**JUZGADO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
NUMERO CUATRO
ALICANTE**

Recurso nº: Abreviado 59/2018-A

Recurrente: -

Procurador: -

Letrado: -

Recurrido: AYUNTAMIENTO DE ALICANTE

Letrado: LETRADO DEL EXCMO. AYUNTAMIENTO DE ALICANTE

SENTENCIA N º 173/2018

En la Ciudad de Alicante, a 23 de marzo de 2018

Vistos por la Ilma. - Magistrado-Juez del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo numero CUATRO de Alicante, los presentes autos de Procedimiento Abreviado n.º 59/2018-A seguidos a instancia de -, representada por la Procuradora de los Tribunales - y asistida por la Letrado - contra el Excmo. Ayuntamiento de Alicante, en impugnación de los Decretos dictados por la Concejal Delegada de Hacienda del Excmo. Ayuntamiento de Alicante de 11 de octubre de 2017, desestimatorio de la solicitud de devolución de ingresos indebidos formulada por la actora, en los que concurren los siguientes:

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En fecha 17 de enero de 2018 fue turnado a este Juzgado Recurso Contencioso-Administrativo formulado por la Procuradora de los Tribunales - en la representación que ostenta en las presentes actuaciones, en impugnación de los Decretos dictados por la Concejal Delegada de Hacienda del Excmo. Ayuntamiento de Alicante de 11 de octubre de 2017, desestimatorio de la solicitud de devolución de ingresos indebidos formulada por la actora. Tras exponer los hechos y fundamentos legales que estimó oportunos en apoyo de su pretensión, terminó suplicando se dictara sentencia estimatoria del recurso, en los términos contenidos en el Suplico de su demanda.

SEGUNDO.- Admitido a tramite el recurso, previa reclamación del expediente administrativo, fue formalizado escrito de demanda, interesando no fuera recibido el pleito a prueba ni señalada vista. Se confirió traslado de la demanda a la Administración demandada emplazándola a fin de que procediera a contestarla, dejando precluir el trámite sin presentar escrito de contestación de la demanda. Seguidamente, quedaron los Autos sobre la mesa de SSª para resolver.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Constituye el objeto del presente recurso, los Decretos dictados por la Concejal Delegada de Hacienda del Excmo. Ayuntamiento de Alicante de 11 de octubre de 2017, desestimatorio de la solicitud de devolución de ingresos indebidos formulada por la actora que acuerdan la desestimación de las alegaciones efectuadas por la recurrente frente la liquidación del impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Se alza el recurrente frente a dicha Resolución alegando en síntesis:1) la inexistencia de hecho imponible a gravar- al considerar que no ha existido incremento real alguno al tiempo de la transmisión y 2) infracción de los principios de confiscatoriedad y capacidad económica .La cuantía del presente procedimiento queda fijada en la cifra de 2.121,08 euros.

SEGUNDO .-Fijados así los términos del debate,y para dar cumplida respuesta a los mismos, debemos analizar el artículo 104.1 de la Ley de Haciendas Locales, el cual define el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana como 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 mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

En el presente caso, sostiene la parte actora que no habiéndose producido incremento del valor, no se produjo el hecho imponible, razón por la cual, no fue acorde a Derecho la liquidación girada. En prueba de ello, aportaba las diferentes escrituras otorgadas – de compra por importe de 120.210 euros y de venta por importe de 107.999 euros-, que ponían de relieve tal circunstancia.

Para dar respuesta a la cuestión controvertida, necesariamente debe ser traída a colación la Sentencia dictada por el PLENO del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 20 de julio de 2015, dictada con el objeto de unificar la doctrina entre las diferentes secciones, en aras a garantizar la seguridad jurídica.

Como se indica en dicha Sentencia:

“La discrepancia suscitada entre las partes en el recurso y en la interpretación y aplicación de la normativa reguladora del IIVTNU por las dos Secciones de esta Sala, así como los términos en los que se ha planteado la litis (pues la parte recurrente insiste en la inconstitucionalidad de la regulación, así como en la falta de ajuste de dicha regulación al derecho comunitario), imponen la necesidad de un análisis profundo de la regulación del impuesto, a partir del cual abordar la perspectiva constitucional, pues solo despejadas dichas cuestiones estaremos en condiciones de dar respuesta a la cuestión atinente a la llamada "fórmula de cálculo de la base imponible". A este respecto, comenzamos señalando que el IIVTNU viene regulado en los artículos 104 a 110 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 (TRLRHL). 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 de la propiedad o de la constitución o transmisión de derechos reales de los mismos. El Art. 104,1 TRLHL nos dice: "Hecho imponible. 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".

Y el Artículo 107: "Base imponible

1. 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.

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"

Plantea la parte recurrente la inconstitucionalidad de la regulación expuesta y el argumento sustantivo de la cuestión planteada radica sobre la premisa de que la normativa reguladora de la base imponible del IIVTNU establece una regla de valoración legal que implica que en todo caso con independencia del incremento de valor se tributa por dicho impuesto, por ello queda gravada una capacidad económica no real sino presunta o ficticia, lo que resulta contrario al principio constitucional de capacidad económica. Respecto a dicha cuestión, señalar que, si bien le consta a esta Sala que el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Donostia ha planteado la cuestión de inconstitucionalidad de los artículos 107 y 110,4 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y el

TC ha admitido a trámite dicho planteamiento, sin embargo el mismo no es completamente compartido por esta Sala. Se cuestionan en el auto dos aspectos: 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.

Como ya se ha afirmado, no compartimos plenamente el planteamiento y ello determina en el caso de autos la no procedencia de planteamiento de dicha cuestión por los argumentos que pasamos a exponer. En primer lugar, señalamos que 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 TRLHL, 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, en los términos que pretende la apelante, 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 imponibles 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 articulada por la actora referida al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad de los preceptos mencionados.

Desestimada la pretensión de planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad en los términos en los que ha sido planteada por la parte recurrente, procede realizar el examen hermenéutico de los preceptos reguladores y, tras ello, poner de manifiesto las dudas sobre la constitucionalidad que desde otro punto de vista pueden suscitarse. Esta Sala concluye que la hermenéutica de los preceptos reguladores, art 104, 107 y 110,4 TRLHL, nos 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.

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 expresiones que, si bien literalmente idénticas, cumplen una función distinta, referidas a la delimitación de hecho imponible-base imponible.

La tarea interpretativa de dichos preceptos solo cabe efectuarla con los criterios suministrados por Art. 3.1 del Código Civil, establece " Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativo y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas".

Y, si bien nos hallamos con dos expresiones idénticas en los art. 104 y 107 ("el incremento de valor"), no cabe atribuir a las mismas un sentido unívoco, pues en el ámbito de la interpretación de las normas la interpretación gramatical, referida al sentido literal" que dispone el artículo 3 del Código Civil, no supone, en rigor, una estricta subordinación a la literalidad de las normas, mas bien, por el contrario, el citado precepto, impone la "relación", por lo que destaca la prevalencia de los otros elementos "contexto, antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas" Por lo que el espíritu y la finalidad hay que observarla fuera de la liza dialéctica y dentro de la unidad del fenómeno interpretativo en su conjunto. Las expresiones incremento de valor que contienen los arts. 104 y 107 TRLHL, no tienen idéntico contenido, pues en el 104 se utiliza para configurar el hecho imponible, presupuesto fáctico normativo, a partir del cual se aplica la norma de determinación de la base. Y así se concluye, pese a la identidad de los términos en ambos preceptos, pues el sentido literal, como criterio hermenéutico, destaca por ser únicamente el presupuesto inicial del fenómeno interpretativo, esto es, el punto de partida desde el que se atribuye sentido a los términos normativos, pero el fenómeno interpretativo es ineludible, para dotar a la norma de un sentido acorde con los citados criterios. Por ello, teniendo en cuenta que el sustento de la plusvalía es constitucional, Art. 47 CE "La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos", debemos imbricar su origen, causa, fundamento y función constitucional en la hermenéutica del Art. 104. Así, pues, el hecho imponible de la plusvalía tiene una caracterización técnica constitucional, en definitiva la comunidad ha de participar en la ganancia que el ciudadano obtiene por la acción urbanística y esta participación solo es posible si dicha ganancia se genera, por todo ello la conclusión sobre la identificación del término incremento de valor del Art. 104 con ganancia patrimonial efectiva, resulta plenamente justificada.

Como precedentes jurisdiccionales que avalan esta conclusión, señalamos tres Sentencias del Tribunal Supremo: (i) la Sentencia de 29 de abril de 1996, Recurso 3279/1993, que no sujeta a plusvalía la transmisión de un terreno en el que estaban suspendidas las licencias con ocasión de la modificación urbanística prevista en la que pasaba a ser un terreno carente de posibilidad alguna de aprovechamiento urbanístico, (ii) la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 1997, Recurso 336/1993, que consideró desproporcionado un aumento lineal del 300% sobre el valor inicial del terreno y (iii) la Sentencia de 30 de noviembre de 2000, Recurso 2306/1995, en la que se declaró la no sujeción a plusvalía de un terreno cuya edificabilidad ya estaba agotada por haberse construido los bloques permitidos en la parcela en la que estaba integrado. Resulta claro que para el Tribunal Supremo la inexistencia de incremento del valor excluye la aplicación del Impuesto.”

Más recientemente, se ha pronunciado de nuevo el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en su sentencia de fecha 6 de julio de 2017 en la que vuelve a reiterar los argumentos contenidos en la transcrita sentencia, al tiempo que concreta **cómo debe ser probada la inexistencia del hecho imponible**, al establecer que:

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

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

No sólo eso, sino que esta misma Sala en sentencia del Pleno de la misma número 356/2015, de 20 de julio –dictada en los autos seguidos ante la Sección Tercera con el número de recurso 23/2015-, ya con anterioridad a tal STC, declaró que los supuestos de no incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana entre la fecha de su adquisición y la de su transmisión determinan la inexistencia del hecho imponible del IIVTNU.

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

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

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

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

Pues bien, cohonestando lo anterior con las particularidades que presenta la cuestión jurídica tratada y resuelta en el fundamento jurídico tercero (especialmente lo que hace a los

términos de la declaración de inconstitucionalidad allí reseñada), esta Sala entiende que el criterio probatorio razonable en estos supuestos es que el contribuyente aporte un principio de prueba sobre el no incremento del valor del terreno (sin que baste la mera negación de la existencia del hecho imponible) y, de aportarse un elemento probatorio indicativo de tal circunstancia de hecho, es cuando a la Administración, si pretende cuestionar el decremento alegado, se le trasladaría la carga de probar la existencia de un efectivo incremento de valor del terreno.

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

De acuerdo con la anterior doctrina, la aportación de las diferentes Escrituras Publicas de las que se infiere que no se ha producido un incremento del valor o plusvalía para la actora, debe ser considerada prueba bastante – no desvirtuada de contrario- para proceder a estimar el recurso presentado, anulando los actos administrativos que se impugnan, por considerar que los mismos no son conformes a Derecho.

TERCERO.- En cuanto a las costas, de conformidad con la regulación contenida en el artículo 139 de la LJCA, atendiendo al principio del vencimiento objetivo, las mismas deben ser impuestas a la Administración, que es quien ha visto desestimadas todas sus pretensiones.

Vistos los preceptos citados y demás de aplicación,

FALLO

Que debo ESTIMAR el Recurso Contencioso Administrativo interpuesto por - frente a los Decretos dictados por la Concejal Delegada de Hacienda del Excmo. Ayuntamiento de Alicante de 11 de octubre de 2017, desestimatorio de la solicitud de devolución de ingresos indebidos formulada por la actora que confirman en su integridad los Decretos de 20 de diciembre de 2016 ANULANDO los mismos por considerar que no son conformes a Derecho, ordenando a la Administración a que proceda a la devolución de la cantidad de 2.121,08 euros incrementada con los intereses de demora que se hubieran devengado desde el momento del abono. Y todo ello con expresa imposición de las costas del proceso a la Administración.

Notifíquese la presente resolución a las partes, haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso alguno, de conformidad con lo establecido en el artículo 81.1 a) LJCA.

Devuélvase el Expediente Administrativo a la Administración que corresponda.

Así por esta mi sentencia de la que se deducirá testimonio para su unión a los autos de que dimana, la pronuncio, mando y firmo.

Publicación.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado-Juez que la dictó, estando celebrando audiencia pública, en el mismo día de su fecha, doy fé.