

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081637

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Sevilla)

Sentencia 2564/2020, de 10 de diciembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 569/2017

SUMARIO:

IIVTNU. Hecho imponible. Incremento del valor del terreno. Inexistencia. *Enajenación del terreno mediante subasta judicial.* Nos encontramos ante la compraventa de la totalidad de la unidad productiva de la que era titular la empresa recurrente, en liquidación, por subasta notarial. Dentro de esa transmisión de la íntegra unidad productiva se distribuyeron unos valores a cada uno de los conceptos transmitidos, entre los que se encuentran los propios de los terrenos. La sociedad recurrente atiende a esos valores para deducir que no hay un incremento de valor, que esos son los valores de venta y no hay duda sobre la objetividad, imparcialidad y legalidad de la operación financiera, dada la supervisión del Juzgado competente. Efectivamente, así lo es, pero atender a ese valor supone apartarse de lo recogido en las anteriores sentencias, que atienden al valor de mercado, no al importe de la operación. Como se dice en ellas, no puede estarse a la ganancia del vendedor en el negocio, sino al valor real del inmueble, el valor objetivo. No todo supuesto de venta por debajo del valor de adquisición puede equipararse al supuesto de la inexistencia de incremento de valor. La situación concursal de la parte recurrente, la necesidad de la venta, el que se realice dentro de una operación de transmisión mucho más compleja y que esté intervenida por el Juzgado de lo Mercantil, no empece al elemento clave, que no se haya producido un incremento del valor real de mercado de los terrenos, con independencia del precio por el que se transmiten. Dicho de otro modo, si el valor real al momento de la transmisión es superior al existente en el momento de la adquisición, se produce el hecho imponible, ello con independencia de que el precio de transmisión sea inferior al precio de adquisición. Es lo que ocurre en el presente supuesto, se vende por cantidad inferior a aquella por la que se compró. Enajenado el terreno (en una compleja operación) sujeto a un procedimiento de ejecución forzosa, mediante intervención judicial concursal y notarial, y adjudicado el bien donde se hallan los terrenos a un tercero mediante precios porcentuales fijados en el procedimiento de subasta judicial, poco margen hay para acudir al valor de mercado, valor real del terreno. El terreno fue transmitido y adquirido por el mejor postor y ese es el valor concreto por mucho que se dictamine pericialmente y ese también es el resultado de la capacidad económica del transmitente que de otra forma resultaría avasallada si, además del infraprecio por el que se le adjudica a un tercero, tiene que pagar por la valoración que se determina, según las reglas del impuesto, el Ayuntamiento. Por ello cobra sentido también el dictamen pericial aportado por la actora que incide y hace hincapié fundamentalmente por el decremento al hallarse el valor del terreno determinándose en procedimiento legal.

PRECEPTOS:

RDLeg. 2/2004 (TR LHL), arts. 104, 107 y 110.

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 80 y 85.

Código Civil, art. 3.

Ley 58/2003 (LGT), art. 12.

Constitución Española, arts. 31 y 47.

PONENTE:

Don Pablo Vargas Cabrera.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE SEVILLA

-SECCIÓN TERCERA-

SENTENCIA

RECURSO de APELACIÓN Nº 569/2017

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES.

PRESIDENTE:

D. VICTORIANO VALPUESTA BERMUDEZ

MAGISTRADOS:

D. PABLO VARGAS CABRERA

D. GUILLERMO DEL PINO ROMERO

En la ciudad de Sevilla, a diez de diciembre de dos mil veinte

Visto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Sevilla (Sección 3ª) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía el recurso de apelación registrado con el número 569/2017 interpuesto por LOS ARROYONES S.L, representada por el Procurador don Jesús Luque Jiménez y asistida por el Letrado don Antonio Pedregosa Cruz, contra la sentencia de fecha 25 de mayo de 2017 dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 5 de Córdoba en el procedimiento ordinario número 44/2016, habiendo comparecido como apelado, el ILMO AYUNTAMIENTO DE PALMA DEL RÍO (CÓRDOBA), representado y defendido por el Letrado don Antonio José Palma Palma. Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. Pablo Vargas Cabrera, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Que se dictó por el referido Juzgado en el procedimiento también referenciado sentencia por la que se desestima la demanda deducida contra el Decreto nº 3.092 de fecha 25 de noviembre de 2015, dictado por el Alcalde Presidente del Ayuntamiento de Palma del Río , por el que se desestimó el recurso de reposición interpuesto por la recurrente contra las liquidaciones nº 20.782 y 20.783 del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, por importe respectivamente de 41.598,53 euros y 65.419,39 euros, habiéndose ampliado el recurso contencioso administrativo al Decreto nº 1.084 del Ayuntamiento de Palma del Río, de corrección por error de hecho de la liquidación nº 20.782".

Segundo.

Interpuesto recurso de apelación contra dicha resolución formulándose los motivos de impugnación frente a la resolución recurrida, se terminó solicitando que en su día previos los trámites legales se dictara Sentencia por la que con estimación de este recurso de apelación, se dejara sin efecto la apelada.

Tercero.

Teniendo por presentado el recurso y acordado su traslado a la recurrida, tras la presentación por ésta de su escrito de oposición, se elevaron las actuaciones a esta Sala, en la que no habiéndose acordado el recibimiento a prueba, la celebración de vista ni la presentación de conclusiones escritas, el recurso fue declarado concluso, quedando las actuaciones pendientes de señalamiento fijado al efecto para votación y fallo, que ha tenido lugar el día de hoy en el que efectivamente se ha deliberado, votado y fallado.

Cuarto.

En la tramitación de este recurso se han observado las prescripciones de los artículos 80.3 y 85 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Constituye el objeto de la presente apelación la sentencia desestimatoria del recurso contencioso interpuesto contra el Decreto nº 3.092 de fecha 25 de noviembre de 2015, dictado por el Alcalde Presidente del

Ayuntamiento de Palma del Río, por el que se desestimó el recurso de reposición interpuesto por la recurrente contra las liquidaciones nº 20.782 y 20.783 del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, por importe respectivamente de 41.598,53 euros y 65.419,39 euros, habiéndose ampliado el recurso contencioso administrativo al Decreto nº 1.084 del Ayuntamiento de Palma del Río, de corrección por error de hecho de la liquidación nº 20.782.

La entidad apelante sostiene que la sentencia debe ser revocada por cuanto no ha tenido en cuenta sus argumentos jurídicos y fácticos respecto al incumplimiento del hecho imponible consistente en el decremento del valor de los terrenos transmitidos.

La Administración municipal sostiene la confirmación de la referida sentencia por la corrección de sus razonamientos jurídicos.

Segundo.

El fallo de la sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 dice, textualmente, lo siguiente: "Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declarar que los arts. 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

Resumidamente las partes como argumentos para la estima o rechazo del su recurso coinciden con los ya expuestos en sentencias de esta misma Sala y sección de fecha 15 de octubre de 2015, recaída en el recurso de apelación 262/2015, y de 13 de febrero de 2017, Rec. 897/2016. En esta última se exponían los argumentos aplicables al caso de la siguiente manera:

"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, 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.

(...) 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, 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, 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 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) .".

Tercero.

Expuesto el criterio anterior mantenido por esta Sala y otras que se citan , hemos de aludir ineludiblemente a la reciente STC 59/2017 y la STS de 9 de julio de 2018, Rec. 6226/2017 que fija la doctrina legal en base a lo declarado en la primera.

Así, la STS expuesta, en su fundamento de derecho séptimo, establece los siguientes criterios s interpretativos sobre los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del TRLHL, a la luz de la STC 59/2017.

" Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA , procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio:

1º) Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017 , adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial. En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios que hemos expresado en el fundamento de derecho Quinto, que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la Constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE .

(2º) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017 , "no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene", o, dicho de otro modo, porque "imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7 , y 37/2017 , FJ 5)". Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017 , la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL."

Hemos de recordar, una vez más, con cita de la jurisprudencia establecida, entre otras, en las sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 24 de noviembre de 1987, 5 de diciembre de 1988, 20 de diciembre de 1989, 5 de julio de 1991, 14 de abril de 1993, 26 de octubre de 1998 y 15 de diciembre de 1998, que: el recurso de apelación permite discutir la valoración que de la prueba practicada hizo el juzgador de instancia. Sin embargo, la facultad revisora por el Tribunal "ad quem" de la prueba realizada por el juzgado de instancia debe ejercitarse con ponderación, en tanto que fue aquel órgano quien las realizó con intermediación y por tanto dispone de una percepción directa de aquellas, percepción inmediata de la que carece la Sala de Apelación, salvo siquiera de la prueba documental. En este caso el tribunal "ad quem" podrá entrar a valorar la práctica de las diligencias de prueba practicadas defectuosamente, se entiende por infracción de la regulación específica de las mismas, fácilmente constatable, así como de aquellas diligencias de prueba cuya valoración sea notoriamente errónea; esto es cuya valoración se revele como equivocada sin esfuerzo.

Por tanto la jurisprudencia del Tribunal Supremo manda respetar la valoración realizada por el juez "a quo" máxime dada la intermediación en su práctica, siempre que no sea manifiestamente ilógica, irracional, arbitraria o absurda, o conculque principios generales del derecho (entre muchas, SSTS de 22 de septiembre, 6 de octubre, 19 de noviembre de 1999, 22 de enero o 5 de febrero de 2000), sin que esté permitido sustituir la lógica o la sana crítica del Juzgador por la de la parte (SSTS de 30 de enero, 27 de marzo, 17 de mayo, 19 de junio y 18 de octubre de 1999, 22 de enero y 5 de mayo de 2000, etc.).

Como respecto al precio declarado en escritura pública, igualmente esta misma Sala y sección ha declarado en numerosas resoluciones por todas la del 9 de mayo de 2018, rec de Apelación 394/2016, 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. "

Estos argumentos deben ,prima facie, confirmarse en la medida que el presente caso presenta una singularidad distinta de los genéricos casos valorados por la doctrina precedentemente expuestos:

La sentencia aquí apelada viene a decir: "

Trasladando todo lo argumentado al presente supuesto de hecho encontramos que el impuesto se deduce de una transmisión de terrenos, ubicada dentro de una operación más compleja. En concreto, se trata de la compraventa a favor de Sol Europe, S.L., de la totalidad de la unidad productiva de la que era titular la empresa

recurrente, en liquidación, por subasta notarial celebrada el 10 de enero de 2014, por un importe total de 2.613.700 euros, operación documentada en escritura pública notarial de 25 de febrero de 2014. Dentro de esa transmisión de la íntegra unidad productiva se distribuyeron unos valores a cada uno de los conceptos transmitidos, entre los que se encuentran los propios de los terrenos. La sociedad recurrente atiende a esos valores para deducir que no hay un incremento de valor, que esos son los valores de venta y no hay duda sobre la objetividad, imparcialidad y legalidad de la operación financiera, dada la supervisión del Juzgado competente.

Efectivamente, así lo es, pero atender a ese valor supone apartarse de lo recogido en las anteriores sentencias, que atienden al valor de mercado, no al importe de la operación. Como se dice en ellas, no puede estarse a la ganancia del vendedor en el negocio, sino al valor real del inmueble, el valor objetivo. No todo supuesto de venta por debajo del valor de adquisición puede equipararse al supuesto de la inexistencia de incremento de valor. La situación concursal de la parte recurrente, la necesidad de la venta, el que se realice dentro de una operación de transmisión mucho más compleja y que esté intervenida por el Juzgado de lo Mercantil, no empece al elemento clave, que no se haya producido un incremento del valor real de mercado de los terrenos, con independencia del precio por el que se transmiten. Dicho de otro modo, si el valor real al momento de la transmisión es superior al existente en el momento de la adquisición, se produce el hecho imponible, ello con independencia de que el precio de transmisión sea inferior al precio de adquisición. Es lo que ocurre en el presente supuesto, se vende por cantidad inferior a aquella por la que se compró. Cuestión distinta es que haya existido incremento de valor. Si atendemos a la pericial de la Administración demandada (Sr. Salvador), ha existido ese incremento del valor. Basta remitirse a su informe pericial y a las explicaciones contenidas en su declaración. El mero proceso urbanizador de la zona ya permitiría aventurar tal hecho. Como señala en su informe, el valor de mercado del suelo en la adquisición era de 6,78 y 23,73 euros/metro mientras que los valores al momento de la transmisión en febrero de 2014, son muy superiores.

En cuanto al dictamen pericial aportado por la parte recurrente, no afirma cosa distinta. No hay comparación entre el valor real al momento de la adquisición y el valor real al momento de la transmisión. Se limita a mantener la corrección del precio en la adquisición pero no afirma que el valor real sea ese. Eso ya serviría para apoyar la tesis de la parte demandada. Pero es que además, si examinamos el informe de TasaSur, apoya completamente la tesis de la contraria. En su dictamen aparece el valor asignado en la escritura de compraventa y junto al mismo el valor real de mercado de los terrenos, producto de la tasación que realiza la propia entidad tasadora, correspondiente a febrero de 2014. Para el inmueble 17544: 386.557,89 euros, para el inmueble 20422: 430.544,96 euros y para el inmueble 23422: 468.293,17 euros = 1.285.396,02 euros. Como dice a continuación, los valores asignados en la citada escritura de compraventa no guardan relación económica alguna con los obtenidos por el resto de actores, y por tanto, consideramos que responden claramente al concepto "valor de liquidación" de la Unidad Productiva. Pero no es a ese concepto al que debe atenderse, sino al valor real de mercado, con independencia de lo provechosa que haya podido ser la operación para el adquirente. Si comparamos los valores de tasación con los valores asignados por el Ayuntamiento, a efectos del Impuesto, observamos que este último (1.241.024,97 euros) es incluso inferior al consignado por la empresa contratada por la actora, lo que es signo inequívoco de que no se ha producido la inexistencia de incremento de valor, ello con independencia de lo provechosa que haya podido ser la operación para la demandante."

No se puede estar de acuerdo con estas argumentaciones. Enajenado el terreno (en una compleja operación según la sentencia) sujeto a un procedimiento de ejecución forzosa, mediante intervención judicial concursal y notarial, y adjudicado el bien donde se hallan los terrenos a un tercero mediante precios porcentuales fijados en el procedimiento de subasta judicial, poco margen hay para acudir al valor de mercado, valor real del terreno. El terreno fue transmitido y adquirido por el mejor postor y ese es el valor concreto por mucho que se dictamine pericialmente y ese también es el resultado de la capacidad económica del transmitente que de otra forma resultaría avasallada si, además del infra precio por el que se le adjudica a un tercero, tiene que pagar por la valoración que se determina, según las reglas del impuesto, el Ayuntamiento. Por ello cobra sentido también el dictamen pericial aportado por la actora que incide y hace hincapié fundamentalmente por el decremento al hallarse el valor del terreno determinándose en procedimiento legal.

Como dice la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia, de 28 noviembre de 2017, Rec. 169/2017, en supuesto parecido a este: "...se comprueba que en el presente caso, se llevó a cabo una pública subasta en sede judicial que quedó desierta, seguida de una subasta notarial donde el precio pagado fue notoriamente inferior al catastral. Por tanto no existe duda alguna ni necesidad de ninguna actividad probatoria o pericial contradictoria para constatar la inexistencia de plusvalía alguna que pueda ser objeto de tributación. Más en concreto debe considerarse probado que la actora, empresa en concurso de acreedores, vendió en pública subasta la finca "El Roblecillo" por un precio cierto de 5.107.500 euros (Documento 2 del expediente); siendo un hecho objetivo que la venta implicaba una disminución o pérdida patrimonial asumida por la vendedora y reconocida por la Administración como se desprende del contenido del informe del Tesorero Municipal y de los escritos de contestación a la demanda, conclusiones y apelación. "

Por todo ello corresponde la estimación del recurso y anular las liquidaciones que constituye su objeto.

Cuarto.

Al amparo del artículo 139.2 de la LJCA y dado el sentido estimatorio del presente pronunciamiento, no se impone condena alguna al pago de las costas generadas durante la sustanciación de esta instancia.

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

FALLAMOS

Primero.

Estimar el recurso de apelación interpuesto por LOS ARROYONES S.L, contra la sentencia dictada el 25 de mayo de 2017 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 5 de Córdoba en el procedimiento ordinario número 44/2016; resolución judicial que revocamos y, en su lugar, estimamos el recurso contencioso-administrativo contra la resolución administrativa objeto del mismo, que anulamos.

Segundo.

No hacer imposición del pago de las costas causadas en esta segunda instancia..

Comuníquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede prepararse recurso de casación ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente a la notificación de la presente resolución, en los términos y con las exigencias contenidas en los artículos 86 y siguientes de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Así, por esta nuestra Sentencia, 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.