

Sentencia TSJAS (Sala de lo Contencioso-administrativo) de 29 Mayo 2018 N° rec. 54/2018 N° sent. 458/2018

En Oviedo, a veintinueve de mayo de dos mil dieciocho.

La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, compuesta por los Ilmos. Sres. Magistrados reseñados al margen, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso de apelación número 54/18, interpuesto por HISPANIA FIDEL S.L., representada por la Procuradora D^a. Marina González Pérez, actuando bajo la dirección Letrada de D^a. Susana Zurbano Artieda, contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo n° 1 de Gijón, de fecha 26 de diciembre de 2017, siendo parte apelada el AYUNTAMIENTO DE GIJÓN, representado por el Procurador D. Mateo Moliner González, actuando bajo la dirección Letrada de D^a. Cruz de Francisco Fernández. Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Jesús María Chamorro González.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El recurso de apelación dimana de los autos de Procedimiento Ordinario n° 88/15, del Juzgado de lo Contencioso Administrativo n° 1 de los de Gijón.

SEGUNDO.- El recurso de apelación se interpuso contra Sentencia de fecha 26 de diciembre de 2017. Admitido a trámite el recurso se sustanció mediante traslado a las demás partes para formalizar su oposición con el resultado que consta en autos.

TERCERO.- Conclusa la tramitación de la apelación, el Juzgado elevó las actuaciones. No habiendo solicitado ninguna de las partes el recibimiento a prueba ni la celebración de vista ni conclusiones ni estimándolo necesario la Sala, se declaró el pleito concluso para sentencia. Se señaló para deliberación, votación y fallo del presente recurso de apelación el día 28 de mayo pasado, habiéndose observado las prescripciones legales en su tramitación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Que por la Procuradora Sr. González Pérez, se interpuso recurso de apelación contra la sentencia dictada en fecha 26 de diciembre de 2017 por el Ilmo. Sr. Magistrado-Juez del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º. 1 de los de Gijón en el P.O n.º 88/15.

SEGUNDO.- Que esta Sala, tras valorar con detenimiento las alegaciones formuladas por las partes litigantes en este proceso, debe manifestar que **la cuestión litigiosa de esta apelación la centra la parte apelante en considerar que no había existido plusvalía gravable con motivo de la transmisión de los inmuebles litigiosos, lo que así se acreditaba, a su juicio, a través de la prueba practicada, lo que suponía la falta de realización del hecho imponible del IIVTNU. Alegaba además como motivo de recurso que no estaba adecuadamente cuantificada en la base imponible del impuesto autoliquidado, invocando por último los efectos de la sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 que declaraba la inconstitucionalidad del método de cuantificación de la base imponible del impuesto referido.**

Como establece el artículo 456 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, aplicado supletoriamente al proceso contencioso administrativo, el recurso de apelación, puede suponer un nuevo examen de las actuaciones realizadas por la sentencia dictada en primera instancia de acuerdo con los motivos impugnatorios que se articulan en el mismo, lo que hace que este Tribunal de segunda instancia limite el conocimiento de lo litigioso al examen y valoración de sus motivos de apelación, sin que sea preciso un examen completo y por segunda vez de todo lo actuado en la instancia.

Efectivamente, el Tribunal Supremo en distintas ocasiones, y ciertamente cuando era competente para conocer del antiguo recurso de apelación frente a las sentencias dictadas por las Salas de lo Contencioso de ámbito territorial, señaló en varias ocasiones que el recurso de apelación ha de tender a hacer valer los motivos por los que una decisión jurisdiccional dictada en la instancia es jurídicamente vulnerable, sentencias de 23 de julio de 1998 y 22 de noviembre de 1997, estando abocado al fracaso cuando no se formula con una crítica de los fundamentos de la sentencia recurrida, lo que no obsta para que se pueda trasladar al órgano ad quem el total conocimiento del litigio, pero no como una repetición del proceso de

la instancia ante el Tribunal Superior, sino como una revisión del mismo, sentencia de 15 de junio de 1997. Asimismo el Tribunal Constitucional en su sentencia de 27 de diciembre de 1994, afirma que el no incorporar un estudio crítico de las argumentaciones de la sentencia apelada es omisión que debe conducir a la desestimación del recurso de apelación. Similar doctrina se contiene en las sentencias de esta Sala de fecha 22 y 26 de febrero de 2016, dictadas en los recursos de apelación 14/16 y 4/16. En consecuencia esta Sala asumió la resolución de este recurso en consonancia con lo expuesto y ciñéndonos a los motivos de recurso contenido en el escrito de alegaciones articuladas por la apelante.

Ya desde este momento, **ha de señalar esta Sala, que asumimos y compartimos la decisión de la sentencia apelada, al entender que lo allí decidido y la fundamentación jurídica que le sirve de soporte es plenamente ajustada a Derecho.** Así las cosas, poco, entiende esta Sala, que debe añadir a lo allí expuesto.

TERCERO.- El art. 107 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales contenido en el RDL 2/04, de 5 de marzo establece que la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana estará 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 veinte años. Añade este artículo que la base imponible del impuesto se determinará aplicando al valor del terreno a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles, es decir, el valor catastral. Un porcentaje que, a su vez, es el resultado de multiplicar el coeficiente establecido por el ayuntamiento, dentro del límite legal, por el número de años de generación del incremento. De este modo, la cuantía del impuesto aumenta en función del número de años transcurridos entre la adquisición y la transmisión del terreno (con un máximo de 20 años); siempre con total independencia de la ganancia real obtenida con la transmisión del terreno.

El mencionado precepto fue objeto de análisis por el Tribunal Constitucional en varias sentencias, no solo en relación a la conformidad del mismo con la Constitución en relación a la normativa tributaria común sino también en relación a la foral. Centrándonos en la sentencia 59/17 de 11 de mayo de 2017, que tenía por objeto una cuestión de inconstitucionalidad planteada en relación con la adecuación con la constitución de la normativa tributaria común, la misma señala la inconstitucionalidad del art. 107.1 del ya referido R.D. Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, con su consiguiente nulidad, ahora bien, únicamente en

la medida que somete a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor y así se dice expresamente en el fallo y en el FJ tercero in fine. Por tanto la inconstitucionalidad y nulidad declarada parece que lo es de manera condicional. No estamos ante una sentencia interpretativa ni ante un fallo de carácter prospectivo, sino ante una suerte de inconstitucionalidad condicionada en tanto en cuanto en los supuestos en los que la transmisión de un inmueble no generen plusvalía con relación al valor de la adquisición no habrá renta gravable, siendo así que en otros supuestos sí que existirá riqueza y manifestación de capacidad económica.

El Tribunal Constitucional en su sentencia viene a reconocer que el sistema diseñado en el art. 107 de la Ley para cuantificar la base imponible y que como hemos dicho calcula y cuantifica la misma, con independencia de la ganancia real, supone gravar una renta potencial más que una renta real. Y es aquí donde se sitúa uno de los problemas clave de nuestro sistema tributario y más en concreto de la determinación de las bases imponibles. En efecto , si la renta gravada es potencial en el sentido de que la plusvalía que se pueda generar con independencia de la que efectivamente se genere, se puede plantear un problema en el momento de conciliar esta concepción con el cumplimiento del mandato de la Constitución de que el sostenimiento de los gastos públicos debe hacerse de acuerdo con la capacidad económica de los sujetos pasivos, artículo 31. Si se grava la renta potencial y no la real se está acudiendo necesariamente a un sistema indiciario de fijación de la base imponible que puede estar alejado de la realidad del valor de la plusvalía o incremento del valor y en consecuencia no será preciso su contraste con la realidad. Sin embargo, la sentencia dice las dos cosas. Por un lado que la renta gravada por el IIVTNU es la potencial y por otro que si el incremento de valor que se fija como base imponible a través del método indiciario que fija la ley es irreal no hay tributo.

Efectivamente la sentencia en el Fundamento Jurídico tercero señala que «los preceptos cuestionados fingen, sin admitir prueba en contrario, que por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal (entre uno y veinte años), se revela, en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición, impidiendo al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir, no de cualquier manera, sino exclusivamente 'de acuerdo con su capacidad económica' (art. 31.1 CE)».

De esta manera, **al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido**

el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, «lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado artículo 31.1 CE » (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3). No hay que descuidar que «la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado -la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos- en un efecto generalizado, al que necesariamente la regulación normativa del impuesto debe atender», pues las concretas disfunciones que genera vulneran «las exigencias derivadas del principio de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 4; y 37/2017, FJ 4). Y es que efectivamente el legislador opto por un determinado módulo o formula de determinar el incremento del valor del terreno con relación al valor catastral fijando una regla de determinación de la base imponible que no es ni presuntiva ni probatoria, sino objetiva. Por tanto y **partiendo del fallo de la sentencia del Tribunal Constitucional, el artículo 107 es nulo e inconstitucional pero únicamente en la medida que somete a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor, lo que supone que la Administración sujeto activo del tributo debe tener por cierto ese incremento, lo que no se deriva necesariamente de la estricta aplicación del método de determinación de la base imponible previsto en el artículo 107, sino que precisara adicionalmente de una motivación y comprobación, aunque sea indiciaria de la concurrencia de la plusvalía. Nos encontramos, en consecuencia, en la necesidad de dar una solución cierta al caso aquí planteado y a la luz de lo expuesto en la sentencia la tarea no es sencilla pues la norma aplicable no ha sido definitivamente expulsada del ordenamiento jurídico, precisando que cada caso concreto sea examinado aplicando el planteamiento expuesto. A partir de lo anterior, **la labor de los Tribunales ordinarios interpretando la norma a la luz de la sentencia citada nos obliga a valorar si existe o no incremento en el valor del terreno puesto de manifiesto con motivo de la transmisión para, despejada esta duda, aplicar el método de cuantificación de la base imponible que establece la Ley en el art. 107.****

Si no hay incremento de valor ni siquiera se podrá dar el paso de cuantificar esa base imponible. Así las cosas **habrá que plantear a quien corresponde la carga de probar estas circunstancias, entendiendo esta Sala que la respuesta es la más atrás adelantada, a saber, la Administración cuando liquida o comprueba el valor liquidado, debe motivar y acreditar indiciariamente la existencia de incremento efectivo de valor, sin perjuicio de que se pueda acudir a las normas tributarias generales y más en concreto el art. 105 de la Ley 58/2003,**

de 17 de diciembre, General Tributaria, por parte de quien invoca unos determinados hechos para hacer valer su derecho. En este concreto caso, lo que no supone una generalización de esta idea a todos los supuestos litigiosos, es el recurrente quien presentó su autoliquidación, folio 2 del expediente de gestión, declarando la existencia de incremento de valor, para posteriormente, sin intervención administrativa alguna, pretender la rectificación de la liquidación, apenas un mes después. **A esta cuestión la Administración primero y la sentencia recurrida después le dieron por respuesta la falta de acreditación de ese extremo. El recurrente en esta instancia reitera lo argumentado en la instancia, lo que como hemos dicho más atrás, no es viable procesalmente al ser el objeto del recurso de apelación la de desvirtuar lo decidido en la sentencia impugnada, discutiendo los fundamentos jurídicos que la sostienen. Partimos por tanto, de que en este caso al sido el sujeto pasivo el que autoliquidó un incremento de valor que luego pretende negar.**

En todo caso, vamos a volver **sobre los motivos reiterados en esta apelación y a través de los cuales se pretende acreditar a posteriori la inexistencia de incremento de valor real, a saber, la prueba pericial practicada y el valor declarado en la escritura de apoderamiento.**

La prueba pericial es de libre apreciación por el Juez, que debe ser valorada según las reglas de la sana crítica, artículo 348 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, aplicable supletoriamente al proceso contencioso-administrativo conforme a la previsión contenida en la Disposición Final Primera de la LJCA, sin estar obligado a sujetarse a un dictamen determinado. La nueva norma procesal civil considera la prueba pericial como una prueba "privatizada" en las que son las partes las que deben, como regla general, acompañar a sus escritos de demanda y contestación a la demanda los correspondientes dictámenes periciales que avalen los fundamentos fácticos de sus pretensiones, siendo muy excepcional al designación judicial de los peritos. No obstante, y como señala la jurisprudencia, por todas la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de abril de 2017, r.c. 2531/2015, y la de esta Sala de 28 de marzo de 2018, PO 940/16, a la hora de valorar esos dictámenes periciales debe prestarse una atenta consideración a elementos tales como la cualificación profesional o técnica de los peritos, la magnitud cuantitativa, la clase e importancia o dimensión cualitativa de los datos recabados y observados por el perito, las operaciones realizadas y medios técnicos empleados, y en particular, el detalle, la exactitud, la conexión y resolución de los argumentos que soporten la exposición, así como la solidez de las declaraciones, sin que parezca conveniente fundar el fallo exclusivamente en la atención aislada o

exclusión de solo alguno de estos datos. De esta forma han de reputarse infringidas las reglas de la sana crítica, cuando en la valoración de la prueba pericial se omiten datos conceptos que figuren en el dictamen, cuando el juzgador se aparta del propio contexto o expresividad del contenido pericial, si la valoración del informe pericial es ilógica, cuando se procede con arbitrariedad, cuando las apreciaciones del juzgador no son coherentes porque el razonamiento conduzca al absurdo, o porque la valoración se haya producido por el tribunal con ostensible sinrazón y falta de lógica, también cuando las apreciaciones hechas se ofrezcan sin tener en cuenta la elemental coherencia entre ellas que es exigible en la uniforme y correcta tarea interpretativa, etc. No parece que nada de esto haya acontecido en el caso que decidimos, más allá de la discrepancia de la parte recurrente con la valoración de la prueba.

Hay que decir que con respecto a la prueba pericial practicada en la instancia la misma adolece de vicios en cuanto a las muestras consideradas como términos de comparación que la propia sentencia recurrida fija y que en el escrito del recurso no se cuestionan de forma profunda y sólida de cara a esta segunda instancia. Realmente, el perito informante se mueve en unas horquillas de valoración por debajo de las que fija para parcelas similares, siendo así además que los valores de esas horquillas que se consideran muestra, no se aplican al valor de la finca litigiosa al considerar que las horquillas se refieren a fincas de zonas distintas aquella en la que se ubica la litigiosa. Como señala la sentencia ni se toman los valores dentro de las horquillas calculadas, sino que se dictamina un precio sobre la parte baja de la horquilla de casi la mitad. Además tampoco se perita sobre el valor del terreno en el momento inicial de la generación de la plusvalía. En este sentido **la prueba está valorada de acuerdo con las reglas de la sana crítica, artículo 348 de la LEC, sin que en este recurso se cuestione aquella valoración de forma mínimamente rigurosa, más allá de la mera discrepancia. Con respecto a la prueba consistente en el valor declarado en escrituras públicas coincidimos plenamente en lo argumentado en la sentencia recurrida.**

Efectivamente el valor declarado en las escrituras públicas está condicionado por múltiples factores que con independencia de su adecuación a la realidad no refleja el valor real o de mercado de la operación. Efectivamente el Tribunal Supremo ha señalado a este respecto, sentencia de 10 de diciembre de 2012, recurso de casación 1317/10, 8 de septiembre de 2011, recurso de casación 3326/08, 20 de junio de 2008, recurso de casación 1893/2009, 26 de noviembre de 2007, recurso de casación 7766/2004 y 4 de noviembre de 2005, recurso de casación 5029/2002, que en la fijación del valor de un bien por acuerdo entre

vendedor y comprador, cual es el caso de las escrituras públicas, pueden concurrir factores subjetivos y hasta personalismos impulsos y reacciones imprevisibles que desfiguren el valor real de la finca. Y es que efectivamente el escrito de recurso parece imputar a la sentencia de la instancia una especie de especulación en relación con la certeza del valor declarado en la escritura de transmisión. El criterio de la sentencia, que esta Sala comparte en lo sustancial, no es otro que el de considerar que el valor declarado no es prueba suficiente para permitir concluir que no hubo incremento de valor entre las transmisiones del bien que dio lugar a la liquidación litigiosa, y ello porque los factores que influyen en la determinación de ese valor no permiten identificarlos sin más y como pretende el recurrente, con el valor real de la finca que es que la sentencia del Tribunal Constitucional nos obliga a considerar. Las resoluciones Administrativas que cita el recurso no vinculan a esta Sala, lo que sin embargo sí hace la jurisprudencia del Tribunal Supremo citada más arriba. Y es el propio recurrente el que ofrece una prueba pericial que concluye que ese valor declarado es el real. Tal coincidencia resulta una prueba cierta de que el valor declarado no es el real por los claros y ciertos errores de calado que contiene ese informe pericial y además porque si aquello fuera así quizás la prueba pericial debía hacerse antes de declararlo como tal en la escritura.

En relación a la cuantificación de la base imponible ya hemos señalado más atrás que el sistema previsto en el art. 107 es un dato legal indubitado y que como tal recoge además el Tribunal Constitucional en su sentencia. **No es posible acudir a un sistema de cuantificación distinto, y más en concreto el propuesto por el recurrente, fundado en opiniones de la doctrina científica y por alguna sentencia aislada, y consistente en la aplicación de una fórmula matemática para calcular el incremento del valor sencillamente porque no es el legalmente previsto y por tanto no es el aplicable, por lo que no cabe asumir tampoco este motivo impugnatorio.**

En este sentido hay que recalcar que la sentencia del Tribunal Constitucional, 59/2017, tantas veces citada, no cuestiona el contenido del precepto que el recurrente pretende que se inaplique sin justificación alguna con respecto a una norma publicada en el BOE y que obliga a esta Sala, ciertamente en los términos más atrás expuestos con detalle.

Digamos por último que la alegación por parte de la recurrente de distintas sentencias de órganos judiciales con independencia del respecto que nos merecen suponen el contenido de argumentaciones para las que se pueden encontrar otras tantas sentencias con motivación de carácter contrario al

tratarse ciertamente la cuestión discutida de un problema no pacífico en el estado de la doctrina jurisprudencial, siendo así en todo caso que no constituye doctrina jurisprudencial y vinculante para esta Sala que se posicionaría por primera vez sobre esta cuestión.

A la vista de lo anterior **procede que se dicte una sentencia que desestimando el recurso de apelación confirme en todos sus extremos la sentencia apelada.**

CUARTO.- Lo expuesto, junto al resto de razonamientos que contiene la sentencia de instancia, que la Sala asume en lo sustancial, nos conduce a la desestimación del recurso de apelación interpuesto, sin expresa imposición de las costas devengadas en esta segunda instancia, conforme a lo establecido en el artículo 139.2 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción, al existir dudas de hecho y de derecho en la resolución de la cuestión contravenida con decisiones judiciales dispares sobre la misma.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente aplicación,

FALLO

En atención a todo lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, ha decidido:

QUE DEBEMOS DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS EL RECURSO DE APELACIÓN INTERPUESTO POR EL PROCURADOR DE LOS TRIBUNALES D. MARINO GONZALEZ PÉREZ, EN NOMBRE Y REPRESENTACIÓN DE HISPANIA FIDES, S.L., CONTRA LA SENTENCIA DICTADA DE FECHA 26 DE DICIEMBRE DE 2017, POR EL ILMO. SR. MAGISTRADO DEL JUZGADO DE LO CONTENCIOSO N° UNO DE LOS DE GIJÓN, DECLARANDO

PRIMERO.- LA CONFORMIDAD A DERECHO DE LA SENTENCIA IMPUGNADA.

SEGUNDO.- SIN HACER IMPOSICIÓN DE LAS COSTAS DEL PROCEDIMIENTO A NINGUNA DE LAS PARTES

Esta sentencia no es firme y contra ella cabe, conforme a lo establecido en los artículos 86 y siguientes de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, legislación citada, LJCA art. 86, RECURSO DE CASACIÓN ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo o, en su caso,

ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, según se invoque la infracción de derechos estatales o autonómicos, dicho recurso deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de TREINTA DIAS a contar desde el siguiente al de su notificación, debiendo tenerse en cuenta respecto del escrito de preparación de los que se planteen ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo los criterios orientadores previstos en el apartado III del acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (BOE número 162 de 6 de julio de 2016).

Así por esta nuestra Sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos, la pronunciamos, mandamos y firmamos.