



ADMINISTRACIÓN  
DE JUSTICIA



ADMINISTRACIÓN  
DE XUSTIZA

## XDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 2 VIGO

SENTENCIA: 00447/2016

### JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO N° 2 DE VIGO

Modelo: N11600  
C/ LALIN N° 4, PISO 5° EDIFICIO N°2

Equipo/usuario: MV

N.I.G: 36057 45 3 2016 0000865

Procedimiento: PA PROCEDIMIENTO ABREVIADO 0000452 /2016 /

Sobre: ADMON. LOCAL

De D/Dª:

Abogado:

Procurador D./Dª:

Contra D./Dª TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO DE VIGO

Abogado: LETRADO AYUNTAMIENTO

Procurador D./Dª

### SENTENCIA Nª 447/2016

Vigo, a 27 de diciembre de 2016

Vistos por mí, D. ANTONIO MARTÍNEZ QUINTANAR, Magistrado-Juez del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 2 de Vigo, los presentes autos de recurso contencioso administrativo, seguidos ante este Juzgado bajo el número 452 del año 2016, a instancia de D. DÑA.

y DÑA. como parte recurrente, representada y defendida por el Letrado D. Juan José Vázquez González, frente al CONCELLO DE VIGO, como parte recurrida, representada y defendida por la Letrada de sus Servicios Jurídicos Dña. Susana García Álvarez, contra la Resolución de 2 de mayo de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo del Concello de Vigo desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a la Resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación de las liquidaciones (expediente 28298/514) a nombre de las actoras, en relación al Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, del inmueble con referencia catastral , por 1.519,62 euros y 781,52 euros, de importes principales cada una de ellas.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO:** El Letrado D. Juan José Vázquez González, actuando en nombre y representación de DÑA. y DÑA.



, con fecha 7 de octubre de 2016 presentó recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 2 de mayo de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo del Concello de Vigo desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a la Resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación de las liquidaciones (expediente 28298/514) a nombre de las actoras, en relación al Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, del inmueble con referencia catastral , por 1.519,62 euros y 781,52 euros, de importes principales cada una de ellas.

En el escrito de demanda y tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estima de aplicación, termina solicitando que se dicte sentencia por la que se acuerde declarar la nulidad de las liquidaciones impugnadas y se archiven sin más.

**SEGUNDO:** Admitido a trámite el recurso, se acordó reclamar el correspondiente expediente administrativo de la Administración demandada y dar traslado a la demandada para su contestación por escrito en el plazo de 20 días, al haber solicitado la demandante que el recurso se falle sin vista ni recibimiento a prueba.

**TERCERO:** El Concello de Vigo presentó escrito de contestación a la demanda en el que solicita la desestimación del recurso.

Mediante diligencia de ordenación se declaró concluso el pleito para sentencia.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO:** En el presente caso la parte demandante recurre en este procedimiento contencioso-administrativo contra la Resolución de 2 de mayo de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo del Concello de Vigo desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a la Resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación de las liquidaciones (expediente 28298/514) a nombre de las actoras, en relación al Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, del inmueble con referencia catastral 2864909NG2726S0005, por 1.519,62 euros y 781,52 euros, de importes principales cada una de ellas.

En primer lugar alega que el negocio jurídico que subyace en la transmisión es una dación en pago de deuda al ser las demandantes avalistas y garantes de las deudas contraídas por las sociedades PROMOCIONES BOSQUE ALTO S.L. e INVERSIONES PUERTO AZUL S.A. con el Banco Popular Español.



El alegato no tiene trascendencia anulatoria, ya que la dación en pago es un hecho sujeto al Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), cuyo hecho imponible no se restringe a las compraventas, comprendiendo los incrementos de valor de terrenos de naturaleza urbana que se pongan de manifiesto por cualquier forma de transmisión, o como dice el artículo 104.1 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, 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."

La evidencia de que los incrementos de valor que se pongan de manifiesto con ocasión de las daciones en pago de terrenos urbanos se encuentran sujetos al IIVTNU es la inclusión en el artículo 105.1 c) del TRLHL de un supuesto específico de dación en pago, que cuando viene acompañado de unos determinados requisitos, determina que el incremento de valor sea un hecho sujeto pero exento, impidiendo la norma configuradora de la exención el nacimiento de la obligación tributaria principal de pago cuando concurren los concretos requisitos que el legislador establece para configurar los supuestos de exención.

Aunque la parte actora alega en su favor la aplicabilidad de la norma reguladora de la exención, lo cierto es que no acredita el cumplimiento de sus requisitos, en particular el relativo al carácter de vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo del inmueble objeto de transmisión por personas físicas con ocasión de una dación en pago. El concepto "vivienda habitual", al que se circunscribe el tipo de inmuebles objeto de dación en pago exentos de la aplicación del IIVTNU es definido por el propio artículo 105.1 c) del TRLHL como "aquella en la que haya figurado empadronado el contribuyente de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión o desde el momento de la adquisición si dicho plazo fuese inferior a los dos años."

Las actoras no prueban el empadronamiento en los dos años anteriores en el inmueble objeto de la dación en pago, y el Concello de Vigo niega ese empadronamiento, aportando un informe del servicio de estadística de fecha 15 de noviembre de 2016 en el que se hace constar que las demandantes no figuran empadronadas en Vigo por lo menos desde el año 1991. En consecuencia, no concurren los requisitos para aplicar la exención por dación en pago de la vivienda habitual.

**SEGUNDO:** La parte actora alega que la liquidación vulnera los principios de equidad, justicia y capacidad económica recogidas en el artículo 3 de la LGT y 31.1 de la Constitución, al gravar una capacidad inexistente.



Para dar respuesta al alegato hay que recordar que el artículo 104.1 del texto refundido de la Ley Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL) establece que el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) 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. Ese incremento de valor de los terrenos, objetivado con ocasión de una transmisión con arreglo a los parámetros legales, es la realidad económica subyacente que es objeto de gravamen por este tributo.

El artículo 107.1 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL), dispone que la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años. Además se especifica que "a efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4"; y conforme al artículo 109.1 del TRLHL el IIVTNU se devenga "cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión".

Conforme al artículo 107 del TRLHL el valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas: en las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles(...) Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, así determinado, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites que el propio TRLHL establece.

El hecho imponible no se define legalmente como la obtención por el transmitente de la concreta plusvalía real como consecuencia de la transmisión de un terreno, resultante de la diferencia positiva entre el valor de venta y el de adquisición (la cual es gravada a través de otras figuras impositivas) sino como el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana, con ocasión de cualquier transmisión por cualquier título (artículo 104), con independencia de que exista o no un precio obtenido o de que éste sea mayor o menor que el coste de adquisición. Y es que a través del IIVTNU no se grava la ganancia



patrimonial, entendida como diferencia entre el precio de transmisión y coste de adquisición, la cual integra el hecho imponible del IRPF. Se trata, en suma, de una forma de capacidad económica distinta y diferenciada de la ganancia patrimonial, que el legislador configura prescindiendo de los valores concretos de adquisición y transmisión.

Para la medición de la magnitud de este hecho imponible, esto es, para la cuantificación de la base imponible, el TRLHL acude a parámetros ajenos a los valores de mercado o a los valores de compra y de venta, tomando como referencia el valor catastral del suelo, sobre el cual se aplicarán unos porcentajes en función del período de tenencia del bien (esto es, del número de años entre la adquisición y la transmisión del bien).

Los parámetros que legalmente se predeterminan para calcular la magnitud del incremento de valor -incremento que es el hecho imponible del impuesto- son de carácter objetivo, independientes del precio de venta obtenido en una concreta operación transmisiva por el transmitente y toman como referencia el valor catastral de los terrenos en el momento de la transmisión, que es el que determina el momento del devengo. Las circunstancias de mercado con arreglo a las cuales el transmitente obtiene una plusvalía mayor o menor (por la diferencia entre el precio de venta y el de adquisición) son ajenas a la definición legal de la base imponible, y ni la incrementan ni lo disminuyen, siendo objeto de gravamen por otras figuras tributarias que atienden a la ganancia o a la pérdida patrimonial subjetiva experimentada (o sufrida) por transmitente, mientras que en el IIVTNU se grava un incremento de valor del terreno, cuantificado de forma objetiva e independiente de esas concretas, variables y coyunturales circunstancias de mercado y, por tanto, del concreto valor de venta obtenido en la transmisión.

Esta es la configuración legal del impuesto y como tal la aplicación del mismo se proyecta sobre una capacidad económica, determinada en este caso por el incremento objetivo de valor de los terrenos, calculado con arreglo a una fórmula objetiva y predeterminada. En consecuencia, no se vulneran los principios invocados por la actora, como se expondrá con más detalle en el siguiente fundamento de derecho, para dar respuesta a un alegato de la demanda vinculado a la invocación del principio de capacidad económica y justicia: el referido a la inexistencia de hecho imponible, por no existir incremento de valor de los terrenos, por no haber obtenido plusvalía en la concreta transmisión objeto de gravamen, que respondió a un precio impuesto unilateralmente por la entidad bancaria que ostentaba el crédito en fase de ejecución hipotecaria.

**TERCERO:** La parte actora alega la inexistencia de hecho imponible, en función de la no obtención de plusvalía alguna por la dación en pago.



La realidad económica tenida en cuenta por el legislador en el momento en que se aprobó el esquema objetivo de cuantificación de la base imponible expuesto en el fundamento de derecho anterior era la de un constante y progresivo incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, que en mayor o menor medida siempre se revalorizaban con el paso del tiempo, de tal forma que era difícilmente concebible que el valor económico de un terreno fuese inferior en el momento de la transmisión respecto al que tenía en el momento de su adquisición. Sin embargo, esta circunstancia es la que con frecuencia se viene observando en los últimos tiempos, como consecuencia de la profunda crisis económica y el impacto de la misma en el sector inmobiliario, siendo un hecho notorio el de la pérdida de valor de muchos terrenos de naturaleza urbana.

Esta nueva situación económica, en la que el paso del tiempo, lejos de suponer una revalorización de los terrenos de naturaleza urbana, ha supuesto una merma de valor en muchos supuestos, introduce un nuevo escenario económico en la aplicación del IIVTN, diferente a la realidad económica tenida en cuenta cuando se introdujo la regla legal de cuantificación de la base imponible del impuesto a partir del valor catastral del suelo y del número de años de tenencia del inmueble, de tal forma que ya no siempre se cumple la premisa fáctica de la que podía partir el legislador a la hora de diseñar el esquema de cuantificación de la base imponible del impuesto que grava el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: el paso del tiempo no siempre determina una revalorización de los inmuebles; y por ello, la regla objetiva de cuantificación de la base imponible, que toma como referencia el valor catastral de la fecha de devengo y el número de años de tenencia del inmueble, y que antes de la crisis económica siempre se correspondía con la realización del hecho imponible, ya que con el paso del tiempo siempre se producía, en mayor o menor medida, una revalorización de los inmuebles, en el momento presente no siempre va a suponer la traducción de un verdadero incremento del valor del terreno de naturaleza urbana.

Ante esta nueva situación económica, a la que no puede ser ajena el intérprete de la norma (artículo 3.1 del Código Civil) se produce una disociación entre el criterio legal objetivo para medir la magnitud del hecho imponible, que es el incremento de valor de los terrenos, y la verdadera realidad económica subyacente, en la que puede que no se haya producido ese incremento, sino incluso una disminución, tomando como referencia precios de mercado y el propio valor que los transmitentes obtienen con la transmisiones de terrenos, que puede llegar a ser inferior, en muchas ocasiones, al valor de adquisición. Ante esta disociación entre la definición del hecho imponible y la definición del método legal para medir la magnitud de ese hecho imponible (esto es, las reglas objetivas de cuantificación de la base imponible), los juzgados y tribunales han



reaccionado de forma dispar, de tal forma que no se puede decir que exista un criterio jurisprudencial pacífico y consolidado respecto a la cuestión de si el hecho imponible se realiza en todo caso, con independencia del valor de adquisición y de transmisión o de la evolución del precio de mercado de los terrenos, y tampoco en cuanto a las posibilidades de acudir a fórmulas alternativas de cuantificación de la base imponible cuando el sujeto pasivo acredita que el valor real del incremento del valor del terreno en el período de referencia es inferior al que resulta de aplicar las reglas legales de cuantificación de la base imponible.

En este contexto de disparidad de criterios, incluso se ha llegado a plantear por parte del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de de lo Contencioso-administrativo núm. 3 de Donostia-San Sebastián, en relación con los arts. 107 y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales, por posible vulneración de los arts. 24 y 31 de la Constitución, admitida a trámite (BOE de 30-4-2015) y pendiente de resolución. En el auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad de valoran dos aspectos: el primero, si la redacción de los artículos 107 y 110.4 de la LHL resulta o no compatible con el principio de constitucional de capacidad económica; y el segundo si la regla de valoración legal establecida permite o no una prueba en contrario que permita en vía de alegación o de recurso administrativo o contencioso-administrativo - lo que afecta además al artículo 24 de la CE de 1978 - acreditar y probar que se ha producido una revalorización menor o una minusvalía.

Sin embargo, en el presente caso, a la vista de la índole y contenido de los alegatos realizados, que giran alrededor de la inexistencia de plusvalía real, no se aprecian motivos para suspender el procedimiento al objeto de plantear una cuestión de inconstitucionalidad, por las mismas razones ponderadas por la **Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana nº 356/2015, de 20 de julio de 2015, recurso 23/2015:**

-“En primer lugar, porque en los supuestos de transmisiones con pérdidas patrimoniales la aplicación del art 104 TRLHL nos conduce a la afirmación, que después se razonará, de que no se produce hecho imponible y por tanto no procede la aplicación de los arts. 107 y 110.4. Según el artículo 104 del TRLRHL, constituye el hecho imponible del IIVTNU el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos, el cual se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión, por lo que si la transmisión no pone de manifiesto ningún incremento de valor, la falta de hecho imponible impedirá cualquier determinación de la base.”

-“En segundo lugar, el planteamiento referido a la posible infracción del principio de capacidad económica (...) no nos resulta tampoco claro y ello por la razón de que el TC ha seguido una práctica exegética caracterizada por flexibilizar la aplicación rigurosa del principio de capacidad económica previsto en el art. 31.1 de la CE. Así, el TC ha



establecido que el principio se ha de considerar en relación con todo el sistema tributario y no respecto a cada impuesto, que el mismo se exceptúa a través de la extrafiscalidad, y que no plantea el mismo nivel de exigencia en relación con cada figura, pues tiene escasa trascendencia en tributos que gravan hechos imponible muy concretos, como es el caso de la plusvalía y tiene importancia sustantiva en aquellos impuestos que se refieren a la imposición directa, en la que pueden manifestarse con mayor claridad los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad, además de hacer posible la redistribución de la renta y la solidaridad que caracterizan el Estado social y democrático de Derecho. Por ende, hay que poner de relieve que las posiciones doctrinales en la definición y aplicación del citado principio en absoluto son unitarias.

El Tribunal Constitucional considera que el art. 31.1 CE «no es un principio constitucional del que deriven derechos u obligaciones para los ciudadanos, sino un fin del sistema tributario, que sólo se conseguirá en la medida en que se respeten los restantes principios constitucionales (seguridad jurídica, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad)» ( ATC 222/2005 , FJ 7). En definitiva, los principios constitucionales se aplican sobre el sistema tributario en su conjunto y no necesariamente sobre un único impuesto y no cabe duda que el IIVTNU debe responder a la idea de tributo acorde al deber constitucional y abstracto que es el deber de contribuir, como parte de los deberes tributarios que deben articular toda estructura normativa en beneficio de la justicia tributaria y la unidad del sistema. Pero dada la posición constitucional sobre los principios referidos, en cuanto son de aplicación al sistema tributario en su conjunto y no necesariamente sobre un único impuesto, y teniendo en cuenta que el principio de capacidad económica tiene poco peso específico en los tributos que gravan un hecho imponible concreto, podría afirmarse la constitucionalidad de un impuesto que no grave la manifestación de una capacidad económica, como excepción a la regla general que debe imperar, pero que, como tal excepción, no empece la constitucionalidad del referido tributo. Por tanto, podría articularse la conclusión de que la plusvalía, aunque no grave una manifestación de capacidad económica, no por ello es inconstitucional y ello nos conduce a negar la pretensión (...) referida al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad de los preceptos mencionados”.

Se justifica, por tanto, la improcedencia de plantear una cuestión de inconstitucionalidad en atención a las posibilidades interpretativas que ofrece el tenor literal de la norma, en cuanto permiten y de hecho exigen comprobar si se ha realizado o no el hecho imponible, valorando a este respecto todas las pruebas que pueda aportar el interesado; y porque el principio de capacidad económica se predica del sistema tributario en su



conjunto, y no como atributo de una concreta figura impositiva en una concreta aplicación de la misma.

**CUARTO:** Descartada la procedencia del planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad, y siguiendo el hilo argumental de la precitada **Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana nº 356/2015, de 20 de julio de 2015, recurso 23/2015**, procede realizar el examen de los preceptos reguladores del IIVTNU y, tras ello, poner de manifiesto las dudas sobre la constitucionalidad que desde otro punto de vista pueden suscitarse. Y la conclusión a la que llega la indicada sentencia, es la siguiente:

“...cabe afirmar que la hermenéutica de los preceptos reguladores, art 104, 107 y 110,4 TRLHL, impone una distinción fáctica sustancial, a saber: los supuestos generadores de pérdidas o de ganancia cero, y la de aquellos en los que se produce incremento por mínimo que pueda resultar, en los siguientes términos:

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

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

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





jurisprudencial, seguida por diversos tribunales, que partiendo de la premisa básica de que sin hecho imponible, no puede haber base imponible, y, sin base imponible, no hay tributo, acaban concluyendo que las reglas que la norma legal establece para determinar el importe de la base imponible que se contienen en el art. 107 del TRLHL y que consisten en la aplicación de unas tablas prefijadas, partiendo del valor catastral de la finca en el momento del devengo, dada la dificultad técnica y probatoria de los cálculos reales, solo son de aplicación para la medición del hecho imponible cuando éste exista, esto es, cuando exista verdaderamente un incremento de valor del terreno; y por ello, cuando el recurrente acredita que no ha existido ese incremento de valor, no existe hecho imponible, y por ello se considera que no es preciso plantear la aplicación de esas reglas. Así se expresa la **sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de La Rioja de 23 de septiembre de 2015, nº 103/2015, recurso 291/2014**, que concluye lo siguiente:

“Reiteramos, para que no se olvide nuestra perspectiva, que, si no hay incremento de valor ni hecho imponible, no es preciso plantearnos la aplicación de estas reglas; ni tampoco es preciso descender a la disquisición de si se trata de reglas de valoración que constituyen una presunción iuris et de iure o una presunción iuris tantum porque nos quedamos en una fase anterior. (...)”

Por otro lado, no toda transmisión patrimonial ha de dar lugar automáticamente a una liquidación del impuesto, sino solo aquellas que ponen de manifiesto un incremento real del valor, y, por ende, una capacidad contributiva por parte del sujeto pasivo, como se deriva de la definición de impuesto del artículo 2.2 c) de la Ley General Tributaria:

" c ) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente".

Ello no es sino correlato de los principios que proclama en materia tributaria el artículo 31.1 de la Constitución española, cuando dice:

" todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio ". El artículo 3.1 de la Ley General Tributaria, por su parte, recoge los mismos principios: " La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad."



Este principio básico del sistema tributario, el de capacidad económica, aplicado a las transmisiones patrimoniales como las que nos ocupa no puede tener otra aplicación que la de tomar como hecho imponible sólo la ganancia patrimonial o mayor valor obtenido como consecuencia de la transacción. Si, como consecuencia de la transmisión, se revelaran pérdidas, no se pondría de manifiesto ninguna capacidad económica, por lo que no procedería exigir ninguna contribución fiscal.”

**SEXTO:** En aplicación del criterio de diversas sentencias de diferentes tribunales, se va abriendo paso la idea de que para que se produzca el hecho imponible de este impuesto es preciso que exista un incremento objetivo del valor entre el momento de adquisición y el momento de la transmisión, y que, en contra de lo que venía siendo la regla habitual en la realidad económica anterior a la reciente crisis económica, no toda transmisión de terrenos de naturaleza urbana pone de manifiesto necesariamente la existencia de un incremento de valor -hecho imponible- que abra paso a la posibilidad de aplicar las reglas de cuantificación de la base imponible del artículo 107 del TRLHL, lo cual sí sucedía en el momento en que el legislador reguló este sistema de cuantificación de la base imponible del impuesto.

En este sentido, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Cantabria de 27 de enero de 2015 n° 21/2015, recurso 285/2014, se hace eco de la **STSJ de Cataluña de 18-7-2013, que a su vez se remite a la doctrina fijada en la Sentencia del mismo tribunal n° 3120/2012, de 22 de marzo, dictada en el recurso 511/2011**, de la que interesa destacar la siguiente conclusión:

“Por tanto, el incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana constituye el primer elemento del hecho imponible, de manera que en la hipótesis de que no existiera tal incremento, no se generará el tributo y ello pese al contenido de las reglas objetivas de cálculo de la cuota del art. 107 LHL, pues al faltar un elemento esencial del hecho imponible, no puede surgir la obligación tributaria. En conclusión, la ausencia objetiva de incremento del valor dará lugar a la no sujeción al impuesto, simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, pues la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del "método de cálculo" y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica. (...)

Estas conclusiones, ya sostenidas por diversos criterios doctrinales y pronunciamientos jurisprudenciales, han de considerarse incuestionables



en el momento actual, a la vista de la realidad económica citada. De esta forma, de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible del art. 107 LHL, éste habría de considerarse inconstitucional, pero como consecuencia de la obligación de los Jueces y Tribunales, contenida en el art. 5.3 LOPJ, de acomodar la interpretación de las normas a los mandatos constitucionales, ha de entenderse que las reglas del apartado 2 del art. 107 son subsidiarias del principio contenido en el apartado 1 sobre el incremento (antes "real" y ahora "incremento" a secas, lo que no quiere decir que haya de ser irreal o ficticio).

Las consecuencias no pueden ser otras que las siguientes:

**1.ª) Cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (art. 104.1 LHL), y este no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del art. 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos. (...)**

2.ª) De la misma forma, la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos, el cual ha de prevalecer sobre lo que resulte de la aplicación de las reglas del art. 107, que sólo entrarán en juego cuando el primero sea superior. Por tanto, seguirá siendo de aplicación toda la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, pudiendo acudir incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se pretenda la existencia de un incremento del valor inferior al que resulte de la aplicación del cuadro de porcentajes del art. 107. en esta hipótesis, la base imponible habrá de ser la cuantía de tal incremento probado, sin que sea admisible acudir a fórmulas híbridas o mixtas, que pretendan aplicar parte de las reglas del art. 107 al incremento probado."

Esta doctrina, es seguida en otras sentencias, como la S. del Juzgado de lo contencioso nº 13 de Barcelona de 22-1-2013 que aplica la doctrina de las Sentencias dictadas por el TSJ de Cataluña en 21 de marzo y 22 de mayo de 2012; y resulta plenamente aplicable para enjuiciar el caso de autos, en el que se alega la inexistencia de incremento de valor, ya que como señala la **Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Cantabria de 27 de enero de 2015 nº 21/2015, recurso 285/2014** "sin perjuicio de las opiniones doctrinales sobre la constitucionalidad de la configuración legal del impuesto, esta doctrina surge para dar solución a casos muy concretos, en los que se acredita (como sucede en las sentencias citadas y resoluciones del Tribunal navarro citadas en la demanda) que en un periodo concreto para el cual se prevé una revalorización aplicando el coeficiente de la Ordenanza o norma reguladora,



resulta que el valor real del inmueble ha disminuido por efecto del citado "pinchazo". Es decir, casos de evidente injusticia en los que la parte ha adquirido en mitad de la burbuja y ha dispuesto tras la reducción de precios, y es patente y palmario que hay un descenso de un valor real y que no hay una manifestación de riqueza o capacidad económica."

Esta doctrina del TSJ de Cataluña, expresada en las sentencias de 21 de marzo y de 22 de mayo de 2012 y 7 de julio de 2013, es asumida por otras sentencias de otros tribunales, muy recientes, como la **STSJ de la Comunidad Valenciana 186/2015, recurso 89/2014 de 6 de mayo de 2015, o la STSJ de Madrid de 16 de diciembre de 2014, nº 1356/2014, recurso 295/2014**, y abre el camino para considerar que no toda transmisión de terrenos de naturaleza urbana será susceptible de ser gravada aplicando las reglas objetivas de cuantificación de la base imponible del artículo 107 del TRLHL, ya que " en caso de que no exista plusvalía, es decir, cuando el negocio de disposición del inmueble en cuestión no ponga de manifiesto un incremento de valor, en realidad no se estaría suscitando la problemática planteada por la demanda, toda vez que al no existir hecho imponible, simplemente no debería haber imposición. Esta es la conclusión que cabría obtener mediante la simple aplicación del artículo 104.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales".

Hay que tener en cuenta que para determinar si existe o no el hecho imponible no solo procederá atender a la comparación de los precios o valores de adquisición y transmisión -los cuales pueden depender no solo del valor de mercado sino de la autonomía de la voluntad de las partes o de otros factores ajenos a la valoración objetiva de mercado- sino habrá que atender al conjunto de pruebas, en particular las de naturaleza pericial, que evidencien que en el período de referencia el terreno no ha experimentado ningún incremento de valor en términos económicos y reales, para lo cual podrá ser utilizado el valor catastral, pero también otro tipo de valoraciones de mercado.

**SÉPTIMO:** La aplicación al presente caso de los criterios de interpretación de los artículos 104 y 107 del TRLHL que se deducen de las sentencias citadas pone de manifiesto la improcedencia de la solicitud de rectificación de las liquidaciones por el IIVTNU, ante la ausencia de prueba que acredite de forma clara e inequívoca que en el caso concreto de la finca transmitida no ha existido en términos económicos y reales un incremento objetivo de valor, con independencia del concreto valor por el que se ha acordado una concreta operación transmisiva, valor que es tan solo un indicio acerca del valor de mercado, pero que por sí mismo no basta



para acreditar la inexistencia de un incremento objetivo de valor, ya que el valor por el que se acuerda una dación en pago viene condicionado por factores ajenos a la valoración intrínseca del inmueble, relacionados con la autonomía de la voluntad de las partes y la necesidad del deudor o del garante de hacer frente a determinadas deudas con determinados bienes inmuebles que son objeto de transmisión al acreedor para que se dé por satisfecho con su deuda.



ADMINISTRACIÓN  
DE JUSTICIA

Esa necesidad de saldar una deuda preexistente y exigible al garante, en relación con la ausencia -alegada en la demanda- de otros bienes del garante para hacer frente a la misma, introduce una indudable distorsión a la hora de poder concluir si esa transmisión obedece o no a precios de mercado, ya que no estamos ante una transmisión efectuada en una dinámica ordinaria de mercado en la que el vendedor pretende maximizar el beneficio posible y el comprador opta por la adquisición de un inmueble, tomando la decisión de pagar por él un determinado precio en función de su valor intrínseco, sino que estamos ante una transmisión motivada por la necesidad de saldar una deuda, como mecanismo extintivo que da respuesta a la pretensión del acreedor de verse resarcido de su crédito y del deudor o garante de cumplir con una obligación preexistente. Esta motivación tan específica puede alejar las condiciones de la transmisión de las que serían propias de una compraventa entre partes libres, iguales e independientes en una dinámica de mercado. En consecuencia, solo con pruebas periciales acreditativas del concreto valor intrínseco y objetivo del inmueble en el momento de la adquisición por el contribuyente y en el momento de la transmisión por dación en pago podría considerarse la inexistencia de hecho imponible, si se acreditase una disminución objetiva de valor del inmueble, independiente de las perentorias necesidades que llevan al contribuyente a transmitirlo en dación en pago, la cual puede responder a una valoración inferior a la del valor real de mercado del inmueble transmitido.

La obligación de pago de un tributo se vincula a la existencia objetiva del hecho imponible, no pudiendo quedar su nacimiento al arbitrio o voluntad del sujeto gravado. La diferencia entre el valor por el que se realiza la transmisión y el de la previa adquisición sería relevante si ésta fuera la manifestación de capacidad económica gravada, pero no es este el caso del IIVTNU, que no grava la concreta plusvalía derivada de una operación transmisiva, esto es, la diferencia entre precio obtenido por la transmisión y el coste de la adquisición previa, diferencia o plusvalía concreta que representa una ganancia patrimonial sujeta al IRPF.

La manifestación de capacidad económica que se grava con el IIVTNU es una valoración objetiva del suelo urbano en sí misma considerado, con independencia de la concreta ganancia o pérdida que se derive de una operación transmisiva pactada por las partes en ejercicio de la autonomía



de su voluntad. Por ello el hecho de que no haya ganancia patrimonial sino pérdida en la concreta operación puede ser utilizado como un indicio más, a ponderar con el conjunto de pruebas relativas a la tasación o valoración objetiva de una finca urbana, pero por sí sola no evidencia la ausencia de realización del hecho imponible, que el legislador presume en estos casos.



ADMINISTRACIÓN  
DE JUSTICIA

Solo en el caso de que se aporte prueba clara e inequívoca de inexistencia del incremento de valor alguno en términos económicos reales y de mercado puede decirse que no ha tenido lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (esto es, el hecho imponible). Dicho en otros términos, para que no proceda la aplicación de la fórmula objetiva de cuantificación de la base imponible -esto es, la regla de cálculo cuestionada por el actor- **es preciso que se acredite en términos económicos y reales que el valor de las fincas no se ha incrementado de ninguna forma en el período de referencia, lo cual pasa por un análisis de su valor de mercado, que requiere la aportación de pruebas periciales u otros elementos técnicos que permitan comparar los valores reales** de las fincas en los momentos de la adquisición y la transmisión y analizar su evolución. A estos efectos, la justificación del valor de adquisición y el de transmisión puede servir como primer dato indiciario de la inexistencia de incremento de valor (si el segundo es inferior al primero), si bien no es un dato definitivo, sino un elemento más a considerar en el examen de la valoración económica de los terrenos y su evolución en un periodo determinado, ya que los precios de venta de una transmisión responden al pacto alcanzado por las partes en función de la autonomía de su voluntad.

No es objeto de gravamen por el impuesto cuestionado la plusvalía concreta obtenida en una concreta operación traslativa del dominio u otro derecho real, sino un incremento de valor de los terrenos en un período determinado -siendo la transmisión, no el objeto de gravamen como tal, sino la ocasión en la que se pone de manifiesto el incremento de valor de los terrenos, que puede ser mayor o menor que un concreto precio de venta o valor de transmisión pactado en un momento determinado-.

En este caso no se aporta justificación documental ni pericial de la comparación del valor de la finca en los momentos de adquisición y transmisión que demuestre una minoración de valor que refleje la situación del mercado, ni tampoco se aportan pruebas de ningún tipo relativas a la evolución de los valores reales de mercado aplicables a la concreta finca transmitida en el periodo de referencia que evidencie una minusvaloración, extremos que tampoco son objeto de una alegación concreta y fundamentada. La mera negación genérica de la existencia de plusvalía objetiva o real, referida a la finca y no a la concreta operación de compraventa, sin apoyo probatorio que lo sustente, no basta para justificar la inaplicación del régimen legal de cuantificación objetiva de la base imponible.



**OCTAVO:** La parte actora alega que el número de años transcurridos

entre la anterior transmisión y la actual ha de partir de la fecha de aceptación y adjudicación parcial de herencia, esto es, el 11 de marzo de 2011, en la que la viuda se le adjudica la mitad del bien por la liquidación de la sociedad de gananciales y a la hija Dña. María Esther se le adjudica la otra mitad por título de heredera universal. Por ello, aduce que el tiempo transcurrido entre el 11-3-2011 y el 8-1-2016 en que se produce la dación en pago es de casi cinco años, inferior al valorado por la Administración, que incurre en duplicidad al tener en cuenta un periodo que ya se tuvo en cuenta para la plusvalía derivada del fallecimiento del causante esposo y padre.



ADMINISTRACIÓN  
DE JUSTIZIA

No cabe acoger el alegato de la actora, ya que conforme al artículo 107.4 del TRLHL y el artículo 7.3 de la Ordenanza Fiscal reguladora del IIVTNU, la base imponible del impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto a lo largo de un período (con el máximo de 20 años), entendiéndose por periodo de generación el número de años completos transcurridos desde la anterior adquisición del terreno (o desde la fecha de constitución o transmisión del derecho real de goce limitativo del dominio) hasta la fecha de devengo. La adquisición del inmueble, de naturaleza ganancial, por Dña. Dorinda no se produce en el momento de la muerte del cónyuge, sino que es previa a la misma, y así lo tiene en consideración el Concello. En cuanto a Dña. Esther, adquiere el inmueble mortis causa, y esta adquisición se entiende verificada a estos efectos en el momento de la muerte del causante, no en el momento de la firma de la escritura de aceptación de la herencia. El Concello, en consecuencia, no incurre en duplicidad, sino que tiene en cuenta para cada una de las demandantes el respectivo periodo de generación, en función de las distintas fechas de adquisición, que inician sus respectivos cálculos en cuanto al periodo de generación del incremento de valor gravado.

En atención a lo expuesto procede desestimar el recurso contencioso-administrativo, declarando la conformidad a Derecho de las Resoluciones recurridas.

**NOVENO:** De conformidad con el artículo 139 de la LJCA 29/1998, en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo



que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho.

No procede hacer imposición de las costas procesales, habida cuenta de la existencia de pronunciamientos judiciales dispares respecto a la cuestión controvertida y que pueden considerarse expresivos de criterios discrepantes y de una controversia jurídica abierta sobre la interpretación, en determinados supuestos, de las normas sobre el hecho imponible y la base imponible del IIVTNU, lo cual se puede incardinar en el concepto "serias dudas de derecho".

#### FALLO

Que debo **DESESTIMAR Y DESESTIMO** el recurso contencioso-administrativo, presentado por DÑA. \_\_\_\_\_ y DÑA. \_\_\_\_\_

contra la Resolución de 2 de mayo de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo del Concello de Vigo desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a la Resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación de las liquidaciones (expediente 28298/514) a nombre de las actoras, en relación al Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, del inmueble con referencia catastral \_\_\_\_\_, por 1.519,62 euros y 781,52 euros, de importes principales cada una de ellas Y DECLARO que los actos recurridos son conformes a Derecho.

No se hace especial pronunciamiento en materia de costas procesales.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, advirtiéndoles que la misma es firme al no ser susceptible de recurso ordinario alguno. Procédase a remitir testimonio de esta sentencia a la Administración demandada, en unión del expediente administrativo.

Así por esta mi sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos principales, lo acuerda, manda y firma D. ANTONIO MARTÍNEZ QUINTANAR, Magistrado-Juez del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Vigo. Doy fe.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Sr. Magistrado- Juez que la suscribe estando celebrando audiencia pública en el día de hoy que es el de su fecha, doy fe.