París el 20 de marzo de 1952 -BOE de 6 de mayo de 1999-), se plantea este órgano judicial, una vez examinada la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, si una carga tributaria que supere el 60% de la riqueza gravada puede ser considerada una "privación" de la propiedad del contribuyente o confiscación de la misma. Así, en la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 14 de mayo de 2013 (asunto N.K.M c. Hungría), se entendió que una carga fiscal de un 52% (apartado 7) constituía una violación del artículo primero del Protocolo Adicional del Convenio, que, en síntesis, proclama como nadie puede "ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la Ley y los principios generales del derecho internacional". Idéntica conclusión se alcanzó en la Sentencia de 2 de julio de 2013 (asunto R.Sz. c. Hungría), en el que se reputó contraria a dicho precepto una carga fiscal que ascendía aproximadamente el 68,5% (a la vista del apartado 7).

Es cierto, a su vez, que el citado artículo del Protocolo Adicional no puede exigirse en parámetro directo de la constitucionalidad del artículo 107.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales; pues, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional (v. gr. SSTC 38/2011, de 28 de marzo y 140/2018, de 20 de diciembre) "aunque el contenido y alcance de los derechos fundamentales (...) deban interpretarse de conformidad con los tratados y acuerdos internacionales a que hace referencia el ar. 10.2 CE, esa función hermenéutica no convierte a tales tratados y acuerdos internacionales en canon autónomo de validez de las normas y actos de los poderes públicos desde la perspectiva de los derechos fundamentales". Pero igualmente lo es que, en la medida en que la prohibición constitucional de confiscatoriedad constituye la concreción del derecho de propiedad privada en el ámbito tributario (así se refleja en las precitadas SSTC 150/1990, de 4 de octubre, 14/1998, de 22 de enero, o 233/1999, de 16 de diciembre), tampoco han de obviarse en su aplicación las exigencias que, de conformidad con la interpretación que del mismo efectúa el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, se derivan del artículo primero del Protocolo Adicional del Convenio Europeo de Derechos Humanos.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha tenido en cuenta en tal interpretación, entre otros aspectos (y en lo que interesa al presente supuesto), que sean respetados el principio de proporcionalidad y la prohibición de establecimiento de una "carga fiscal excesiva". Y aun cuando ciertamente no ha establecido, con carácter general, concretos criterios para considerar como tal a una determinada carga fiscal; si ha señalado tanto que habrá de ponderarse la existencia de un "justo equilibrio" para que el principio de proporcionalidad se entienda respetado, como que tal ponderación debe llevarse a cabo en función de las circunstancias concurrentes en el caso concreto examinado. En el supuesto de hecho que es objeto de valoración por esta Sala, se consta que el tipo de gravamen aplicado al teórico incremento de valor experimentado por el terreno (calculado conforme a los parámetros del artículo 107) se ha visto en la práctica notablemente incrementado, llegando a exceder del duplo del fijado por el Ayuntamiento. Así, aun cuando se estableció un tipo de gravamen del 27,5%, en la práctica el contribuyente debe abonar en concepto de cuota tributaria una cantidad que supone -en el mejor de los casos- caso un 60% del incremento real experimentado.

Es por todo ello que se nos plantean serias dudas de constitucionalidad en relación con los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL, en la medida en que, en aplicación de los mismos, puede llegar a exigirse a un contribuyente una cuota en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por importe que puede suponer una carga fiscal excesiva, infringiendo, en consecuencia, la prohibición de confiscación confiscatoriedad establecida en el artículo 31.1 de la Constitución Española.



CUARTO.- De la constitucionalidad de los artículo 107.1, 107.2 a) y 107.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales depende la solución que haya de darse al recurso de apelación, pues si se entendiese que la carga fiscal impuesta resulta excesiva e infringe la prohibición de confiscatoriedad, el recurso habría de ser estimado (al no poder, en ausencia de previsión legal distinta a la de los artículos cuya constitucionalidad se cuestiona, fijarse regla de cálculo alguna para determinar la base imponible del impuesto).

En cambio, si dichos preceptos se considerasen constitucionales, habría de desestimarse el recurso de apelación, al verificarse la existencia de un incremento patrimonial, sin que el importe de la cuota tributaria sea de importe superior a tal incremento. En esta condiciones habría de estarse a la doctrina plasmada en las SSTC 59/2017, de 11 de mayo, y 126/2019 de 31 de octubre, conforme a la cual resulta conforme a la Constitución la liquidación del Impuesto conforme a los criterios recogidos en los artículo 107.1, 107.2 a) y 107.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales d.

QUINTO.- Por todo lo expuesto, procede, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 35 y 36 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto de los artículo 107.1, 107.2 a) y 107.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, por su eventual oposición a la prohibición de confiscatoriedad contenida en el artículo 31.1 de la Constitución Española.

PARTE DISPOSITIVA

LA SALA ACUERDA plantear al Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad respecto de los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (BOE de 9 de marzo de 2004), por su eventual oposición a la prohibición de confiscatoriedad contenida en el artículo 31.1 de la Constitución Española.

Expídase testimonio de la presente resolución, de los autos del recurso de apelación, así como de los de la instancia, elevándose los mismos al Tribunal Constitucional conforme a lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

Notifíquese a las partes personadas.

Lo mandó la Sala y firman los Magistrados Ilmos. Sres/a. al inicio designados. Ante mí, Letrado de la Administración de Justicia, de lo que doy fe.