



Roj: **ATS 12362/2017 - ECLI:ES:TS:2017:12362A**

Id Cendoj: **28079130012017202223**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **16/11/2017**

Nº de Recurso: **3107/2017**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MANUEL VICENTE GARZON HERRERO**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 1371/2017,**
ATS 12362/2017,
STS 958/2019

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 16/11/2017

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3107/2017

Materia: TRIBUTOS LOCALES

Submateria: Impuesto sobre incremento de valor de los terrenos

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Teresa Barril Roche

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: MRG

Nota:

R. CASACION núm.: 3107/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Teresa Barril Roche

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.



D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente

D. Manuel Vicente Garzon Herrero

D^a. Celsa Pico Lorenzo

D. Emilio Frias Ponce

D. Diego Cordoba Castroverde

D. Jose Juan Suay Rincon

D^a. Ines Huerta Garicano

En Madrid, a 16 de noviembre de 2017.

HECHOS

PRIMERO.- 1. La procuradora doña Elena Gil Bayo, en representación de URBENE TERRA, S.L., mediante escrito presentado el 8 de mayo de 2017 preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 22 de marzo de 2017 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso de apelación 44/2016, que desestimó el recurso interpuesto por la citada mercantil contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Alicante, relativa a liquidaciones tributarias en el impuesto sobre incremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana [«IIVTNU»].

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, le achaca la infracción de los siguientes preceptos:

(i) Normativa tributaria: los artículos 104.1 y 107 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo) [«TRLHL»]; y el artículo 31.1 de la Constitución Española [«CE »].

(ii) Normativa contable: el artículo 38 del Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se aprueba el Código de Comercio (BOE de 16 de octubre) [«CCo.»]; la Norma de Registro y Valoración [«NRV»] 10^a del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE de 20 noviembre) [«PGC»]; la NRV 13^a de la Orden de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias (BOE de 4 de enero de 1995) [«PGCEI»].

(iii) Normativa urbanística: el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 1/2008, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Suelo (BOE de 26 de junio) [«LS»], en relación con el artículo 14 del mismo texto legal.

3. Dichas normas fueron expresamente alegadas por la recurrente tanto en la vía administrativa previa a la contencioso-administrativa como en la instancia misma (artículo 89.2.b de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, BOE de 14 de julio [«LJCA»]).

4. Razona que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada por cuanto la sentencia no ha aplicado las consecuencias de lo previsto en el PGC y en el PGCEI, considerando que los gastos de urbanización constituyen mayor valor de transmisión de la finca aun cuando la normativa contable de aplicación imperativa al caso establece que los costes indirectos vinculados a la puesta en condiciones de utilización de los activos son, en todo caso, mayor coste de adquisición. También ha desconocido lo dispuesto en los artículos 14.1 y 16 LS sobre la obligación de que el titular del inmueble costee y, en su caso, ejecute todas las obras de urbanización previstas en la actuación correspondiente. En definitiva, subraya, la infracción de los artículos 104.1 y 107 TRLHL, en relación con la NRV 10^a PGC y 13^a PGCEI, así como de los artículos 14 y 16 LS por parte de la Sentencia recurrida, consiste en llevar a cabo una interpretación *contra legem* de las normas de nuestro derecho contable positivo, de aplicación imperativa a las sociedades mercantiles sin que exista base o fundamento legal para la interpretación llevada a cabo por la Sentencia recurrida. Si la Sentencia recurrida hubiera llevado a cabo una correcta observancia de la citada normativa, en aplicación de la normativa reguladora del tributo, debería haber concluido que (i) no existe incremento de valor de los terrenos (artículo 104.1 TRLHL), y que (ii) las reglas objetivas de cuantificación de la base imponible del tributo tampoco son aplicables (artículo 107 TRLHL).

5. Justifica que las normas que denuncia como infringidas forman parte del Derecho estatal.

6. Considera que en el recurso de casación preparado concurre la presunción de interés casacional objetivo del artículo 88.3.a) LJCA por cuanto la sentencia impugnada ha aplicado normas en las que se sustenta



su razón de decisión sobre las que no existe jurisprudencia; más en concreto, sobre la no aplicación automática del devengo del IIVTNU cuando sobre una finca se hayan satisfecho gastos de urbanización que, en términos contables, hayan incrementado el coste de los terrenos, debate éste que se entiende suscitado recientemente por la doctrina del Tribunal Constitucional (refiriéndose a la sentencia 27/2017, de 16 de febrero, ES:TC :2017:26) con relación a que el coste de adquisición del inmueble es un elemento a tener en cuenta en el devengo del IIVTNU. Indica, además, que los pronunciamientos de Juzgados y Tribunales del orden contencioso-administrativo actualmente existentes sobre la interpretación en la aplicación de las consecuencias previstas en el artículo 104.1 y 107 LHL no resultan extensibles al presente caso, por cuanto ninguno de ellos ha tenido en cuenta la aplicación imperativa del artículo 38 Cco ., la NRV 10ª del PGC y la NRV13ª del PGCEI en los supuestos de que quien transmite sea una sociedad mercantil.

7. A juicio de la entidad recurrente, el recurso también reviste interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia al concurrir el supuesto del artículo 88.2.c) LJCA , toda vez que la sentencia impugnada afecta a un gran número de situaciones cuyo fallo trasciende del caso concreto y, al mismo tiempo, tiene un impacto económico significativo. Prueba de ello es que la operación inmobiliaria objeto de la instancia es una de las miles que se han llevado a cabo en España durante los últimos años en las que, con motivo de la profunda crisis que ha afectado al sector inmobiliario se han transmitido inmuebles por un precio inferior al coste de adquisición, generando pérdidas en términos económicos y reales a numerosos contribuyentes, sociedades inmobiliarias incluidas.

8. Habida cuenta de todo lo anterior, alega la entidad recurrente que resulta conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que permita sentar un criterio a seguir ante las ya existentes como futuras potenciales situaciones en las que se pretenda liquidar el IIVTNU en aquellos supuestos en los que la incorporación de los gastos de urbanización traen como consecuencia que no se haya producido incremento alguno del valor de los terrenos. Por el contrario, de no sentarse un criterio jurisprudencial al respecto, ser darían situaciones claramente desiguales en las que un gran número de sociedades mercantiles podrían seguir la misma suerte que mi mandante y otros no ante idénticas situaciones.

SEGUNDO .- La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 29 de mayo de 2017 , ordenando emplazar a las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. Han comparecido la parte recurrente, Urbeme Terra, S.L., y la parte recurrida, Suma Gestión Tributaria Diputación de Alicante, dentro ambas del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA .

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, .

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- 1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA , apartados 1 y 2) y URBENE TERRA, S.L., se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifica con precisión la norma del ordenamiento jurídico estatal que se reputa infringida, alegada en el proceso, tomada en consideración por la Sala de instancia o que ésta hubiera debido observar aun sin ser alegada. También se justifica que su infracción ha sido relevante y determinante del fallo de sentencia impugnada [artículo 89.2 LJCA , letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que en el recurso de casación preparado concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, porque la sentencia impugnada ha aplicado normas en las que se sustenta su razón de decisión sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA] y porque afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA], toda vez el fallo de la sentencia trasciende del caso concreto y, al mismo tiempo, tiene un impacto económico significativo. También se razona adecuadamente sobre la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo [artículo 89.2, letra f) LJCA].

SEGUNDO .- 1. La mercantil recurrente alegó en primera instancia la inexistencia del hecho imponible del IIVTNU por entender que no se había puesto de manifiesto un incremento de valor de los terrenos transmitidos. Según consta en el expediente administrativo, dicho inmueble se adquirió el 15 de noviembre de 2004, ascendiendo el coste de adquisición a 1.435.140,52 euros, generando la operación inmobiliaria una pérdida patrimonial por importe de 390.240,52 euros. El coste de adquisición de la finca, además, incorporaba la ejecución de obras de urbanización que fueron llevadas a cabo y sufragadas de forma efectiva sobre la finca aportada al ámbito de actuación urbanística.



2. En el tercer fundamento de la sentencia recurrida se lee, por lo que aquí importa, lo siguiente: «Habrà que analizar si en las transmisiones se ha producido la minoración del valor de las fincas origen del impuesto, si bien para determinar el valor de adquisición de las mismas no cabe adicionar los gastos de urbanización pues tales gastos de urbanización no serían gastos que incrementarían el precio de adquisición de los terrenos, sino que incrementarían el valor de estos, incremento que se reflejaría en el precio de transmisión». Como consecuencia de ello, la sala entiende que excluyendo los gastos de urbanización como precio de adquisición, es evidente que los terrenos fueron transmitidos por un precio superior a los de adquisición, existiendo un incremento de valor y, en consecuencia, el devengo del IIVNTU.

3. La entidad recurrente, en contra del criterio de la sala de instancia, sostiene en el escrito de preparación que la sentencia impugnada infringe los artículos 104.1 y 107 TRLHL y el artículo 31.1 CE por cuanto no se produjo el hecho imponible del IIVTNU, esto es el incremento de valor de la finca transmitida toda vez que el coste de adquisición fue ampliamente superior al precio de transmisión. Además, sostiene que la consideración de la sala de instancia de que el coste de adquisición es un mayor valor de transmisión vulnera lo dispuesto en artículo 38 CCo ., la NRV 10ª PGC y la NRV 13ª PGCE en virtud de los cuales los gastos de urbanización, en tanto que costes indirectos vinculados a la puesta en condiciones de utilización de los activos, deben tratarse, en todo caso, y sin margen de interpretación en contrario, como mayor coste de adquisición, y no como un incremento del precio de transmisión de los inmuebles, como erróneamente considera la sentencia recurrida. Añade también (advirtiendo sobre su aplicación imperativa) la posible infracción de: (i) la resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOE de 23 de abril) [«ICAC»], por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción de los elementos del inmovilizado, tales como los inmuebles. En la norma segunda, relativa al coste de producción, se indica que al precio de adquisición «deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables al activo (...) y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas, esto es, para que puedan cumplir con la función que le resulta propia o acorde a su clasificación contable»; y (ii) la Norma 2ª, apartado 3, letra c) de la resolución de 1 de marzo de 2013 del ICAC (BOE de 8 de marzo), por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, en la que se establece que: «[e]n particular, los gastos de urbanización de un terreno contabilizarán como mayor valor del mismo (...). Por lo tanto, con carácter general, los gastos de urbanización de un terreno se contabilizarán como mayor valor del activo teniendo como límite máximo el importe recuperable del terreno».

Se citan, al respecto, resoluciones a consultas del ICAC en las que se ha considerado que los gastos de urbanización tienen la consideración de mayor valor del terreno urbanizado (Consulta 2 BOICAC 16/MARZO de 1994, Consulta 2 BOICAC 42/JUNIO de 2000; y Consulta 1 BOCIAC 96/DICIEMBRE de 2013 [sic]).

4. Por último, la entidad recurrente también considera infringido el artículo 16 LS en relación con el artículo 14 del mismo texto legal por cuanto establecen la obligación de los titulares de los inmuebles de costear y, en su caso, ejecutar todas las obras de urbanización previstas en las actuaciones correspondientes. Y tal obligación, imputable al titular de las fincas vinculadas a actuaciones de transformación urbanística, debe tenerse en cuenta a la hora de determinar el coste de adquisición de la finca, toda vez que dicho precepto es de aplicación imperativa.

5. Señala la entidad recurrente que el debate sobre la consideración de los gastos de urbanización como mayor coste de adquisición se ha visto suscitado recientemente por la doctrina del Tribunal Constitucional, en particular en la sentencia de 16 de febrero de 2017, en la que confirmó la ausencia de devengo del IIVNTU (en este caso en aplicación de la normativa foral, idéntica a la normativa aplicable al resto del territorio común) pero únicamente en cuanto sometían a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor, después de haber aclarado en el fundamento jurídico 5º el alcance de ese fallo: «a) El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión».

TERCERO.- 1. A la vista de cuanto antecede, la cuestión nuclear que suscita este recurso de casación, cuanto menos hasta que se produzcan las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del IIVTNU, es clara: fijar si, para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU, a los efectos del artículo 104.1 TRLHL, los gastos de urbanización deben considerarse como un mayor precio de adquisición o debe entenderse que incrementan el valor de los terrenos, incremento que se reflejaría en el precio de transmisión.

2. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque se da la presunción del artículo 88.3.a) LJCA y resulta notoria la afectación a un gran número de situaciones (artículo 88.2.c) LJCA) siendo conveniente un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que la esclarezca.



CUARTO.- 1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA , en relación con el artículo 90.4 LJCA , procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión precisada en el punto 1 del anterior fundamento jurídico de esta resolución.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 104.1 y 107 TRLHL -atendida la declaración de inconstitucionalidad que para este último precepto ha decidido el Tribunal Constitucional en la sentencia 59/2017, de 11 de mayo -; el artículo 31.1 CE ; el artículo 38 CCo.; la NRV 10ª PGC; la NRV 13ª PGCEI y el artículo 16 LS, en relación con el artículo 14 del mismo texto legal .

QUINTO.- Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA , este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

SEXTO.- Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA , y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA , remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/3107/2017, preparado por URBENE TERRA, S.L., contra la sentencia dictada el 22 de marzo de 2017 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso de apelación 44/2016 .

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia es: fijar si, para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU, a los efectos del artículo 104.1 TRLHL, los gastos de urbanización deben considerarse como un mayor precio de adquisición o debe entenderse que incrementan el valor de los terrenos, incremento que se reflejaría en el precio de transmisión.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, el artículo 104.1 y 107 -atendida la declaración de inconstitucionalidad que para este último precepto ha decidido el Tribunal Constitucional en la sentencia 59/2017, de 11 de mayo -, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo; el artículo 31.1 de la Constitución Española ; el artículo 38 del Real Decreto de 22 de agosto de 1885 , por el que se aprueba el Código de Comercio; la Norma de Registro y Valoración 10ª del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad; la Norma de Registro y Valoración 13ª de la Orden de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias; y el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 1/2008, de 20 de junio , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Suelo, en relación con el artículo 14 del mismo texto legal .

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente

Manuel Vicente Garzon Herrero Celsa Pico Lorenzo

Emilio Frias Ponce Diego Cordoba Castroverde

Jose Juan Suay Rincon Ines Huerta Garicano