



Roj: **STS 958/2019** - ECLI: **ES:TS:2019:958**

Id Cendoj: **28079130022019100074**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **12/03/2019**

Nº de Recurso: **3107/2017**

Nº de Resolución: **313/2019**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 1371/2017,**  
**ATS 12362/2017,**  
**STS 958/2019**

## TRIBUNAL SUPREMO

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 313/2019**

Fecha de sentencia: 12/03/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3107/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Vista: 19/02/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.4

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3107/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

## TRIBUNAL SUPREMO

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 313/2019**

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado



D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 12 de marzo de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3107/2017, promovido por Urbeme Terra, S.L., representada por el procurador de los Tribunales D. Anibal Bordallo Huidobro, bajo la dirección letrada de D. Francisco Picó Sala, contra la sentencia núm. 464, de 22 de marzo de 2017, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, recaída en el recurso de apelación núm. 44/2016 .

Comparece como parte recurrida Suma-Gestión Tributaria, representada por la Procuradora D.<sup>a</sup> Victoria Pérez-Mulet y Diez-Picazo, con la asistencia de letrada de los Servicios Jurídicos de la Diputación de Alicante.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El presente recurso de casación se interpuso por la entidad Urbeme Terra, S.L. contra la sentencia núm. 464, de 22 de marzo de 2017, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, desestimatoria del recurso de apelación núm. 44/2016 instado frente a la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Alicante, de fecha 31 de marzo de 2016, que desestima el recurso núm. 281/2015 en el que se impugnan tres resoluciones del Suma, Gestión Tributaria de la Diputación de Alicante, todas de fecha 23 de marzo de 2015, por las que se rechazan los recursos de reposición presentados contra tres liquidaciones tributarias relativas al Impuesto del Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana ["IIVTNU"].

**SEGUNDO.-** La Sala de instancia, luego de declarar la inadmisibilidad del recurso de apelación por no alcanzar la cuantía mínima para acceder al recurso de apelación, desestimó el recurso contencioso-administrativo respecto a la que sí superaba dicho límite, con sustento en el siguiente razonamiento:

"**TERCERO.-** Admitida la inadmisibilidad respecto a dos de las liquidaciones [las números , 002434031-79 y 0024340340-14], el análisis de la apelación debe ser referido a la tercera, aun cuando pueda producirse la incongruencia de estimarse la apelación respecto a una de las liquidaciones y no respecto de las otras dos, que incurrirían en los mismos vicios y defectos de anulación o de nulidad.

En primer lugar debemos señalar que el recurso de apelación regulado en los arts. 81 a 85 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la jurisdicción contencioso- administrativa (LJCA) es un recurso ordinario, que otorga plenas facultades al Tribunal ante el que se recurre (ad quem) para resolver cuantas cuestiones se le planteen, sean de hecho o de derecho, con plena jurisdicción sobre el objeto del proceso, definido en la instancia a partir de las pretensiones deducidas por los litigantes por tratarse de un recurso ordinario que permite un novum iudicium ( STC 194/1990, de 29 de noviembre [j 1], STC 21/1993, de 18 de enero y STC 101/1998, de 18 de mayo ).

Y aunque el recurso de apelación transmite al Tribunal ante el que se recurre la plenitud de competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas en primera instancia, el examen que corresponde a la fase de apelación es un examen crítico de la resolución impugnada, para llegar a la conclusión de si se aprecia o no en ella la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la Sentencia apelada, y aunque no es posible suscitar cuestiones nuevas sobre las que no ha podido pronunciarse la resolución que se revisa, si está permitido introducir nuevos argumentos ( STS de 17 de enero de 2000 y todas las que en ella se citan).

En definitiva, el recurso de apelación no tiene por objeto reabrir el debate sobre la adecuación jurídica del acto administrativo, sino revisar la sentencia que se pronunció sobre ello, es decir, la depuración de un resultado procesal obtenido con anterioridad, por lo que el escrito de alegaciones del apelante ha de ser, precisamente, una crítica de la sentencia impugnada con la que se fundamente la pretensión revocatoria que integra el proceso de apelación, de suerte que, si esa crítica se omite, se priva al Tribunal ad quem del necesario conocimiento de los motivos por los que dicha parte considera a la decisión judicial jurídicamente vulnerable, sin que se pueda suplir tal omisión ni eludir la obligada confirmación de la sentencia por otro procedimiento,



ya que la revisión de ésta no puede hacerse de oficio por el Tribunal competente para conocer del recurso. O como el TS ha venido declarando <<el escrito de alegaciones del apelante (...) ha de consistir en una crítica de la sentencia impugnada que sirva de fundamento a la pretensión de sustitución de sus pronunciamientos por otros distintos (cual es nuestro caso), pues el recurso de apelación no tiene como finalidad abrir un nuevo enjuiciamiento de la cuestión en las mismas condiciones que tuvo lugar en la primera instancia, sino depurar el resultado procesal obtenido en ella. El hecho de que la parte apelante no estime ajustado a derecho el estudio de las pretensiones deducidas en el proceso y la decisión sobre la cuestión planteada contenidos en la sentencia impugnada, no autoriza a hacer caso omiso de ella y a obligar al Juez de apelación a un "novum iuditium", convirtiendo la apelación en una simple reiteración de la primera instancia.

Cuando la parte apelante se ciñe en su escrito de alegaciones a reproducir y, más aún, cuando se remite a lo argumentado en primera instancia, impide en la mayoría de los casos conocer el ámbito y el contenido de la pretensión impugnatoria, oscurece el debate procesal sobre la corrección de la resolución impugnada y origina indefensión a la parte apelada, que no puede conocer con la suficiente claridad los argumentos en que se funda la impugnación de la sentencia o resolución dictada para oponerse a ellos.

Por ello, este Tribunal Supremo tiene declarado en numerosas sentencias-... 30 octubre 1993 (RJ 1993/809 ), 4 de noviembre 1996 (RJ 1996/7890 ) y 10 diciembre 1996 (RJ 1996/9206), entre otras muchas- que aunque con la apelación se transmite al Tribunal "ad quem" la plenitud de competencias para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas en primera instancia, aquél no puede revisar de oficio los razonamientos y fallos de la sentencia apelada como fundamento de su pretensión revocatoria, que como todas las procesales requiere la individualización de los motivos que le sirven de fundamento, a fin de que el Tribunal de apelación pueda examinarlos dentro de los límites y en congruencia con los términos en que venga ejercitada">>.

Partiendo de tal doctrina lo primero que debemos examinar es la demanda y el escrito de apelación. De su análisis entiende este Tribunal que el segundo es una repetición del primero, al que la sentencia dio cabal respuesta desestimando todas y cada una de las causas de impugnación, si bien para rechazar la primera no sigue la doctrina de este Tribunal sentada en la sentencia señalada, sino que lo desestima por razones que cita en su fundamentación jurídica "La actual configuración legal del IIVTNU permite que la simple transmisión de un terreno de naturaleza urbana genere una obligación de contribuir por el mismo; pero no porque el tributo grave la transmisión, sino porque lo que se grava es el incremento del valor de los terrenos. Y en este sentido toda transmisión genera siempre una plusvalía independientemente de la concreta pérdida o beneficio que a cada transmitente en un negocio de compraventa le pueda suponer la transmisión; porque ello supondría entrar en una serie de circunstancias subjetivas que no han sido acogidas en la configuración legal del impuesto.

La línea interpretativa acabada de razonar ha sido la acogida por los Juzgados de lo Contencioso Administrativo de Alicante en diversas sentencias, como: la Sentencia de 3 de diciembre, del JCA2 de Alicante, dictada en el PA 280/2014; la Sentencia de 2 de octubre, del JCA4 de Alicante, dictada en el PA 277/2014; la Sentencia de 29 de enero del JCA4, dictada en el PA 618/2014; y la Sentencia de 26 de octubre de 2015 del JCA3, dictada en el PO 584/2014; sentencias en las que se hacían reflexiones extrapolables al presente caso, por la identidad de situaciones, cuyos razonamientos procede mantener en aras de la unidad de doctrina y garantía de la seguridad jurídica.

Debe, por tanto, resultar desestimada la alegación de la parte recurrente analizada en el presente fundamento de derecho"

Tal argumentación no puede ser aceptada por este Tribunal, sin que con ello lleguemos a la conclusión de que no existe hecho imponible, pues habrá que analizar si en el caso que nos ocupa si realmente se produce o no tal hecho imponible, esto es si el valor de transmisión es inferior al de adquisición, manteniendo la actora apelante la opinión positiva y manteniendo la administración la opinión contraria, y añadiendo la primera que al precio de adquisición hay que adicionarle los gastos de urbanización con lo que se separa de la demanda.

Con lo dicho habrá que analizar si en las transmisiones se ha producido la minoración del valor de las fincas origen del impuesto, si bien para determinar el valor de adquisición de las mismas no cabe adicionar los gastos de urbanización pues tales gastos de urbanización no serían gastos que incrementarían el precio de adquisición de los terrenos, sino que incrementarían el valor de estos, incremento que se reflejaría en el precio de transmisión.

Así pues, habrá que analizar las pruebas desplegadas en los autos para poder determinar si se ha producido tal desvalor, y aceptando la tesis de la propia actora pero excluyendo los gastos de urbanización como precio de adquisición, como hemos señalado, es evidente que los terrenos fueron transmitidos por un precio superior a los de adquisición.



Además si analizamos el libro diario de contabilidad de la mercantil apelante y el convenio de urbanización, se desprende de que la participación de las tres fincas en la finca resultante, el valor de adquisición de las mismas se corresponde a unos porcentajes de 54, 256% de la primera finca, lo que supone un valor de adquisición de la misma de 164.395, 68 €, de 25, 246 % de la segunda, lo que supone un valor de adquisición de la misma de 76.495, 37 €, y de 24, 034 % de la tercera, lo que supone un valor de adquisición de la misma de 884.451, 20 €. Asimismo, consta de la estipulación tercera del convenio urbanístico PAI de los sectores 7 A y 7 B de Finestrat la adquisición de la totalidad del excedente de aprovechamiento de aprovechamiento, que alcanza a 5.475, 71 m2 de techo, que están valorados en 667.409, 57 €, correspondiendo a la finca en un porcentaje de 1, 334 %, lo que implica un valor de 8.903, 24 €.. la suma de todos estos conceptos implican un valor de adquisición inferior al de transmisión, pues la suma de todos ellos es muy inferior a los de transmisión, que alcanzan a 229.797 € la primera finca, 1.044.900 € la segunda y a 106.920 € la tercera.

Rechazada la primera causa o motivo de impugnación por razones distintas que las de la sentencia de instancia, pero en el mismo sentido desestimatorio, el resto de los alegatos impugnatorios fueron rechazados por el Juez de Instancia con unos argumentos que este Tribunal debe asumir, al ser mas que, como dijimos, reiteración de los dichos en la primera instancia.

Por último debemos pronunciarnos sobre el motivo quinto de la apelación, que obviamente no se planteó en la instancia al consistir en falta de motivación de la sentencia apelada, falta de motivación que concreta en la incongruencia omisiva al no tener en cuenta ni en consideración los alegatos de la parte sobre la pérdida patrimonial que le ha supuesto la transmisión de los terrenos.

Al respecto no existe tal incongruencia pues la sentencia no comparte la tesis de la parte y rechaza su motivo de impugnación por los argumentos que apunta, lo que no acarrea como consecuencia la anulación de la sentencia y subsiguiente revocación, pues la misma no es incongruente al rechazar la pretensión de la actora, que aun cuando con argumento distinto al señalado por esta Sala y Sección en la Sentencia referida. Incongruencia que solo daría lugar a la revocación si se le hubiera producido indefensión, lo que no sucede en el presente caso, en que se mantiene la desestimación del motivo pero por razones distintas, que esta resolución analizo y valoro anteriormente que, aplicando la doctrina de la misma, rechaza la inexistencia de hecho imponible, y que no son otros que la falta de acreditación de que el precio de venta fue inferior al precio de compra o adquisición".

**TERCERO.-** Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 16 de noviembre de 2017 , la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia es: fijar si, para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU, a los efectos del artículo 104.1 TRLHL, los gastos de urbanización deben considerarse como un mayor precio de adquisición o debe entenderse que incrementan el valor de los terrenos, incremento que se reflejaría en el precio de transmisión.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, el artículo 104.1 y 107 -atendida la declaración de inconstitucionalidad que para este último precepto ha decidido el Tribunal Constitucional en la sentencia 59/2017, de 11 de mayo -, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo; el artículo 31.1 de la Constitución Española ; el artículo 38 del Real Decreto de 22 de agosto de 1885 , por el que se aprueba el Código de Comercio; la Norma de Registro y Valoración 10ª del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad; la Norma de Registro y Valoración 13ª de la Orden de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias; y el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 1/2008, de 20 de junio , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Suelo, en relación con el artículo 14 del mismo texto legal ".

**CUARTO.-** Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante, LJCA), la representación de la mercantil, mediante escrito registrado el 12 de enero de 2018, interpuso el recurso de casación en el que aduce que la consecuencia de la infracción de los preceptos en que se funda la casación es que la sentencia recurrida está analizando dos objetos diferentes para determinar la existencia o no de un incremento del valor: compara el precio de adquisición de un terreno no urbanizado, con el precio de transmisión de un terreno urbanizado. Considera la recurrente que esta conclusión resulta ilógica, en la medida que no se tiene en cuenta todo el proceso de transformación urbanística que ha sufrido la finca, por lo que propone para poder plantear el debate con objetos comparables, bien añadir al valor de adquisición los costes de urbanización que constituyen una carga legalmente impuesta al agente urbanizador (arts. 14 y 16 LS), o bien minorar el valor de transmisión en el importe de los gastos sufragados por el contribuyente para



la transformación urbanística de la finca. Y defiende la tesis de que se fije como criterio interpretativo que, para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU, a los efectos de los arts. 104 y 107 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en lo sucesivo, TRLHL), los gastos de urbanización deben considerarse como un mayor precio de adquisición, mediante una interpretación integradora y sistemática de dichos preceptos con el resto de normas de nuestro ordenamiento jurídico aplicables.

Finalmente solicita el dictado de sentencia que "(i) case la Sentencia impugnada, resolviendo dentro de los términos en que se planteó el debate en la instancia, (ii) estime el recurso de apelación interpuesto por esta parte contra la Sentencia recurrida y, en última instancia, (iii) anule la liquidación de IIVTNU nº 0024340341-12, por importe de 81.374,96 €, como consecuencia de la transmisión del inmueble con referencia catastral nº 5302101YH4750S0001LY, todo ello (iv) con imposición de costas a la parte recurrida".

**QUINTO.-** Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el letrado del Suma-Gestión Tributaria presenta, el día 10 de abril de 2018, escrito de oposición en el que aduce que una correcta interpretación de la normativa aplicable, así como de la jurisprudencia existente y en atención a la finalidad y filosofía del IIVTNU, los gastos de urbanización no deben computarse como precio de adquisición, aumentando el mismo, sin que ello suponga una vulneración de las normas objeto de interpretación, identificadas por el auto de admisión ya que, independientemente de las obligaciones contenidas en el Texto refundido de la Ley del Suelo y de las recogidas en la normativa contable, con la adopción de la solución contraria sobre los gastos de urbanización se estaría desnaturalizando el impuesto, por lo que suplica a la sala tenga por formulada oposición al recurso de casación y, "tras los trámites pertinentes y por los motivos expuestos, lo desestime, manteniendo en todos sus puntos la sentencia impugnada".

**SEXTO.-** Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar necesaria la celebración de vista pública, por providencia de 12 de abril de 2018 quedó pendiente de señalamiento.

Tras la suspensión del señalamiento de vista inicialmente acordado, por providencia de 20 de diciembre de 2018, se designó ponente al Excmo. Sr. Magistrado don Rafael Toledano Cantero y se señaló para la vista pública de este recurso el día 19 de febrero de 2019, fecha en que tuvo lugar dicho acto, continuándose la deliberación el día 26 de febrero de 2019, en cuya fecha ha tenido lugar la votación y fallo.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** *La sentencia recurrida y el objeto del litigio.*

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 464, de 22 de marzo de 2017, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, desestimatoria del recurso de apelación núm. 44/2016 instado frente a la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Alicante, de fecha 31 de marzo de 2016, que desestima el recurso núm. 281/2015 en el que se impugnan tres resoluciones del Suma, Gestión Tributaria de la Diputación de Alicante, todas de fecha 23 de marzo de 2015, por las que se rechazan los recursos de reposición presentados contra las liquidaciones tributarias con número de referencia 0024340341-12, 002434031-79 y 0024340340-14, giradas por el concepto de Impuesto del Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana ["IIVTNU"], y de las que derivaba una deuda tributaria de 81.374,96 euros, 5.830,71 euros y 12.526,46 euros, respectivamente.

**SEGUNDO.-** *Los hechos relevantes.*

La sentencia dictada por la sala de instancia, tras declarar la inadmisibilidad del recurso de apelación respecto de dos de las tres liquidaciones por IIVTNU impugnadas, al no alcanzar la cuantía mínima para acceder al recurso de apelación, desestimó el recurso y confirmó la sentencia del Juzgado de lo contencioso-administrativo, respecto a la única que supera dicho límite. Esta liquidación tributaria, a la que se contrae el pronunciamiento desestimatorio de la sentencia de instancia, trae causa de la enajenación efectuada por la entidad recurrente, Urbeme Terra S.L., en escritura pública otorgada el día 19 de diciembre de 2014, del inmueble sito en el municipio de Finestrat (Alicante), con referencia catastral 5302101YH4750S0001LY, por un precio de venta de 1.044.900,00 euros. Consecuencia de esta transmisión, la Administración tributaria, Suma Gestión Tributaria - Diputación Provincial de Alicante ("SUMA") notificó la liquidación del IIVTNU, cuya cuota a ingresar ascendía a 81.374,96 euros, liquidación que ha sido confirmada en las sentencias dictadas en primera instancia y en recurso de apelación.

**TERCERO.-** *La cuestión de interés casacional.*



La cuestión planteada en el recurso de casación se ciñe, según el auto de admisión, a la determinación de la existencia o no de incremento de valor de los terrenos a efectos de la producción del hecho imponible del IIVTNU, y en especial a la consideración que a tal efecto ha de darse a los gastos de urbanización costeados por el transmitente y sujeto pasivo del impuesto, con posterioridad a la fecha de adquisición del terreno. El auto de 16 de noviembre de 2017, de la Sección de Admisión de esta Sala, acuerda admitir el recurso de casación identificando como cuestión de interés casacional la siguiente:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia es: fijar si, para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU, a los efectos del artículo 104.1 TRLHL, los gastos de urbanización deben considerarse como un mayor precio de adquisición o debe entenderse que incrementan el valor de los terrenos, incremento que se reflejaría en el precio de transmisión.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, el artículo 104.1 y 107 -atendida la declaración de inconstitucionalidad que para este último precepto ha decidido el Tribunal Constitucional en la sentencia 59/2017, de 11 de mayo -, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo; el artículo 31.1 de la Constitución Española; el artículo 38 del Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se aprueba el Código de Comercio; la Norma de Registro y Valoración 10ª del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad; la Norma de Registro y Valoración 13ª de la Orden de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias; y el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 1/2008, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Suelo, en relación con el artículo 14 del mismo texto legal".

**CUARTO.-** *Los argumentos del escrito de interposición del recurso de casación y de la oposición de la demandada.*

La parte recurrente, Urbeme Tierra S.L., aduce la infracción de los preceptos en que funda la casación, insistiendo en la naturaleza obligatoria que para el propietario de un suelo en proceso de urbanización tiene el proceso urbanizador, y costear los gastos que se produzcan en dicho proceso, con invocación del deber en tal sentido impuesto por el art. 14, en relación al art. 16, ambos del Real Decreto Legislativo 1/2008, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Suelo (en adelante, TRLS), así como el régimen de valoración contable del Plan General de Contabilidad, con las específicas adaptaciones para las empresas inmobiliarias.

Expone que, a su juicio, la sentencia recurrida está analizando dos objetos diferentes para determinar la existencia o no de un incremento del valor, ya que compara el precio de adquisición de un terreno no urbanizado, con el precio de transmisión de un terreno urbanizado. Considera la recurrente que esta conclusión resulta ilógica, en la medida que no se tiene en cuenta todo el proceso de transformación urbanística que ha sufrido la finca, por lo que propone para poder plantear el debate con objetos comparables, bien añadir al valor de adquisición los costes de urbanización que constituyen una carga legalmente impuesta al agente urbanizador, y en tal sentido invoca los arts. 14 y 16 del TRLS, o bien minorar el valor de transmisión en el importe de los gastos sufragados por el contribuyente para la transformación urbanística de la finca. Y defiende la tesis de que se fije como criterio interpretativo que, para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU a los efectos de los arts. 104 y 107 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLHL), los gastos de urbanización deben considerarse como un mayor precio de adquisición, mediante una interpretación integradora y sistemática de dichos preceptos con el resto de normas del ordenamiento jurídico que considera aplicables.

Sostiene que el precio de adquisición de la finca cuya transmisión produce el devengo de la liquidación recurrida, debe incorporar los costes en que ha incurrido en la ejecución de obras de urbanización que fueron llevadas a cabo y sufragadas de forma efectiva sobre dicha finca, aportada al ámbito de actuación urbanística. Así, afirma que, como consecuencia de la transformación urbanística y el reparto de los gastos de las obras de urbanización, el coste de adquisición de la finca transmitida debe quedar fijado en el importe de 1.435.140,52 euros, a que asciende la suma aritmética de las siguientes partidas: (i) coste de adquisición de la finca, por importe de 884.451,20 euros; (ii) gastos de las obras de urbanización, asumidos de forma obligatoria por el propietario de las fincas para sufragar las obras civiles necesarias para la transformación efectiva de la finca, por importe de 541.786,08 euros, y (iii) compra de aprovechamientos al Ayuntamiento en el ámbito de la urbanización, por importe de 8.903,24 euros, resultante de aplicar al precio de 667.409,57 euros el 1,334% del 10% que el Ayuntamiento de Finestrat poseía sobre la finca, en virtud Convenio urbanístico PAI de los Sectores 7A y 7B de Finestrat que obra en las págs. 189 a 195 del expediente (en lo sucesivo, el "Convenio Urbanístico"). Por consiguiente, sostiene que se habría producido un decremento de valor, ya que el importe de la venta,



1.044.900,00 euros, es menor que el importe que la actora identifica coste de adquisición, que incluyendo los gastos de urbanización ascendería a 1.435.140,52 euros.

La Administración tributaria demandada, personada como recurrida, está conforme con dichas cuantías, y su discrepancia es de orden jurídico, ya que rechaza la integración en el concepto de coste de adquisición de los costes de urbanización.

**QUINTO.-** *El principio de capacidad económica y el hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.*

La doctrina del Tribunal Constitucional ha resaltado el doble cometido del principio de capacidad económica reconocido en el art. 31.1 de la Constitución española ["CE "], señalando en su sentencia 26/2017, de 16 de febrero lo siguiente:

"[...] con relación a la capacidad económica como "principio" constitucional y, por tanto, como "fundamento" de la tributación, en que dicho principio impide, "en todo caso", que el legislador establezca tributos "sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal ... cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica" ( ATC 71/2008, de 26 de febrero , FJ 5). El art. 31.1 CE exige, entonces, que la contribución de cada de cual al sostenimiento de los gastos públicos se haga, no de cualquier manera, sino "de acuerdo con su capacidad económica", erigiéndose en un "criterio inspirador del sistema tributario" ( SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3 , y 193/2004, de 4 de noviembre , FJ 5), en un principio ordenador de dicho sistema ( SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6 ; y 193/2004, de 4 de noviembre , FJ 5), que, a diferencia de otros principios (como, por ejemplo, el de progresividad), opera singularmente respecto de cada persona [ SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4 ; 7/2010, de 27 de abril, FJ 6 ; y 19/2012, de 15 de febrero , FJ 4 a)]. Hay que tener presente que el hecho de que el Constituyente no haya precedido el principio de capacidad de un artículo ("la") sino de un adjetivo posesivo ("su"), lo asocia inexcusablemente también al sujeto, lo que pone de manifiesto que opera con relación a cada sujeto individualmente considerado, esto es, "respecto de cada uno" [ STC 19/2012, de 15 de febrero , FJ 4 b)], de lo cual se deduce que "es inherente al concepto constitucional de tributo ... que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica", de manera que "no caben en nuestro sistema tributos que no recaigan sobre alguna fuente de capacidad económica" [ STC 53/2014, de 10 de abril , FJ 6 b)]. Por esta razón, el tributo, "cualquier tributo", debe gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica ( SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4 ; y 193/2004, de 4 de noviembre , FJ 5; y AATC 24/2005, de 18 de enero, FJ 3 ; 407/2007, de 6 de noviembre, FJ 4 , y 71/2008, de 26 de febrero , FJ 5).

Distinta es la consideración del principio de capacidad económica como "medida" de la tributación y, por tanto, como "criterio" de graduación de la misma. Sobre este particular hemos señalado que este aspecto no se relaciona "con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario", operando como un "criterio inspirador del sistema tributario", razón por la cual, "aun cuando el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, la concreta exigencia de que la carga tributaria se 'module' en la medida de dicha capacidad sólo resulta predicable del 'sistema tributario' en su conjunto", de modo que "sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE " ( ATC 71/2008 , FJ 5)" (FJ 2).

Partiendo de la distinción entre capacidad económica como fundamento del tributo y capacidad económica como medida de la tributación, es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto. Lo relevante, desde el punto de vista del principio de capacidad económica, es que esa renta potencial, consistente en el IIVTNU en el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana, siempre que esa renta no sea irreal. Para ello, es esencial atender a la configuración del IIVTNU, y que el hecho imponible es la renta potencial como manifestación de riqueza real, puesta de manifiesto con ocasión de una alteración patrimonial, que necesita un juicio de comparación entre dos valores, uno inicial, referido al momento de la adquisición del terreno, y otro final, referido al momento de su enajenación.

Lo que la recurrente pretende es introducir en el cálculo de la diferencia patrimonial un coste, distinto al de adquisición, producido en un momento posterior al de adquisición. Ha de estarse a ese momento de integración en el patrimonio del sujeto pasivo del objeto material del tributo para determinar el coste de adquisición. Como ha declarado reiteradamente la doctrina del Tribunal Constitucional es preciso recordar que



nuestro texto constitucional, dentro de los "Principios rectores de la política social y económica" del capítulo tercero de su título I, prevé que "[l]a comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos" (art. 47). Precisamente a esta previsión constitucional responden tanto la figura de las contribuciones especiales como la del impuesto controvertido, unas y otro, como un medio de devolver a la comunidad parte de las plusvalías que la acción de los poderes públicos ha incorporado al valor de los terrenos urbanos.

Por tanto, el IIVTNU no grava el ejercicio de una actividad económica por el sujeto pasivo, al modo que lo hace el Impuesto de Sociedades, cuya forma de determinación de la base imponible pretender hacer extensiva la recurrente, sino con la renta potencial puesta de manifiesto en el periodo de generación marcado por los hitos temporales de la adquisición y generación.

**SEXTO.-** *Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.*

Esta Sala ha resuelto en los últimos meses un nutrido grupo de recursos de casación en los que, partiendo de la doctrina fijada en nuestra sentencia de 9 de julio de 2018 (rec. cas. 6226/2017), hemos declarado que de la interpretación del alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 [parcial en lo que se refiere a los artículos 107.1 y 107. 2 a) del TRLHL y total en relación con el artículo 110.4 del TRLHL] resultan, en esencia, tres corolarios:

(1) anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana ex artículo 110.4 del TRLHL, puede el obligado tributario demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor y, por ende, que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria principal correspondiente al IIVTNU;

(2) demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución); y

(3) en caso contrario, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 107. 2 a) del TRLHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor). En relación con este último supuesto, esta Sala es consciente de que pudieran darse casos en los que la plusvalía realmente obtenida por el obligado tributario fuera tan escasa que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL pudiera suscitar dudas desde la perspectiva del artículo 31.1 de la CE. La cuestión, sin embargo, no se nos ha planteado aún y tampoco ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017.

Esto sentado, hemos afirmado también que en relación a las cuestiones de (i) a quién corresponde la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía, (ii) qué medios probatorios resultan idóneos para llevarla a efecto y (iii) si este último extremo cuenta en la actualidad, y hasta tanto se produzca la intervención legislativa que reclama la STC 59/2017 en su FJ 5.c) con la debida cobertura legal, declaramos que:

**1.-** Corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Y este extremo, no solo se infiere con carácter general del artículo 105.1 LGT, conforme al cual "quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", sino que también, y en el ámbito concreto que nos ocupa, ha sido puesto de relieve por el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 5.b) de la STC 59/2017, y admitido, incluso, por la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 (rec. cas. 2672/2017). En el FJ 5.b) de la STC 59/2017 concluye, concretamente, el máximo intérprete de la Constitución, que "debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica ( SSTC 26/2017, FJ 7 y 37/2017, FJ 5)", precisión esta última de la que se infiere inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía. Y esta premisa ha sido admitida también en la cuestión casacional que, con posterioridad al pronunciamiento del Tribunal Constitucional, fijó la Sección Primera de esta Sala en el auto de admisión de 30 de octubre de 2017, cit., en el que, presuponiendo que pesaba "sobre el legalmente considerado como sujeto pasivo la carga de acreditar la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del IIVTNU", consideró que tenía interés casacional objetivo la determinación de los medios concretos de prueba que debían emplearse para acreditar la concurrencia de esta última circunstancia.

**2. -** Para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo: (a) ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas [cuyo



valor probatorio sería equivalente al que atribuimos a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en los fundamentos de derecho 3.4 de nuestras sentencias de 23 de mayo de 2018 (rec. cas. núms. 1880/2017 y 4202/2017 ); de 5 de junio de 2018 (rec. cas. núms. 1881/2017 y 2867/2017 ); y de 13 de junio de 2018 (rec. cas. núm. 2232/2017)]; (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU. Precisamente -nos interesa subrayarlo-, fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 para asumir -sin oponer reparo alguno- que, en los supuestos de hecho examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía.

**3.-** Aportada -según hemos dicho, por cualquier medio- por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía. Contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente, el obligado tributario dispondrá de los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial. En la vía contencioso-administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 de la LJCA y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 de la LJCA, de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Hasta aquí la Jurisprudencia de nuestra Sala sobre el IIVTNU tras la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico quinto de la STC 59/2017, declarando que los mismos adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial, por cuanto son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 de la CE.

**SÉPTIMO.-** *El juicio del Tribunal Supremo sobre la cuestión de interés casacional.*

Partiendo de esta doctrina, y centrada la cuestión ahora litigiosa en la determinación de si, para acreditar la inexistencia de incremento de valor, pueden tomarse en consideración los gastos de urbanización soportados por el sujeto pasivo, durante el periodo de permanencia del inmueble en su patrimonio, hemos de llegar a la conclusión negativa por las razones que vamos a exponer a continuación.

Los gastos de urbanización asumidos por el sujeto pasivo del IIVTNU con posterioridad a su adquisición, como consecuencia de su participación y cumplimiento de los deberes que le corresponden en el desarrollo del proceso urbanizador de un terreno, no constituyen el precio de adquisición de los terrenos. Desde el punto de vista temporal, hay que notar que son costes que, al menos en el caso sometido al litigio, se producen en un momento posterior al de la adquisición y, por consiguiente, con posterioridad al momento inicial que determina el inicio del periodo de generación del incremento de valor gravado por el impuesto que, como se ha dicho, grava la capacidad económica puesta de manifiesto entre dos momentos temporales, el de adquisición y el de enajenación, computados por años y con un máximo de 20 años. Los costes de urbanización no integran el precio o valor de adquisición porque se producen en un momento posterior al de la adquisición, y por ello no forman parte del precio o coste de adquisición fijado temporalmente al inicio del periodo de generación de la riqueza potencial gravada. El IIVTNU es un impuesto directo, de naturaleza real, que grava, no el beneficio económico de una determinada actividad empresarial o económica, ni el incremento de patrimonio puesto de manifiesto con motivo de la transmisión de un elemento patrimonial integrado por suelo de naturaleza urbana, sino la renta potencial puesta de manifiesto en el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto durante el periodo de permanencia del bien en el patrimonio del transmitente, con un máximo de 20 años.

Ciertamente, cabe acreditar por cualquier medio de prueba admitido en derecho que dicha situación de riqueza potencial es inexistente, pero ello habrá de ser en el marco de los hechos de los actos de relevancia jurídica que enmarcan temporalmente el periodo de generación de esa riqueza potencial, esto es, adquisición y enajenación, y no por gastos, costes, inversiones o mejoras producidas sobre el bien en momentos diferentes. Por ello, las referencias interpretativas a las normas que regulan el tratamiento de los incrementos de patrimonio en la legislación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o el beneficio económico de determinada actividad en el Impuesto de Sociedades, resultan por completo ajenos a la manifestación de capacidad económica que resulta gravada en el IIVTNU.



Así resulta del examen del art. 104.1 del TRLHL, que dispone:

"1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos".

Y el art. 107.1 y 2.a del TRLHL establece:

"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.

2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

a) 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.

No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquel. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo".

En consecuencia, es obligado atender, a los efectos de desvirtuar la existencia de tal incremento de valor, a la comparación, exclusivamente, de los valores de adquisición y transmisión. Ciertamente podrán hacerse uso de los medios de prueba que pongan de manifiesto que no ha existido tal incremento de valor, pero para ello ha de atenderse a la diferencia entre el precio de adquisición, referido al inicio del periodo de generación del incremento de valor, y al momento final que viene dado por el del devengo, esto es, el de la transmisión o en su caso de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

Puesto que lo que está en cuestión es la riqueza potencial entre dos momentos temporales (adquisición y transmisión), y no la valoración contable actualizada del bien de naturaleza urbana integrado en el balance de la entidad recurrente, carece de transcendencia la argumentación en la que tanto insiste la representación de la actora, invocando su propia contabilidad y, por ende, las normas del Código de Comercio (art. 38 ), así como las normas de contabilidad que invoca (la Norma de Registro y Valoración 10ª del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad; la Norma de Registro y Valoración 13ª de la Orden de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias). Este conjunto normativo tiene por objeto reflejar fielmente la situación patrimonial de una empresa, y por ello debe incorporar el valor actualizado de aquel bien que, al ser transmitido, dará lugar en su caso al devengo del IIVTNU. Pero ese valor actualizado contablemente, que incorpora elementos distintos al precio de adquisición, no constituye, como reconoce la parte recurrente, normativa de aplicación para la determinación de la base imponible del IIVTNU. Por otra parte, el deber legal del propietario del de contribuir y soportar, en los términos legalmente previstos, las actuaciones de transformación urbanística y a las actuaciones edificatorias, entre los que se encuentra el deber de costear las de urbanización en sentido amplio (art. 16.1.c en relación al art. 14 del TRLS de 2008), configuran un deber legal derivado del contenido estatutario del derecho de propiedad, que se corresponde con la atribución de determinadas facultades urbanísticas. Ahora bien, el cumplimiento de estas obligaciones, como otras que pueden incidir en el estatuto jurídico de la propiedad inmobiliaria, no afectan a la determinación de la base imponible del IIVTNU, que parte de un sistema que toma en consideración un parámetro objetivo y abstracto, que se atiene, en lo sustancial, al valor catastral del suelo en el momento del devengo del impuesto, modulado por determinados coeficientes en función del periodo de permanencia del bien en el patrimonio del sujeto pasivo en la forma ya expuesta. Ciertamente el legislador podría haber optado por otros sistemas, pero como ha destacado el Tribunal Constitucional en su sentencia 59/2017, de 11 de mayo , reiterando lo declarado en anteriores pronunciamientos:

"[...] siendo constitucionalmente admisible que "el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción



de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza", bastando con que "dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo", ello debe hacerse sin que en ningún caso pueda "establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia" ( SSTC 26/2017, FJ 3 ; y 37/2017 , FJ 3). Por esta razón precisamos a renglón seguido que, aun cuando "es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto", sin embargo, "una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal" ( STC 26/2017 , FJ 3)".

Precisamente por esta razón no existe afectación del principio de capacidad económica reconocido en el art. 31.1 de la CE , ya que la capacidad de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas se manifiesta en el incremento de valor puesto de manifiesto en el momento del devengo del impuesto, quedando salvaguardada la posibilidad del contribuyente de acreditar, por cualquier medio de prueba admitido en derecho, que no se ha producido dicho incremento y, por tanto, no existe la situación de capacidad económica, pero ello, claro está, con referencia a los momentos temporales que determinan el periodo de generación del incremento de valor sometido a tributación. Los gastos de urbanización que se pretende por el recurrente adicionar al coste de la adquisición, han sido realizados con posterioridad a la misma, y, aunque respondan al cumplimiento de un deber por razón de la aplicación de la legislación urbanística, no integran el valor de adquisición, por el simple hecho de que se producen en un momento posterior al que determina el inicio del periodo de cálculo del incremento de valor. Antes bien, como destaca la sentencia recurrida, estos gastos podrán determinar un mayor valor del bien puesto de manifiesto en el momento de la enajenación. Y, en efecto, en el sistema de determinación de la base imponible del art. 107 del TRLHL, el valor catastral que determina el cálculo de la base imponible es el fijado en el momento de la enajenación, que incorporará, por tanto, las distintas inversiones y mejoras producidas sobre el suelo enajenado desde el momento de adquisición.

**OCTAVO.-** *Fijación de la doctrina de interés casacional.*

La doctrina de la cuestión de interés casacional que ha de ser fijada es que, para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU, a los efectos del artículo 104.1 TRLHL, los gastos de urbanización soportados con posterioridad a la adquisición del terreno cuya posterior enajenación determina el hecho imponible, no deben considerarse como un mayor precio de adquisición puesto que se integran en el valor de los terrenos, como elemento del incremento de valor que se refleja en el precio de transmisión.

**NOVENO.-** *Resolución de las pretensiones de las partes.*

A tenor de la doctrina fijada, procede desestimar el recurso de casación y rechazar las pretensiones de la parte recurrente, al no haberse demostrado por la recurrente la inexistencia de incremento de valor de los terrenos enajenados, confirmando la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana que así lo declaró.

**DÉCIMO.-** De conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 de la LJCA , no procede la imposición de las costas de casación a ninguna de las partes que abonaran cada una las causadas a su instancia y las comunes por mitad. En cuanto a las de apelación, cada una soportará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, en aplicación de lo dispuesto en el art. 139.2 de la LJCA , habida cuenta de las dudas jurídicas que la cuestión litigiosa suscita.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido de conformidad con la doctrina fijada en el fundamento octavo:

1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 3107/2017, interpuesto por la entidad mercantil Urbeme Terra S.L., contra la sentencia la sentencia núm. 464, de 22 de marzo de 2017, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, desestimatoria del recurso de apelación núm. 44/2016 .

2.- Hacer el pronunciamiento sobre imposición de costas, en los términos previstos en el último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.



Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

**PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Toledano Cantero, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ