



**JUZGADO DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
NUMERO 11 DE SEVILLA**

Procedimiento Abreviado 170/18

SENTENCIA Nº 322/18

En Sevilla a 3 DICIEMBRE DE 2018.

Magistrada del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 11 de Sevilla habiendo visto los presentes autos de procedimiento Abreviado 170/18, que ante este Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, ha promovido la entidad . representada por el Procurador y defendida por el Letrado frente al AYUNTAMIENTO DE CAMAS representado por la Procuradora y defendido por la Letrado de sus servicios jurídicos . La cuantía del presente recurso se ha fijado en 12.576,52 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por el recurrente se interpuso recurso Contencioso-Administrativo contra la resolución por la que se desestima la solicitud de revisión y devolución de cuotas indebidamente ingresadas, correspondientes al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por importe de 12.576,52 euros, así como contra la desestimación, también presunta, del recurso de reposición interpuesto frente a la misma, acordándose la admisión del escrito de demanda presentado y su sustanciación por el procedimiento abreviado, dándose traslado de la misma y de los documentos que le acompañaban a la Administración demandada, ordenándose la remisión del expediente administrativo y convocándose a las partes a la vista que se celebraría el día 30 de noviembre de 2018.

SEGUNDO.- En la fecha designada al efecto tuvo lugar la vista publica a la que compareció el organismo demandado, en el curso de la cual la parte demandante se ratificó en su escrito de demanda y, fijada la cuantía del procedimiento en la cantidad señalada y recibido el pleito a prueba se practicaron la pruebas propuestas, con el resultado que obra en autos,





formulándose, a continuación conclusiones por las partes, tras lo cual, quedaron los autos vistos para el dictado de la sentencia correspondiente.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo la resolución por la que se desestima la solicitud de revisión y devolución de cuotas indebidamente ingresadas, correspondientes al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por importe de 12.576,52 euros, así como contra la desestimación, también presunta, del recurso de reposición interpuesto frente a la misma. Dichas liquidaciones derivan de la venta de los inmuebles con referencias catastrales

respectivamente.

Manifiesta la parte actora que la parcela originaria era un inmueble que se encontraba afecta al sistema general adscrita a la unidad de ejecución UE-2 del plan parcial "el muro" del ayuntamiento de Camas. Que esta unidad que se gestionó por el sistema de compensación, y para ello se constituyó la correspondiente Junta de Compensación, a la que se encontraba adherida, transformándose previa la ejecución de las obras de urbanización aprobadas por el ayuntamiento las parcelas finales en suelo urbano consolidado.

Que, con posterioridad, como única forma de hacer posible su venta, dado su excesivo tamaño original, la entidad recurrente solicitó al ayuntamiento de Camas la correspondiente licencia de segregación, transformándose parcela original en las indicadas siete parcelas anteriormente referidas.

Que la compra de la parcela originaria se llevó a cabo en fecha 29 de junio de 2005 y que el importe de la compra, con todos los gastos de urbanización inherentes a para su transformación en suelo urbano ascendió a 131.260,85 € de euros.

Que por el contrario, conforme se ha expuesto, el importe de la venta de las parcelas, ascendió la cantidad de 76.180 €, con lo cual ha supuesto una pérdida para la entidad recurrente de 55.080,85 €.

SEGUNDO.- Las cuestiones planteadas por la recurrente en el presente procedimiento, respecto al incremento de valor del inmueble frente al cual se ha girado la liquidación, fueron resueltas resueltas por el tribunal





superior de justicia de Andalucía, entre otras, en sentencia de fecha 15 de septiembre de 2016.

En dicha sentencia la Sala establece lo siguiente “...Pues bien, lo que dicen esas sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en síntesis, es lo siguiente:

" El vigente sistema legal de determinación de la base imponible contenido en el art. 107 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (LHL (RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851)), parte del supuesto de que en toda transmisión de los terrenos sujetos al Impuesto ha habido un incremento de valor, que se calcula mediante la aplicación de unos porcentajes anuales sobre el valor catastral fijado en el momento del devengo, esto es, de la transmisión. Con este sistema, el legislador de 1988 se limitó a elevar a modelo para todos los Ayuntamientos de España la solución que había adoptado el Ayuntamiento de Madrid por razones de equidad y para hacer frente a la situación resultante de unos valores iniciales muy alejados de la realidad y unos valores finales muy próximos a ella. Y se partió para ello del axioma del continuado incremento de valor de los terrenos, cierto durante décadas, pero que ha quedado dramáticamente en los últimos años, como es notorio, dando lugar a la actual y conocida situación económica y siendo retroalimentado por sus consecuencias.

Desde su implantación en 1988, ha sido objeto de amplia polémica si dicho sistema ha de considerarse como una ficción legal (la impropia llamada presunción iuris et de iure) o, por el contrario, se trata de un sistema sólo aplicable cuando el incremento verdaderamente producido es superior al resultante de aquel sistema (sería una presunción iuris tantum, en el sentido de que siempre correspondería al contribuyente probar que el incremento real es inferior).

El art. 107.1 LHL 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 veinte años, pero se ha sostenido que este precepto legal es una mera declaración de intenciones o un eufemismo amable, pues ha de estarse en todo caso al sistema legal, del que siempre resulta un incremento, quedando reforzada esta interpretación por la eliminación en la Ley 51/2002 (RCL 2002, 3053) de la referencia al carácter "real" del incremento del valor que se contenía en la redacción originaria del precepto (art. 108.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre , reguladora de las Haciendas Locales).

Sin embargo, el impuesto grava según el art. 104.1 LHL, el incremento de valor que experimenten los terrenos y se ponga de manifiesto a





consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o por la constitución o transmisión de cualquiera de los derechos reales que cita la norma. 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.

Las mismas conclusiones han de aplicarse cuando sí ha existido incremento de valor, pero la cuantía de éste es probadamente inferior a la resultante de aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios.

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 (RCL 1985, 1578 y 2635), 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.

Estas conclusiones vienen a aceptarse en la citada contestación a la demanda, en la cual, como ha quedado ya apuntado, se sostiene que el sistema liquidatorio legal no excluye que el sujeto pasivo pruebe que, en el caso concreto, lleva a resultados apartados de la realidad. Por otra parte, en relación con el referido antecedente inmediato de la fórmula contenida en el art. 107, la STS de 22 de octubre de 1994 (RJ 19994/8205) fue tajante al sostener que tenía carácter subsidiario, en defensa y garantía del contribuyente. Y, por fin, no desvirtúa las anteriores conclusiones el hecho de que el sistema legal sea obligatorio, en todo caso, para los Ayuntamientos que no pueden acudir a datos reales cuando éstos arrojen un resultado superior, pues la Constitución no garantiza a los entes públicos ningún derecho a gravar siempre la capacidad económica real y efectiva, mientras que sí impide que se graven capacidades económicas ficticias de los ciudadanos.

(.../...) En el presente caso, es pacífico que la Ordenanza impugnada se atiene estrictamente a las reglas legales contenidas en el art. 107 LHL, lo que implica que su nulidad sólo podría predicarse tras la expulsión del ordenamiento jurídico, previa la pertinente cuestión de inconstitucionalidad, del referido precepto legal, sin que quepa compartir que, dado el carácter potestativo del impuesto, las Ordenanzas locales se aparten de la norma legal a la vista de la realidad económica actual.

Sin embargo, la inconstitucionalidad citada solo resultaría de una interpretación que condujera a estimar que el precepto establece una ficción legal que permitiera gravar supuestos de inexistencia de incremento de valor o de incrementos en cuantía ficticia en cuanto alejados de los verdaderamente producidos en la realidad. Pero no existe inconstitucionalidad alguna si, como ha quedado señalado, se interpreta que las normas legales establecen únicamente una presunción iuris tantum, susceptible de quedar desvirtuada, en cada caso concreto, mediante una prueba adecuada y suficiente, en los términos citados, a cargo de los obligados tributarios, y de acuerdo con la previsión del art. 385 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (RCL 2000, 34 , 962 y RCL 2001, 1892).





En consecuencia, la problemática que queda destacada en la demanda ha de ser necesariamente ventilada en cada caso concreto y no, como se pretende, en el enjuiciamiento de la Ordenanza, disposición de carácter general que se ciñe al contenido de la norma legal y cuya nulidad, limitada incluso a los porcentajes anuales de los ejercicios en los que, en realidad económica, no se han producido incrementos en el valor de los terrenos de naturaleza urbana provocaría distorsiones aplicativas inasumibles ".

Por su parte, la sentencia del Pleno de la Sala de lo Contencioso del T.S.J. de Valencia de 20 de julio de 2015 (recurso 23/2015) hace " un análisis profundo de la regulación del impuesto, a partir del cual abordar la perspectiva constitucional, pues solo despejadas dichas cuestiones estaremos en condiciones de dar respuesta a la cuestión atinente a la llamada "fórmula de cálculo de la base imponible". A este respecto, comenzamos señalando que el IIVTNU viene regulado en los artículos 104 a 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 602 y 670) , por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL). Según el artículo 104 del TRLRHL, constituye el hecho imponible del IIVTNU el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos, el cual se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad o de la constitución o transmisión de derechos reales de los mismos. El Art. 104,1 TRLHL nos dice: "Hecho imponible. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana 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".

Y el Artículo 107: "Base imponible

1. 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.

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"

Plantea la parte recurrente la inconstitucionalidad de la regulación expuesta y el argumento sustantivo de la cuestión planteada radica sobre la premisa de que la normativa reguladora de la base imponible del IIVTNU establece una regla de valoración legal que implica que en todo caso con independencia del incremento de valor se tributa por dicho impuesto, por ello





queda gravada una capacidad económica no real sino presunta o ficticia, lo que resulta contrario al principio constitucional de capacidad económica. Respecto a dicha cuestión, señalar que, si bien le consta a esta Sala que el Juzgado de lo Contencioso- Administrativo nº 3 de Donostia ha planteado la cuestión de inconstitucionalidad de los artículos 107 y 110,4 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y el TC ha admitido a tramite dicho planteamiento, sin embargo el mismo no es completamente compartido por esta Sala. Se cuestionan en el auto dos aspectos: 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 (RCL 1978, 2836) - acreditar y probar que se ha producido una revalorización menor o una minusvalía.

Como ya se ha afirmado, no compartimos plenamente el planteamiento y ello determina en el caso de autos la no procedencia de planteamiento de dicha cuestión por los argumentos que pasamos a exponer. En primer lugar, señalamos que en los supuestos de transmisiones con pérdidas patrimoniales la aplicación del art 104 TRLHL nos conduce a la afirmación, que después se razonará, de que no se produce hecho imponible y por tanto no procede la aplicación de los arts 107 y 110,4. Según el artículo 104 del TRLRHL, constituye el hecho imponible del IIVTNU el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos, el cual se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión, por lo que si la transmisión no pone de manifiesto ningún incremento de valor, la falta de hecho imponible impedirá cualquier determinación de la base.

En segundo lugar, el planteamiento referido a la posible infracción del principio de capacidad económica, en los términos que pretende la apelante, no nos resulta tampoco claro y ello por la razón de que el TC ha seguido una práctica exegética caracterizada por flexibilizar la aplicación rigurosa del principio de capacidad económica previsto en el art. 31.1 de la CE . Así, el TC ha establecido que el principio se ha de considerar en relación con todo el sistema tributario y no respecto a cada impuesto, que el mismo se exceptúa a través de la extrafiscalidad, y que no plantea el mismo nivel de exigencia en relación con cada figura, pues tiene escasa trascendencia en tributos que gravan hechos imponibles muy concretos, como es el caso de la plusvalía y tiene importancia sustantiva en aquellos impuestos que se refieren a la imposición directa, en la que pueden manifestarse con mayor claridad los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad, además de





hacer posible la redistribución de la renta y la solidaridad que caracterizan el Estado social y democrático de Derecho. Por ende, hay que poner de relieve que las posiciones doctrinales en la definición y aplicación del citado principio en absoluto son unitarias.

El Tribunal Constitucional considera que el art. 31.1 CE «no es un principio constitucional del que deriven derechos u obligaciones para los ciudadanos, sino un fin del sistema tributario, que sólo se conseguirá en la medida en que se respeten los restantes principios constitucionales (seguridad jurídica, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad)» (ATC 222/2005, FJ 7). En definitiva, los principios constitucionales se aplican sobre el sistema tributario en su conjunto y no necesariamente sobre un único impuesto y no cabe duda que el IIVTNU debe responder a la idea de tributo acorde al deber constitucional y abstracto que es el deber de contribuir, como parte de los deberes tributarios que deben articular toda estructura normativa en beneficio de la justicia tributaria y la unidad del sistema. Pero dada la posición constitucional sobre los principios referidos, en cuanto son de aplicación al sistema tributario en su conjunto y no necesariamente sobre un único impuesto, y teniendo en cuenta que el principio de capacidad económica tiene poco peso específico en los tributos que gravan un hecho imponible concreto, podría afirmarse la constitucionalidad de un impuesto que no grave la manifestación de una capacidad económica, como excepción a la regla general que debe imperar, pero que, como tal excepción, no empece la constitucionalidad del referido tributo. Por tanto, podría articularse la conclusión de que la plusvalía, aunque no grave una manifestación de capacidad económica, no por ello es inconstitucional y ello nos conduce a negar la pretensión articulada por la actora referida al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad de los preceptos mencionados.

Desestimada la pretensión de planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad en los términos en los que ha sido planteada por la parte recurrente, procede realizar el examen hermenéutico de los preceptos reguladores y, tras ello, poner de manifiesto las dudas sobre la constitucionalidad que desde otro punto de vista pueden suscitarse. Esta Sala concluye que la hermenéutica de los preceptos reguladores, art 104, 107 y 110,4 TRLHL, nos 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.

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 (LEG 1889, 27) , teniendo en cuenta que el art. 12,1 LGT (RCL 2003, 2945) 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 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 la normas, más 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.

Como precedentes jurisdiccionales que avalan esta conclusión, señalamos tres Sentencias del Tribunal Supremo: (i) la Sentencia de 29 de abril de 1996 (RJ 1996, 4916) , Recurso 3279/1993 , que no sujeta a plusvalía la transmisión de un terreno en el que estaban suspendidas las licencias con ocasión de la modificación urbanística prevista en la que pasaba a ser un terreno carente de posibilidad alguna de aprovechamiento urbanístico, (ii) la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 1997 (RJ 1997, 6530) , Recurso 336/1993 , que consideró desproporcionado un aumento lineal del 300% sobre el valor inicial del terreno y (iii) la Sentencia de 30 de noviembre de 2000, Recurso 2306/1995, en la que se declaró la no sujeción a plusvalía de un terreno cuya edificabilidad ya estaba agotada por haberse construido los bloques permitidos en la parcela en la que estaba integrado. Resulta claro que para el Tribunal Supremo la inexistencia de incremento del valor excluye la aplicación del Impuesto.

A conclusión bien distinta nos conduce el examen del supuesto en que la transmisión se efectúa por valor superior al de adquisición, ya que aquí el titular obtiene una ganancia económica y, por tanto, el supuesto es





subsumible en el ámbito del artículo 104 del TRLRHL, dado que constituye el hecho imponible del IIVTNU el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión, por lo que existiendo incremento, aún de escaso valor, se produce el hecho imponible y en consecuencia, ab initio, resulta de aplicación la regla objetiva de valoración del Art. 107 TRLHL, que determina que el incremento de valor gravado por este tributo no sea el real, sino el derivado de las reglas establecidas para el cálculo de la base imponible, que siempre arrojan una plusvalía positiva; plusvalía que aumenta conforme lo hacen los años de posesión del inmueble por su titular, con independencia del mínimo incremento del valor que en la realidad haya podido obtener el transmitente. En el análisis de estos supuestos hay que poner de relieve la sobrevenida mutación de las circunstancias que dieron origen a la instauración del impuesto por el legislador, pues la crisis económica, que afecta con especial énfasis al ámbito inmobiliario, ha sido la determinante de que las transmisiones de suelo sean generadoras de pérdidas o de escasos incrementos, panorama que, por desconocido, no pudo ser contemplado por el legislador del TRLHL. Por ello la moderna concreción funcional y aplicativa del impuesto ha de sustentarse en su criterio básico de delimitación, y en su fundamento causal, que tiene su causa en el art 47 CE ("La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos"). Pues bien, solo en los supuestos de transmisiones generadoras de escasos incrementos debemos plantearnos la posible inconstitucionalidad de los preceptos, del art 107 y 110 TRLHL, en cuanto infractores -por un lado- del art 47 CE, habida cuenta que el concepto participación es indicativo de que el tributo no puede gravar la totalidad de la ganancia económica obtenida. Pero -por otro- dicha norma, en los citados supuestos de mínima ganancia patrimonial, también infringe el límite impositivo que representa el principio de no confiscatoriedad, pues si bien, como antes se ha expuesto, es dudoso que el principio de capacidad económica pueda determinar aquella declaración de inconstitucionalidad, por el carácter genérico con el que se ha construido, lo cierto es que el límite de la confiscatoriedad, en cuanto aplicable a cada una de las manifestaciones económicas que constituyen el hecho imponible de cada impuesto, aparece como un límite objetivo, por lo que la manifestación de capacidad económica no puede verse agotada con el pago del impuesto, dado que ello constituye una confiscación de la misma y por tanto la norma de la que se derive dicho resultado infringe el referido límite constitucional en el diseño del impuesto. Ello determinaría la necesidad de realizar el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad del art 107 y 110 TRLHL en los supuestos de incrementos patrimoniales de cuantía inferior, igual o escasamente superior a la resultante





a pagar como plusvalía, a tenor de la aplicación de las citadas normas, por infracción de los arts 47 y 31 CE."

También el T.S.J. de Madrid aplica la doctrina del T.S.J. de Cataluña ya expresada en su sentencia de 8 de octubre de 2015 (JT 2015, 1676) (recurso 841/14), en la que sostenía que, " encontrándose debidamente acreditado en autos con la prueba practicada ante el Juzgado, que en la transmisión de autos no se había producido ningún incremento del valor del inmueble transmitido, sino, por el contrario, una disminución de su valor, debíamos concluir que no se había producido el hecho imponible del IIVTNU y, por tanto, que no se debía tributar por dicho impuesto ", así como en su sentencia de 26 de enero de 2016 (JUR 2016, 55149)(recurso 281/2015)."... "

TERCERO.- Esta juzgadora, ha venido manteniendo, entre otros, en el procedimiento abreviado 324/2014, que los criterios establecidos en dicha sentencia no han sido desvirtuados, ni por la Sentencia dictada por el Tribunal Constitucional de fecha 10 de febrero de 2017, ni la dictada en fecha 11 de mayo de 2017 en la que dicho Tribunal ha declarado que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

Dicho criterio, ha sido, asimismo, avalado por la Sentencia dictada por el Tribunal Supremo en fecha 9 de julio de 2018 en la cual, el alto tribunal ha establecido lo siguiente:

"...QUINTO

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

De la interpretación del alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 que acabamos de efectuar (parcial en lo que se refiere a los artículos 107.1 y 107. 2 a) del TRLHL y total en relación con el artículo 110.4 del TRLHL) resultan, en esencia, tres corolarios: (1) primero, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana ex artículo 110.4 del TRLHL, puede el obligado tributario demostrar





que el terreno no ha experimentado un aumento de valor y, por ende, que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria principal correspondiente al IIVTNU; (2) segundo, demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución); y (3) tercero, en caso contrario, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor). En relación con este último supuesto, esta Sala es consciente de que pudieran darse casos en los que la plusvalía realmente obtenida por el obligado tributario fuera tan escasa que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL pudiera suscitar dudas desde la perspectiva del artículo 31.1 CE. La cuestión, sin embargo, no se nos ha planteado aún y tampoco ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017.

Esto sentado, debemos resolver a continuación las cuestiones de (a) a quién corresponde la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía, (b) qué medios probatorios resultan idóneos para llevarla a efecto y (c) si este último extremo cuenta en la actualidad, y hasta tanto se produzca la intervención legislativa que reclama la STC 59/2017 en su FJ 5 c), con la debida cobertura legal, tal y como reclaman los principios de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE) y reserva de ley tributaria (artículos 31.3 y 133.1 CE). Pues bien, en relación con los dos primeros interrogantes queremos dejar claro que:

1.- Corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Y este extremo, no solo se infiere con carácter general del artículo 105.1 LGT, conforme al cual «quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo», sino que también, y en el ámbito concreto que nos ocupa, ha sido puesto de relieve por el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 5 b) de la STC 59/2017, y admitido, incluso, por la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 (RCA 2672/2017). En el FJ 5 b) de la STC 59/2017 concluye, concretamente, el máximo intérprete de la Constitución, que «debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de incapacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)."», precisión esta última de la que se infiere inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía. Y esta premisa ha sido admitida también en la





cuestión casacional que, con posterioridad al pronunciamiento del Tribunal Constitucional, fijó la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 , citado, en el que, presuponiendo que pesaba "sobre el legalmente considerado como sujeto pasivo la carga de acreditar la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del IIVTNU", consideró que tenía interés casacional objetivo la determinación de los medios concretos de prueba que debían emplearse para acreditar la concurrencia de esta última circunstancia.

2.- Para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo (a) ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla , como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas [cuyo valor probatorio sería equivalente al que atribuimos a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en los fundamentos de derecho 3.4 de nuestras sentencias de 23 de mayo de 2018 (RRCA núms. 1880/2017 y 4202/2017), de 5 de junio de 2018 (RRCA núms. 1881/2017 y 2867/2017) y de 13 de junio de 2018 (RCA núm. 2232/2017]; (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU. Precisamente -nos interesa subrayarlo-, fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 para asumir -sin oponer reparo alguno- que, en los supuestos de hecho examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía.

3.- Aportada -según hemos dicho, por cualquier medio- por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía. Contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente, el obligado tributario dispondrá de los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial. En la vía contencioso- administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 LJCA y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 LJCA , de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil.





La resolución judicial recurrida en casación ha interpretado, pues, de manera correcta el ordenamiento jurídico al considerar que la STC 59/2017 permite no acceder a la rectificación de las autoliquidaciones del IIVTNU y, por tanto, a la devolución de los ingresos efectuados por dicho concepto, en aquellos casos en los que no se acredita por el obligado tributario la inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, supuestos en los que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL resultan plenamente constitucionales y, por consiguiente, los ingresos realizados por el contribuyente, debidos.

Pues bien, llegados a este punto, y en lo que se refiere a la presunta quiebra del principio de reserva de ley tributaria (artículos 31.3 y 133.1 CE) y, por derivación, del principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE), debemos responder negativamente a la cuestión casacional planteada.

La STC 59/2017 -ya lo sabemos- ha dejado en vigor los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL en las situaciones de existencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido por el contribuyente, debiéndose entender, a la luz del fallo del pronunciamiento constitucional, que dicho incremento de valor debe corresponderse con una plusvalía real y efectiva , supuesto éste cuyo gravamen es el único que resulta compatible con el principio de capacidad económica (STC 59/2017 , FJ 3). Y para acreditar la existencia o no de esa plusvalía real -ya lo hemos dicho también- tanto el contribuyente como la Administración habrán de acudir a los medios de prueba y, más genéricamente, a las reglas generales que en relación con la prueba se contienen en la Sección 2ª del Capítulo II del Título III de la LGT (artículos 105 y siguientes).

De hecho, en un asunto similar al que ahora enjuiciamos -referido también a la valoración de rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible-, pero no idéntico -en aquella ocasión, entre otras alegaciones, se aducía la vulneración del principio de legalidad sancionadora, cuyas exigencias, según reiterada jurisprudencia constitucional, son más estrictas que las que dimanar de los artículos 31.3 y 133 CE -, el Pleno del Tribunal Constitucional consideró que remitir a la LGT los "medios" con arreglo a los cuales la Administración tributaria podrá comprobar el "valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible", resulta "aceptable desde la perspectiva del artículo 133.1 CE , es decir, desde un punto de vista estrictamente tributario" (no así, en cambio, "a la luz del principio -más estricto- de legalidad recogido en el artículo 25.1 CE , o lo que es lo mismo, en materia sancionadora"). A esta conclusión, en particular, llegó el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 9 de la STC 194/2000, de 19 de





julio , por la que se resolvió el recurso de inconstitucionalidad interpuesto en su día contra la Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos .

Y, a mayor abundamiento, señaló, asimismo, en el FJ 9 de esta Sentencia que «tanto la referencia al "valor real" -(...)- cuanto la existencia de estos medios tasados de comprobación para determinarlo, permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda o, lo que es igual que, en detrimento de la reserva de ley recogida en el art. 133.1 CE , le esté permitiendo cuantificar, sin límite alguno, un elemento esencial del tributo. Estamos aquí, como en otros supuestos [STC 233/1999, de 16 de diciembre , FJ 19 a)], ante una fórmula -el "valor real"- que impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias» (STC 194/2000 , FJ 9).

Ciertamente, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas al que se refería la STC 194/2000 existía una mención expresa a la noción de "valor real" -en concreto, en el artículo 46.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993 -, mención legal que, sin embargo, no se contiene en los preceptos del TRLHL que regulan el IIVTNU. En relación con esta última figura impositiva, el artículo 104.1 del TRLHL dispone que el impuesto "grava el incremento de valor que experimentan dichos terrenos (...)", y es la exégesis que el máximo intérprete de nuestra Constitución ha efectuado en la STC 59/2017 la que obliga a interpretar ese incremento de valor como un incremento de valor real para que la plusvalía gravada respete las exigencias que dimanen del principio de capacidad económica. La omisión legal, empero, no supone una quiebra del artículo 31.3 CE . Y ello por cuanto que la constatación de que existe una plusvalía real es un prius fáctico para la aplicación de la regla objetiva de cálculo prevista en los artículos 107.1 y 107.2

1.del TRLHL (que únicamente han quedado en vigor para estos casos) -no un elemento esencial que sirva para cuantificar el impuesto como sucede en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales- cuya concurrencia resulta perfectamente constatable sobre la base del empleo de los medios de comprobación que establece la LGT en los artículos 105 y siguientes de la LGT , medios que permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del terreno





onerosamente transmitido en detrimento de la reserva de ley recogida en los artículos 31.3 y 133.1 CE .

Y, en fin, rechazada la vulneración del principio de reserva de ley tributaria establecido en los artículos 31.3 y 133.1 CE debe desestimarse, asimismo, la quiebra del principio de seguridad jurídica garantizado en el artículo 9.3 CE .

Conforme a reiterada jurisprudencia constitucional «"la seguridad jurídica ha de entenderse como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados, procurando 'la claridad y no la confusión normativa' (STC 46/1990, de 15 de marzo , FJ 4), y como 'la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho' (STC 36/1991, de 14 de febrero , FJ 5). En definitiva, sólo si en el ordenamiento jurídico en que se insertan, y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produzcan confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica" (STC 96/2002, de 25 de abril , FJ 5; o STC 93/2013, de 23 de abril , FJ 10)» [STC 84/2015, de 30 de abril , FJ 3 b)].

Pues bien, teniendo en cuenta las concreciones que acabamos de efectuar en torno a quién corresponde la carga de la prueba de la existencia de minusvalía; cuál ha de ser el objeto de la prueba -la existencia de un minusvalía real- y, en fin, cuáles los medios de que dispone el sujeto pasivo para acreditar la existencia de un decremento de valor del terreno, no puede afirmarse que los preceptos que han quedado en vigor tras la STC 59/2017 (en los términos en los que deben ser interpretados a la luz del pronunciamiento constitucional), teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, generen en el obligado tributario una "incertidumbre razonablemente insuperable" o una falta de certeza o certidumbre de tal intensidad que contravenga los dictados que dimanen del principio de seguridad jurídica....”

Pues bien, de las pruebas practicadas en el presente procedimiento, concretamente, la escritura de compra de fecha 29 de junio de 2005 y las escrituras de ventas de las siete parcelas anteriormente referidas y que se contienen todas ellas en el expediente administrativo, no resulta acreditado que no se haya producido el incremento de valor en virtud del cual se ha girado la liquidación tributaria y ello porque en la escritura de venta se nos dice que el precio, al margen del que ha satisfecho, que desconocemos cual hubiera podido





ser, asciende a la suma de 63.808,78 €. Por otro lado, si sumamos los precios de venta de las fincas contenidas en los folios 33, 56, 71 y 98 el precio de venta de las mismas asciende a un total de 92.177,8 €, por lo que resulta evidente que sí se ha producido un incremento en el valor de los terrenos, sin que, como pretende la parte recurrente, puedan incluirse los gastos de urbanización o cualesquiera otras inversiones realizadas en la modificación de dichos terrenos, ya que el artículo 104 de la LHL sólo graba el incremento del valor que experimenten dichos terrenos y que 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.

En virtud de todo lo anterior procede la integra desestimación del recurso interpuesto.

CUARTO.- De conformidad con lo previsto en el artículo 139 de la ley jurisdiccional, sin imposición de las costas procesales por las dudas de derecho que presenta el presente caso, teniendo en cuenta, la múltiple jurisprudencia existente hasta el dictado de la sentencia del Tribunal Supremo anteriormente referida.

FALLO

Se desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto frente a la liquidación del AYUNTAMIENTO DE CAMAS, a que hemos hecho referencia en el fundamento jurídico primero de la presente resolución declarando su conformidad con el ordenamiento jurídico, sin imposición de costas procesales.

Notifíquese a las partes la presente sentencia, haciéndoles saber que la misma es firme y no cabe interponer recurso ordinario alguno.

Así por esta mi sentencia, de la que se unirá certificación a los autos de su razón y testimonio de la cual se remitirá a la Administración demandada junto con el expediente administrativo, quien deberá acusar recibo de dicha documentación en el plazo de diez días, recibido el cual se archivarán las presentes actuaciones, lo pronuncio, mando y firmo.





ADMINISTRACIÓN
DE
JUSTICIA

