



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTIZIA

XDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 2 VIGO

SENTENCIA: 00180/2017

JUZGADO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N° 2 DE VIGO

Modelo: N11600
C/ LALIN N° 4, PISO 5° EDIFICIO N°2

Equipo/usuario: MV

N.I.G: 36057 45 3 2017 0000286

Procedimiento: PA PROCEDIMIENTO ABREVIADO 0000154 /2017 /

Sobre: ADMON. LOCAL

De D/Dª: SALEY GESTION , S.L

Abogado:

Procurador D./Dª: GISELA ALVAREZ VAZQUEZ

Contra D./Dª TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO DEL CONCELLO DE VIGO

Abogado: LETRADO AYUNTAMIENTO

Procurador D./Dª

SENTENCIA N° 180/2017

Vigo, a 6 de julio de 2017

Vistos por mí, D. ANTONIO MARTÍNEZ QUINTANAR, Magistrado-Juez del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 2 de Vigo, los presentes autos de recurso contencioso administrativo, seguidos ante este Juzgado bajo el número 154 del año 2017, a instancia de SALEY GESTIÓN S.L. como parte recurrente, representada por la Procuradora Dña. Gisela Álvarez Vázquez y defendida por el Letrado D. Eduardo Iglesias Rodríguez, frente al CONCELLO DE VIGO, como parte recurrida, representada y defendida por el Letrado de sus Servicios Jurídicos D. Xesús Costas Abreu, contra la Resolución de 7 de septiembre de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo del Concello de Vigo desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta por el actor en relación a la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana recaída en el expediente 29.185/514.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: La Procuradora Dña. Gisela Álvarez Vázquez actuando en nombre y representación de SALEY GESTIÓN S.L. con fecha 10 de mayo de 2017 presentó recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 7 de septiembre de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo del Concello de Vigo desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta por el actor en relación a la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana recaída en el expediente 29.185/514.



En el escrito de demanda y tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estima de aplicación, termina solicitando que se dicte sentencia por la que se acuerde declarar no conforme a derecho la resolución recurrida, anulándola y acordando que se devuelva al contribuyente la cantidad ingresada indebidamente más intereses que legalmente correspondan. Todo ello con imposición de costas a la demandada.

SEGUNDO: Admitido a trámite el recurso, se acordó reclamar el correspondiente expediente administrativo de la Administración demandada y citar a las partes a la celebración de juicio. Recibido el expediente administrativo se puso de manifiesto el mismo en Secretaría a la parte recurrente, a fin de que pudiera hacer las alegaciones que tuviera por conveniente, celebrándose la vista con arreglo a lo dispuesto en el art. 78 de la LJCA.

TERCERO: En el acto de la vista el recurrente se ratificó en sus pretensiones.

El Letrado del Concello de Vigo contestó al recurso, oponiéndose al mismo y solicitando su desestimación.

CUARTO: Abierto el trámite de prueba, ambas partes se remitieron al expediente y documental aportada.

Tras el trámite de conclusiones quedaron los autos vistos para sentencia.

QUINTO: La cuantía del recurso objeto de enjuiciamiento es inferior a 30.000 euros (2050,16 euros).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: En el presente caso la parte demandante recurre en este procedimiento contencioso-administrativo contra la Resolución de 7 de septiembre de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo del Concello de Vigo desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta por el actor en relación a la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana recaída en el expediente 29.185/514, devengado en relación con la transmisión de dos locales en la Avenida de la Florida, 127 de la ciudad de Vigo, adquiridos por los importes de 168.238,39 euros y 210.354,24 euros y vendidos en fecha 11 de febrero de 2016 por 75.000,00 euros y 85.000,00 euros respectivamente.

En la demanda se fundamenta la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por el IIVTNU y por consiguiente la pretensión de nulidad de la resolución desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo en la existencia de una pérdida de valor de los inmuebles, por lo que el cobro del impuesto en este caso resulta contrario a la Constitución española, en los términos de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017, al transmitirse el inmueble con pérdida de valor real.



SEGUNDO: El artículo 104.1 del texto refundido de la Ley Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL) establece que el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

El artículo 107.1 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL), dispone que la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años. Además se especifica que “a efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4”; y conforme al artículo 109.1 del TRLHL el IIVTNU se devenga “cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión”.

TERCERO: El hecho imponible del IIVTNU no se define legalmente como la obtención por el transmitente de la concreta plusvalía real como consecuencia de la transmisión de un terreno, resultante de la diferencia positiva entre el valor de venta y el de adquisición (la cual es gravada a través de otras figuras impositivas) sino como el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana (artículo 104). Para la medición de la magnitud de este hecho imponible, esto es, para la cuantificación de la base imponible, el TRLHL acude a parámetros ajenos a los valores de mercado o a los valores de compra y de venta, tomando como referencia el valor catastral del suelo, sobre el cual se aplicarán unos porcentajes en función del período de tenencia del bien (esto es, del número de años entre la adquisición y la transmisión del bien).

Los parámetros que legalmente se predeterminan para calcular la magnitud del incremento de valor –incremento que es el hecho imponible del impuesto- son de carácter objetivo, independientes del precio de venta obtenido en una concreta operación transmisiva por el transmitente y toman como referencia el valor catastral de los terrenos en el momento de la transmisión, que es el que determina el momento del devengo. Las circunstancias de mercado con arreglo a las cuales el transmitente obtiene una plusvalía mayor o menor (por la diferencia entre el precio de venta y el de adquisición) son ajenas a la definición legal de la base imponible, y ni la incrementan ni lo disminuyen, siendo objeto de gravamen por otras figuras tributarias que atienden a la ganancia o a la pérdida patrimonial subjetiva experimentada (o sufrida) por transmitente, mientras que en el IIVTNU se grava un incremento de valor del terreno, cuantificado de forma objetiva e independiente de esas concretas, variables y coyunturales circunstancias de mercado y, por tanto, del concreto valor de venta obtenido en la transmisión.

La realidad económica tenida en cuenta por el legislador en el momento en que se aprobó este esquema objetivo de cuantificación de la base imponible era la de un constante y progresivo incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, que en mayor o menor medida siempre se revalorizaban con el paso del tiempo, de tal forma que era difícilmente concebible que el valor económico de un terreno fuese inferior en el momento de la transmisión respecto al que tenía en



el momento de su adquisición. Sin embargo, esta circunstancia es la que con frecuencia se viene observando en los últimos tiempos, como consecuencia de la profunda crisis económica y el impacto de la misma en el sector inmobiliario, siendo un hecho notorio el de la pérdida de valor de muchos terrenos de naturaleza urbana.

Esta nueva situación económica, en la que el paso del tiempo, lejos de suponer una revalorización de los terrenos de naturaleza urbana, ha supuesto una merma de valor en muchos supuestos, introduce un nuevo escenario económico en la aplicación del IIVTNI, diferente a la realidad económica tenida en cuenta cuando se introdujo la regla legal de cuantificación de la base imponible del impuesto a partir del valor catastral del suelo y del número de años de tenencia del inmueble, de tal forma que ya no siempre se cumple la premisa fáctica de la que podía partir el legislador a la hora de diseñar el esquema de cuantificación de la base imponible del impuesto que grava el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: el paso del tiempo no siempre determina una revalorización de los inmuebles; y por ello, la regla objetiva de cuantificación de la base imponible, que toma como referencia el valor catastral de la fecha de devengo y el número de años de tenencia del inmueble, y que antes de la crisis económica siempre se correspondía con la realización del hecho imponible, ya que con el paso del tiempo siempre se producía, en mayor o menor medida, una revalorización de los inmuebles, en el momento presente no siempre va a suponer la traducción de un verdadero incremento del valor del terreno de naturaleza urbana.

Ante esta nueva situación económica, a la que no puede ser ajena el intérprete de la norma (artículo 3.1 del Código Civil) se produce una disociación entre el criterio legal objetivo para medir la magnitud del hecho imponible, que es el incremento de valor de los terrenos, y la verdadera realidad económica subyacente, en la que puede que no se haya producido ese incremento, sino incluso una disminución, tomando como referencia precios de mercado y el propio valor que los transmitentes obtienen con la transmisiones de terrenos, que puede llegar a ser inferior, en muchas ocasiones, al valor de adquisición. Ante esta disociación entre la definición del hecho imponible y la definición del método legal para medir la magnitud de ese hecho imponible (esto es, las reglas objetivas de cuantificación de la base imponible), los juzgados y tribunales han venido reaccionando de forma dispar, de tal forma que no se puede decir que antes de las recientes sentencias del Tribunal Constitucional –a las que después se aludirá– existiese un criterio jurisprudencial pacífico y consolidado respecto a la cuestión de si el hecho imponible se realiza en todo caso, con independencia del valor de adquisición y de transmisión o de la evolución del precio de mercado de los terrenos, y tampoco en cuanto a las posibilidades de acudir a fórmulas alternativas de cuantificación de la base imponible cuando el sujeto pasivo acredita que el valor real del incremento del valor del terreno en el período de referencia es inferior al que resulta de aplicar las reglas legales de cuantificación de la base imponible.

En este contexto de disparidad de criterios, se planteó cuestión de inconstitucionalidad por parte del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia-San Sebastián, en relación con los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y en relación con los artículos 107 y 110.4 de la LRHL estatal por posible vulneración de los arts. 24 y 31 de la Constitución, ya resuelta por sentencia del Tribunal Constitucional de 16-2-2017, con las consecuencias jurídicas que se analizarán en fundamento de derecho separado. En el auto de



planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad de valoran dos aspectos: el primero, si la redacción de los preceptos reguladores de la base imponible de este impuesto –similar a la estatal aplicable en este caso- resulta o no compatible con el principio de constitucional de capacidad económica; y el segundo, si la regla de valoración legal establecida permite o no una prueba en contrario que permita en vía de alegación o de recurso administrativo o contencioso-administrativo - lo que afecta además al artículo 24 de la CE de 1978 - acreditar y probar que se ha producido una revalorización menor o una minusvalía.

CUARTO: Siguiendo el hilo argumental de la **Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana nº 356/2015, de 20 de julio de 2015, recurso 23/2015**, procede realizar el examen de los preceptos reguladores del IIVTNU y, tras ello, poner de manifiesto las dudas sobre la constitucionalidad que pueden suscitarse. Y la conclusión a la que llega la indicada sentencia, es la siguiente:

“...cabe afirmar que la hermenéutica de los preceptos reguladores, art 104, 107 y 110,4 TRLHL, impone una distinción fáctica sustancial, a saber: los supuestos generadores de pérdidas o de ganancia cero, y la de aquellos en los que se produce incremento por mínimo que pueda resultar, en los siguientes términos:

Así pues, cuando la transmisión se efectúa por valor inferior al de adquisición, el titular sufre una pérdida económica y por tanto el supuesto no es subsumible en el ámbito del artículo 104 del TRLHL, pues 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 y en dicho caso no hay incremento de valor alguno.

La distinción conceptual hecho imponible-base imponible es clara: el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, en tanto que la base imponible es la magnitud establecida por Ley que expresa la medición del hecho imponible. Por lo que, partiendo de la referida distinción, la falta de materialización del hecho imponible (en definitiva, la falta de incremento de valor) impide la aplicación de las normas de determinación de la base imponible.

Dicha solución hermenéutica es la que se deriva del art. 3.1 del Código Civil, teniendo en cuenta que el art. 12,1 LGT se remite a los criterios civiles. Sustentar la afirmación contraria (es decir la de que el incremento de valor a que se refiere el art 104 TRLHL es el que resulta de la aplicación del art 107) es una conclusión absurda, la razón de fondo no es otra que el propio marco normativo de la interpretación, el 104 define el hecho imponible y el 107 la base y ello delimita el alcance que puede derivarse de la interpretación integrativa, pues se utilizan conceptos definitorios de carácter genérico y pero contenido predominantemente jurídico, por ello la interpretación del concepto no puede hacerse atribuyéndole consecuencias absurdas, incompatibles con el alcance del concepto, y siendo así procede mantener la distinción conceptual de ambas expresiones que, si bien literalmente idénticas, cumplen una función distinta, referidas a la delimitación de hecho imponible-base imponible.

La tarea interpretativa de dichos preceptos solo cabe efectuarla con los criterios suministrados por Art. 3.1 del Código Civil, establece " Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativo y la



realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas.

Y, si bien nos hallamos con dos expresiones idénticas en los art 104 y 107 ("el incremento de valor"), no cabe atribuir a las mismas un sentido unívoco, pues en el ámbito de la interpretación de las normas la interpretación gramatical, referida al sentido literal" que dispone el artículo 3 del Código Civil, no supone, en rigor, una estricta subordinación a la literalidad de las normas, mas bien, por el contrario, el citado precepto, impone la "relación", por lo que destaca la prevalencia de los otros elementos "contexto, antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas" Por lo que el espíritu y la finalidad hay que observarla fuera de la liza dialéctica y dentro de la unidad del fenómeno interpretativo en su conjunto. Las expresiones incremento de valor que contienen los arts. 104 y 107 TRLHL, no tienen idéntico contenido, pues en el 104 se utiliza para configurar el hecho imponible, presupuesto fáctico normativo, a partir del cual se aplica la norma de determinación de la base. Y así se concluye, pese a la identidad de los términos en ambos preceptos, pues el sentido literal, como criterio hermenéutico, destaca por ser únicamente el presupuesto inicial del fenómeno interpretativo, esto es, el punto de partida desde el que se atribuye sentido a los términos normativos, pero el fenómeno interpretativo es ineludible, para dotar a la norma de un sentido acorde con los citados criterios. Por ello, teniendo en cuenta que el sustento de la plusvalía es constitucional, Art. 47 CE "La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos", debemos imbricar su origen, causa, fundamento y función constitucional en la hermenéutica del Art. 104. Así, pues, el hecho imponible de la plusvalía tiene una caracterización técnica constitucional, en definitiva la comunidad ha de participar en la ganancia que el ciudadano obtiene por la acción urbanística y esta participación solo es posible si dicha ganancia se genera, por todo ello la conclusión sobre la identificación del término incremento de valor del Art. 104 con ganancia patrimonial efectiva, resulta plenamente justificada."

QUINTO: La sentencia parcialmente transcrita en el fundamento de derecho anterior es expresiva de una línea de interpretación jurisprudencial, seguida por diversos tribunales, que partiendo de una premisa básica de que sin hecho imponible, no puede haber base imponible, y, sin base imponible, no hay tributo, acaban concluyendo que las reglas que la norma legal establece para determinar el importe de la base imponible que se contienen en el art. 107 del TRLHL y que consiste en la aplicación de unas tablas prefijadas, partiendo del valor catastral de la finca en el momento del devengo, dada la dificultad técnica y probatoria de los cálculos reales, solo son de aplicación para la medición del hecho imponible cuando éste exista, esto es, cuando exista verdaderamente un incremento de valor del terreno; y por ello, cuando el recurrente acredita que no ha existido ese incremento de valor, no existe hecho imponible.

En aplicación del criterio de diversas sentencias de diferentes tribunales, se ha ido abriendo paso la idea de que para que se produzca el hecho imponible de este impuesto es preciso que exista un incremento objetivo del valor entre el momento de adquisición y el momento de la transmisión, y que, en contra de lo que venía siendo la regla habitual en la realidad económica anterior a la reciente crisis económica, no toda transmisión de terrenos de naturaleza urbana pone de manifiesto



necesariamente la existencia de un incremento de valor –hecho imponible– que abra paso a la posibilidad de aplicar las reglas de cuantificación de la base imponible del artículo 107 del TRLHL, lo cual sí sucedía en el momento en que el legislador reguló este sistema de cuantificación de la base imponible del impuesto.

En este sentido, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Cantabria de 27 de enero de 2015 nº 21/2015, recurso 285/2014, se hace eco de la **STSJ de Cataluña de 18-7-2013, que a su vez se remite a la doctrina fijada en la Sentencia del mismo tribunal nº 3120/2012, de 22 de marzo, dictada en el recurso 511/2011**, de la que interesa destacar la siguiente conclusión:

“Por tanto, el incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana constituye el primer elemento del hecho imponible, de manera que en la hipótesis de que no existiera tal incremento, no se generará el tributo y ello pese al contenido de las reglas objetivas de cálculo de la cuota del art. 107 LHL, pues al faltar un elemento esencial del hecho imponible, no puede surgir la obligación tributaria. En conclusión, la ausencia objetiva de incremento del valor dará lugar a la no sujeción al impuesto, simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, pues la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del "método de cálculo" y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica. (...)

Estas conclusiones, ya sostenidas por diversos criterios doctrinales y pronunciamientos jurisprudenciales, han de considerarse incuestionables en el momento actual, a la vista de la realidad económica citada. De esta forma, de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible del art. 107 LHL, éste habría de considerarse inconstitucional, pero como consecuencia de la obligación de los Jueces y Tribunales, contenida en el art. 5.3 LOPJ, de acomodar la interpretación de las normas a los mandatos constitucionales, ha de entenderse que las reglas del apartado 2 del art. 107 son subsidiarias del principio contenido en el apartado 1 sobre el incremento (antes "real" y ahora "incremento" a secas, lo que no quiere decir que haya de ser irreal o ficticio).

Las consecuencias no pueden ser otras que las siguientes:

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 (art. 104.1 LHL), y este no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del art. 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 art. 107, que sólo entrarán en juego cuando el primero sea superior. Por tanto, seguirá siendo de aplicación toda la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, pudiendo 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 art. 107. en esta hipótesis, la base imponible habrá de ser la cuantía de tal incremento probado, sin que sea



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA

admisible acudir a fórmulas híbridas o mixtas, que pretendan aplicar parte de las reglas del art. 107 al incremento probado."

Esta doctrina, es seguida en otras sentencias, como la S. del Juzgado de lo contencioso nº 13 de Barcelona de 22-1-2013 que aplica la doctrina de las Sentencias dictadas por el TSJ de Cataluña en 21 de marzo y 22 de mayo de 2012; y resulta plenamente aplicable para enjuiciar el caso de autos, en el que se alega la inexistencia de incremento de valor (o por lo menos la posibilidad de que no exista), ya que como señala la **Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Cantabria de 27 de enero de 2015 nº 21/2015, recurso 285/2014** *"sin perjuicio de las opiniones doctrinales sobre la constitucionalidad de la configuración legal del impuesto, esta doctrina surge para dar solución a casos muy concretos, en los que se acredita (como sucede en las sentencias citadas y resoluciones del Tribunal navarro citadas en la demanda) que en un periodo concreto para el cual se prevé una revalorización aplicando el coeficiente de la Ordenanza o norma reguladora, resulta que el valor real del inmueble ha disminuido por efecto del citado "pinchazo". Es decir, casos de evidente injusticia en los que la parte ha adquirido en mitad de la burbuja y ha dispuesto tras la reducción de precios, y es patente y palmario que hay un descenso de un valor real y que no hay una manifestación de riqueza o capacidad económica."*

Esta doctrina del TSJ de Cataluña, expresada en las sentencias de 21 de marzo y de 22 de mayo de 2012 y 7 de julio de 2013, es asumida por otras sentencias de otros tribunales, recientes, como la STSJ de la Comunidad Valenciana 186/2015, recurso 89/2014 de 6 de mayo de 2015, o la STSJ de Madrid de 16 de diciembre de 2014, nº 1356/2014, recurso 295/2014, y abre el camino para considerar que no toda transmisión de terrenos de naturaleza urbana será susceptible de ser gravada aplicando las reglas objetivas de cuantificación de la base imponible del artículo 107 del TRLHL, ya que *"en caso de que no exista plusvalía, es decir, cuando el negocio de disposición del inmueble en cuestión no ponga de manifiesto un incremento de valor, en realidad no se estaría suscitando la problemática planteada por la demanda, toda vez que al no existir hecho imponible, simplemente no debería haber imposición. Esta es la conclusión que cabría obtener mediante la simple aplicación del artículo 104.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales"*.

Hay que tener en cuenta que para determinar si existe o no el hecho **imponible no solo procederá atender a la comparación de los precios de adquisición y transmisión de las edificaciones –los cuales pueden depender no solo del valor de mercado sino de la autonomía de la voluntad de las partes-** sino del conjunto de pruebas, en particular las de naturaleza pericial, que evidencien que en el período de referencia el terreno no ha experimentado ningún incremento de valor en términos económicos y reales, para lo cual podrá ser utilizado el valor catastral, pero también otro tipo de valoraciones de mercado.

SEXTO: La aplicación al presente caso de los criterios de interpretación de los artículos 104 y 107 del TRLHL que se deducen de las sentencias citadas pone de manifiesto la improcedencia de la solicitud de anulación de las liquidaciones por el IIVTNU, ante la ausencia de prueba que acredite de forma clara e inequívoca que en el caso concreto de los terrenos transmitidos no ha existido en



términos económicos y reales un incremento objetivo de valor, con independencia del precio pactado en una concreta operación transmisiva del inmueble, precio que es tan solo un indicio acerca del valor de mercado del terreno, pero que por sí mismo no basta para acreditar la inexistencia de un incremento objetivo de valor, ya que el precio de una concreta operación de compraventa viene determinado por una pluralidad de factores, entre los que se encuentra la autonomía de la voluntad de las partes. Y resulta claro que la obligación de pago de un tributo se vincula a la existencia objetiva del hecho imponible, no pudiendo quedar su nacimiento al arbitrio o voluntad del sujeto gravado.

La diferencia entre el precio de la transmisión y el de la previa adquisición sería relevante si ésta fuera la manifestación de capacidad económica gravada, pero no es este el caso del IIVTNU, que no grava la concreta plusvalía derivada de una operación transmisiva, esto es, la diferencia entre precio obtenido por la transmisión y el coste de la adquisición previa, diferencia o plusvalía concreta que representa una ganancia patrimonial sujeta al IRPF.

La manifestación de capacidad económica que se grava con el IIVTNU es una valoración objetiva del suelo urbano en sí misma considerada, con independencia de la concreta ganancia o pérdida que se derive de una operación transmisiva pactada por las partes en ejercicio de la autonomía de su voluntad. Por ello el hecho de que no haya ganancia patrimonial sino pérdida en la concreta operación puede ser utilizado como un indicio más, a ponderar con el conjunto de pruebas relativas a la tasación o valoración objetiva de una finca urbana, pero por sí sola no evidenciaría la ausencia de realización del hecho imponible, que el legislador presume en estos casos.

Solo en el caso de que se aporte prueba clara e inequívoca de inexistencia del incremento de valor alguno en términos económicos reales y de mercado puede decirse que no ha tenido lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (esto es, el hecho imponible). Dicho en otros términos, para que no proceda la aplicación de la fórmula objetiva de cuantificación de la base imponible –esto es, la regla de cálculo cuestionada por el actor- **es preciso que se acredite en términos económicos y reales que el valor de los terrenos no se ha incrementado de ninguna forma en el período de referencia, lo cual pasa por un análisis de su valor de mercado, que requiere la aportación de pruebas periciales u otros elementos técnicos que permitan comparar los valores reales** de las fincas en los momentos de la adquisición y la transmisión y analizar su evolución.

A estos efectos, la justificación del precio de adquisición y el de transmisión puede servir como primer dato indiciario de la inexistencia de incremento de valor (si el segundo es inferior al primero), si bien no es un dato definitivo, sino un elemento más a considerar en el examen de la valoración económica de los terrenos y su evolución en un periodo determinado, ya que los precios de venta de una transmisión responden al pacto alcanzado por las partes en función de la autonomía de su voluntad.

No es objeto de gravamen por el impuesto cuestionado la plusvalía o ganancia concreta obtenida en una concreta operación traslativa del dominio u otro derecho real, sino un incremento de valor de los terrenos urbanos en un período determinado –siendo la transmisión, no el objeto de gravamen como tal, sino la ocasión en la que se pone de manifiesto el incremento de valor de los



terrenos, que puede ser mayor o menor que un concreto precio de venta pactado en un momento determinado, ya que es un valor objetivo, no el precio obtenido por una transmisión-.

En este caso no se aporta justificación documental ni pericial de la comparación del valor real de mercado, en términos económicos, de los terrenos en los momentos de adquisición y transmisión que demuestre una minoración de valor objetiva que refleje la situación del mercado, ni tampoco se aportan pruebas de ningún tipo relativas a la evolución de los valores reales de mercado aplicables a los concretos inmuebles transmitidos en el periodo de referencia que evidencie una minusvaloración o decremento de valor.

La mera negación de la existencia de plusvalía objetiva o real, no por referencia a una tasación objetiva sino a los precios de unas operaciones de compraventa, sin apoyo probatorio que sustente un decremento de valor objetivo en términos de mercado, no basta para justificar la inaplicación del régimen legal de cuantificación objetiva de la base imponible.

SÉPTIMO: Además de lo expuesto en el fundamento de derecho anterior, aplicable con carácter general a cualquier compraventa, hay que señalar que atender en este concreto caso a los precios de adquisición y transmisión no ofrece ninguna base indiciaria sólida sobre la existencia de una pérdida de valor de los terrenos, habida cuenta de la notoria vinculación entre adquirente y transmitente, evidenciada por la estrecha relación de parentesco presumible entre las apoderadas de la sociedad actora y la de la sociedad adquirente –por la coincidencia de los dos apellidos de ambas- y sobre todo en atención al dato de que ambas sociedades se encuentran domiciliadas en el mismo inmueble, en la Avenida Julián Valverde nº 78 2º B. Esta vinculación entre sociedades adquirente y transmitente incrementa el riesgo de que el precio pactado por la transmisión, que obedece a la autonomía de la voluntad de las partes, no se corresponda con la evolución real en términos económicos y de mercado de su valor de venta, sino que responda a los particulares intereses de ambas mercantiles vinculadas.

En atención a estas circunstancias no es en modo alguno presumible que el precio que refleja la escritura de compraventa otorgada en el año 2016 se corresponda con el valor real de mercado, y no cabe obviar que la normativa fiscal, en relación con otros tributos, es sensible al riesgo que se produce en las operaciones realizadas entre personas jurídicas vinculadas de que el precio de las operaciones transmisivas pueda responder a intereses de diferente índole de ambas sociedades intervinientes en la operación y no a una valoración real de mercado, y por ello obligan a realizar ajustes valorativos respecto a los precios pactados en orden a la integración de las correspondientes operaciones vinculadas en la base imponible de dichos tributos, que se habrán de corregir mediante la aplicación de métodos de valoración diversos para conseguir la acomodación del resultado y valor pactado en la operación vinculada a un valor real de mercado.

No se ofrece ninguna prueba pericial sobre la evolución de los valores de mercado en lo que respecta a los locales transmitidos. Tampoco se aporta ningún estudio de mercado sobre la zona en que se ubica, ni ningún elemento documental que permita indiciariamente concluir que se ha



producido una pérdida de valor en relación con el valor real en el momento de la adquisición. En este sentido la referencia a los valores aplicados por la Xunta de Galicia a los efectos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales carece de relevancia para determinar la evolución del valor real de mercado, ya que se limita a una mera aplicación, en el momento de la transmisión, de un coeficiente sobre el valor catastral, que precisamente es un valor cuestionado por la actora como expresivo de la evolución real de mercado.

Ni siquiera puede decirse que el precio de adquisición se correspondiese con el valor real de mercado en aquel momento, al no aportarse pruebas de esa correlación.

OCTAVO: La sentencia del Tribunal Constitucional 26/2017, de 16 de febrero de 2017, que se pronuncia en relación con los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa, no permite alterar las anteriores conclusiones, ya que la misma deja sentado 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 inexpressivas de capacidad económica, esto es aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión.”

De hecho, el Tribunal Constitucional afirma que *“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. Ahora bien, una vez hecha la precisión que antecede, es importante tener presente que 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, diferencia esta que es importante subrayar «porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que -como hemos venido señalando- dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5).”*

Para asegurar que no se graven rentas irreales, el Tribunal Constitucional declara la inconstitucionalidad de los preceptos enjuiciados “aunque exclusivamente en la medida que no han previsto excluir del tributo a las situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor”. Esto es, rechaza la posibilidad de una interpretación salvadora de la norma cuestionada *“porque, al haberse establecido un método objetivo de cuantificación del incremento de valor, la normativa reguladora no admite como posibilidad ni la eventual inexistencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento”.*

Es esta ausencia de posibilidad de prueba de la inexistencia del incremento de valor o del decremento la ratio decidendi de la inconstitucionalidad declarada respecto a la Norma Foral, de contenido similar al TRLHL: *“estamos en presencia de una auténtica ficción jurídica conforme a la cual la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana genera, en todo caso, en su titular, al momento de su transmisión y al margen de las circunstancias reales de cada supuesto, un*



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTITIA

incremento de valor sometido a tributación, respecto del cual, la norma no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene.” (...)

Pues bien, no cabe duda de que los preceptos cuestionados fingen, sin admitir prueba en contrario, que por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal (entre uno y veinte años), se revela, en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición, impidiendo al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir, no de cualquier manera, sino exclusivamente “de acuerdo con su capacidad económica” (art. 31.1 CE).”

La sentencia del Tribunal Constitucional 37/2017, de 1 de marzo de 2017, en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 6444-2015, promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Vitoria-Gasteiz, en relación con los arts. 1, 4 y 7.4, de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava, mantiene las anteriores conclusiones:

“Por lo que antecede, hemos de señalar que el tratamiento que otorgan los arts. 4 y 7.4 Norma Foral 46/1989 “a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carece de toda justificación razonable, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incremento derivados del paso del tiempo, sometiendo con ello a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza en el art. 31.1” (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 3). Por consiguiente, los preceptos enjuiciados deben ser declarados inconstitucionales, aunque exclusivamente en la medida que no han previsto excluir del tributo a las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor.”

La Sentencia del Tribunal Constitucional de 17 de mayo de 2017, relativa a Ley estatal reguladora de las Haciendas Locales, mantiene las anteriores conclusiones:

“Por las mismas razones debemos concluir aquí que el tratamiento que los preceptos cuestionados de la LHL otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el art. 31.1 CE. En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3).”

Resulta importante destacar que la sentencia del Tribunal Constitucional no declara inconstitucional la regulación de IIVTNU en todo caso, sino que matiza el alcance de su declaración en los siguientes términos y para los siguientes casos:



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

La clave de la resolución de las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones del IIVTNU reside en la valoración de si en el caso concreto se ha sometido a gravamen una situación inexpressiva de capacidad económica, esto es, una renta aparente o inexistente, por no existir incremento de valor. Como dicho supuesto no ha quedado acreditado, debe desestimarse el recurso, habida cuenta de que el motivo de la inconstitucionalidad declarada obedecía al hecho de que la normativa no permite al sujeto pasivo acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica. Pues bien, el alcance de esa declaración de inconstitucionalidad, mientras no se revise la normativa legal, determina que, en contra de la presunción legal de existencia de incremento de valor, ha de admitirse la posibilidad de prueba de inexistencia de incremento de valor, prueba que en este caso no se ha aportado, razón por la cual el recurso debe ser desestimado.

NOVENO: De conformidad con el artículo 139 de la LJCA 29/1998, en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia, 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.

No procede hacer imposición de las costas procesales, habida cuenta de la existencia de “serias dudas de derecho”, en relación con la interpretación y aplicación de una normativa que, ha sido declarada inconstitucional únicamente *en la medida que no han previsto excluir del tributo a las situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor.*

FALLO

Que debo **DESESTIMAR Y DESESTIMO** el recurso contencioso-administrativo, presentado por SALEY GESTIÓN S.L. contra la Resolución de 7 de septiembre de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo del Concello de Vigo desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta por el actor en relación a la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana recaída en el expediente 29.185/514 Y DECLARO que los actos recurridos son conformes a Derecho.

No se imponen las costas procesales a ninguna de las partes.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, advirtiéndoles que contra la misma no cabe ningún recurso ordinario. Procédase a remitir testimonio de esta sentencia a la Administración demandada, en unión del expediente administrativo.



Así por esta mi sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos principales, lo acuerda, manda y firma D. ANTONIO MARTÍNEZ QUINTANAR, Magistrado-Juez del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Vigo. Doy fe.



PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Sr. Magistrado- Juez que la suscribe estando celebrando audiencia pública en el día de hoy que es el de su fecha, doy fe.