



Roj: **STSJ CV 4095/2015 - ECLI: ES:TSJCV:2015:4095**

Id Cendoj: **46250330032015100765**

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

Sede: **Valencia**

Sección: **3**

Fecha: **01/07/2015**

Nº de Recurso: **7/2014**

Nº de Resolución: **755/2015**

Procedimiento: **CONTENCIOSO - APELACION**

Ponente: **AGUSTIN MARIA GOMEZ-MORENO MORA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

### **SENTENCIA NO755**

#### **TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD**

#### **VALENCIANA**

#### **SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

Sección Tercera

#### **Presidente**

D. Luis Manglano Sada

#### **Magistrados :**

D. Juan Luís Lorente Almiñana

D. Agustín Gómez Moreno Mora

D. Rafael Pérez Nieto.

Da María Jesús Oliveros Roselló

D. Manuel Baeza Díaz Portales

En la Ciudad de Valencia, uno de julio de dos mil quince.

VISTO por la Sección Tercera 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 7/2014, interpuesto por el Procurador Sra. Caudet Valero, en nombre y representación de D<sup>a</sup> Carla , D<sup>a</sup> Clemencia y D<sup>a</sup> Elena , contra la sentencia nº 228/2014, de veintitrés de junio, dictada por el Juzgado de lo Contencioso- Administrativo nº 6 de los de Valencia , en autos de recurso contencioso-administrativo nº 384/2013. Habiendo sido parte en autos como apelada, el Ayuntamiento de Paterna representado por su Letrado.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO** .- Contra dicha Sentencia se interpuso por la representación de las demandantes, en tiempo y forma, recurso de Apelación. Tras ser admitido por el Juzgado, se dio traslado a las demás partes personadas para que en el plazo de 15 días formularan su oposición al mismo, presentándose por la parte apelada escrito de impugnación de dicho recurso, que fue admitido y elevados los autos a esta Sala.

**SEGUNDO** .- Se señaló para votación y fallo el veintinueve de abril de dos mil quince, dejándose en suspenso el plazo para dictar sentencia a la espera de la celebración de Pleno de Sala ante la contradicción existente con el criterio que mantiene la sección cuarta respecto al procedimiento para determinación de la base imponible en el IIVTNU.

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



## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.** - Se interpone este recurso de Apelación contra la sentencia del Juzgado nº 6 de los de Valencia, 228/2014, en procedimiento nº 384/14, por la que se desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del Ayuntamiento de Paterna de fecha 19-06-2013, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra seis liquidaciones en IIVTNU, derivado de adquisición por herencia del tercio de la nuda propiedad de dos inmuebles.

En la sentencia de instancia se hace constar como los demandantes "el actor discrepa del cálculo de la base imponible de este impuesto realizado por el Ayuntamiento, considerando el primero que se deberá atender al valor catastral del suelo de las fincas transmitidas a fecha de adquisición de las mismas por el causante transmitente, y no a fecha del devengo del impuesto, y para ello aporta dos sentencias que parecen amparar tal teoría, así como un informe pericial, reconociendo el propio actor en su demanda que con dicha valoración se está apartando del sistema objetivo mantenido por la ley, considerando erróneo el método de cálculo a tenor de la LHL.

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."

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.

De la sentencia de instancia procede resaltar las consideraciones que se contienen, a título de conclusión, en el último párrafo de su FºDº2º:

"De los preceptos mentados no podemos en modo alguno compartir la postura del actor, no cupiendo interpretación de las normas cuando las mismas son claras en su redacción. En la regulación vigente no se encuentra la previsión de que la base imponible sea el incremento real del valor de los terrenos, sino que es el incremento que resulte de lo establecido en el propio precepto legal; *este incremento de valor viene dado por la aplicación sobre el valor del terreno, que es el valor a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, de unos porcentajes, que están en función del período durante el cual se ha generado dicho incremento . 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.*"

**SEGUNDO** .- 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 Sª de dicho TSJ, nº 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 FºDº1º de Sª 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.

**TERCERO.-** Sentada la discrepancia de criterios entre las Secciones de esta Sala respecto a la cuestión planteada, procede señalar que en el recurso de apelación objeto de los presentes autos la demandante en la instancia, apelante en el recurso, opone frente a la sentencia de instancia los siguientes motivos de apelación: defecto de motivación de la sentencia, pues no contiene referencia alguna al análisis sobre la forma de cálculo del impuesto, ni sobre la prueba practicada, en segundo término alega la incongruencia con infracción del art 218,1 LEC, pues señala que en la sentencia no se deciden todos los puntos litigiosos objeto de debate, soslayando la prueba pericial que fue propuesta y no practicada. Alega que el informe pericial justifica la aplicación de la fórmula de cálculo de la base imponible que se propone. Cuestiona además la actora la constitucionalidad del impuesto, solicitando al órgano jurisdiccional el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad referida a la regulación de los arts 107,108 y109 TRLHL, apoyando dicha pretensión en la infracción que dichas normas causan de los principios de capacidad económica, principio de equidad, de no confiscatoriedad de plurimposición o doble imposición y de atentado al derecho de propiedad privada. Señala que la aplicación del Art. 107 determina que siempre se genera el hecho imponible en cualquier transmisión de terreno urbano. Y por último la parte apelante sugiere a la Sala el planteamiento de cuestión prejudicial de carácter comunitario, al amparo del art 267 del Tratado, pues dado el objeto del proceso pueden verse afectados contenidos de normas comunitarias en cuanto a los principios de capacidad económica, no confiscatoriedad y derecho de propiedad privada consagrados como derecho originario de la UE. Alega para ello que el IIVTNU no existe en ningún país de la UE, y la armonización fiscal comunitaria se practica desde el punto de vista de la aplicación de los principios que la rigen, no confiscatoriedad y respeto a la propiedad privada, alega el Protocolo Adicional nº 1 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, el propio convenio y el art 6,3 del Tratado de Lisboa, a tenor del citado sustrato normativo concluye que el IIVTNU infringe los principios en los que la misma se inspira.

El Ayuntamiento de Paterna se opone al recurso de apelación alegando la inexistencia de infracción de los Art. 24,1 y 120,3 CE, art. 248 LOPJ y Art. 218,1 y 2 y 348 LEC, niega la falta de motivación de la sentencia, la cual se refiere al informe pericial de la actora y señala que el mismo se aparta del método objetivo de la ley, la sentencia no causa indefensión a la parte actora y se funda en la aplicación de las normas legales que regulan el IIVTNU.

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 nº 3 de Donostia ha planteado la cuestión de inconstitucionalidad de los artículos 107 y 110,4 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y el TC ha admitido a tramite dicho planteamiento, sin embargo el mismo no es completamente compartido por esta Sala. Se cuestionan en el auto dos aspectos: si la redacción de los artículos 107 y 110.4 de la LHL resulta o no compatible con el principio de constitucional de capacidad económica y el segundo si la regla de valoración legal establecida permite o no una prueba en contrario que permita en vía de alegación o de recurso administrativo o contencioso-administrativo - lo que afecta además al artículo 24 de la CE de 1978 - acreditar y probar que se ha producido una revalorización menor o una minusvalía.

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

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

El Tribunal Constitucional considera que el art. 31.1 CE «no es un principio constitucional del que deriven derechos u obligaciones para los ciudadanos, sino un fin del sistema tributario, que sólo se conseguirá en la medida en que se respeten los restantes principios constitucionales (seguridad jurídica, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad)» ( ATC 222/2005 , FJ 7). En definitiva, los principios constitucionales se aplican sobre el sistema tributario en su conjunto y no necesariamente sobre un único impuesto y no cabe duda que el IIVTNU debe responder a la idea de tributo acorde al deber constitucional y abstracto que es el deber de contribuir, como parte de los deberes tributarios que deben articular toda estructura normativa en beneficio de la justicia tributaria y la unidad del sistema. Pero dada la posición constitucional sobre los principios referidos, en cuanto son de aplicación al sistema tributario en su conjunto





y no necesariamente sobre un único impuesto, y teniendo en cuenta que el principio de capacidad económica tiene poco peso específico en los tributos que gravan un hecho imponible concreto, podría afirmarse la constitucionalidad de un impuesto que no grave la manifestación de una capacidad económica, como excepción a la regla general que debe imperar, pero que, como tal excepción, no empece la constitucionalidad del referido tributo. Por tanto, podría articularse la conclusión de que la plusvalía, aunque no grave una manifestación de capacidad económica, no por ello es inconstitucional y ello nos conduce a negar la pretensión articulada por la actora referida al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad de los preceptos mencionados.

Desestimada la pretensión de planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad en los términos en los que ha sido planteada por la parte recurrente, procede realizar el examen hermenéutico de los preceptos reguladores y, tras ello, poner de manifiesto las dudas sobre la constitucionalidad que desde otro punto de vista pueden suscitarse. Esta Sala concluye que la hermenéutica de los preceptos reguladores, art 104, 107 y 110,4 TRLHL, nos impone una distinción fáctica sustancial, a saber: los supuestos generadores de pérdidas o de ganancia cero, y la de aquellos en los que se produce incremento por mínimo que pueda resultar.

Así pues, cuando la transmisión se efectúa por valor inferior al de adquisición, el titular sufre una pérdida económica y por tanto el supuesto no es subsumible en el ámbito del artículo 104 del TRLRHL, pues constituye el hecho imponible del IIVTNU el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos, que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión y en dicho caso no hay incremento de valor alguno.

La distinción conceptual hecho imponible-base imponible es clara: el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, en tanto que la base imponible es la magnitud establecida por Ley que expresa la medición del hecho imponible. Por lo que, partiendo de la referida distinción, la falta de materialización del hecho imponible (en definitiva, la falta de incremento de valor) impide la aplicación de las normas de determinación de la base imponible.

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

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

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

A conclusión bien distinta nos conduce el examen del supuesto en que la transmisión se efectúa por valor superior al de adquisición, ya que aquí el titular obtiene una ganancia económica y, por tanto, el supuesto es subsumible en el ámbito del artículo 104 del TRLRHL, dado que constituye el hecho imponible del IIVTNU el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión, por lo que existiendo incremento, aún de escaso valor, se produce el hecho imponible y en consecuencia, ab initio, resulta de aplicación la regla objetiva de valoración del Art. 107 TRLHL, que determina que el incremento de valor gravado por este tributo no sea el real, sino el derivado de las reglas establecidas para el cálculo de la base imponible, que siempre arrojan una plusvalía positiva; plusvalía que aumenta conforme lo hacen los años de posesión del inmueble por su titular, con independencia del mínimo incremento de valor que en la realidad haya podido obtener el transmitente. En el análisis de estos supuestos hay que poner de relieve la sobrevenida mutación de las circunstancias que dieron origen a la instauración del impuesto por el legislador, pues la crisis económica, que afecta con especial énfasis al ámbito inmobiliario, ha sido la determinante de que las transmisiones de suelo sean generadoras de pérdidas o de escasos incrementos, panorama que, por desconocido, no pudo ser contemplado por el legislador del TRLHL. Por ello la moderna concreción funcional y aplicativa del impuesto ha de sustentarse en su criterio básico de delimitación, y en su fundamento causal, que tiene su causa en el art 47 CE (*"La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos"*). Pues bien, solo en los supuestos de transmisiones generadoras de escasos incrementos debemos plantearnos la posible inconstitucionalidad de los preceptos, del art 107 y 110 TRLHL, en cuanto infractores -por un lado- del art 47 CE, habida cuenta que el concepto participación es indicativo de que el tributo no puede gravar la totalidad de la ganancia económica obtenida. Pero -por otro- dicha norma, en los citados supuestos de mínima ganancia patrimonial, también infringe el límite impositivo que representa el principio de no confiscatoriedad, pues si bien, como antes se ha expuesto, es dudoso que el principio de capacidad económica pueda determinar aquella declaración de inconstitucionalidad, por el carácter genérico con el que se ha construido, lo cierto es que el límite de la confiscatoriedad, en cuanto aplicable a cada una de las manifestaciones económicas que constituyen el hecho imponible de cada impuesto, aparece como un límite objetivo, por lo que la manifestación de capacidad económica no puede verse agotada con el pago del impuesto, dado que ello constituye una confiscación de la misma y por tanto la norma de la que se derive dicho resultado infringe el referido límite constitucional en el diseño del impuesto. Ello determinaría la necesidad de realizar el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad del art 107 y 110 TRLHL en los supuestos de incrementos patrimoniales de cuantía inferior, igual o escasamente superior a la resultante a pagar como plusvalía, a tenor de la aplicación de las citadas normas, por infracción de los arts 47 y 31 CE.

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 que obtienen las actoras a través de la transmisión mortis causa operada se halla inmersa en la segunda hipótesis, que esta Sala plantea como posible supuesto de regulación inconstitucional, pues ningún dato se aporta al respecto. Y siendo así, el mero resultado cuantitativo del tributo no puede ser por sí solo indicativo de la transgresión de aquellos principios, lo que nos conduce a la conclusión de que en el caso de autos no cabe realizar el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad.

**CUARTO.-** Postula la parte actora que esta Sala realice el planteamiento de cuestión prejudicial civil de carácter comunitario al amparo del art 267 TUE, pues señala que el IIVTNU solo existe en España, y su regulación es infractora de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad que establece el TUE, así como del derecho de propiedad privada, en relación con el Protocolo Adicional nº 1 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, el propio convenio y el art 6,3 del Tratado de Lisboa, a tenor del citado sustrato normativo, concluye que el IIVTNU infringe los principios en los que la misma se inspira.



Ninguna de dichas alegaciones puede prosperar. En primer término, la alegación sobre la circunstancia de que España es el único país de la UE que establece la plusvalía carece de virtualidad para amparar su desajuste con el ordenamiento de la Unión. La plusvalía en nuestro derecho tiene un fundamento constitucional - el art 47 CE - y su causa en nuestro sistema urbanístico, en el que la acción urbanística de los entes públicos genera plusvalía en los particulares de las cuales debe participar la comunidad. Las razones expuestas en el análisis de la constitucionalidad de los preceptos también resultan de aplicación para negar que los mismos sean infractores de idénticos principios pero del ámbito comunitario y, tal como antes se afirmó, en el caso de autos ninguna prueba se aporta de la que podamos inferir una lesión del derecho de propiedad privada o del límite de la confiscatoriedad. Por todo lo cual no podemos acceder al planteamiento de la cuestión prejudicial que se propone.

**QUINTO.-** A partir de los hasta aquí razonado, procedemos al examen de la cuestión atinente el cálculo de la base imponible, a cuyo respecto señalamos que en la regulación vigente no se encuentra la previsión de que la base imponible sea el incremento real del valor de los terrenos, sino que es el incremento que resulte de lo establecido en el propio precepto legal.

El incremento de valor viene dado por la aplicación sobre el valor del terreno, que es el valor a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, de unos porcentajes, que están en función del período durante el cual se ha generado dicho incremento. Se trata, por tanto, de un incremento de valor (base imponible) determinado objetivamente, sin atender a las circunstancias concretas de cada terreno. No hay una comparación entre unos valores inicial y final, o entre un valor de adquisición y enajenación.

El legislador, pudiendo escoger entre diversas fórmulas para determinar el incremento de valor del terreno, ha optado por la establecida en el art. 107 del TRLRHL, de manera que la determinación de la base imponible solo cabe realizarla en los términos propuestos por la norma, que no contemplan otra solución diferente, el impuesto grava el aumento de valor del suelo urbano en cada transmisión en función del plazo en que el mismo se genere, mediante la aplicación de un porcentaje fijo de revalorización sobre el último valor catastral del suelo, y el resultado se multiplica a su vez por el número de años transcurridos desde la última transmisión del inmueble, con un máximo de 20 años. Así se determina la base imponible del impuesto y en ella el factor tiempo solo tiene relevancia para fijar los porcentajes, pues ningún elemento de progresión ni hacia el pasado ni hacia el futuro contempla. Para obtener la cuota a pagar, a esta base se le aplica el tipo determinado por la ordenanza municipal en cada caso.

Pues bien, la afirmación de que con la fórmula  $plusvalía = valor\ final \times n^{\circ}\ de\ años \times coeficiente\ de\ incremento / 1 + (número\ de\ años \times coeficiente\ de\ incremento)$ , se consigue un cálculo de la plusvalía hacia el pasado y que, a través de esta fórmula, se está calculando el incremento de valor del suelo en años pasados no en años sucesivos, no resulta aceptable. La referida fórmula es la llamada de "descuento simple", conocida en el ámbito de las finanzas, en el que se utiliza para conocer el valor actual de una rentabilidad futura, y se expresa con el inverso de uno más la tasa de rentabilidad; dicha fórmula permite convertir en valor actual un valor futuro y conocer la tasa de variación, interés o rentabilidad, pero esta aplicación carece de soporte sustantivo pues los parámetros con los que opera tiene una finalidad bien distinta en el cálculo del descuento y en el de la plusvalía, y en particular en el cálculo de la plusvalía se conocen todos los parámetros. Estas objeciones resultan sustanciales, pero además la hermenéutica del precepto impide su aplicación, pues constituye una clara transgresión de los términos normativos establecidos para el cálculo de la base imponible, sin que la misma pueda ampararse en interpretación alguna de aquéllos. Razones éstas por las cuales esta Sala establece que el criterio aplicable para el cálculo de la base imponible del IIVTNU es el que resulta de la aplicación de la  $formulaplusvalía = valor\ final \times n^{\circ}\ de\ años \times coeficiente\ de\ incremento$ , tal como se realizó por el Ayuntamiento y resulta ajustado al art 107 TRLHL.

**SEXTO.-** Por todo lo expuesto se desestima el recurso de apelación interpuesto y a tenor de lo que 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, y apreciándose esas circunstancias excepcionales, a tenor de la discrepancia interpretativa existente entre dos Secciones de esta Sala, no procederá hacer expresa imposición de las costas de la segunda instancia a la apelante.

## FALLO

Desestimamos el recurso de Apelación nº 7/2014, interpuesto por D<sup>a</sup> Carla , D<sup>a</sup> Clemencia y D<sup>a</sup> Elena , contra la sentencia nº 228/2014, de 23 de junio ; confirmando la misma en todas sus partes. Sin expresa imposición de las costas causadas en esta apelación.



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.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que ha sido para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que, como Secretario de la misma, certifico. En Valencia a uno de julio dos mil quince.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ