



Roj: **STSJ CV 4675/2017 - ECLI:ES:TSJCV:2017:4675**

Id Cendoj: **46250330032017100778**

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

Sede: **Valencia**

Sección: **3**

Fecha: **06/07/2017**

Nº de Recurso: **3/2017**

Nº de Resolución: **812/2017**

Procedimiento: **CONTENCIOSO - APELACION**

Ponente: **MANUEL JOSE BAEZA DIAZ-PORTALES**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA
COMUNIDAD VALENCIANA
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN TERCERA

SENTENCIA nº 812/17

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. MANUEL JOSÉ BAEZA DÍAZ PORTALES

Magistrados

D. LUIS MANGLANO SADA

D. AGUSTÍN GÓMEZ MORENO MORA

D^a MARÍA JESÚS OLIVEROS ROSSELLÓ

En Valencia , a seis de julio de dos mil diecisiete

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 nº 3/17, interpuesto por Sector Industrial San Antonio de Benageber S.L.-en liquidación-, Bernarda , Luz y Agrupatri, S.L. representada por la Procuradora María Elvira Santacatalina Ferrer, contra la sentencia dictada con fecha 2.11.2016 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de los de Valencia , mediante la que se declara la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo interpuesto contra las liquidaciones números NUM000 , NUM001 , NUM002 , NUM003 , NUM004 y NUM005 giradas por el Ayuntamiento de Benagéber en relación con el **Impuesto sobre el Incremento de Valor** de los **Terrenos de Naturaleza Urbana**; siendo parte apelada el Excmo. Ayuntamiento de San Antonio de Benageber representado por el Procurador Juan Miguel Alapont Beteta.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto recurso de apelación ante el Juzgado correspondiente, se personó como parte apelada el Ayuntamiento de San Antonio de Benageber.

SEGUNDO.- No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba, quedaron los autos conclusos para sentencia.

TERCERO.- Se señaló para la votación y fallo el día 4 de julio de 2017, teniendo así lugar.

Ha sido Ponente Ilmo Sr.Magistrado D. MANUEL JOSÉ BAEZA DÍAZ PORTALES.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se interpone el presente recurso de apelación por parte de "SECTOR INDUSTRIAL SAN ANTONIO DE BENAGÉBER, S.L." -en liquidación-, Bernarda Luz y "AGRUPATRI, S.L." frente a la sentencia dictada con fecha 2.11.2016 por el Juzgado de lo Contencioso- Administrativo nº 1 de los de Valencia, mediante la que se declara la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo interpuesto contra las liquidaciones números NUM000, NUM001, NUM002, NUM003, NUM004 y NUM005 giradas por el Ayuntamiento de Benagéber en relación con el **Impuesto sobre el Incremento de Valor** de los **Terrenos de Naturaleza Urbana**.

La inadmisibilidad declarada por el Juzgado *a quo* es doble. De un lado, se entiende concurrente lo establecido en el art. 69.c) en relación con el art. 25 -ambos de la LJCA-, ello por no haberse interpuesto el preceptivo recurso de reposición previo a la vía jurisdiccional. Y, de otro, se niega la legitimación activa de las demandantes Sras. Bernarda Luz y de "AGRUPATRI, S.L." de acuerdo con el art. 106 TRLHL al no ser los mismos sujetos pasivos del **impuesto**.

En el recurso de apelación interpuesto se combaten ambos tipos de inadmisibilidad declarados por la sentencia impugnada. En esencia, en relación con la primera, lo que se alega es que la misma no sería acogible dada la incorrecta indicación administrativa de los recursos procedentes contra las liquidaciones impugnadas. Y, en lo que hace a la segunda, se defiende el carácter de interesados de las demandantes Sras. Bernarda Luz y de "AGRUPATRI, S.L." al haber asumido el pago de las liquidaciones por virtud de pacto expreso con el sujeto pasivo.

El consistorio demandado se ha opuesto a la estimación del recurso de apelación.

SEGUNDO.- Comenzando con la primera de las causas de inadmisibilidad decretadas por el Juzgado *a quo*, habremos de conferir la razón a la parte recurrente habida cuenta de la errónea indicación de recursos en los actos administrativos (las liquidaciones precitadas) recurridos en vía jurisdiccional.

Y es que en dichas liquidaciones se contiene el siguiente "pie de recurso":

" Contra la liquidación podrá formularse recurso de Reposición ante esta Alcaldía en el plazo de un mes contado a partir del siguiente al del recibo de la presente, o bien directamente Recurso Contencioso-Administrativo ante el Tribunal de dicha Jurisdicción en el plazo de dos meses contados a partir del siguiente al del recibo de la presente " (el subrayado es nuestro).

Y a tal conclusión no puede obstar el hecho de que la parte que siguió el cauce de impugnación que erróneamente le indicó la Administración actuara asistida de Letrado. En este sentido podemos citar la STC 214/2001, que señala lo que sigue:

*<< A la conclusión alcanzada no cabe oponer, como argumenta el Letrado de la Junta de Andalucía, la circunstancia de que la demandante de amparo hubiese contando con asistencia letrada en la fase administrativa y en la jurisdiccional, ni que la información de recursos no integre el contenido del acto administrativo, sino que se configure como un requisito de su notificación. Como ya ha declarado este Tribunal en relación con la primera de dichas alegaciones, la protección de los administrados frente a las irregularidades administrativas que lleva a cabo en este caso la LPC "no se hace depender de la presencia o no de Letrado, ni cabe suponer que se hace de peor condición a aquellos asistidos por dirección técnica letrada". De otra parte, en relación con la segunda, ha señalado también que, si bien las indicaciones que **sobre** la irrecurribilidad de sus actos hagan las Administraciones públicas carecen de fuerza vinculante para las partes, que pueden razonablemente discutirlos, "no puede considerarse falta de diligencia de la parte, en virtud del principio de buena fe que debe regir la actuación de la Administración y de la obligación constitucional de ésta, según el art. 103 CE, de actuar con sometimiento pleno a la Ley y al derecho, el seguir las instrucciones contenidas en las notificaciones administrativas, relativas a los recursos procedentes y plazos para interponerlos [pues] lo contrario supondría colocar a los ciudadanos en una situación de inseguridad ante las notificaciones administrativas, y vendría a eliminar la garantía que supone para el administrado la regulación legal de los requisitos de esas notificaciones" (SSTC 193/1992 y 194/1992, de 16 de noviembre, FF JJ 5) .>>.*

Siendo ello así, la errónea indicación administrativa del recurso precedente no puede dar lugar (conforme se desprende, entre otras, de la STS de 19.6.2001) a un pronunciamiento de inadmisibilidad del recurso jurisdiccional, sino que, si existen suficientes elementos de juicio -como es el caso-, procede entrar a conocer del fondo del asunto, ello en atención a los principios *pro actione* y de economía procesal que " *justifica la procedencia de enjuiciar la cuestión de fondo, con preferencia a otras soluciones alternativas, como la de retrotraer actuaciones al momento en que se produjo la defectuosa notificación, o la de requerir al actor para que formule el recurso administrativo omitido* ".

TERCERO.- También debemos dejar sin efecto la segunda de las causas de inadmisibilidad apreciadas por la sentencia apelada.

Y es que convenimos con la parte apelante en que el carácter de interesadas para la impugnación de las liquidaciones de que se trata de las demandantes Sras. Bernarda Luz y de "AGRUPATRI, S.L." deriva de las propias escrituras de adquisición de los bienes inmuebles que motivaron las liquidaciones impugnadas, al haber asumido las mismas el pago del **impuesto** de que aquí se trata, lo que -además- venía justificado por el hecho de que la sociedad transmitente se encontraba en situación de liquidación por haber sido declarada en estado de concurso voluntario por auto dictado el 7.2.2014 por el Juzgado de lo Mercantil nº 3 de los de Valencia .

En este sentido, de lo establecido en el art. 17.5 LGT (" *los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas* ") lo que viene a resultar es que la Administración tributaria competente, a la hora de exigir el IIVTNU, tendrá que dirigir su acción al sujeto pasivo del **impuesto**, pero cuestión distinta es la legitimación de quien ha asumido el pago del **impuesto** para recurrir las liquidaciones que se dicten, cuestión esta respecto de la que la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2010 , en su fundamento de derecho cuarto, señala lo siguiente:

"(...) con todo, ciertamente, en las tres sentencias de contraste subyace el problema de la legitimación para impugnar las liquidaciones correspondientes y poder acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa, de quien por pacto o contrato asume la carga tributaria; pero en todas lo que se hace es recordar y aplicar estrictamente la doctrina configuradora del alcance y extensión del interés legítimo y la consecuente legitimación activa en la configuración constitucional general en torno a la interpretación del art. 24 CE y, desde luego, desde esta perspectiva, al tercero que se compromete y paga una carga tributaria que no le corresponde legalmente, difícilmente se le puede negar que posea un interés directo, propio, cualificado y específico, en definitiva, un interés legítimo ".

En el mismo sentido puede citarse la SSCATSJM nº 1103/2015 -Sección Novena- e, incluso, la resolución de la Dirección General de Tributos de 2.3.2017 respecto de la consulta vinculante V0549/2017.

CUARTO.- Rechazadas las dos causas de inadmisibilidad apreciadas por la Juzgadora *a quo* , procede resolver **sobre** el fondo del asunto, conforme ordena el apartado 10 del art. 85 LJCA .

A este respecto, el debate en la primera instancia versa **sobre** la alegación de la parte actora de inexistencia del hecho imponible del IIVTNU, alegación ésta derivada -a su vez- de la inexistencia de un **incremento de valor** de los **terrenos** transmitidos comparando los que serían los **valores** de adquisición y los que fueron los **valores** de transmisión.

En este punto los demandantes ponen de relieve que el **valor** de adquisición de las parcelas de que aquí se trata y que resulta del propio plan de liquidación de la mercantil "SECTOR INDUSTRIAL SAN ANTONIO DE BENAGÉBER, S.L." es muy superior al precio por el que se transmitieron mediante subasta, circunstancia de hecho que conduce a la afirmación de la demanda de que " *no sólo no existió plusvalía, sino una importante minusvalía* " .

Frente a ello, el Ayuntamiento demandado lo que opone, en primer término, es que el hecho imponible del IIVTNU no es la posible ganancia que el transmitente obtenga de la transmisión del bien o de derecho, sino el devolver a la comunidad las plusvalías generadas por la acción urbanística de los entes públicos, a cuyo efecto debe aplicarse la fórmula legalmente establecida. En segundo lugar, lo que se alega es que ni siquiera podría admitirse que ha existido una minusvalía comparando los **valores** de adquisición y transmisión, ya que " *la laxitud de la valoración de los bienes a los efectos de su subasta en modo alguno pueden servir de base o sustento para afirmar que éste es su valor real y, mucho menos, su valor de mercado* ", siendo que para ello habría sido necesario practicar la correspondiente prueba pericial.

CUARTO.- Centrados así los términos del debate, debemos comenzar rechazando la primera de las causas de oposición a la pretensión de la demanda que articula el consistorio demandado.

A tal efecto, basta con referirnos a la reciente STC de 11 de mayo de 2017 , en la que se decide "(e) *stimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declarar que los arts. 107.1 , 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales , aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor* " .

No sólo eso, sino que esta misma Sala en sentencia del Pleno de la misma número 356/2015, de 20 de julio -dictada en los autos seguidos ante la Sección Tercera con el número de recurso 23/2015-, ya con anterioridad



a tal STC, declaró que los supuestos de no **incremento** del **valor** de los **terrenos** de **naturaleza urbana** entre la fecha de su adquisición y la de su transmisión determinan la inexistencia del hecho imponible del IIVTNU.

Así, la referida sentencia, además de otro tipo de pronunciamientos, concluye lo que sigue.

« 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 ponga 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 la 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 ».

QUINTO.- Y, en lo que hace a la segunda de las cuestiones controvertidas, comenzamos recordando que, conforme a las reglas de la carga de la prueba establecidas en el art. 105 LGT y la consabida doctrina jurisprudencial interpretadora de las mismas, es la Administración demandada la que tiene la carga de la prueba en lo que hace al hecho imponible, así como recae dicha carga de la prueba **sobre** el obligado tributario respecto de las exenciones, deducciones, bonificaciones y restantes beneficios fiscales.

Pues bien, cohonestando lo anterior con las particularidades que presenta la cuestión jurídica tratada y resuelta en el fundamento jurídico tercero (especialmente lo que hace a los términos de la declaración de inconstitucionalidad allí reseñada), esta Sala entiende que el criterio probatorio razonable en estos supuestos es que el contribuyente aporte un principio de prueba **sobre** el no **incremento** del **valor** del **terreno** (sin que baste la mera negación de la existencia del hecho imponible) y, de aportarse un elemento probatorio indicativo de tal circunstancia de hecho, es cuando a la Administración, si pretende cuestionar el decremento alegado, se le trasladaría la carga de probar la existencia de un efectivo **incremento** de **valor** del **terreno**.

Por tanto, en el presente caso, en que los actores han presentado un principio de prueba suficientemente indicativo o -cuando menos- indiciario del no **incremento** de **valor** de los **terrenos** (los documentos justificativos de lo expresado en el párrafo tercero del fundamento de derecho cuarto), y sin necesidad de aportar una adicional prueba pericial, sería la Administración la que, ante tal elemento probatorio, tendría que haber justificado y acreditado la efectiva existencia de un **incremento** de **valor** de los **terrenos**. Al no haberlo hecho así, no podemos sino concluir con la estimación completa de la pretensión postulada en el escrito de demanda.

SEXTO.- Dada la estimación del recurso de apelación, y de acuerdo con lo prevenido en el apartado 2 del art. 139 LJCA -interpretado a *contrario sensu* -, no procede efectuar expresa imposición de las costas de esta segunda instancia.

Vistos los preceptos y fundamentos legales expuestos, y demás de general y pertinente aplicación

FALLAMOS

Que, **CON ESTIMACIÓN** del recurso de apelación interpuesto contra la sentencia identificada en el primero de los fundamentos de derecho, **DEBEMOS REVOCAR Y REVOCAMOS** la misma, **ACORDANDO, EN SU LUGAR, RECHAZAR LAS CAUSAS DE INADMISIBILIDAD** opuestas por el Ayuntamiento de San Antonio de Benagéber **YESTIMAR** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por parte de "SECTOR INDUSTRIAL SAN ANTONIO DE BENAGÉBER, S.L." -en liquidación-, Bernarda , Luz y "AGRUPATRI, S.L." contra las liquidaciones números NUM000 , NUM001 , NUM002 , NUM003 , NUM004 y NUM005 giradas por el Ayuntamiento de Benagéber en relación con el **Impuesto sobre el Incremento de Valor** de los **Terrenos de Naturaleza Urbana**, **ANULANDO** dichas liquidaciones; ello sin efectuar expresa imposición de las costas de esta segunda instancia.

Esta Sentencia no es firme y contra ella cabe, conforme a lo establecido en los artículos 86 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, devuélvanse los autos y el expediente administrativo al centro de su procedencia.

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

PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que ha sido para la resolución del presente rollo de apelación, estando celebrando audiencia publica esta Sala, de la que como **LETRADA DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA** de la misma, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ