



Roj: **STSJ GAL 5360/2017 - ECLI: ES:TSJGAL:2017:5360**

Id Cendoj: **15030330042017100373**

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

Sede: **Coruña (A)**

Sección: **4**

Fecha: **14/07/2017**

Nº de Recurso: **15002/2017**

Nº de Resolución: **365/2017**

Procedimiento: **Recurso de Apelación**

Ponente: **FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TSX GALICIA CON/AD SEC.4

A CORUÑA

SENTENCIA: 00365/2017

-N56820

PLAZA GALICIA S/N

IL

NIG: 15030 45 3 2016 0000930

Procedimiento: AP RECURSO DE APELACION 0015002 /2017

Sobre: ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De don/doña Angelina

Representación don/doña. MARIA IRENE CABRERA RODRIGUEZ

Contra AYUNTAMIENTO DE A CORUÑA (A CORUÑA)

Representación LETRADO AYUNTAMIENTO DE A CORUÑA

PONENTE: D. FERNANDO FERNÁNDEZ LEICEAGA

EN NOMBRE DEL REY

La Sección 4 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Xustiza de Galicia pronunció esta

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as.:

JOSÉ MARIA GÓMEZ Y DÍAZ CASTROVERDE-PTE

FERNANDO FERNÁNDEZ LEICEAGA

MARÍA DEL CARMEN NÚÑEZ FIAÑO

A Coruña, catorce de julio de dos mil diecisiete

En el recurso de apelación que con el número 15002/2017 pende de resolución ante esta Sala, presentado por doña Angelina , representada por la procuradora Sra. Cabrera Rodríguez, dirigida por la letrada Sra. Salmonte Couso, contra la sentencia 213/16 del Juzgado de lo Contencioso núm. 1 de A Coruña, es parte demandada el CONCELLO DA CORUÑA, representado y asistido del letrado de sus servicios jurídicos.

Es ponente el Ilmo. Sr. FERNANDO FERNÁNDEZ LEICEAGA.



ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. El Juzgado de lo Contencioso núm.1 de A Coruña dictó una sentencia por la que desestimaba el recurso contencioso contra la liquidación del IVTNU del Concello de A Coruña.

El recurrente formuló recurso de apelación.

SEGUNDO. Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de derecho consignados en la oposición a la apelación.

TERCERO. En la sustanciación del recurso se observaron las prescripciones legales, siendo su cuantía de 1.644,89 euros.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO. La sentencia de instancia desestima el recurso contencioso administrativo contra la liquidación del IVTNU derivado de la venta el 30.12.2013 de un inmueble (sito en la c/ DIRECCION000 , NUM000 - NUM001 , A Coruña) por un precio de 200.000 euros. La recurrente lo había adquirido el 28.12.2009 -donación- por 240.000 euros.

La recurrente basa el recurso en: a) ausencia de congruencia en la sentencia al no pronunciarse **sobre** los defectos que presenta la Ordenanza: autoliquidación, entrada en vigor..., y b) no procede el pago del **impuesto** en las ventas con pérdidas.

El letrado del Concello opone: a) el recurso es inadmisibile al no alcanzar la cuantía de 30.000 euros, y b) la sentencia da respuesta a las cuestiones suscitadas y es acorde con la ley.

Es necesario resolver con carácter preferente la causa de NO ADMISIÓN suscitada; resulta evidente que la cuantía de la liquidación (1.644,89 euros) no alcanza el importe exigido en el art. 81.1.a de la LJCA; pese a lo dicho, concordamos con la recurrente en que sí estamos en el supuesto del art. 81.2.d -impugnación indirecta de disposición general-, dado que si bien la recurrente no formuló de forma expresa dicha pretensión en la demanda (y en el acto del juicio), sí lo realizó implícitamente al sostener la nulidad de la liquidación al gravar GANANCIAS NO REALES -y dicha pretensión la rechazó, implícitamente, el juzgador- y como indica la STC 221/2005 a los efectos de admitir un recurso de casación: *Debe tenerse en cuenta que, como ya hemos dicho, la Sentencia que pretendía recurrirse en casación, al desestimar la alegación por la que se aducía la invalidez del acto impugnado por haber sido dictado en aplicación de una ordenanza fiscal que se consideraba ilegal, implícitamente estaba declarando la conformidad a Derecho de una disposición de carácter general, lo que implica que debamos entender el recurso de apelación como correctamente admitido.*

Resuelta dicha cuestión, debemos subrayar que, como recuerda la STS de 15 de julio de 2009: la **naturaleza** del recurso de apelación, que tiene por objeto depurar el resultado procesal obtenido con anterioridad, de manera que el apelante ha de realizar una crítica de la sentencia impugnada, articulando una pretensión revocatoria que requiere la individualización de los motivos que le sirven de fundamento, a fin de que el Tribunal de apelación pueda examinarlos y pronunciarse dentro de los límites y en congruencia con los términos en que venga ejercitada. En cuanto a la improcedencia de introducir motivos nuevos no alegados en la instancia, pueden citarse las SSTS de 19 de noviembre de 1998 (recurso núm. 2844/1991) y de 23 de julio de 1998 (recurso núm. 276/1993), y la SAN de 25 de julio de 2012, que recuerdan que la segunda instancia, a la que da acceso la apelación, tiene la finalidad de depurar los resultados de la primera a través de un análisis crítico de la sentencia impugnada en virtud de las razones, aducidas por el apelante, de su discrepancia con ella, que pongan de manifiesto la improcedencia de la decisión recurrida, pero lo que no cabe es la alegación de nuevos motivos que no pudieron ser examinados por el juzgador de instancia.

En el caso presente tenemos que el recurso contencioso administrativo se basaba en: a) la ausencia de **incremento** del **valor**, y b) defectos de procedimiento: falta de motivación de la liquidación al no adjuntar a la propuesta de liquidación el documento núm. 6831691.

No obstante, el escrito de apelación, si bien reproduce el 1º de los motivos, no reproduce el 2º, sino que lo transforma como un motivo de NULIDAD de la ORDENANZA Fiscal núm. 53 (que extiende también a la Ordenanza General de Recaudación de 01.01.1994) al infringir los artículos 98.3 de la Ley 58/2003 y 110.4 del RDL 2/2004, al entender que el modelo predeterminado por el Concello para hacer la autoliquidación no permite modificación o matiz de ningún tipo.

Este motivo -suscitado *ex novo*- no podríamos admitirlo por lo dicho, y, además y dicho a mayor abundamiento, no es motivo de nulidad.



No solo la recurrente no sufrió merma alguna en sus garantías de defensa -pese a lo establecido en la Ordenanza procedió a hacer una *autoliquidación con unacuota cero*, dando lugar a un expediente de comprobación limitado del que resultó la liquidación objeto de recurso-, sino que el establecimiento por el Concello del sistema de autoliquidación con el uso de un modelo normalizado (el cual, aparentemente, por razones de gestión rellena el funcionario con los datos que suministra el contribuyente) no incurre en nulidad.

Según alega (mas no prueba) la recurrente, el sistema establecido por el Concello responde a una AUTOLIQUIDACIÓN GUIADA: el recurrente aporta al funcionario los datos y este rellena el impreso (informatizado), dándole el administrado la conformidad. Dicho sistema no es, por sí mismo, contrario a las previsiones de los arts. 98.3 y 110.4 del RDL 2/2004, dado que no excluye -tal y como realizó la recurrente- que sea el propio contribuyente quien obtenga el impreso y realice la autoliquidación que puede presentar por cualquiera de las vías del art. 16.4 de la Ley 39/2015, por lo que rechazamos la causa de nulidad que invoca.

SEGUNDO. Entrando en la cuestión de fondo, no podemos sino subrayar que con arreglo a la legislación en vigor la sentencia de instancia es correcta, dado que la Ordenanza es una fiel reproducción de los arts. 104 y ss. del RDL 2/2004, y dichos artículos, más allá de la denominación del **impuesto (impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana)** no determina dicho **incremento** como una ganancia patrimonial que parte del **valor** inicial de adquisición y que se contrapone con el **valor** de la transmisión, sino que parte de un dato objetivo: **valor** del **terreno** a los efectos del IBI en el momento del devengo, y aplica unos porcentajes anuales en atención al tiempo pasado entre la adquisición y la venta (no hace tributar por una plusvalía real sino por una plusvalía cuantificada de modo objetivo).

Resulta cierto que dicho sistema puede llevar a tributar a operaciones en las que se produzca una ganancia -en los términos de los arts. 33 y 34 de la Ley 35/2006- ficticia (por no tener en cuenta la depreciación de la moneda) o incluso una pérdida (diferencia entre el precio de adquisición y el de venta), ya que, como indicamos, los arts. 104 y ss. del RDL 2/2004 no tienen en cuenta el precio de adquisición sino solo el **valor** del **terreno (valor** a efectos del IBI) en el momento de la operación y el número de años (de posesión).

Esta solución -en especial en el caso de ventas con pérdidas- llevó a varios juzgados y tribunales a suscitar cuestiones de inconstitucionalidad, siendo que el TC dictó la sentencia de 26.02.2017 (en relación con la norma foral de Guipuzkoa), que incide en dos cuestiones básicas: a) CAPACIDAD ECONÓMICA: *La sentencia recuerda la doctrina del Tribunal Constitucional sobre los principios del art. 31.1 CE y reitera que en ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial. Es decir, no podrá crear impuestos que afecten a aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia. Insiste además en que el principio de capacidad económica no solo se predica del sistema tributario en su conjunto, sino que debe estar presente en cada concreto impuesto, en tanto que presupuesto mismo de la tributación. No caben en nuestro sistema -tiene afirmado el Tribunal- tributos que no recaigan sobre alguna fuente de capacidad económica [...] la mera titularidad de un terreno durante un determinado período temporal produce, en todo caso y de forma automática, un incremento de su valor.*

La fórmula prevista en la norma para calcular el impuesto provoca que este deba pagarse igualmente en aquellos supuestos en los que el valor de los terrenos no se ha incrementado, o incluso ha disminuido, una circunstancia esta última no poco frecuente como consecuencia de la crisis. La sentencia considera que esta consecuencia "carece de toda justificación razonable en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, se están sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza en el art. 31.1".

Y b) imposibilidad de ACREDITAR LA PÉRDIDA: *el Tribunal declara parcialmente inconstitucionales y nulos los preceptos cuestionados; esto es, únicamente cuando sometan a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los contribuyentes acreditar que no se ha producido efectivamente un incremento de valor.*

Corresponde por tanto al legislador, a partir de la publicación de la sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones del régimen legal del impuesto que permitan no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Dicho criterio fue ratificado en la Sentencia 59/2017 de 11.05, que declara contrarios a la Constitución los artículos 107.1, 107.2.a y 110.4 del TRLFL RDL 2/2004 en la medida en que sometan a tributación situaciones en las que no existe **incremento de valor**.

Pese a la claridad de lo acordado por el TC, la situación resultante de la sentencia en relación con las autoliquidaciones realizadas por los contribuyentes genera grandes dudas.



A pesar de la apariencia que resulta de los hechos (venta el 30.12.2013 de un inmueble -sito en la c/ DIRECCION000, NUM001 - NUM001 A Coruña- por un precio de 200.000 euros; la recurrente lo había adquirido el 28.12.2009 -donación- por 240.000 euros), que llevarían a una rápida conclusión: venta a pérdida y correlativa ausencia de capacidad económica gravable, dicha conclusión debe matizarse.

El objeto del IVTNU -lo que grava- es la ganancia derivada (en lo que aquí interesa) de la transmisión de un **TERRENO/SUELO** de **naturaleza urbana** y resulta cotidiano en las escrituras de venta (como en la presente, y en la previa de donación) no desglosar los **valores** de la construcción y de los **terrenos**, sino señalar un **valor** global a la transmisión. Resulta posible que pese a la venta realizada con pérdidas exista, sin embargo, un **incremento de valor** en el **terreno** (con respecto al **valor** originario del momento de la adquisición), dado que este cambió su calificación urbanística o **incrementó** la edificabilidad.

Con arreglo a las reglas generales de la carga de la prueba - art. 105 de la LGT- correspondería al contribuyente acreditar que no existió ninguna ganancia -con respecto al suelo- derivada de la transmisión, y, en consecuencia, que no procede tributar ante el Concello por el IVTNU; lo que sucede es que la configuración legal del **impuesto** que vincula la base imponible con el **VALOR** CATASTRAL existente al tiempo de la transmisión sin ninguna referencia al **valor** existente al tiempo de la adquisición conduce a las partes -en la aplicación de las sentencias del TC- a un callejón sin salida, ya que la solución que parece evidente, comparar los **valores** catastrales al tiempo de la adquisición y transmisión, carece de cobertura legal.

Entendemos que no pueden los Tribunales adoptar una solución imaginativa acerca de cómo puede acreditarse que la transmisión no generó ganancia al margen del legislador. Desconocemos si la comparativa debe ser entre el **VALOR** REAL del suelo al tiempo de la adquisición y de la transmisión (con o sin actualización de **valores**), o la diferencia entre el **valor** catastral en uno y otro momento o si el legislador adoptará otra alternativa; tampoco existe previsión de, si es la diferencia entre el **valor** REAL de la adquisición y de la venta, cómo puede la administración, y en qué momento, hacer una comprobación del **valor** y el método a utilizar, y si es posible o no una tasación pericial contradictoria... Tampoco está resuelta la cuestión de supuestos de ganancias escasas -de pocos euros- a los que, parece -según la redacción de la sentencia-, se aplicaría íntegramente el artículo 108 del RDL 02/2004.

Dado que existe un vacío legal todavía no corregido por el legislador, es obligado considerar -y así parece deducirse de la STC- que cuando la diferencia entre el **valor** inicial de adquisición y el **valor** de transmisión es NEGATIVO (sin matizaciones) no es posible -con la configuración del **impuesto** tal y como resulta del actual texto legal con el pronunciamiento del TC- girar el IVTNU, lo que implica que estimemos el recurso, anulando el artículo 6.1 de la Ordenanza en tanto en cuanto someta a tributación situación en la que no existe **incremento de valor**... Todo ello sin perjuicio de la solución que a las operaciones ya realizadas otorgue el legislador (quien parece optar por una nueva configuración del **impuesto**).

Este criterio lo ratifica, en gran medida, la STS 27.06.2017, que desestima un recurso de casación contra una sentencia del TSJ Valencia que consideró que no era posible aplicar el **impuesto** en un supuesto de venta con pérdidas.

TERCERO. No hacemos declaración de las costas dada la existencia de fundadas dudas en derecho (art. 139 de la LJCA).

VISTOS los artículos citados y demás de pertinente aplicación,

FALLAMOS

Que ESTIMAMOS el recurso de apelación presentado por la procuradora Sra. Cabrera Rodríguez, en nombre y representación de doña Angelina contra la sentencia 213/2016 del Juzgado de lo Contencioso núm.1 de Santiago de Compostela, REVOCÁNDOLA y, en consecuencia, anulando liquidación del IVTNU derivado de la venta el 30.12.2013 de un inmueble (sito en la c/ DIRECCION000, NUM000 - NUM001 A Coruña), con devolución de lo ingresado e intereses y anulando el artículo 6.1 de la Ordenanza en la medida en que someta a tributación situaciones en las que no exista **incremento de valor**.

No hacemos declaración de las costas de ninguna de las instancias.

Notifíquese a las partes haciéndoles saber que contra esta resolución tienen un recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, en escrito en el que, dando cumplimiento a los requisitos del artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del



Tribunal Supremo de fecha 20 de abril de 2016, **sobre** extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (BOE del 6 de julio de 2016).

Así lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. La sentencia anterior fue leída y publicada el mismo día de su fecha por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. FERNANDO FERNÁNDEZ LEICEAGA al estar celebrando audiencia pública la Sección 4 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Xustiza de Galicia. Doy fe. A CORUÑA, catorce de julio de dos mil diecisiete.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ