



Roj: **STSJ CV 463/2020 - ECLI: ES:TSJCV:2020:463**

Id Cendoj: **46250330032020100188**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Valencia**

Sección: **3**

Fecha: **05/02/2020**

Nº de Recurso: **27/2019**

Nº de Resolución: **232/2020**

Procedimiento: **Recurso de apelación**

Ponente: **JOSE IGNACIO CHIRIVELLA GARRIDO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA Nº 232/2020

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD

VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Sección Tercera

Ilmos. Srs.:

Presidente:

DLUIS MANGLANO SADA.

Magistrados:

D. RAFAEL PÉREZ NIETO.

D. MIGUEL ÁNGEL NARVÁEZ BERMEJO.

D. JOSE IGNACIO CHIRIVELLA GARRIDO.

En la Ciudad de Valencia, a 5 de Febrero de 2020

VISTO por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso de apelación nº 27/2019, interpuesto por el D Roque, D^a Ángeles y D^a Antonia representados por el Procurador Sr Más Devesa, contra la sentencia nº 584/18 dictada el 5-12-2018 por el Juzgado de lo contencioso administrativo nº cuatro de Alicante.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En fecha 5-12-18 se dictó por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 4 de Alicante sentencia en el PA 832/17 donde se desestimó el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la liquidación del IIVTNU por importe de 54.211,37€ por la transmisión de dos fincas en escritura pública de fecha 19-2-2016.

SEGUNDO.- Frente a dicha resolución, se interpuso recurso de apelación dentro del plazo legal, dando traslado del mismo a la parte contraria que presentó escrito oponiéndose a la apelación.

TERCERO.- Elevados los autos a la Sala, se admitió la prueba pericial inadmitida en la primera instancia, se señaló la votación y fallo para el día 5-2-2020.

CUARTO.- En la tramitación del presente proceso se han observado las prescripciones legales.

VISTOS: Los preceptos legales citados por las partes, concordantes y de general aplicación.

Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. JOSE IGNACIO CHIRIVELLA GARRIDO.



FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se suscita en esta apelación como cuestión jurídica a resolver si en la transmisión de dichas fincas, aún cuando la liquidación viene referida a una sola de ellas, se ha producido el hecho imponible del impuesto de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, toda vez la finca se adquirió en fecha 17-1-1994 por 117.197,36€ y se transmitió en fecha 19-2-2016 por 115.197,36€, aportando la administración un informe pericial donde se constata que sí hubo un incremento del valor del terreno.

En la sentencia de instanciadesestima los distintos motivos de impugnación invocado por la recurrente, básicamente razonando que con la pericial aportada por la administración queda acreditado el incremento de valor del terreno, por otra parte se razona en cuanto a la fórmula de cálculo empleada por la Administración, la cual se considera ajustada a Derecho de acuerdo con el criterio sentado por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en su sentencia 921/2017 de 1 de junio de 2017, en la que se indica que:

" QUINTO.- En lo relativo a lo argumentado sobre la aplicación de una fórmula determinada para el cálculo de la base imponible, esta Sala, en Sentencia del Pleno de 20 de julio de 2015, dictada en el recurso de apelación 4/23/15 declaró que es plenamente aplicable el artículo 107 de la LHL en su literalidad.

Por último en cuanto a constar un único sujeto pasivo en la liquidación, pese a ser tres los transmitentes, considera la sentencia que habiendo sido ello solicitado por el representante de aquellos, *No es dable, por tanto, que ahora en sede jurisdiccional, por parte del recurrente, se actúe en contra de sus propios actos, máxime cuando ni tan siquiera, en su momento, fue solicitada rectificación de la liquidación girada*

Como cuestión previa debe desestimarse la pretendida *inadmisibilidad* del recurso de apelación por razón de la cuantía, toda vez la liquidación aquí recurrida excede de 30.000€, sin que sea admisible la argumentación de la administración que realmente eran tres las liquidaciones que procedía, al ser tres los sujetos pasivos del impuesto, pero que por acuerdo con los mismos se practicó la liquidación con un solo de ellos, cuestión que luego estudiaremos, pero en todo caso la cuantía del recurso viene determinado por la única liquidación existente, superior a 30.000€, siendo admisible el recurso de apelación.

En el recurso de apelación, los recurrentes entienden que existiendo un valor de compra superior al precio de venta, según consta en escritura públicas, no se ha producido el hecho imponible del impuesto, debiendo anularse la liquidación. Por otra parte discrepa del informe pericial aportado por la administración al no haber sido practicada visita de inspección a la construcción, alegando por otra parte que debe anularse la liquidación al constar un único sujeto pasivo cuando la venta fue realizada por tres personas; critica el método legal para obtener la cuota a pagar, proponiendo una fórmula matemática para el cálculo del incremento que debe tributar; y por último considera que la cuota resultante es confiscatoria al suponer un 47 % del valor obtenido por la venta.

SEGUNDO.- Como cuestión previa debemos constatar el contenido de la mentada STC 59/2017, tal y como es estudiada por la conocida STS 9-7-2018 en cuanto a la constitucionalidad del IIVTNU, cuando dice"... tanto en el fallo como en el fundamento jurídico 5, el máximo intérprete de nuestra Constitución deja muy claro que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del TRLHL, son inconstitucionales y nulos, "pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de **inexistencia de incrementos de valor**". Con lo que parece estar haciendo una declaración parcial de inconstitucionalidad, en tanto que recalca asimismo que el IIVTNU "no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual", sino que "[I]o es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica", por lo que, en principio, puede pensarse que en los casos en los que se *acredite un aumento de valor del terreno al momento de la transmisión*, al menos los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL resultan aplicables por los órganos de la Administración o de la jurisdicción contencioso-administrativa. Y, por otro lado, sin embargo, el Tribunal Constitucional también indica que "la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa". Aunque, a renglón seguido, precisa que lo que en realidad corresponde al legislador mediante las "modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto" es "arbitrar el modo de *no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*", es decir que se desestima la denominada tesis maximalista en el sentido que desde aquella STC son contrarias a derecho todas las liquidaciones del IIVTNU..."

La referida STS de 9-7-2018 sigue diciendo que "pueden inferirse dos conclusiones: de una parte, que en la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL; y, de otra parte, que el alcance de la declaración de inconstitucionalidad que se efectúa en relación con el artículo



110.4 del TRLHL es total (o, más exactamente, que se expulsa completa y definitivamente del ordenamiento jurídico la imposibilidad que hasta ese momento tenían los sujetos pasivos de acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL y, en consecuencia, de demostrar la improcedencia de liquidar y venir obligado al pago del IIVTNU en ciertos casos)... demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución..."

Esta misma Sala resolviendo un supuesto similar, STSJ, Contencioso sección 3 del 04 de julio de 2018 (ROJ: **STSJ CV 2878/2018**), ya dijimos que la cuestión de si la transmisión por compraventa de los terrenos está o no sujeta al IIVTNU, es decir, si se dio el necesario hecho imponible generador del cálculo y exigencia del tributo cuestionado, ha sido resuelta en resoluciones anteriores de esta sección, dictada en el recurso de apelación nº 23/2015, así como la nº 755, de 1-7- 2015 (RAP 7/2015), y la reciente sentencia sectorial nº 1479, de 16 de noviembre de 2017 (R. Apelación 62/2017) que, tras las sentencias 26/2017 , 37/2017 y 59/2017 del Tribunal Constitucional , fija el criterio unificado a seguir " por entender que el sistema normativo regulador del IIVTNU no es, con carácter general, *contrario a la Constitución Española, en su configuración actual, siéndolo únicamente en aquellos supuestos en los que someta a tributación situaciones que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión*. Una vez constatada la existencia del hecho imponible, resultarán de aplicación las reglas objetivas de cuantificación de la base imponible previstas en el artículo 107 del TRLHL", remitiéndonos a las conocidas Sentencias del Tribunal Constitucional 26/2017 , 37/2017 y 59/2017 no es de carácter absoluto ni supone la inconstitucionalidad del sistema normativo del IIVTNU (Capítulo II, Título II, Sección Tercera, Subsección sexta del TRLHL), sino viene condicionado a aquellos supuestos en los que exista decremento o minusvalía en el valor los terrenos transmitidos, tal como indica la parte dispositiva de dichas sentencias del TC, cuando deciden que "son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor".

Conviene recordar la sentencia nº 356, de 20-7-2015 (RAP 23/2015), del Pleno de esta Sala , que ya entonces afirmó que "...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.

Asimismo, la acreditación de la existencia del hecho imponible y la sujeción de la transmisión al tributo en cuestión debe regirse por *las reglas de la carga de la prueba* establecidas en los arts. 217 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil en el ámbito del proceso y del art. 105 de la Ley General Tributaria en vía administrativa, debiendo para ello partir de la construcción jurisprudencial general de que es la Administración quien tiene la carga de la prueba de la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlo, mientras que al sujeto pasivo le corresponde acreditar los hechos que le beneficien (deducciones, no sujeciones, exenciones, bonificaciones y demás beneficios fiscales), de conformidad a las previsiones del art. 217, apartados 2 y 3 de la LEC .

Pues bien, trasladada dicha doctrina de la carga de la prueba al caso que nos ocupa, entendemos que el criterio probatorio razonable es que el sujeto pasivo del IIVTNU aporte un principio de prueba sobre la inexistencia de incremento del valor del terreno transmitido, siendo insuficiente la simple negación del hecho imponible y, una vez aportado algún elemento probatorio indicativo de tal circunstancia de hecho, es cuando a la Administración local, *los Ayuntamientos, si pretenden cuestionar el decremento alegado, se les trasladaría la carga de probar la existencia de un efectivo incremento de valor del terreno* .

En aplicación del mencionado criterio, 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, debiendo distinguirse el hecho imponible, que es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, de la base imponible es la magnitud establecida por Ley que expresa la medición del hecho imponible.

Ello nos lleva al examen de la existencia o no del hecho imponible, cuestión fáctica de necesaria prueba en el proceso. A tenor del artículo 218.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil se ha de ser congruente con la prueba practicada y valorarla en su conjunto, debiendo tomar en consideración los elementos probatorios del proceso, en particular los informes periciales como el practicado en la instancia, que tiene naturaleza de prueba pericial y debe ser valorada como tal, máxime si está adecuadamente motivada y no ha sido desvirtuada de contrario, en aplicación del artículo 335 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil .



Tal y como ha establecido el TS en la reciente sentencia de fecha 20-1-2020 " 1.- Corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Y este extremo, no solo se infiere con carácter general del artículo 105.1 LGT , conforme al cual "quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", sino que también, y en el ámbito concreto que nos ocupa, ha sido puesto de relieve por el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 5 b) de la STC 59/2017, y admitido, incluso, por la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 (RCA 2672/2017). En el FJ 5 b) de la STC 59/2017 concluye, concretamente, el máximo intérprete de la Constitución, que "debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7 , y 37/2017 , FJ 5).", precisión esta última de la que se infiere inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía. Y esta premisa ha sido admitida también en la cuestión casacional que, con posterioridad al pronunciamiento del Tribunal Constitucional, fijó la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 , citado, en el que, presuponiendo que pesaba "sobre el legalmente considerado como sujeto pasivo la carga de acreditar la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del IIVTNU", consideró que tenía interés casacional objetivo la determinación de los medios concretos de prueba que debían emplearse para acreditar la concurrencia de esta última circunstancia.

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

3.- Aportada-según hemos dicho, por cualquier medio- por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía. Contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente, el obligado tributario dispondrá de los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial".

En este mismo sentido se pronuncia el TS en sentencia de fecha 19-12-2019 cuando dice " (no resulta contrario a derecho el) " ...incremento de valor del terreno y, en consecuencia, un manifestación de riqueza real o potencial cuyo gravamen resulta plenamente compatible con artículo 31.1 CE . Y es que -y a mayor abundamiento-, en estos casos, no solo se grava la que a priori o en abstracto es una manifestación de riqueza real o potencial compatible con los dictados del artículo 31.1 CE , sino también la que en su configuración legal concreta resulta plenamente compatible con las exigencias que derivan del principio de capacidad económica. Así se encargó de puntualizarlo el máximo intérprete de la Constitución en el FJ 3 de STC 26/2017, de 16 de febrero, y de reiterarlo en la posterior STC 59/2017 : "es plenamente válida -explicó- la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto".

Por ello, tras la aportación de las escrituras por la recurrente donde no constaba el necesario incremento del valor del bien transmitido, es el Ayuntamiento demandado quien tiene la carga de la prueba de la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlo.

Pues bien, el Juez de instancia consideró de forma motivada que pese al contenido de las escrituras públicas de compra y venta, la administración practica prueba suficiente a fin de acreditar que no nos encontramos ante un supuesto de demérito del valor del suelo, aportándose un informe pericial donde se constata que tanto el valor de la construcción como el valor del suelo en Benidorm no ha sufrido una depreciación, sino, antes al contrario, del mismo se evidencia un incremento del valor del terreno, y por ende se perfecciona el hecho imponible de este impuesto, utilizando dicho perito un método valorativo perfectamente ajustado a derecho, el método residual estático, y si bien el actor incide en que no hubo visita al inmueble, no podemos olvidar que en este impuesto se valora el incremento que haya podido tener el suelo urbano durante una serie de años, y para ello no se precisa dicha visita al inmueble sino que conforme determina la normativa catastral, la orden ECO



805/2003 de 27-3 y la OM 30-11-94, se pueden utilizar distintos metodos valorativos, y en el informe pericial aportado por la administración se utiliza cuatro métodos de calculo, el método de coste, el de comparación, el métodos de actualización de rentas y el método residual, concluyendo que en el caso estudiado sí se ha producido un incremento del valor del terreno, debiendo por ende confirmarse el pronunciamiento del juez de instancia, no solo en cuanto se produce el hecho imponible sino que la formula legal para el calculo de la cuota no merece reproche juridico alguno, existiendola una doctrina minoritaria(totalmente superada por la jurisprudencia) que pretende sustituir el metodo legal de calculo de la cuota con unas formulas matemáticas no previstas legalmente, postura este avalada por las sentencia antes referidas.

También procede desestimar la pretendida anulación de la liquidación por resultar la cuota resultante "confiscatoria", cuestión que ha sido resuelta por la reciente STC de fecha 31-10-2019 que declara la inconstitucionalidad de este impuesto cuando, aún existiendo ganancia patrimonial, la cuota a pagar por el IIVTU supere el importe del incremento realmente obtenido, por vulneración del principio de capacidad económica consagrado por el artículo 31.1 de la Constitución Española, supuesto que no se prueba en este proceso.

TERCERO.- A pronunciamiento distinto debemos llegar respecto a la consideración por la administración de un solo sujeto pasivo, cuando queda probado a la vista de la escritura publica de venta que fueron tres los vendedores de las fincas, y aún cuando se prueba en la celebracion de la vista oral que a instancia del representante de los mismos se convino con la administración que fuera uno sólo el sujeto pasivo que apareciera en la liquidación, y por ende asumiera este la totalidad de la deuda tributaria, no podemos olvidar que conforme determina el articulo 36 LGT el sujeto pasivo es el obligado tributario que **según la ley** debe cumplir las obligacion tributaria principal asi como las obligaciones formales inherentes a la misma, no siendo admisible que por acuerdo entre estos y la administración esta impute toda la deuda tributaria a uno sólo de ellos, situación que si determinaría la quiebra del principio de capacidad económica al tributar un sólo de los transmitentes por una ganancia inexistente, toda vez la deuda tributaria debe imputarse a todos los sujetos pasivos en sus respectivas proporciones, sin perjuicio de las pactos interpartes donde las partes puedan convenir distintas formas respecto al modo de efectura el pago de la cuota, no siendo disponible los elementos esenciales del tributo, entre los que se encuentra el sujeto pasivo, debiendo por ende anularse la liquidación y por ende procede revocar la sentencia en este sentido.

CUARTO.- Conforme a lo dispuesto en el art. 139. 1 y 2, párrafo final, de la LJ y atendiendo a la argumentación de la sentencia donde se estima parcialmente los motivos de impugnación, no procede una expresa imposición de costas procesales .

FALLAMOS

ESTIMAR el Recurso de Apelación 27/2019 contra la sentencia nº 584/18 dictada el 5-12-2018 por el Juzgado de lo contencioso administrativo nº cuatro de Alicante donde se desestimó el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la liquidación del IIVTNU por importe de 54.211,37€ por la transmisión de dos fincas en escritura pública de fecha 19-2-2016, revocando dicha sentencia, y por ende procede ANULAR la liquidación recurrida, no siendo procedente una expresa condena en costas.

Y, para que esta sentencia se lleve a puro y debido efecto, devuélvase los autos al juzgado de su procedencia con testimonio de la misma para su ejecución.

Esta Sentencia no es firme y contra ella cabe, conforme a lo establecido en los *artículos 8 y siguientes de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa*, recurso de casación ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo o, en su caso, ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Dicho recurso deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de treinta días a contar desde el siguiente al de su notificación, debiendo tenerse en cuenta respecto del escrito de preparación de los que se planteen ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo los criterios orientadores previstos en el Apartado III del *Acuerdo de 20 de abril de 2016* de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (BOE número 162 de 6 de julio de 2016)

A su tiempo, y con certificación literal de la presente sentencia, devuélvase el expediente administrativo al órgano de su procedencia.

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

PUBLICACIÓN: Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente designado para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que certifico como Secretario de la misma. Valencia, en la fecha arriba indicada.