Roj: **STSJ CV 6379/2017** - ECLI: **ES:TSJCV:2017:6379**

Id Cendoj: **46250330032017101140**
Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Valencia**
Sección: **3**
Fecha: **16/11/2017**
Nº de Recurso: **62/2017**
Nº de Resolución: **1479/2017**
Procedimiento: **CONTENCIOSO - APELACION**
Ponente: **LUIS MANGLANO SADA**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

FONDO DOCUMENTAL CE

SENTENCIA Nº 1479/2017

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Secciones Tercera y Cuarta

Iltmos. Srs.:

Presidente:

D. MANUEL J. BAEZA DÍAZ PORTALES

Magistrados:

D. MIGUEL A. OLARTE MADERO

D. LUIS MANGLANO SADA

D. AGUSTÍN GÓMEZ MORENO MORA

D. EDILBERTO NARBÓN LAÍNEZ

Dª. Mª JESÚS OLIVEROS ROSSELLÓ

D. RAFAEL PÉREZ NIETO

D. JOSÉ I. CHIRIVELLA GARRIDO

D. MANUEL DOMINGO ZABALLOS

Dª. BELÉN CASTELLÓ CHECA

En la Ciudad de València, a 16 de noviembre de dos mil diecisiete.

VISTO por las Secciones Tercera y Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, convocadas por el Presidente de esta Sala y constituidas para la unificación de criterios, en aplicación del artículo 264.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, respecto al recurso de apelación nº 62/2017, interpuesto por el Ayuntamiento de Benicàssim, representado por el Letrado D. Jorge Lorente Pinazo, contra la sentencia nº 29, de 18-1-2017, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Castellón, en el recurso contencioso-administrativo ordinario nº 17/2015, siendo parte apelada Dª. Elisenda , representada por el Procurador D. José Luis Medina Gil y asistida por el Letrado D. Luis Miguel Falomir del Campo.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo mencionado se remitió a esta Sala el antedicho recurso contencioso-administrativo junto con el recurso de apelación mencionado.

SEGUNDO.- Repartido el recurso de apelación a la Sección Tercera, se formó el correspondiente rollo de apelación y, habiéndose desestimado el recibimiento a prueba, sin que se haya solicitado la celebración de vista o la presentación de conclusiones, se señaló para su votación y fallo el día 15 de noviembre de dos mil diecisiete, si bien, al constatarse divergencias de criterio de la Sección Tercera con la Sección Cuarta de esta Sala y, concretamente, con la sentencia 1404, de 24-10-2017 (RAP 61/2016), el Presidente de la Sala convocó a ambas Secciones para la unificación de criterios en la citada fecha, tal como se regula en el artículo 264.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, celebrándose una deliberación conjunta y alcanzándose un fallo que concita el apoyo mayoritario de los asistentes, anunciando voto particular el Magistrado D. EDILBERTO NARBÓN LAÍNEZ, al que se adhiere el Magistrado D. MIGUEL A. OLARTE MADERO.

TERCERO.- En la tramitación del presente rollo se han observado las prescripciones legales.

Ha sido ponente de esta sentencia el Magistrado D. LUIS MANGLANO SADA.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Por vía de recurso de apelación se somete a la consideración de esta Sala la adecuación a Derecho de la sentencia de 18-1-2017 del citado órgano jurisdiccional, por la que se estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Dª. Elisenda contra el Decreto de la Alcaldía de Benicassim nº 3026, de 31-10-2014, por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto por la recurrente contra la liquidación nº NUM000 , practicada en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), por un importe de 84.447,06 euros, en relación con una parcela sita en la CALLE000 nº NUM001 , con referencia catastral nº NUM002 , declarando que dichas resoluciones son contrarias a derecho y anulando la liquidación impugnada.

SEGUNDO.- La sentencia cuestionada, en lo que interesa a este recurso de apelación, pues el objeto de la sentencia de instancia abarcó otros actos y liquidaciones no susceptibles de apelación por razón de su cuantía, estima la demanda en aplicación de sentencias anteriores de ese Juzgado, la nº 49/2016, de 2-2-2016, y la sentencia nº 84/2016, de 22-2-2016, que transcribe de forma parcial y sin un aparente orden, con citas conectadas con otras sentencias anteriores de ese Juzgado, de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 7-4-2015 y de la sentencia del Tribunal Supremo de 30-5-2014 (casación en interés de la ley), con una acotación intermedia en negrilla que textualmente dice " *En el presente caso, el Programa para el Desarrollo de actuación integrada del Sector PRR-5 de Benicassim en cuyo ámbito se encuentra ubicada la parcela de la recurrente no ha sido ejecutado ni se prevé su ejecución en los términos en que consta aprobado*". Seguidamente, la sentencia de instancia sigue relatando la sentencia citada (¿), que acaba con estimación del recurso.

Tras esta serie de trascripciones de sentencias, que la Juzgadora de instancia comparte plenamente por seguridad jurídica y unidad de doctrina, considera que el supuesto analizado es similar y estima sin mayor explicación el recurso contencioso-administrativo, declarando que los actos impugnados son contrarios a derecho.

El análisis del recurso de apelación obligará a esta Sala a intentar reconstruir los hechos y la fundamentación jurídica de la sentencia recurrida, pues la desordenada cita de sentencias no permite apreciar prima facie un hilo argumental susceptible de ser revisado, con merma de la motivación necesaria y de la congruencia exigible.

De las manifestaciones de las partes, del expediente administrativo y de la prueba practicada ante el Juzgado se desprende que se cuestionó por la actora Sra. Elisenda una liquidación del IIVTNU practicada el 4-8-2014 por el Ayuntamiento de Benicàssim, como consecuencia de una donación recibida por escritura de 23-12-2013, consistiendo lo donado en una parcela de 2.608 m2 de suelo urbanizable situada en el PP del Sector PRR-5, aprobado el 15-6-2005, con un proyecto de reparcelación aprobado por el Ayuntamiento demandado el 12-2-2009, encontrándose a la fecha del devengo los terrenos sin urbanizar por encontrarse pendiente la ejecución urbanística, contando desde 2010 esa parcela la consideración catastral de urbana, con un valor catastral de 1.839.805,13 euros y con la referencia catastral nº NUM002 .

La demanda formulada por la contribuyente en la instancia planteó, esencialmente, la cuestión de que ese valor catastral, utilizado por el Ayuntamiento recurrido para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, es superior al valor de mercado, responde a una alteración catastral realizada como consecuencia de la aprobación del proyecto de reparcelación del Sector PRR-5, e incorpora unas plusvalías no producidas por falta de urbanización de los terrenos. Se aporta con la demanda una prueba pericial del arquitecto Sr. Agustín , que acredita que la parcela se encuentra sin urbanizar y su valor por el método residual estático es de 241.085,34

euros y por el método residual dinámico es de 126.352,17 euros. Se solicita la anulación de la liquidación controvertida.

Por el Ayuntamiento demandado se contestó que el valor catastral era el fijado por la Administración catastral del Estado, sin ser susceptible de impugnación ante el Juzgado y en vía de gestión de un impuesto local, siendo ello competencia del Tribunal Económico Administrativo Regional y de la Sala de lo Contencioso-administrativo, indicando que la parcela contaba con programación y reparcelación, siendo incorrecta la pericial actora a tenor del informe técnico del Arquitecto Municipal que se acompañó a la contestación a la demanda, que dictamina que el valor de esa parcela es incluso superior al valor catastral asignado.

La sentencia parece dar a entender con las citas literales de sentencias que la demanda debe ser estimada por no responder el valor catastral a la realidad urbanística de la parcela, por no existir la adecuada ejecución del Programa para el desarrollo de actuación integrada del Sector PRR-5, sin desarrollo urbanístico, por lo que considera que se grava una capacidad económica inexistente.

TERCERO.- Contra la sentencia 29/2017 del Juzgado recurre en apelación el Ayuntamiento de Benicàssim, denunciando la defectuosa motivación de la sentencia, que no permite conocer las razones de la estimación del recurso, con una incorrecta interpretación de las sentencias que se citan de forma desordenada y contradictoria, sin que resulte de aplicación la sentencia 84/2016 por ser ajena al litigio. Se argumenta que la sentencia vulnera la normativa catastral, con errónea invocación de la STS de 30-5-2014, siendo incorrecta la pericial de la parte actora, indicando que el valor catastral es aplicable e inferior al valor de mercado, solicitando la revocación de la sentencia y la desestimación del recurso contencioso-administrativo.

La parte apelada se opone al recurso, solicitando la desestimación de la apelación formulada y la confirmación de la sentencia de instancia, por considerar que está debidamente motivada y refleja que la parcela gravada se encuentra sin urbanizar, por lo que su valor catastral es irreal y excesivo, sin poder tributar como suelo urbano. Se remite al informe pericial presentado en la instancia y se añade que no hay hecho imponible del IIVTNU por no existir incremento del valor de la parcela.

CUARTO.- Con antelación al examen de las cuestiones planteadas en este recurso de apelación, procede invocar la sentencia 1404, de 24-10-2017 (RAP 61/2016), de la Sección Cuarta de esta Sala, en la medida que, tras las sentencias 26/2017, 37/2017y 59/2017 del Tribunal Constitucional, considera que " *una vez expulsados del ordenamiento jurídico los arts. 107.1 , 107.2 a) y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales , no hay forma de determinar si ha existido o no hecho imponible o hallar la base imponible*", a expensas de la decisión al respecto del legislador, lo que viene a suponer un criterio que establece la inviabilidad absoluta de determinar y exigir el IIVTNU, en su actual regulación legal.

Los fundamentos jurídicos Quinto y Sexto de dicha sentencia dicen:

" *El segundo de los puntos que analiza la parte apelante viene referido a la base imponible, es decir, si con el sistema establecido para determinar la base imponible son susceptibles de gravar minusvalías, con lo cual, no existiría hecho imponible conforme al art. 104.1 del TRLHL. La doctrina del Tribunal Constitucional afirma que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. Procede examinar las consecuencias de la declaración:*

a) Los artículos 107.1 , 107.2 a) y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales , han sido expulsados de ordenamiento jurídico.

b) Derivado del punto anterior, no existe forma de determinar la base imponible del impuesto; en nuestro caso, tanto la contestación a la demanda por parte de la Diputación Provincial de Valencia y Ayuntamiento de Xàtiva como la sentencia apelada, ponen de relieve que la base imponible la han hallado aplicando el art. 107.1 y 107.2.a) de la Ley con el coeficiente del art. 7 de la Ordenanza Fiscal del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Xàtiva, de 28 de diciembre de 2012, cuyos parámetros se ajustan al art. 107.4 de la Ley de Haciendas Locales .

c) La coletilla "únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor" no puede interpretarse en el sentido de que los preceptos no han sido expulsados del ordenamiento jurídico, el propio Tribunal Constitucional sale al paso de esta interpretación en el fundamento de derecho cinco apartado c), afirma categóricamente:

(...) Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en

el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (SSTC 26/2017, FJ 7 ; y 37/2017 , FJ 5). (...). Las consecuencias lógicas son las siguientes:

-Los preceptos han sido expulsados del ordenamiento jurídico "Una vez expulsados del ordenamiento jurídico".- La forma de determinar la existencia o no de incremento, corresponde al legislador; es decir, una vez anulados los preceptos no hay forma de determinarlo: "la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia".

Reiteramos nuestra conclusión, la coletilla únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor debe interpretarse en el sentido de que el sistema no es intrínsecamente inconstitucional pero el legislador debe hacer las modificaciones pertinentes para que no sea posible gravar minusvalías o arbitrar otro sistema.

SEXTO. -La sentencia pone de relieve que la parte apelante no ha aportado prueba pericial acreditativa de una minusvalía de terreno. La prueba pericial existe, baste examinar los folios 78 y siguientes del proceso donde el perito D. Ezequias (Profesor titular de derecho financiero y tributario de la Universidad de Valencia) emite su informe, se complementa con informe sobre el coste de adquisición que presenta el Administrador de Espacio Ocio y Comercio S.A. El Juzgado una vez valorado podrá admitirlo o rechazarlo pero no puede afirmar que no existe prueba pericial. El problema de este material probatorio es la dispersión, no se trata de una prueba que esté bien o mal hecha, sino que no se ajusta a las pautas del art. 107 de la Ley de Haciendas Locales . Los sistemas de valoración siguen unos parámetros marcados por la norma, sirva de ejemplo el real decreto 1492/2011 sobre valoraciones urbanísticas, los dictámenes pueden variar a la hora de cuantificar las distintas magnitudes de la fórmula, pero no pueden emplear fórmula distinta, así se evita la dispersión conceptual en materia de valoraciones urbanísticas. En conclusión, una vez expulsados del ordenamiento jurídico los artículos 107.1 , 107.2 a) y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales , no hay forma de determinar si ha existido o no hecho imponible o hallar la base imponible. En consecuencia, se estima el recurso por los motivos primer y segundo y se obvia el examen del tercer motivo (minoración de las bases y cuotas a que se refiere el dictamen pericial de parte)".

Pues bien, sometido al Pleno sectorial tributario de las Secciones Tercera y Cuarta el criterio antedicho, se discrepa mayoritariamente del mismo, por considerar que el pronunciamiento de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 de Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, realizado por el Tribunal Constitucional en sus sentencias 26/2017, 37/2017 y 59/2017 no es de carácter absoluto ni supone la inconstitucionalidad del sistema normativo del IIVTNU (Capítulo II, Título II, Sección Tercera, Subsección sexta del TRLHL), sino viene condicionado a aquellos supuestos en los que exista decremento o minusvalía en el valor los terrenos transmitidos, tal como indica la parte dispositiva de dichas sentencias del TC, cuando deciden que " *son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor*".

En efecto, el propio Tribunal Constitucional, antes de pronunciar el fallo, efectúa la siguiente precisión:

" *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. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 7 ; y 37/2017 , FJ 5)".*

El hecho imponible del IIVTNU (artículo 104 TRLHL) liga el nacimiento de la obligación de tributar a la transmisión de un terreno, que constituye una condición necesaria en la configuración del tributo, pero en modo alguno puede erigirse en una condición suficiente en un tributo cuyo objeto es el incremento del valor de un terreno, pues cuando no se ha producido ese incremento la capacidad económica pretendidamente gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica del artículo 31.1 Constitución Española.

Conviene recordar la sentencia nº 356, de 20-7-2015 (RAP 23/2015), del Pleno de esta Sala, que ya entonces afirmó que "... *cuando la transmisión se efectúa por valor inferior al de adquisición, el titular sufre una pérdida económica y por tanto el supuesto no es subsumible en el ámbito del artículo 104 del TRLRHL, pues constituye el hecho imponible del IIVTNU el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos, que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión y en dicho caso no hay incremento de valor alguno.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".

Por el contrario, dicha sentencia fijaba el criterio de exigir el IIVTNU en situaciones en las que se producía el hecho imponible en supuestos 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 del valor que en la realidad haya podido obtener el transmitente".*

En igual sentido se han pronunciado de forma reiterada y uniforme las más recientes sentencias de la Sección Tercera nº 1329, de 31-10-2017 (RAP 52/2017), 1204, 19-10-2017 (RAP 44/2017), 1115, de 27-9-2017 (RAP 20/2017), 1037, de 20-9-2017 (RAP 29/2017), 1153, de 27-9-2017 (RAP 19/2017), 1155, de 4-10-2017 (RAP 49/2017), 812, de 6-7-2017 (RAP 3/2017), 775, de 28-6-2017 (RAP 14/2017), 717, de 17-6-2017 (RAP 17-6-2017) y 483, de 5-5-2017, entre otras muchas, y de la Sección Cuarta (SS. 1197, de 26-7-2017 (RAP 77/2016), 469, de 23-3-2017 (RAP 46/2016), 464, de 22-3-2017 (RAP 44/2016), 446, de 10-3-2017 (RAP 28/2016), 849, de 23-11-2016 (RAP 15/2016), 752, de 2-11-2016 (RAP 30/2016), 517, de 16-9-2016 (RAP 6/2016) y 500, de 14-9-2016 (RAP 20/2016), muchas de ellas posteriores a dictarse las referidas sentencias del Tribunal Constitucional, por considerar compatible la doctrina de éste con la exigencia del IIVTNU en supuestos en los que se evidencia un incremento del valor de los terrenos que se transmiten.

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

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

En conclusión, consideramos necesario modificar el criterio puesto de manifiesto en los FFDD Quinto y Sexto de la sentencia 1404/2017 de la Sección Cuarta, y unificarlo mediante esta sentencia, por entender que el sistema normativo regulador del IIVTNU no es, con carácter general, contrario a la Constitución Española, en su configuración actual, siéndolo únicamente en aquellos supuestos en los que someta a tributación situaciones que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Una vez constatada la existencia del hecho imponible, resultarán de aplicación las reglas objetivas de cuantificación de la base imponible previstas en el artículo 107 del TRLHL.

Sentado por esta Sala el anterior criterio, procederá entrar a examinar el supuesto litigioso planteado en este recurso de apelación.

QUINTO.- Plantea el Ayuntamiento apelante la defectuosa motivación de la sentencia recurrida, que no permite conocer las razones de la estimación del recurso, con una incorrecta interpretación de las sentencias que se citan de forma desordenada y contradictoria, sin que resulte de aplicación la sentencia 84/2016 por ser ajena al litigio.

Tiene razón la parte recurrente en su crítica de la sentencia apelada, pues el FD Segundo se limita a lo largo de 12 folios a citar una sentencia de ese Juzgado, que incluye otras sentencias de otros órganos judiciales, sin explicar su conexión con el caso planteado y las razones por las que acaba estimando la demanda. Además, no se desciende al supuesto litigioso concreto y las sentencias relatadas se mencionan sin aparente orden, con evidentes contradicciones en los criterios que se exponen, lo que genera indefensión a las partes

e impide a esta Sala averiguar la ratio decidendi de la sentencia, los hechos y argumentos jurídicos tomados en consideración para adoptar la decisión estimatoria final.

Por otra parte, se aprecia una incongruencia omisiva y una incongruencia interna en la sentencia recurrida, desde el momento que no atiende a las cuestiones planteadas por las partes ni las afronta de forma razonada, limitándose a la reproducción literal de varias sentencias, sin relacionarlas con los hechos y cuestiones suscitadas, además de mencionar sentencias que no son aplicables al supuesto de autos por razones fácticas y jurídicas.

La motivación de la sentencia es, como explicó el Tribunal Supremo en su sentencia de 18-9-2009 (casación 2730/2005), un requisito procesal a la vez que una exigencia constitucional (artículos 24.1 y 120.3 de la Constitución), exigencia que se satisface cuando se expresan las razones que motivan la decisión y esa exposición, precisamente, permite a las partes conocer las bases y motivos sobre los que se asienta el fallo judicial, para poder impugnar sus razones o desvirtuarlas en el oportuno recurso. En definitiva, se trata de impedir que se produzcan las situaciones de indefensión que se darían si se estimase o desestimase una petición sin explicar las razones en que se funda.

La motivación es un elemento sustancial del derecho a la tutela judicial efectiva pues permite exteriorizar la fundamentación de la decisión judicial. Las partes deben obtener una respuesta fundada en Derecho, tal como se contempla en los art. 120 CE, 248.3 de la LOPJ y el art. 218 de la Ley 1/2000, de 7 de enero. En la vigente LEC 1/2000 encontramos el art. 218 relativo a la exhaustividad y congruencia de las sentencias, así como la necesaria motivación. Tras sentar la necesidad de claridad, precisión y congruencia recoge que deben expresar los razonamientos fácticos y jurídicos que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas, así como a la aplicación e interpretación del derecho. Se contempla la consideración individual y en conjunto de los distintos elementos fácticos del pleito ajustándolos siempre a las reglas de la lógica y de la razón.

El Tribunal Constitucional ha venido señalando que « *es preciso ponderar las circunstancias concurrentes en cada caso para determinar si el silencio de la resolución judicial representa una auténtica lesión del art. 24.1 CE o, por el contrario, puede interpretarse razonablemente como una desestimación tácita que satisface las exigencias del derecho a la tutela judicial efectiva»* (SSTC 167/2007, FJ 2; 176/2007, de 23 de julio, FJ 2; y 29/2008, de 20 de febrero, FJ 2).

En esta línea se ha pronunciado el Tribunal Supremo en numerosas Sentencias (valga la mención de la de 9-10-2008, rec. cas. núm. 2886/2006, FD Segundo), así como el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, entre otras, en las Sentencias de 9 de diciembre de 1994 (asunto Hiro Balani c. España), §§ 27 y 28 , y de 9 de diciembre de 1994 (asunto Ruiz Torrija c. España), §§ 29 y 30 (FD Cuarto); en idéntico sentido, entre muchas otras, Sentencias de 29-10-2009 (rec. cas. núm. 6565/2003), FD Segundo; de 14-5-2009 (rec. cas. núm. 1708/2003), FD Tercero; de 4-2-2010 (rec. cas. núm. 9740/2004), FD Tercero; y de 18-3- 2010, FD Tercero).

Como explica la Sentencia del TS de 29-10-2012 (rec. cas. 3391/2010) al afrontar esta cuestión:

« *En relación con la motivación de las sentencias, esta Sala ha consolidado como doctrina [véanse por todas las sentencias de 24 de enero de 2011 (casación 485/0 , FJ 2º), 24 de marzo de 2010 (casación 8649/04, FJ 3 º) y 3 de febrero de 2010 (casación 5937/04 , FJ 3º)] la que se resume en los siguientes puntos: (a) Sólo puede entenderse cumplida cuando se exponen las razones que justifican la resolución, de manera que permita a las partes conocerlas a fin de poder cuestionarlas o desvirtuarlas en el oportuno recurso; se trata de evitar la indefensión que se ocasiona cuando un órgano jurisdiccional deniega o acepta una pretensión sin que se sepa o pueda saber el fundamento de la decisión. (b) El eventual error en la apreciación de los hechos, en la valoración de la prueba o en la interpretación y aplicación de las normas no tiene la consideración de defecto de motivación, sin perjuicio de que pueda sustentar un motivo de casación por la vía del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998 . (c) La exigencia constitucional de la motivación de las sentencias, recogida en el articulo 120.3, en relación con el 24.1, de nuestra Norma Fundamental, tiene como designio demostrar el sometimiento del juez o del tribunal sentenciador al imperio de la ley, operando como instrumento de convicción de las partes sobre la justicia y la corrección de la decisión judicial y facilitando su control por los tribunales superiores; se trata, en suma, de una garantía y de un elemento preventivo frente a la arbitrariedad. (d) Esa exigencia constitucional no demanda un razonamiento judicial exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener de la cuestión a decidir, debiendo considerarse suficientemente motivadas las resoluciones que dan a conocer los criterios jurídicos esenciales que cimientan la decisión, es decir, la ratio decidendi que la ha determinado (sentencias del Tribunal Constitucional 14/1996 , FJ 2º; 28/1994, FJ 3 º; y 32/1996 , FJ 4º, entre muchas otras). Por consiguiente, no resulta necesario un examen agotador o minucioso de los argumentos de las partes, siendo admisibles las motivaciones por remisión [por todas, sentencia del Tribunal Constitucional 115/1996 , FJ 2º.B)]. En definitiva, la motivación tiene por uno de sus objetivos nucleares evitar todo atisbo de indefensión a quien perjudique la sentencia, facilitándole la crítica de la decisión mediante la clara exposición de*

las razones que han conducido al fallo y, por ende, el acceso al recurso procedente [sentencias de 9 de julio de 2009 (casación 1194/06, FJ 3 º) y 25 de junio de 2008 (casación 4505/05 , FJ 3º)]. Se ha de recordar, por último, que una motivación no deja de serlo por escueta, porque esta exigencia constitucional no está necesariamente reñida con la brevedad y la concisión (sentencias del Tribunal Constitucional 70/1991 , FJ 2º; 154/1995, FJ 3 º; y 26/1997 , FJ 2º)» (FD Segundo).

A mayor abundamiento, y frente a la omisión por la sentencia recurrida de una respuesta a las cuestiones que le plantearon las partes, debe sentarse que la resolución judicial ha de ser congruente con las cuestiones planteadas por los litigantes, dando respuesta cabal a las mismas, y no a otras. La exigencia de congruencia "externa" implica la comparación entre las cuestiones litigiosas planteadas y la decisión judicial al respecto, y el cercioramiento de congruencia requiere de la correlación entre los términos de comparación y la entidad de la respuesta. Como se ha encargado de remarcar el Tribunal Constitucional, la congruencia es una categoría legal y doctrinal cuyos contornos no le corresponde determinar (STC 169/2002, FJ 2), no obstante es una exigencia del derecho a la tutela judicial efectiva y a no padecer indefensión que la respuesta dada por los jueces se atenga a los términos del debate litigioso, pues la falta de respuesta judicial sobre el debate o una respuesta que se desvíe sustancialmente de la controversia procesal implica una auténtica denegación de justicia (STC 237/2001, FJ 7, y las que allí se citan).

En consecuencia, apreciándose en la sentencia recurrida falta de motivación e incongruencia omisiva, procederá la estimación de este primer motivo del recurso.

SEXTO.- El segundo motivo de apelación viene referido a la pretensión de que se aplique un criterio que responda a la real situación de hecho, con críticas a lo contradictorio de las sentencias invocadas por la resolución apelada, su improcedente aplicación, y a la vulneración de la normativa catastral, tanto en el ámbito material como competencial.

Estamos ante una liquidación del IIVTNU practicada el 4-8-2014 por el Ayuntamiento de Benicàssim, como consecuencia de una donación recibida por escritura de 23-12-2013, consistiendo lo donado en una parcela de suelo urbanizable situada en el PP del Sector PRR-5, aprobado el 15-6-2005, con un proyecto de reparcelación aprobado por el Ayuntamiento demandado el 12-2-2009, encontrándose a la fecha del devengo los terrenos sin urbanizar por hallarse pendiente la ejecución urbanística, contando desde 2010 esa parcela la consideración catastral de urbana, con un valor catastral de 1.839.805,13 euros.

El contenido de las sentencias que invoca la sentencia apelada y el conjunto de las manifestaciones de las partes permite suponer que en la decisión estimatoria del recurso podría haber tenido dos razones causales, que pasamos a desarrollarlas jurídicamente: la primera, que la falta de desarrollo urbanístico de la parcela litigiosa excluye su condición urbana, lo que supondría la inexistencia del hecho imponible descrito en el artículo 104 del TRLHL. La segunda razón es que el valor catastral no refleja la realidad urbanística y es superior al valor de mercado.

Comencemos por afrontar la primera de esas posibles razones, lo que nos lleva a la mención del hecho imponible del IIVTNU, artículo 104 del TRLHL, que dice:

" *1. 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*.

2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél."

Esta norma debe relacionarse con el apartado 3 del artículo 61 del mismo texto legal, referido al hecho imponible y a supuestos de no sujeción al IBI, que dice:

" *3. A los efectos de este impuesto, tendrán la consideración de bienes inmuebles rústicos, de bienes inmuebles urbanos y de bienes inmuebles de características especiales los definidos como tales en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario*."

Así pues, la normativa tributaria local remite a la catastral estatal a la hora de definir la sujeción impositiva de los suelos urbanos, urbanizables y rústicos, superando con ello las remisiones a la respectiva ordenación urbanística de cada Comunidad Autónoma, con la dispersión y asimetría legislativa que ello supone.

Procederá, pues, reseñar lo dispuesto en el RD Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, del Catastro Inmobiliario, cuyo artículo 7 diferencia suelo urbano y rústico:

"1. El carácter urbano o rústico del inmueble dependerá de la naturaleza de su suelo.

2. Se entiende por suelo de naturaleza urbana:

a) El clasificado o definido por el planeamiento urbanístico como urbano, urbanizado o equivalente.

b) Los terrenos que tengan la consideración de urbanizables o aquellos para los que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, siempre que estén incluidos en sectores o ámbitos espaciales delimitados, así como los demás suelos de este tipo a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo. (...) 3. Se entiende por suelo de naturaleza rústica aquel que no sea de naturaleza urbana conforme a lo dispuesto en el apartado anterior, ni esté integrado en un bien inmueble de características especiales...".

La interpretación del artículo 7.2.b) de la Ley del Catastro nos lleva a entender que el suelo urbanizable será considerado urbano si se ha aprobado el instrumento urbanístico que establece las determinaciones para su desarrollo, porque ello significa que no es un mero proyecto futuro a desarrollar sino una realidad a ejecutar.

Por ello, tras la lectura de las normas tributarias y catastrales relatadas, debemos considerar que la parcela litigiosa, clasificada como suelo urbanizable, con una programación aprobada e integrante de un sector con reparcelación vigente, debe tenerse a los efectos del IIVTNU como suelo de naturaleza urbana, con lo que ello conlleva de su integración en el hecho imponible de dicho tributo, pudiendo por ello afirmar que la parcela transmitida a título gratuito está sujeta al IIVTNU en lo que toca a su naturaleza urbana.

Tal apreciación viene a aplicar no sólo la normativa tributaria y catastral sino la doctrina establecida en la sentencia del Tribunal Supremo de 30-5-2014 (recuso de casación en interés de la ley 2362/2013), que en su FD Sexto nos explica *:*

"Ante esta realidad, hay que interpretar que el legislador estatal, en el artículo 7.2.b) controvertido ha utilizado una amplia fórmula para recoger todos los supuestos posibles que con independencia de la concreta terminología urbanística pueda englobar a esta clase de inmuebles.

Ahora bien, no cabe sostener, como mantiene el Abogado del Estado, que todo el suelo urbanizable sectorizado o delimitado por el planeamiento general tiene per se la consideración catastral de suelo urbano, sin distinguir si se encuentra ordenado o no ordenado, y que el artículo 7 sólo excluye de tal consideración al urbanizable no sectorizado sin instrumento urbanístico aprobado que establezca las determinaciones para su desarrollo.

Antes, por el contrario, hay que entender que el legislador catastral quiso diferenciar entre suelo de expansión inmediata donde el plan delimita y programa actuaciones sin necesidad de posteriores tramites de ordenación, de aquel otro que, que aunque sectorizado carece de tal programación y cuyo desarrollo urbanístico queda pospuesto para el futuro, por lo que a efectos catastrales sólo pueden considerarse suelos de naturaleza urbana el suelo urbanizable sectorizado ordenado así como el suelo sectorizado no ordenado a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo. Antes de ese momento el suelo tendrá, como dice la sentencia recurrida, el carácter de rústico.

Si no se aceptara esta interpretación, perdería de sentido el último inciso del precepto, cuando dice que "los demás suelos de este tipo a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo", porque este momento no puede ser el momento de sectorización o delimitación del terreno urbanizable, si éste se disocia del momento de aprobación del instrumento urbanístico de desarrollo...".

Así pues, estaremos ante una parcela de naturaleza urbana a efectos tributarios, desestimando las alegaciones de la demanda y estimando al respecto el recurso de apelación.

SÉPTIMO.- Respecto a la segunda argumentación posible, la referida a que el valor catastral aplicado en el IIVTNU es improcedente por no reflejar la realidad urbanística (falta de desarrollo urbanístico) y superar el valor de mercado, demos rechazarla de forma íntegra por ser manifiestamente contraria a derecho, por razones formales y materiales, y sin necesidad de valorar las pruebas periciales practicadas en la instancia.

En efecto, en la primera instancia la recurrente vino a cuestionar el valor catastral de la parcela transmitida a título lucrativo cuando se le notificó la liquidación del IIVTNU, cuantificada en su base imponible a partir de dicho valor catastral, sin tener en cuenta que dicho valor fue notificado al propietario de la parcela en 2010 y fue consentido y firme, alegando la donataria que supera el valor de mercado y que no responde a la realidad urbanística.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

Lo cierto es que la demandante impugnó ante el Juzgado de forma directa una liquidación del IIVTNU e, indirectamente, vino a cuestionar un valor catastral firme, pasó de demandar al Ayuntamiento de Benicàssim por un impuesto local a cuestionar el valor catastral asignado por la Gerencia Regional del Catastro de Castellón, Administración del Estado, lo que conlleva muy poco rigor jurídico.

Debe recordarse que la impugnación de una liquidación del IIVTNU nos lleva al ámbito de la gestión tributaria de un impuesto local por un Ayuntamiento, pero ello no permite examinar la cuestión desde la óptica que afecta al ámbito de la gestión catastral de dicho tributo, pues el modelo de exacción de la gestión catastral es de competencia del de la Dirección General del Catastro, y de sus Dependencias Territoriales, cuya competencia se extiende a la delimitación del suelo urbano, aprobación de la Ponencia de Valores catastrales por la Gerencia o Dependencia provincial de la Gerencia Catastral, siguiendo las Normas técnicas vigentes, y las directrices de coordinación nacional de valores, determinación de los valores catastrales concretos señalados a cada unidad catastral urbana, notificados individualmente, y formación del Padrón, que es el punto de conexión entre la gestión catastral estatal y la gestión tributaria de los Ayuntamientos.

Con carácter previo a toda liquidación municipal del IIVTNU o del IBI, es exigible la aprobación de la Ponencia de Valores en ese municipio, la tramitación del expediente correspondiente y la fijación individualizada del valor catastral correspondiente a cada inmueble, con la correcta aplicación de los módulos de valoración previstos en la Ponencia de valores y de los coeficientes correctores oportunos del suelo, construcción y conjuntos, para determinar el valor individual, que permita al notificado conocer el nexo de la notificación del valor catastral respecto de un inmueble concreto con la Ponencia de Valores de la que trae causa, no exigiéndose notificación personal de esta Ponencia, sino la notificación de la valoración que resulte de la aplicación de esos coeficientes y que supone el valor catastral de un bien inmueble concreto.

El artículo 22 del RD Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLCI), dispone:

" *El valor catastral es el determinado objetivamente para cada bien inmueble a partir de los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario y estará integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones*."

El artículo 23 TRLCI determina los criterios de determinación del valor catastral y el artículo 24 TRLCI establece que:

" 1. La determinación del valor catastral, salvo en los supuestos a los que se refiere el apartado 2.c del artículo 30, se efectuará mediante la aplicación de la correspondiente ponencia de valores.

2. Toda incorporación o modificación en el Catastro Inmobiliario practicada en virtud de los procedimientos previstos en los capítulos II, III y IV de este título incluirá, cuando sea necesario, la determinación individualizada del valor catastral del inmueble afectado de acuerdo con sus nuevas características. Dicho valor catastral se determinará mediante la aplicación de la ponencia de valores vigente en el municipio en el primer ejercicio de efectividad de la incorporación o modificación del Catastro o, en su caso, mediante la aplicación de los módulos establecidos para el ejercicio citado para la tramitación del procedimiento de valoración colectiva simplificada...".

Con ello queremos indicar que el valor catastral aprobado en su día para la parcela de la actora, la donataria de la parcela con referencia catastral nº NUM002 , fue oportunamente notificado a su titular con efectos a partir de 2009, fue consentido y devino firme, pasando ese valor catastral al padrón municipal del IBI y a formar la base imponible del IBI urbano y del IIVTNU, a exigir por el Ayuntamiento de Benicàssim.

En consecuencia, si se trataba del valor catastral propio de un suelo de naturaleza urbana, necesariamente debía ser tratado dicho valor como el referente para el cálculo de la base imponible del IIVTNU (artículo 107 TRLHL), sin que ello pueda ser enervado en vía de gestión tributaria bajo el pretexto de no responder a la realidad urbanística o por entender que supera el valor de mercado, pues ello supone negar el carácter urbano de la parcela y el valor catastral previamente asignado.

Tampoco puede invocarse la ya expuesta STS de 30-5-2014 (recurso de casación en interés de la ley núm. 2362/2013), plenamente conocida y aplicada por esta Sala, pues viene referida a suelos urbanizables en vía de gestión catastral, revisada por la Sala de lo Contencioso-administrativo de Extremadura, en la que fue parte demandada la Administración catastral del Estado, sin contemplar en absoluto un litigio de gestión tributaria ni tampoco la participación de una Administración local.

Las vías impugnatorias de los actos de gestión catastral y de gestión tributaria son, además, distintas, pues contra los primeros cabe reclamación ante el TEAR y más tarde ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo, mientras que los segundos pueden ser recurridos ante los Juzgados de lo Contencioso- Administrativo, tal como ocurrió en el presente supuesto litigioso para la liquidación tributaria, pero solo para la misma.

A mayor abundamiento, la discrepancia sobre el valor de mercado o sobre la falta de desarrollo urbanístico de la parcela de la recurrente no debiera de haberse planteado ante el Ayuntamiento de Benicàssim ni mediante la impugnación del recibo del IBI o de la liquidación del IIVTNU, sino ante la Gerencia Territorial del Catastro de Castellón, cuestionando dicho valor catastral y la descripción de la parcela catastral, es decir, en vía de gestión catastral.

Sentadas las anteriores determinaciones, ni en la instancia ni en esta apelación se ha aportado ningún elemento, ni siquiera indiciario, que nos permita determinar la existencia de minusvalía o decremento en la transmisión por donación de la parcela controvertida, pues ningún dato se aporta al respecto, ni existe elemento probatorio alguno que haya valorado el período existente entre la adquisición y transmisión de la finca donada, con la finalidad de acreditar la inexistencia de incremento de valor. Y siendo así, el mero resultado cuantitativo del tributo y el uso de un valor catastral determinado no puede ser por sí solos indicativo de la inexistencia del hecho imponible del IIVTNU, que es el presupuesto de naturaleza jurídica y económica fijado por la ley y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, siendo la base imponible la magnitud establecida por ley que expresa la medición del hecho imponible.

Procederá, pues, estimar el recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento de Benicàssim, con revocación íntegra de la sentencia recurrida y con la consiguiente desestimación del recurso contencioso-administrativo 17/2015.

OCTAVO.- La estimación del recurso de apelación determina, en aplicación del artículo 139.2 de la LJCA, la no imposición de las costas procesales de esta segunda instancia, si bien las de la primera instancia deben imponerse a la parte demandante, por ser desestimadas todas sus pretensiones.

F A L L A M O S

1. Estimamos el recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento de Benicàssim contra la sentencia nº 29, de 18-1-2017, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Castellón, en el recurso contencioso-administrativo ordinario nº 17/2015.

2. Se revoca dicha sentencia.

3. Se desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Dª. Elisenda contra el Decreto de la Alcaldía de Benicassim nº 3026, de 31-10-2014, por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación nº NUM000 , practicada en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), con expresa imposición de las costas de la instancia a la demandante.

4. No se hace imposición de las costas de esta segunda instancia.

Notifíquese esta sentencia, con la advertencia de que no es firme y contra la misma cabe **RECURSO DE CASACIÓN** ante la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo o, en su caso, ante esta Sala, que deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de **TREINTA** días, desde el siguiente al de su notificación, y en la forma que previene el vigente artículo 89 de la LJCA.

La preparación deberá seguir las indicaciones del acuerdo de 19-5-2016 del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el acuerdo de 20-4-2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo (BOE nº 162, de 6-7-2016), sobre la extensión máxima y otras consideraciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala III del TS.

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

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

Voto particular

que formula EDILBERTO NARBÓN LAÍNEZ al que se adhiere D. MIGUEL A. OLARTE MADERO, a la sentencia mayoritaria nº 1479/2017 (rec. 62/2017), de 16 de noviembre de dos mil diecisiete.

Discrepo respetuosamente de la sentencia mayoritaria al no estar de acuerdo ni con el planteamiento del recurso ni con el fallo de la misma. Me remito íntegramente al criterio marcado por la sentencia de la Sección Cuarta de esta Sala en el recurso de apelación nº 61/2016, nº 1404/2017, de 25 de octubre de 2017:

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

PRIMERO.- Procede analizar la doctrina reciente del Tribunal Constitucional y Tribunal Supremo, ambos con importantes novedades en 2017. Por lo que respecta al Tribunal Constitucional, el cuerpo de doctrina viene contenido en las sentencias 26/2017, 37/2017 y 59/2017, en esta última la parte dispositiva establece:

(...) *Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declarar que los artículos 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.* (...).

Los puntos de reflexión de la sentencia son:

a) La Abogacía del Estado mantuvo postura similar a la observada en el presente proceso por la Administración, defiendo el sistema objetivo de valoración del art. 107 del TRLHL:

(...) *El Abogado del Estado sostiene, sin embargo, que se confunde el "valor real" con el "valor catastral", pues el tributo no pretende gravar incrementos reales, al haber optado el legislador por calcular el incremento de valor derivado de la transmisión de un bien inmueble de naturaleza urbana de forma objetiva, sin atender a las circunstancias del caso concreto. Esto permite que incluso quien transmita un inmueble por un precio inferior al de adquisición, habiendo obtenido una pérdida económica, tenga un incremento de valor sometido a tributación. A su juicio, la circunstancia de que con la transmisión se evidencie una minusvalía, no convierte al tributo en contrario al principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE y, por tanto, es inconstitucional; porque con el hecho mismo de la transmisión se pone de manifiesto una capacidad económica susceptible de gravamen.* (...).

b) La Fiscalía General del Estado mantiene, en vía teórica, posición similar a la parte demandante-apelante del presente proceso:

(...) *Como señala el Fiscal General del Estado, sobre una duda de constitucionalidad sustancialmente idéntica a la ahora planteada nos hemos pronunciado recientemente en las SSTC 26/2017 y 37/2017 . En estas Sentencias llegamos a la conclusión de que el tratamiento que otorgaban las citadas normas forales "a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carecía de toda justificación razonable, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que correspondía a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, con lo que se estaban sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica en contra del principio garantizado en el artículo 31.1 CE " (SSTC 26/2017, FJ 3 , y 37/2017 , FJ 3).* (...).

c) El Tribunal finalmente opta por entender que el sistema, tal como está configurado, es inconstitucional.

(...) *debemos concluir aquí que el tratamiento que los preceptos cuestionados de la Ley reguladora de haciendas locales otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia 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, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE . En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017, FJ 3 ; y 37/2017 , FJ 3).* (...).

d) En cuanto al sistema que deba ser adecuado, el Tribunal Constitucional remite al legislador ordinario:

(...) *Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (SSTC 26/2017, FJ 7 ; y 37/2017 , FJ 5).* (...).

SEGUNDO. - Sobre la base marcada por el Tribunal Constitucional, la Sala Tercera del Tribunal Supremo se ha planteado diversas cuestiones que es preciso poner de relieve:

1. En el auto del Tribunal Supremo -Sala Tercera-sección 2 de 21 de junio de 2017 (ROJ: STS 2553/2017- ECLI: ES: TS:2017:2553), recurso 1210/2015, el Ayuntamiento de Cuenca pretendió que el Tribunal Supremo fijase como doctrina en interés de ley (hoy derogada) que el sistema objetivo de valoraciones que se aplica en las liquidaciones del presente recurso se ajusta a la legalidad. El Tribunal Supremo rechaza la pretensión entendiendo que con la doctrina fijada por el Tribunal Constitucional resulta imposible y desestima el recurso.

Criterio que reiteró en la sentencia de 27 de junio de 2017 (ROJ: STS 2549/2017- ECLI:ES:TS: 2017:2549) recurso nº 3216/2015, a instancia del Ayuntamiento de Riba-roja de Turia (Valencia)

2. En el auto del Tribunal Supremo -Sala Tercera-Sección 1- 19 de julio de 2017 (ROJ: ATS 8002/2017 - ECLI:ES: TS:2017:8002A) recurso nº 1903/2017, admite recurso de casación y se plantea como cuestiones determinar si se produce el hecho imponible cuanto el interesado pueda acreditar la inexistencia de valor real, para ello debe interpretar el art. 104 del Real Decreto Legislativo 2/2004 teniendo en cuenta la declaración de inconstitucionalidad de los art. 107.1, 107.2 a) y 110.4 del Real Decreto citado.

(...) *2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia es: Determinar si se produce o no el hecho imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana cuando el interesado pueda acreditar la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del impuesto.*

3º) Identificar como norma jurídica que en principio será objeto de interpretación el artículo 104 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo , en relación con los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 -atendida la declaración de inconstitucionalidad que para estos tres últimos preceptos ha decidido el Tribunal Constitucional en la sentencia 59/2017, de 11 de mayo -, y 109 del mismo texto legal. (...).

3. En el auto del Tribunal Supremo -Sala Tercera-Sección 1- 20 de julio de 2017 (ROJ: ATS 8040/2017-ECLI:ES: TS:2017:8040A) recurso 2093/2017, admite recurso de casación y se plantea como cuestiones determinar si la interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1 y 4, TRLHL permite concluir que el importe de la base imponible del IIVTNU puede no ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda.

(...) *2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia es la siguiente:*

Determinar si la interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1 y 4, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo , permite concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puede no ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual corresponda.

3º) Identificar como normas jurídicas que en principio serán objeto de interpretación los artículos 104.1 y 107, apartados 1 y 4, del citado texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales. (...).

4. En el auto del Tribunal Supremo -Sala Tercera-Sección 1- 21 de julio de 2017 (ROJ: ATS 8017/2017 - ECLI:ES: TS:2017:8017A) recurso nº 20223/2017, admite recurso de casación y se plantea como cuestiones determinar la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puede no ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda, para ello identifica como normas a interpretar el art. 104.1 y 107, apartados 1 y 4.

(...) *Determinar si la interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1 y 4, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo , permite concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puede no ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda.*

3º) Identificar como normas jurídicas que en principio serán objeto de interpretación los artículos 104.1 y 107, apartados 1 y 4, del citado texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales. (...)

TERCERO. - Con los precedentes que se acaban de citar, procede examinar el concreto caso que nos ocupa, siendo conscientes que nuestra doctrina puede no coincidir con la que establezca el Tribunal Supremo en los procesos que se acaban de citar y tendríamos que ajustarla. El punto de partida es el art. 104.1 del TRLHL, el precepto dice:

(...) *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* (...).

El precepto está inserto en la subsección sexta del título II del capítulo II bajo la rúbrica "Impuesto sobre el " *Incremento*" de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana", significa lo expuesto que caso de no haber incremento de valor no existe hecho imponible. Esa es la conclusión a la que llega el Tribunal Constitucional

en las sentencias que hemos analizado en el fundamento de derecho cuarto, el sistema establecido en el art. 107 no está gravando una manifestación de riqueza que implique capacidad económica, desde esta óptica declara la inconstitucionalidad, de ahí la puntualización de sus sentencias. No se trata de que los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 sean intrínsecamente inconstitucionales, sino que en la medida que pueden someter a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor devienen inconstitucionales. En abstracto, podemos definir el impuesto -tradicionalmente conocido como "plusvalía"- como la diferencia entre el precio de adquisición de un bien o valor en el momento de la adquisición -en las adquisiciones a título gratuito- por un sujeto y el precio que obtiene cuando sale de su esfera patrimonial, corregido por la depreciación de la moneda por el transcurso del tiempo. Esa es la esencia del art. 104 que machaconamente habla de "incremento de valor", de no existir incremento de valor no existe hecho imponible. El problema que se le presenta al legislador es establecer un sistema que permita hallar de forma objetiva esos incrementos de valor. El problema que resolvió el Tribunal Constitucional es la falta de concordancia entre el art. 104.1 que establece como hecho imponible el incremento de valor y el sistema establecido en el art. 107 que ha permitido durante años gravar las minusvalías producto de compras a precios altos (2002-2007) y ventas en plena crisis (2008-2014). El problema conceptual de un sistema de valoración objetivo que se aleje de la noción "incremento de valor" es estar gravando la mera transmisión, con lo cual, este impuesto entra en colisión con el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, error que cometió la Abogacía del Estado reflejado en la STC 59/2017 " *porque con el hecho mismo de la transmisión se pone de manifiesto una capacidad económica susceptible de gravamen"*. En respuesta a la primera pregunta del apelante, si no hay incremento de valor no existe hecho imponible.

CUARTO. - El segundo de los puntos que analiza la sentencia viene referido a la base imponible, es decir, si con el sistema establecido para determinar la base imponible son susceptibles de gravar minusvalías, con lo cual, no existiría hecho imponible conforme al art. 104.1 del TRLHL. La doctrina del Tribunal Constitucional afirma que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. Procede examinar las consecuencias de la declaración:

a) Los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales, han sido expulsados de ordenamiento jurídico.

b) Derivado del punto anterior, no existe forma de determinar la base imponible del impuesto; en nuestro caso, la sentencia apelada pone de relieve que la base imponible la han hallado aplicando el art. 107.1 y 107.2.a) de la Ley, cuyos parámetros se ajustan al art. 107.4 de la Ley de Haciendas Locales.

c) La coletilla " *únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor*" no puede interpretarse en el sentido de que los preceptos no han sido expulsados del ordenamiento jurídico, el propio Tribunal Constitucional sale al paso de esta interpretación en el fundamento de derecho cinco apartado c), afirma categóricamente:

(...) *Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (SSTC 26/2017, FJ 7 ; y 37/2017 , FJ 5).* (...).

Las consecuencias lógicas son las siguientes:

-Los preceptos han sido expulsados del ordenamiento jurídico " *Una vez expulsados del ordenamiento jurídico"*.
-La forma de determinar la existencia o no de incremento, corresponde al legislador; es decir, una vez anulados los preceptos no hay forma de determinarlo: " *la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia"*.

Reiteramos nuestra postura, la coletilla *únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor* debe interpretarse en el sentido de que el sistema no es intrínsecamente inconstitucional pero el legislador debe hacer las modificaciones pertinentes para que no sea posible gravar minusvalías o arbitrar otro sistema. En conclusión, una vez expulsados del ordenamiento jurídico los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales, no hay forma de determinar si ha existido o no hecho imponible o hallar la base imponible. En consecuencia, se debería haber desestimado el recurso por motivos diferentes a los barajados en la sentencia del Juzgado.

El fallo de nuestra sentencia sería:

EL FALLO QUE SE PROPONE

DESESTIMAR EL RECURSO DE APELACIÓN. Sin costas.

EDILBERTO NARBÓN LAÍNEZ MIGUEL A. OLARTE MADERO

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. València, en la fecha anteriormente citada.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ