

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ060945

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Sentencia 356/2015, de 20 de julio de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 23/2015

SUMARIO:

IIVTNU. Base imponible. Determinación del valor catastral. La demandante entiende que la Administración calcula el valor del bien en años sucesivos a partir del devengo, y propone una fórmula alternativa de cálculo que atiende al valor pasado del bien. Para defender su tesis, invoca la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Cuenca [Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Cuenca, de 21 de septiembre de 2010, recurso nº 37/2010 (NFJ049472)], confirmada en apelación por la Sala del TSJ de Castilla La Mancha [STSJ de Castilla-La Mancha, de 17 de abril de 2012, recurso nº 393/2010 (NFJ049473)]. El sistema de cálculo a efectos de fijación de la base imponible del impuesto, en las liquidaciones impugnadas, lo ha sido con sujeción a lo dispuesto en los arts. 107, 108 y 109 de la LHL, por lo que las liquidaciones se estiman correctas. El Tribunal estima que no procede el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad ya que el hecho imponible del IIVTNU lo constituye 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. 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. [Vid., en sentido contrario, Auto del Juzgado de lo Contencioso Administrativo N.º 3 de Donostia-San Sebastián, de 5 de febrero de 2015, recurso n.º 245/2014 (NFJ058919)]. 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. 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. Sin embargo en el caso de autos no se aporta ningún elemento, ni siquiera indiciario que nos permita determinar que la ganancia obtenida sea inferior, igual o escasamente superior a la resultante a pagar como plusvalía y por ello debe confirmarse la sentencia impugnada.

Voto particular. No se trata de que la base imponible sea el incremento de valor sino de que para que exista base imponible es necesario que haya hecho imponible y éste se determina por la existencia o no del incremento de valor, de manera que si no existe incremento de valor no hay hecho imponible, siendo irrelevante entonces hablar de base imponible al carecerse del presupuesto anterior como es el hecho imponible.

PRECEPTOS:

RDLeg 2/2004 (TR LHL), arts. 104 a 110.
Constitución española, arts. 31 y 47.

PONENTE:

Don Agustín Gómez-Moreno Mora

Magistrados:

Don AGUSTIN MARIA GOMEZ-MORENO MORA
Don BEGOÑA GARCIA MELENDEZ
Don CARLOS ALTARRIBA CANO
Don EDILBERTO JOSE NARBON LAINEZ
Don ESTRELLA BLANES RODRIGUEZ
Don JOSE DE BELLMONT Y MORA

Don JOSE MARTINEZ-ARENAS SANTOS
Don JUAN LUIS LORENTE ALMIÑANA
Don LUIS MANGLANO SADA
Don MANUEL JOSE BAEZA DIAZ-PORTALES
Don MARIA ALICIA MILLAN HERRANDIZ
Don MARIA DESAMPARADOS IRUELA JIMENEZ
Don MARIA JESUS OLIVEROS ROSSELLO
Don MARIANO MIGUEL FERRANDO MARZAL
Don MIGUEL ANTONIO SOLER MARGARIT
Don RAFAEL PEREZ NIETO
Don RICARDO FERNANDEZ CARBALLO-CALERO
Don ROSARIO VIDAL MAS

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD

VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Sección Cuarta

SENTENCIA N.º 356/15

Presidente

D. Mariano Ferrando Marzal

Magistrados

D. José Bellmont y Mora

D. José Martínez Arenas Santos

D. Juan Luis Lorente Almiñana

D. Miguel Antonio Soler Margarit

D. Luis Manglano Sada

D. Agustín Gómez Moreno Mora

D. Carlos Altarriba Cano

Da Rosario Vidal Mas

D. Edilberto Narbón Láinez

Da Desamparados Iruela Jiménez

Da María Jesús Oliveros Roselló

Da Estrella Blanes Rodríguez

D. Manuel Baeza Díaz Portales

D. Rafael Pérez Nieto

Da Begoña García Meléndez

D^a Alicia Millán Herrandis

D. Ricardo Fernández Carballo Calero

En la Ciudad de Valencia, a veinte de julio de dos mil quince.

VISTO por el Pleno de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso de Apelación tramitado con el número de rollo 23/2015, interpuesto por el Procurador Sra. Muñoz Martínez, en nombre y representación de PERMARIN SA, contra la sentencia n.º 340/2014, de doce de diciembre, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 3 de los de Valencia, en autos de recurso contencioso- administrativo n.º PO. 36/14; habiendo sido parte en autos como apelada, el Ayuntamiento de Paterna representado por el Letrado Sr. Linares Diez.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El Juzgado No 3 de Valencia dictó Sentencia en los autos No 36/14 desestimando el recurso interpuesto por Pemarkin, S.A. contra la liquidación No 130103914, en materia de impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. Notificada la Sentencia, la actora interpuso recurso de apelación solicitando la revocación de la misma y la estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto.

El ayuntamiento de Paterna evacuó el trámite de formalización de la oposición al recurso solicitando la desestimación del mismo y la confirmación de la Sentencia apelada.

Segundo.

Cumplidos los trámites del art. 85 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y no habiéndose discutido la admisión del recurso ni solicitado el recibimiento a prueba quedaron los autos pendientes de votación y fallo.

Tercero.

Se señaló para la votación y fallo del recurso de apelación el día 10 de junio de 2.015 para ser fallado por la Sección Cuarta.

Por Providencia del Presidente de la Sala se señaló para votación y fallo por el Pleno de la Sala para el día 18 de junio de 2.015, teniendo lugar la misma el citado día por el Pleno de la Sala.

Cuarto.

Se han cumplido las prescripciones legales a excepción del plazo para dictar Sentencia por la complejidad de la misma.

Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. Agustín Gómez Moreno Mora.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se interpone el presente recurso de Apelación contra la sentencia n.º 340/2014, de doce de diciembre, del juzgado de lo contencioso- administrativo n.º 3 de Valencia, en P.O. 36/14, por la que se desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de la mercantil PERMARIN SA, en concurso, contra la liquidación n.º 130103914 del IVTNU, y en consecuencia confirma la liquidación por ser conforme a derecho.

En esta sentencia se hace hincapié en que no cabe "interpretación de las normas, pues el legislador ha configurado el cálculo de la base imponible del impuesto de una manera muy clara que no permite margen interpretativo".

La regulación del impuesto sobre el IVTNU se regula en los artículos 104 a 110 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, TRLRHL, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo", (a su F.ºD .º2.º), donde procede al examen de dichos preceptos en relación con las cuestiones que se plantean en la demanda. La desestimación del recurso deviene de la mera lectura de los artículos 107 y siguientes del RDL 2/04, vigentes a la fecha del devengo del impuesto."

. Se trata, por tanto, de un incremento de valor (base imponible) determinado objetivamente, sin atender a las circunstancias concretas de cada terreno, sin que exista una comparación entre unos valores inicial y final, o

entre un valor de adquisición y enajenación, siendo este el sistema elegido por el legislador, entre diversas fórmulas, para determinar el incremento de valor del terreno, en palabras de algún autor " ... no se trata de una presunción ni de una regla probatoria, sino de una «regla de valoración que permiten cuantificar en su integridad la base imponible a través de un método objetivo", y el hecho que el actor aporte una regla valorativa diferente a la prevista en la ley, y de cuya aplicación resulta una cantidad menor a tributar, no significa que la regulación legal sea confiscatoria o atentatoria de los principios constitucionales, todo lo cual nos debe llevar a la desestimación del recurso."

La sentencia apelada funda la desestimación de la demanda en que el sistema de cálculo a efectos de fijación de la base imponible del impuesto, en las liquidaciones impugnadas, lo ha sido con sujeción a lo dispuesto en los arts. 107, 108 y 109 de la LHL, por lo que las liquidaciones se estiman correctas.

Segundo.

La representación de la mercantil parte de la base de que no hay incremento del valor del suelo por lo que no existe hecho imponible, por lo que en la hipótesis de que no existiera tal incremento, no se generara el tributo y ello pese a 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. Cuestiona asimismo, el procedimiento de cálculo que estima incorrecto, alegando haberlo acreditado en la vía administrativa mediante un informe, trayendo a colación el sistema de cálculo de la S^a 366/10, del Juzgado n.º 1 de Cuenca, ratificada por la n.º 85/2012 del TSJCM, el que infringe el Principio de capacidad económica tributaria, por último cuestiona la constitucionalidad.

Solicita se anule la liquidación girada calculada erróneamente, girando una nueva liquidación aplicando la fórmula Plusvalía = Valor Final x n.º de años x coeficiente de incremento/1 + 8n.º de años x coeficiente de incremento).

Tercero.

En esta misma cuestión la Sección Cuarta ya ha tenido ocasión de pronunciarse, aunque con diferente criterio, respecto al método de determinación de la base imponible, basándose en un método distinto de cálculo donde se entiende que la Administración calcula el valor del bien en años sucesivos a partir del devengo y propone una fórmula alternativa para su cálculo atendiendo al valor pasado del bien. Basan su criterio en una sentencia del Juzgado de lo contencioso-administrativo de Cuenca que recurrida en apelación ante el TSJ de Castilla La Mancha fue confirmada.

De la S^a de dicho TSJ, n.º 85/2012, de 17-04-2012, procede remitirse al siguiente párrafo final de conclusión: <<Único. Debemos proceder a la desestimación del presente recurso de apelación, por las siguientes razones jurídicas, a saber: a) Se ha de partir, de hecho de la interpretación legal, contenido en el fundamento de Derecho cuarto de la resolución judicial recurrida. Dicha exégesis, en realidad desvirtuadora de la presunción de legalidad del acto tributario objeto de impugnación; tiene su asiento, en un juicio de razonabilidad, que deriva de la propia valoración de la prueba documental de alcance técnico, aportada por la parte actora en vía administrativa (Documentos nums. 9 y 10 del expediente), ratificados por el informe pericial que se acompaña a los mismos; en donde se justifica la manera de gravar la plusvalía. b) Frente a ello, dicha de exégesis, claramente fundamentada y apoyada, igualmente en la legislación aplicada (art. 104 a 107, de la Ley de Hacienda Local), más allá de una exposición abstracta de la aplicación del impuesto deducida por la Administración local en su escrito de apelación, no se aporta por la misma ningún principio de prueba técnico, de fácil apoyatura probatoria para dicho Ente local (arts. 217 y 281, ambos de la L.E. Civil), que permite constatar su tesis, cuestionando el juicio de racionalidad hermenéutica, dado por el Juez de instancia y reforzado por el escrito de la parte que se opone a la apelación; lo que nos ha de llevar a desestimar el recurso; y confirmar la legalidad de la resolución judicial impugnada. Con expresa imposición de costas a la parte apelante (art. 139.2 de la Ley Reguladora)>> .

En este punto procede remitirse al F.ºD.º1.º de S^a de 11-03-2015 de dicha Sección representativa del criterio que mantiene en esta cuestión: "Con relación a la liquidación del IIVTNU, la recurrente refiere que la Administración ha incurrido en un error a la hora de determinar la base imponible del impuesto. La discusión se centra en interpretar el alcance del controvertido artículo 107.1 de la LHL, cuando dice 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. La demandante entiende que la Administración calcula el valor del bien en años sucesivos a partir del devengo, y propone una fórmula alternativa de cálculo que atiende al valor pasado del bien. Para defender su tesis, invoca el contenido de una conocida sentencia dictada por el JCA de Cuenca, confirmada en apelación por la Sala del TSJ de Castilla La Mancha. Por su parte, la Administración demandada considera que su forma de proceder se ajusta al contenido de la LHL y la correspondiente Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento.

En otras ocasiones este juzgador ha rechazado aplicar el planteamiento que de la cuestión hace el JCA de Cuenca, al analizar un supuesto distinto al que constituye el objeto del recurso que nos ocupa. Así, en otros recursos judiciales, lo que se ha pretendido es sustituir el valor catastral del bien por otros valores, bien de adquisición, de venta, de mercado... Sin embargo, en el procedimiento que nos ocupa, la demandante, en su propuesta del cálculo de la base imponible del impuesto parte del valor catastral del bien, en los términos que postula el artículo 107 de la LHL. Así las cosas, debe aceptarse la tesis que defiende la demandante, con relación al cálculo de la base imponible del IIVTNU, por cuanto que, como indica el JCA de Cuenca, la fórmula que emplea la Administración calcula el incremento de valor del suelo en años sucesivos y no en años pasados, al aplicar el incremento sobre el valor final, el de devengo". Incorrección esta que es aceptada por este Tribunal entendiendo que el cálculo de la plusvalía en años sucesivos es contrario al precepto citado (art 107) que hace referencia a años anteriores y no a años futuros, que es como lo calcula el Ayuntamiento señalando un índice multiplicados cuyo origen no consta, y sin que en ningún momento se haya puesto en duda que hay que partir del valor catastral actual del inmueble.

Cuarto.

La discrepancia suscitada entre las partes en el recurso y en la interpretación y aplicación de la normativa reguladora del IIVTNU por las dos Secciones de esta Sala, así como los términos en los que se ha planteado la litis (pues la parte recurrente insiste en la inconstitucionalidad de la regulación, así como en la falta de ajuste de dicha regulación al derecho comunitario), imponen la necesidad de 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 n.º 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 imposables 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, 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, mas bien, por el contrario, el citado precepto, impone la "relación", por lo que destaca la prevalencia de los otros elementos "contexto, antecedentes históricos y

legislativos y la realidad social del tiempo, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas" Por lo que el espíritu y la finalidad hay que observarla fuera de la liza dialéctica y dentro de la unidad del fenómeno interpretativo en su conjunto. Las expresiones incremento de valor que contienen los arts 104 y 107 TRLHL, no tienen idéntico contenido, pues en el 104 se utiliza para configurar el hecho imponible, presupuesto fáctico normativo, a partir del cual se aplica la norma de determinación de la base. Y así se concluye, pese a la identidad de los términos en ambos preceptos, pues el sentido literal, como criterio hermenéutico, destaca por ser únicamente el presupuesto inicial del fenómeno interpretativo, esto es, el punto de partida desde el que se atribuye sentido a los términos normativos, pero el fenómeno interpretativo es ineludible, para dotar a la norma de un sentido acorde con los citados criterios. Por ello, teniendo en cuenta que el sustento de la plusvalía es constitucional, Art. 47 CE "La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos", debemos imbricar su origen, causa, fundamento y función constitucional en la hermenéutica del Art. 104. Así, pues, el hecho imponible de la plusvalía tiene una caracterización técnica constitucional, en definitiva la comunidad ha de participar en la ganancia que el ciudadano obtiene por la acción urbanística y esta participación solo es posible si dicha ganancia se genera, por todo ello la conclusión sobre la identificación del término incremento de valor del Art. 104 con ganancia patrimonial efectiva, resulta plenamente justificada.

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 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 TRLHL, 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 .

A partir de lo expuesto, hemos de afirmar que en el caso de autos ningún elemento, ni siquiera indiciario, se aporta a la causa que nos permita determinar que la ganancia obtenida se halla inmersa en la segunda hipótesis, que esta Sala plantea como posible supuesto de regulación inconstitucional, pues ningún dato se aporta al respecto; en este punto la proposición de la prueba de la que se intento valer la demandante fueron inadmitidas por no haberse aportado conforme al art. 336.1.º de LEC, resolución no impugnada.

En consecuencia el recurso este recurso debe ser desestimado confirmándose en su integridad la sentencia de instancia n.º 340/2014, de doce de diciembre, en P.O. 36/14 .

Quinto.

Dispone el artículo 139.2 de la Ley 29/98 de 13 de Julio, reguladora de esta Jurisdicción, que en las demás instancias (es decir, salvo las resoluciones dictadas en primera o única instancia) se impondrán las costas al recurrente si se desestima totalmente el recurso, salvo que se aprecien circunstancias para su no imposición, En el presente caso, dado el sentido de la de la Sentencia, apreciándose esas circunstancias excepcionales, a tenor de la discrepancia interpretativa existente entre dos Secciones de esta Sala, lo que aconseja en este supuesto, no hacer expresa imposición de las costas de esta segunda instancia a la apelante.

FALLO

Desestimar el recurso de Apelación n.º 23/2014, interpuesto por PERMARIN SA, contra la sentencia n.º 340/14 ; confirmando la misma en todas sus partes. No haciendo expresa imposición de las costas causadas en el presente expediente a la parte apelante.

A su tiempo y con certificación literal de la presente, devuélvanse los autos con el expediente administrativo al Juzgado de procedencia.

Así, por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

que suscribe el Magistrado D. José Martínez Arenas Santos frente al criterio mayoritario de esta Sala. Se adhiere al mismo el Magistrado D. Edilberto Narbón Láinez.

En lo que al fondo del recurso se refiere, los firmantes discrepan de los fundamentos por lo siguiente:

El art. 107 de la Ley de Haciendas Locales determina 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. Luego, fija la forma de su determinación, pero es bien claro al precisar que "la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos", esto es que para que exista base imponible ha de haber hecho imponible. Tiene su antecedente en el art. 104, que regula el hecho imponible.

Este precepto dispone que "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". Consiguientemente, si no existe incremento de valor no hay hecho imponible. Naturalmente, esta circunstancia ha de ser adecuadamente alegada y acreditada en el proceso.

Consta en los autos la compra el 7 de marzo de 1.996 y venta el 23 de febrero de 2.013 de la finca objeto de la liquidación recurrida. Se ha aportado copia de la segunda escritura notarial, en la que consta el precio [1.000.000 ?] y forma de pago. No se ha aportado copia de la primera de las escrituras, por lo que no puede saberse si se vendió por un precio superior o inferior al de compra.

Por ello no puede afirmarse que no ha existido incremento de valor en la transmisión de la propiedad del terreno urbano, como afirma la apelante. Si no existe prueba de ello ha de estarse a la liquidación municipal y presumir que hay hecho imponible.

La parte actora y apelante solicitó mal el recibimiento a prueba ante el Juzgado y éste lo denegó por Auto de 4 de julio de 2.014, el cual no fue recurrido. Tampoco aportó copia de la citada escritura con la demanda, como bien pudo hacerlo.

El Juzgado, en la sentencia apelada, no analiza esta cuestión, pues va directamente del art. 104 al 107, sin llegar a resolver lo alegado sobre ausencia de incremento, esto es, cita el art. 104 en el Fundamento Segundo y, seguidamente, dice que en la ley no hay previsión de que la base imponible sea el incremento de valor sino que éste es el que resulte de lo establecido en el art. 107. Ello no es así, pues no se trata de que la base imponible sea el incremento de valor sino de que para que exista base imponible [art. 107] es necesario que haya hecho imponible [art. 104] y éste se determina por la existencia o no del incremento de valor, de manera que, como se ha dicho antes, si no existe incremento de valor no hay hecho imponible, siendo irrelevante entonces hablar de base imponible al carecerse del presupuesto anterior como es el hecho imponible.

No obstante ello, la conclusión final ha de ser la misma, si bien no por lo razonado por el voto mayoritario sino porque la apelante no ha demostrado que no existió incremento de valor en la transmisión.

El segundo de los argumentos de la apelante se basa en la incorrección de la fórmula empleada por el ayuntamiento y solicita se aplique la fórmula empleada por el Juzgado de Cuenca en sentencia de 21 de septiembre de 2.010, como ya pidió en la demanda.

Esta cuestión es complementaria de la anterior y sólo ha de analizarse si existe hecho imponible. La apelante se limitó a alegar la mencionada doctrina pero sin llegar a acreditar la corrección de esa fórmula pues, al

igual que con la alegada ausencia de incremento de valor, no llegó a proponer prueba al respecto, como indica el Auto del Juzgado de 4 de julio de 2.014.

Por todo lo anterior, los firmantes de este Voto Particular entienden que la desestimación del recurso de apelación debió realizarse por los razonamientos antes expuestos, esto es, por no haberse acreditado en este caso lo que se alegaba en la instancia y no por lo que constan en el voto mayoritario.

Valencia, a 29 de julio de 2,015

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.