



ADMINISTRACIÓN  
DE JUSTICIA



ADMINISTRACIÓN  
DE XUSTIZA

## XDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 2 VIGO

SENTENCIA: 00124/2017

**JUZGADO DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N° 2 DE VIGO**

-

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

Equipo/usuario: JC

**N.I.G:** 36057 45 3 2017 0000114

**Procedimiento:** PA PROCEDIMIENTO ABREVIADO 0000061 /2017 /

**Sobre:** ADMON. LOCAL

**De D/Dª:**

**Abogado:** REBECA MARIA ARIAS RODRIGUEZ

**Procurador D./Dª:** CARINA ZUBELDIA BLEIN

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

**Abogado:** LETRADO AYUNTAMIENTO

**Procurador D./Dª**

### SENTENCIA N° 124/17

Vigo, a 24 de abril 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 61 del año 2017, a instancia de D. [REDACTED] como parte recurrente, representada por la Procuradora Dña. Carina Zubeldia Blein y defendida por la Letrada Dña. Rebeca Arias 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 25 de agosto de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo del Concello de Vigo desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta por el actor contra la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana recaída en el expediente 4222/550.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO:** La Procuradora Dña. Carina Zubeldia Blein actuando en nombre y representación de D. [REDACTED] con fecha 20 de febrero de 2017 presentó recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 25 de agosto de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo del Concello de Vigo desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta por el actor contra la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana recaída en el expediente 4222/550.



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 la nulidad de la resolución recurrida y las liquidaciones inicialmente impugnadas. 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 (2.889,09 euros).

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO:** En el presente caso la parte demandante recurre en este procedimiento contencioso-administrativo contra la Resolución de 25 de agosto de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo del Concello de Vigo desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta por el actor contra la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana recaída en el expediente 4222/550

La liquidación tributaria impugnada se aprueba con ocasión de la compraventa del inmueble sito en \_\_\_\_\_ efectuada el 30 de diciembre de 2015. La demanda centra la controversia en dos puntos. El primero de ellos se refiere a la fórmula matemática en virtud de la cual se determina el incremento de valor, por incorrecta determinación de la base imponible y del cálculo de la cuota a pagar, por cuanto según la actora la



fórmula aplicada grava el incremento de valor con carácter prospectivo, esto es, en años sucesivos, y no en años pasados, invocando la fundamentación de la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Cuenca 366/2010, de 21 de septiembre de 2010. El segundo punto objeto de controversia gira alrededor de la posibilidad de que el incremento de valor no se haya materializado con ocasión de la compraventa gravada.

**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 IIVTNU, 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 revaloración 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 exista 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, incluso se ha llegado a plantear por parte del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de lo Contencioso-administrativo núm. 3 de Donostia-San Sebastián, en relación con los arts. 107 y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales, por posible vulneración de los arts. 24 y 31 de la Constitución, admitida a trámite (BOE de 30-4-2015) ya resuelta por sentencia 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 artículos 107 y 110.4 de la LHL 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 TRLRHL, 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.



ADMINISTRACIÓN  
DE JUSTICIA

Y, si bien nos hallamos con dos expresiones idénticas en los arts 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 aquéllas" 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.

Así se expresa la **sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de La Rioja de 23 de septiembre de 2015, nº 103/2015, recurso 291/2014**, que concluye lo siguiente:

“Reiteramos, para que no se olvide nuestra perspectiva, que, si no hay incremento de valor ni hecho imponible, no es preciso plantearnos la aplicación de estas reglas; ni tampoco es preciso descender a la disquisición de si se trata de reglas de valoración que constituyen una presunción iuris et de iure o una presunción iuris tantum porque nos quedamos en una fase anterior. (...)”

Por otro lado, no toda transmisión patrimonial ha de dar lugar automáticamente a una liquidación del impuesto, sino solo aquellas que ponen de manifiesto un incremento real del valor, y, por ende, una capacidad contributiva por parte del sujeto pasivo, como se deriva de la definición de impuesto del artículo 2.2 c) de la Ley General Tributaria: “c) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”.

Ello no es sino correlato de los principios que proclama en materia tributaria el artículo 31.1 de la Constitución española, cuando dice: “ todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio “. El artículo 3.1 de la Ley General Tributaria, por su parte, recoge los mismos principios: “ La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.”

**SEXTO:** 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 n° 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 n° 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 acudirse incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se pretenda la existencia de un incremento del valor inferior al que resulte de la aplicación del cuadro de porcentajes del art. 107. en esta hipótesis, la base imponible habrá de ser la cuantía de tal incremento probado, sin que sea admisible acudir a fórmulas híbridas o mixtas, que pretendan aplicar parte de las reglas del art. 107 al incremento probado."

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.

**SÉPTIMO:** 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 del terreno transmitido 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. 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 valor 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. En todo caso, en este supuesto ni



siquiera se aportan datos acreditados en la demanda sobre los precios de adquisición y transmisión y tampoco sobre los valores objetivos de mercado en el momento de la adquisición y en el momento de la transmisión, por lo que no hay prueba de la inexistencia de hecho imponible, cuya negación se plantea a título de mera posibilidad, lo que no basta para justificar la inaplicación de la fórmula legal de cuantificación de la base imponible y de la cuota.

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. En este supuesto ni siquiera se prueba esa pérdida patrimonial.

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



ADMINISTRACIÓN  
DE JUSTICIA



ADMINISTRACIÓN  
DE JUSTIZIA

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 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 la concreta finca transmitida en el periodo de referencia que evidencie una minusvaloración o decremento de valor, extremos que tampoco son objeto de una alegación concreta y fundamentada. La mera negación genérica de la existencia de plusvalía objetiva o real, referida a la finca y no a la concreta operación de compraventa, sin apoyo probatorio que lo sustente, no basta para justificar la inaplicación del régimen legal de cuantificación objetiva de la base imponible.

**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 inexpresivas 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 inexpresivas 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 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 premisas:

“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 conclusión que se alcanza, por aplicación de la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional, trasladable al presente supuesto, es que no existe en este caso ningún motivo que justifique la inaplicación de la fórmula legal objetiva de cuantificación de la base imponible, ya que no se ha probado la ausencia de incremento de valor del suelo o de decremento del mismo, y por tanto, no se ha justificado que se haya gravado una situación de hecho inexpresiva de capacidad económica (que es el único supuesto en que la norma resulta inconstitucional).

**NOVENO:** La autoliquidación impugnada responde estrictamente a la fórmula legal, que utiliza valores conocidos para el actor: valor catastral del terreno en el momento del devengo, y sobre este valor, así determinado, se aplica el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites que el propio TRLHL establece. En la autoliquidación recurrida se expresan los parámetros tenidos en cuenta para el cálculo de la cuota tributaria, indicando el valor del suelo, el tiempo de referencia y el porcentaje aplicado, permitiendo a la parte actora conocer las bases que conducen a la cuantificación, que se corresponden con las legalmente establecidas.

No puede acogerse la crítica realizada en la demanda a la regulación legal en relación a la conveniencia de tomar en consideración el valor del terreno en el inicio del período de generación del incremento que se grava para aplicar respecto del mismo los correspondientes porcentajes y no el valor en el momento final. El artículo 107 del TRLHL especifica la forma en que se ha de calcular la base imponible con criterios objetivos, al señalar en el párrafo segundo 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". Por tanto, el valor que hay que tener en cuenta es el del momento de la transmisión con ocasión de la cual se pone de manifiesto el





ADMINISTRACIÓN  
DE JUSTICIA



ADMINISTRACIÓN  
DE JUSTICIA

incremento de valor, y no el valor anterior, como parece postular la parte actora.

Por tanto, no se puede tener en consideración el valor del terreno en el momento inicial, sino en el momento del devengo, porque así lo dispone expresamente el TRLHL, no sólo en el párrafo segundo del artículo 107.1, sino en el artículo 107.2, donde se incluyen reglas específicas para calcular el valor del terreno en el momento del devengo, disponiendo que en los casos de transmisión de terrenos - que es el caso que nos ocupa- el valor del terreno en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto de Bienes Inmuebles.

Las consideraciones de la actora acerca de la idoneidad de otro valor para realizar los cálculos subsiguientes podrán servir de crítica al texto legal, pero la dicción literal de éste no deja margen para interpretaciones alternativas, ya que dispone claramente que se ha de atender al valor en el momento del devengo; que el valor que hay que tomar como referencia para el cálculo es el que tengan determinado los terrenos a efectos del IBI y que es sobre este valor -el determinado a efectos del IBI en el momento del devengo- sobre el que hay que aplicar el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, en los términos del apartado cuarto del artículo 107, que por tercera vez vuelve a especificar cuál es el valor sobre el que hay que aplicar el porcentaje anual para calcular la base imponible: el valor del terreno en el momento del devengo.

La existencia de una sentencia de un juzgado, en un caso aislado, que haya autorizado otra forma de cálculo, no justifica el apartamiento de la fórmula legalmente establecida para el cálculo de la base imponible, habida cuenta de que la regulación legal no remite a una valoración real, en términos de mercado, de la plusvalía real y efectivamente producida para el transmitente como consecuencia de la operación transmisiva, sino que establece un método de cálculo simplificado a partir de parámetros objetivos y predeterminados. Así, por ejemplo, el porcentaje de incremento anual aplicado se determina de forma objetiva por la conjunción de la ley - que fija un máximo- y la ordenanza municipal -que lo concreta- y se aplica a todos los casos, siendo una mera regla objetiva dissociada de la realidad efectiva, en la que efectivamente no se tiene por qué producir, en términos reales de mercado, un incremento de valor en esa magnitud en todos los casos, pudiendo ser superior o inferior al incremento real del valor producido en cada uno de los terrenos.

Por esta misma razón no procede el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad o la suspensión del presente procedimiento a la espera de la resolución de las cuestiones planteadas en relación con la normativa estatal, ya que aún trasladando la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio de capacidad económica en relación con la regulación foral -similar a la estatal en este extremo- no se aprecia la no



vulneración del indicado principio en el caso de la parte recurrente, ya que sí ha existido incremento objetivo de valor de los terrenos (no se ha negado la posibilidad de probar lo contrario, en los términos que recoge la doctrina del Tribunal Constitucional y nada se ha probado), se ha realizado el hecho imponible y el interesado no ha acreditado que el incremento real y concreto del valor del terreno en términos de valoraciones de mercado haya sido inferior al resultante de la aplicación de la fórmula legal.

En atención a lo expuesto procede desestimar el recurso contencioso-administrativo, declarando la conformidad a Derecho de la Resolución recurrida.

**DÉCIMO:** 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, en relación con un contenido sustantivo similar de unas Normas Forales, ha sido declarado inconstitucional únicamente en la medida que no han previsto excluir del tributo a las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor.

#### FALLO

Que debo **DESESTIMAR Y DESESTIMO** el recurso contencioso-administrativo, presentado por D. \_\_\_\_\_ contra la Resolución de 25 de agosto de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo del Concello de Vigo desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta por el actor contra la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana recaída



en el expediente 4222/550 Y DECLARO que los actos recurridos son conformes a Derecho.

No se hace especial pronunciamiento en materia de costas procesales.

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.