

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ066186

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Sevilla)

Sentencia 68/2017, de 19 de enero de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 634/2016

SUMARIO:

IIVTNU. Hecho imponible. Incremento del valor del terreno. 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 art. 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. Sin embargo, en el presente caso el actor no ha acreditado que se haya producido una minusvaloración en el terreno, hecho enervante de la liquidación por inexistencia del hecho imponible. Pues no es suficiente con el mero valor recogido en las escrituras de compraventa, y por otro lado el informe contable aportado con el expediente, no es suficiente para acreditar aquella realidad. Y ello por cuanto que como se dice en el informe el valor se fija en proceso de fusión de dos sociedades de común acuerdo a la hora de valorar los bienes que aportan, no tratándose por otra parte de un informe específico de tasación que pudiera ilustrarnos claramente del valor del bien al momento de su adquisición.

PRECEPTOS:

RDLeg 2/2004 (TR LHL), arts. 104 y 107.
Código Civil, art. 3.

PONENTE:

Don Juan María Jiménez Jiménez.

Magistrados:

Don VICTORIANO VALPUESTA BERMUDEZ

Don ELOY MENDEZ MARTINEZ

Don JUAN MARIA JIMENEZ JIMENEZ

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCIA.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN SEVILLA.

SECCION TERCERA.

RECURSO DE APELACIÓN: 634/2016

SENTENCIA

Ilmos. Srs. Magistrados:

D. Victoriano Valpuesta Bermúdez. Presidente.

D. Eloy Méndez Martínez.

D. Juan María Jiménez Jiménez.

En Sevilla, a 19 de enero del año 2017.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo en Sevilla del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, ha visto el recurso de apelación tramitado en el registro de esta Sección Tercera con el número 634/2016, interpuesto por D Miguel Ángel, contra la sentencia de 18 de mayo del 2016 dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 14 de Sevilla en el procedimiento allí seguido con el número 360/2015; habiendo formulado escrito de oposición al recurso de apelación el Ayuntamiento de Dos Hermanas. Ha sido ponente el Il'tmo. Sr. Don Juan María Jiménez Jiménez, que expresa el parecer de la Sala.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO.

Primero.

Por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 14 de Sevilla en el procedimiento reseñado, se dictó sentencia por la que se estimaba parcialmente el recurso interpuesto por D Miguel Ángel contra la resolución de 29 de abril de 2015 del Ayuntamiento de Dos Hermanas desestimatoria del recurso de reposición formulado frente al acuerdo de liquidación del Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ordenando retrotraer las actuaciones para que se proceda a nueva liquidación de la base imponible con arreglo al nuevo valor catastral fijado.

Segundo.

Contra dicha sentencia se formuló recurso de apelación por la recurrente razón a las alegaciones que en su escrito se contienen, dadas aquí por reproducidas en aras de la brevedad, que fue admitido.

Tercero.

Por la administración demandada se dedujo escrito de oposición al recurso de apelación formulado de adverso, elevándose a continuación las actuaciones a esta Sala.

Cuarto.

En la tramitación del presente recurso de apelación se han observado todas las prescripciones legales; habiéndose señalado para votación y fallo el día de ayer, en el que, efectivamente, se ha deliberado, votado y fallado.

II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO.

Primero.

Constituye el objeto de la presente apelación la sentencia de 8 de mayo del 2016 dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 14 de Sevilla en el procedimiento allí seguido con el número 360/2015.

La sentencia desestima la pretensión principal anulatoria de la parte recurrente a la vista de la configuración que en la Ley reguladora de las Haciendas Locales (LHL) se hace del impuesto local citado, señalando que se fijan unas reglas precisas para determinar la base imponible del impuesto de naturaleza objetiva. Sin que por tanto se admita prueba en contrario, al tomar en consideración los valores resultantes del catastro al devengo, y no el incremento o decremento en el valor de los bienes desde su adquisición. No obstante como se ha dicho, estima parcialmente y ordena girar nueva liquidación en atención al valor catastral que con posterioridad se ha asignado al bien enajenado al momento de la venta.

Segundo.

La primera cuestión es si como dice la recurrente la sentencia se extralimita al acordar una nueva liquidación por el cambio del valor catastral cuando era un pronunciamiento este no solicitado en su demanda, que pretendía única y exclusivamente que se anulase la liquidación por improcedencia de liquidar el impuesto.

Pues bien, más allá de que este pronunciamiento contenido en la sentencia favorece de forma clara al recurrente en cuanto que minorra el importe de la hipotética liquidación, es cierto que su pretensión se centraba en la nulidad de la liquidación por no concurrir siquiera el hecho imponible del impuesto. Debiendo por tanto tal y como se pretende, y con arreglo al carácter revisor de esta jurisdicción y el carácter rogado de la misma, anular en este punto la sentencia y analizar la pretensión principal y única del recurrente.

Tercero.

La cuestión principal a dilucidar es si en los casos de venta del inmueble por un valor inferior al de compra se devenga o no el citado impuesto. Señalando que en el caso de autos, la parte recurrente considera que no ha habido tal incremento a la vista de los precios de compra y de venta del inmueble. Pues bien, siendo cierto como dice la sentencia apelada que existen pronunciamientos que configura el impuesto municipal tratado de forma objetiva y ajeno a los valores de compra y venta del inmueble, la cuestión analizada ha sido ya resuelta por este mismo tribunal, en sentencia de 15 de septiembre de 2016, dictada en los autos 282/2016, y en los que acogiendo la posición mayoritaria de los Tribunales Superiores de Justicia, hemos concluido de forma diferente a la, ciertamente también con reflejo en la jurisprudencia, posición de la sentencia de instancia.

Así hemos señalado: "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), 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 impropriamente 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 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, de acomodar la interpretación de las normas a los mandatos constitucionales, ha de entenderse que las reglas del apartado 2 del art. 107 son subsidiarias del principio contenido en el apartado 1 sobre el incremento (antes "real" y ahora "incremento" a secas, lo que no quiere decir que haya de ser irreal o ficticio).

Las consecuencias no pueden ser otras que las siguientes:

1.ª) Cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (art. 104.1 LHL), y este no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del art. 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos.

2.ª) De la misma forma, la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos, el cual ha de prevalecer sobre lo que resulte de la aplicación de las reglas del art. 107, que sólo entrarán en juego cuando el primero sea superior. Por tanto, seguirá siendo de aplicación toda la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, pudiendo acudir incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se pretenda la existencia de un incremento del valor inferior al que resulte de la aplicación del cuadro de porcentajes del art. 107. en esta hipótesis, la base imponible habrá de ser la cuantía de tal incremento probado, sin que sea 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 .

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

La tarea interpretativa de dichos preceptos solo cabe efectuarla con los criterios suministrados por Art. 3.1 del Código Civil , establece "Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativo y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas".

Y, si bien nos hallamos con dos expresiones idénticas en los art 104 y 107 ("el incremento de valor"), no cabe atribuir a las mismas un sentido unívoco, pues en el ámbito de la interpretación de las normas la interpretación gramatical, referida al sentido literal" que dispone el artículo 3 del Código Civil, no supone, en rigor, una estricta subordinación a la literalidad de 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 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.

Como precedentes jurisdiccionales que avalan esta conclusión, señalamos tres Sentencias del Tribunal Supremo: (i) la Sentencia de 29 de abril de 1996, 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, 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 de 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 de 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 (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 de 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 (recurso 281/2015).

Dicho esto, habrá que estar para fijar la concurrencia del hecho imponible a si realmente ha existido o no ese incremento de valor como paso previo a la liquidación del tributo.

Ocurre que en esta materia hemos señalado que la carga de la minusvaloración de los bienes recae de forma clara y precisa sobre el recurrente, que es quien debe realizar el esfuerzo de acreditar aquella circunstancia. Así en la sentencia de 15 de octubre de 2015, dictada en el recurso 262/2015 hemos señalado: "corresponde al sujeto pasivo acreditar que el aumento de valor no se ha producido", y concluye, como en esas otras sentencias, que "en el caso presente tampoco se ha practicado prueba pericial que acredite la inexistencia de incremento del valor de los terrenos, no siendo suficiente respecto a un tercero, como es el Ayuntamiento, el valor declarado por la parte en una escritura pública, o el precio que figure en un procedimiento civil en el que no fue parte el Ayuntamiento".

Pues bien, en el caso de autos, no podemos concluir que el recurrente haya acreditado dicha circunstancia enervante de la liquidación por inexistencia del hecho imponible. Pues como hemos dicho, no es suficiente con el mero valor recogido en las escrituras de compraventa, y por otro lado el informe contable aportado con el expediente, no es suficiente para acreditar aquella realidad. Y ello por cuanto que como se dice en el informe el valor se fija en proceso de fusión de dos sociedades de común acuerdo a la hora de valorar los bienes que aportan, no tratándose por otra parte de un informe específico de tasación que pudiera ilustrarnos claramente del valor del bien al momento de su adquisición.

Cuarto.

No procede hacer pronunciamiento de condena sobre las costas de esta apelación (ex art. 139.2 de la Ley 29/98).

Vistos los preceptos legales citados, los concordantes, y demás de general y pertinente aplicación

FALLAMOS

Que debemos estimar el recurso de apelación interpuesto por la recurrente contra la sentencia indicada, que se revoca y en su lugar desestimar el recurso interpuesto por D Miguel Ángel contra la resolución de 29 de abril de 2015 del Ayuntamiento de Dos Hermanas desestimatoria del recurso de reposición formulado frente al acuerdo de liquidación del Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Sin costas.

Notifíquese la presente sentencia a las partes haciéndoles saber que contra la misma se puede interponer recurso de casación en los términos y con los requisitos para su admisión previstos en los arts. 86 y siguientes de la L.J., el cual habrá de prepararse en el plazo de treinta días a contar desde la notificación de esta resolución, previo el depósito que corresponda.

Así por esta nuestra sentencia que se notificará en legal forma a las partes, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.