



Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
Fax 93 402 78 48
conselltributari@bcn.cat

Expediente: 120/23

Expediente de gestión: 2021RCAL...

Número de registro: 2021/...

Recurrente: FI, S.A.

Tributo: Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana

Objeto tributario: ...

Cuota: 13.675,1€

Fecha de presentación del recurso: 28/10/2021

El Consell Tributari, reunido en sesión de 31 de mayo de 2023, conociendo del recurso presentado por FI, S.A., ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- Es objeto del presente recurso la liquidación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) número de recibo ...

2.- Se alega que de acuerdo con el valor de adquisición del inmueble de referencia y el valor de transmisión, según prueba documental que aporta, no ha existido incremento de valor con motivo de la transmisión realizada objeto del presente expediente, invocando a tal efecto la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo.

3.- De la documentación incorporada al expediente, los antecedentes del mismo y el Informe del IMH se desprende la siguiente relación de hechos:

- La escritura de compraventa con subrogación con número de protocolo ..., autorizada el 25/2/1997 por el Ilustre Notario DTB acredita que la persona interesada adquirió el inmueble de Barcelona situado en ..., por un precio, según lo declarado en dicha escritura, de 41.595.750 pesetas, es decir de 249.995,49 € al cambio.

- La escritura de compraventa con número de protocolo ... autorizada el 3/5/2018 por el Ilustre Notario JGR acredita que la recurrente, transmitió el inmueble de referencia por un precio, según lo declarado en dicha escritura, de 120.000,00 €.
- Según documentación que obra en el expediente y consultada la base de datos de la recaudación municipal, la persona interesada, con relación a la transmisión antes referida, no practicó autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
- Al objeto de regularizar la situación tributaria de la interesada en relación a la transmisión de referencia, la Inspección de la Hacienda Municipal emitió propuesta de liquidación con número de recibo ..., que fue depositada en el buzón de la interesada los días 23 y 25 de junio de 2021, y frente a la cual la interesada presentó alegaciones en fecha 12/07/2021 mediante instancia con número de registro 2021/....

En fecha 8/9/2021 el director de Inspección resolvió desestimar las mencionadas alegaciones, confirmar la propuesta de liquidación y girar la correspondiente liquidación, autorizando la incoación de expediente sancionador. Esta resolución consta notificada a la interesada en fecha 04/10/2021, junto con la liquidación con número de recibo ... y la propuesta de imposición de sanción

Consultadas las bases de recaudación del tributo por los servicios técnicos del Consell Tributari no consta que, finalmente, se haya impuesto sanción alguna.

- En fecha 28/10/2021, la interesada presenta, mediante instancia con número de registro 2021/..., escrito de alegaciones a la incoación del expediente sancionador, reiterado en fecha 3/11/2021 por la instancia 2021-..., y en fecha 4/11/2021 mediante la instancia 2021/....
- En fecha 4/11/2021, la interesada presenta, mediante instancia con número de registro 2021/..., recurso de alzada frente a la propuesta de liquidación PV2021..., cuyo objeto cabe entender que es la liquidación PV2021....



Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
Fax 93 402 78 48
conselltributari@bcn.cat

- Puesto que la interesada no satisfizo en periodo voluntario el pago de la liquidación, fue emitida providencia de apremio con número de recibo ..., que consta notificada a la interesada en fecha 09/12/2021.

Contra la referida providencia de apremio, la interesada interpuso en fecha 3/1/2022 recurso de alzada con número de registro 2022/....

- Puesto que la interesada no satisfizo la deuda tributaria en periodo ejecutivo, fue emitida diligencia de embargo con número de recibo ..., que consta notificada a la interesada en fecha 22/03/2022.

Contra la referida providencia de apremio, la interesada interpuso en fecha 12/04/2022 recurso de alzada con número de registro 2022/....

- Puesto que la interesada no satisfizo la deuda tributaria en periodo ejecutivo, fue emitida diligencia de embargo con número de recibo ..., que consta notificada a la interesada en fecha 02/05/2022.

Contra la referida providencia de apremio, la interesada interpuso en fecha 1/6/2022, recurso de alzada con número de registro 2022/....

- En fechas 30/05/2022 y 20/09/2022 se notificaron, respectivamente, las diligencias de embargo con número de recibo ... y
- Finalmente, se ha tenido conocimiento de la interposición de recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado del Contencioso-administrativo número 15 de Barcelona, (número de procedimiento .../2023) contra la desestimación presunta del presente recurso.

4.- El Institut Municipal d'Hisenda propone la estimación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- El recurso debe admitirse, de conformidad con lo que establece el artículo 46.1 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se aprueba el régimen especial del municipio de Barcelona, y el art. 14.2 c) del RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, en relación con el art. 30.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de procedimiento administrativo común de las administraciones públicas. En efecto, la liquidación tributaria núm. ... fue notificada el 4 de octubre de 2021 y el recurso de alzada se interpuso el 28 de octubre de 2021, esto es, dentro del plazo legal conferido, aunque con posterioridad a la STC núm. 182/21, de 26 de octubre de 2021.

La interesada invoca, además de la ausencia de incremento de valor de los terrenos, la sentencia del Tribunal Constitucional antes referida, que ha declarado la inconstitucionalidad y nulidad absoluta de los artículos 107.1 segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del citado TRLRHL por vulnerar el principio de capacidad económica en materia tributaria (artículo 31.1 CE) por establecer un único método, objetivo e imperativo, de cuantificación de toda la base imponible del tributo. La propia STC 182/2021 especifica en su fundamento jurídico sexto el alcance y efectos de su declaración de nulidad que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo y, por tanto, su exigibilidad hasta el momento en el que el legislador lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto.

Señala esta sentencia:

“no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencias con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha”.

Así, de acuerdo con el Fundamento Jurídico Sexto de la citada sentencia constitucional, en el presente caso nos encontramos con una situación consolidada que no puede ser revisada



Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
Fax 93 402 78 48
conselltributari@bcn.cat

con fundamento en esta sentencia. Ello no obstante, el recurso de alzada se interpuso en plazo y, aunque se presentó con posterioridad a la fecha en que fue dictada la STC 182/2021, ésta no impide que pueda analizarse el presente recurso, fundamentado en la ilegalidad de la liquidación por inexistencia de hecho imponible, es decir, por no haberse producido incremento de valor en la transmisión del inmueble.

La Sentencia, en recurso de amparo, del Tribunal Constitucional número 108/2022 de 26 de septiembre de 2022 (ECLI:ES:TC:2022:108) respecto al alcance de la nulidad derivada de la inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, de 11 de mayo, señala en su FJ3:

“b)... esta sentencia de este tribunal declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL, en la medida en que sometían a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. Y lo hizo ex origine [FJ 5 c)], esto es, con efectos ex tunc y sin introducir limitación alguna respecto de las situaciones eventualmente consolidadas. Con ello estaba habilitando a los obligados tributarios –ex art. 40.1 LOTC– a instar la devolución de las cantidades pagadas –a través de los instrumentos legalmente previstos para la revisión de los actos de naturaleza tributaria– en los supuestos de no incremento o de decremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, en los que se habría producido el gravamen de «una renta ficticia» y, por tanto, se habrían sometido a tributación «situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE (...).»

Y en su FJ5 dice:

*“b) (...); de otro, porque su negativa a la devolución del tributo indebidamente ingresado se fundó en la limitación del alcance de la nulidad declarada por STC 45/1989 (con relación a la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del impuesto sobre la renta de la personas físicas), **cuando lo cierto es que la nulidad declarada en la STC 59/2017 (respecto de unos preceptos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo), lo fue sin limitación de los efectos asociados a la nulidad declarada.**”*

Por otro lado, el auto del Tribunal Supremo núm. 856/2023 de 25 de enero de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:856A) admite el recurso de casación núm. 4701/2022 y en su fundamento jurídico quinto, punto 3, dispone que:

*“La STC 182/2021 declara que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la citada sentencia (-si **podrán revisarse con fundamento en las otras sentencias** en atención a la propia limitación de los efectos en ellas establecidas-) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia.”*

En consecuencia, se trata de una situación consolidada no susceptible de revisión con fundamento a la STC 182/21, pero ello no impide que proceda su revisión conforme a otros motivos de oposición, como lo es la falta del incremento de valor alegada al amparo de pronunciamientos constitucionales anteriores a la sentencia del TC de 26 de octubre de 2021.

Segundo.- Así las cosas, el artículo 104.1 del RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, Texto refundido de la Ley de Haciendas locales – en adelante TRLRHL – establece que:

“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”.

Del anterior precepto legal se desprende que para la realización del hecho imponible deben concurrir dos circunstancias. La primera, la transmisión de la propiedad del terreno por cualquier título o la constitución o transmisión de cualquier derecho real limitativo del dominio, y la segunda, la existencia de incremento de valor experimentado sobre el terreno objeto de transmisión.

En el presente caso, lo que se cuestiona es uno de los dos requisitos para la realización del hecho imponible, como es la existencia de incremento de valor del terreno transmitido.

Para determinar este incremento de valor, el artículo 107.1 TRLRHL dispone que:

“La base imponible de este impuesto, está constituida por el incremento de 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



Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
Fax 93 402 78 48
conselltributari@bcn.cat

devengo de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4”.

El apartado 2º de este artículo 107 TRLRHL, regula las reglas para determinar el valor del terreno en el momento de devengo del impuesto, que:

“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. (...)”.

Por otro lado, el artículo 107.4 concreta el modo de cálculo de la base imponible:

“4. Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes:

- a) Período de uno hasta cinco años: 3,7.*
- b) Período de hasta 10 años: 3,5.*
- c) Período de hasta 15 años: 3,2.*
- d) Período de hasta 20 años: 3.*

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

1.ª El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.

2.ª El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.

3.ª Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1.ª y para determinar el número de años por los que se ha de

multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2.a, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.

Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado”.

El artículo 110.4 TRHRHL habilita a los Ayuntamientos para que puedan establecer el sistema de autoliquidación, que llevará en sí mismo el ingreso, por parte del sujeto pasivo, de la cuota tributaria resultante dentro de los plazos previstos en el apartado 2º de este artículo; añadiendo que:

“Respecto de dichas autoliquidaciones, el ayuntamiento correspondiente solo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas”.

Tercero.- La sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional número 59/2017, de 11 de mayo, publicada el 15 de junio de 2017, BOE número 142 [en adelante, STC 59/2017], declara:

“que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor” basándose en las siguientes precisiones sobre su alcance (FJ 5):

“a) El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, “únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica” (SSTC 26/2017, FJ7; y 37/2017, FJ5).



Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
Fax 93 402 78 48
conselltributari@bcn.cat

b) Como apunta el Fiscal General del Estado, aunque el órgano judicial se ha limitado a poner en duda la constitucionalidad y nulidad, por conexión (art. 39.1 LOTC) con los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, al artículo 110.4 LHL, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre este último citado precepto y las reglas de valoración previstas en aquellos, cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual “no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene” [SSTC 26/2017, FJ 6, y 37/2017, FJ 4 e)]. Por consiguiente, 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, FJ7, y 37/2017, FJ 5).

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

Más recientemente el mismo Tribunal Constitucional, en la sentencia número 126/2019, de 31 de octubre de 2019, publicada en el Boletín Oficial del Estado del día 6 de diciembre de 2019, estima la cuestión de inconstitucionalidad número 1020-2019, promovida por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 32 de Madrid, y, en consecuencia, declara que el art. 107.4 del TRLRHL es inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, uno y otra consagrados en el art. 31.1 CE, en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente.

El fallo de la sentencia determina la inconstitucionalidad de dicha norma en los términos previstos en la letra a) de su Fundamento Jurídico Quinto:

“a) El alcance de la declaración: la anterior declaración de inconstitucionalidad no puede serlo, sin embargo, en todo caso, lo que privaría a las entidades locales del

gravamen de capacidades económicas reales. En coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017, el art. 107.4 TRLHL debe serlo únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente. Eso sí, la inconstitucionalidad así apreciada no puede extenderse, sin embargo, como pretende el órgano judicial, al art. 108.1 TRLHL (tipo de gravamen), pues el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria”.

En la misma letra a) del FJ Quinto, el TC hace una precisión sobre el alcance concreto del fallo:

“Ha de añadirse una precisión sobre el alcance concreto del fallo. Por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9 .3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5; y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme”.

Posteriormente, en fecha 25 de noviembre de 2019, el Tribunal Constitucional dicta una nueva sentencia sobre dicha cuestión (sentencia número 153/2019, publicada en el BOE el día 6 de enero de 2020), en relación a un Auto de fecha 6 de junio de 2019 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Zaragoza. Dicha sentencia declara en su fallo la pérdida sobrevenida del objeto, en atención a que, como se afirma en la misma:

“(…) En cuanto al fondo, en la STC 126/2019, de 31 de octubre, se ha resuelto la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020-2019, sustancialmente igual a la aquí planteada, referida a un caso en el que el impuesto sobre el valor de los terrenos de naturaleza urbana resultante del sistema de cálculo previsto en el art. 107 TRLHL, en concreto en su apartado 4, era —como en el presente— superior al incremento patrimonial obtenido. En dicho pronunciamiento se declara que el art. 107.4 TRLHL es inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, consagrados en el art. 31.1 CE, en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente”.



Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
Fax 93 402 78 48
conselltributari@bcn.cat

En la misma sentencia, el Tribunal, después de reproducir el Fundamento Jurídico Quinto, letra a) de la sentencia 126/2019, concluye que:

“Habiendo sido declarado inconstitucional el art. 107.4 TRLHL, en los términos que se acaban de exponer, la duda planteada por el órgano judicial ha quedado disipada, por lo que la presente cuestión de inconstitucionalidad ha perdido su objeto, conforme a la reiterada doctrina de este Tribunal [SSTC 47/2017, de 27 de abril, FJ 3 c); 49/2017, de 8 de mayo, FJ 4; 55/2017, de 11 de mayo, FJ 3 c), y 60/2018, de 4 de junio, FJ 3]”.

El pronunciamiento del Tribunal Constitucional ha dado lugar a interpretaciones judiciales contradictorias por parte de los Tribunales Superiores de Justicia.

Algunos tribunales han entendido que con la declaración de inconstitucionalidad de los artículos mencionados es obligada la anulación de las liquidaciones y la devolución de los ingresos indebidos sin entrar a valorar si existe o no un incremento de valor (tesis maximalista defendida entre otros por el TSJ de Cataluña en la sentencia de 30 de octubre de 2017). Por el contrario, otros tribunales han entendido que sólo corresponde anular las liquidaciones y la devolución de ingresos indebidos en los casos en que realmente ha habido un decremento de valor del inmueble transmitido y han determinado a quien corresponde probar este decremento de valor (tesis minimalista defendida, entre otros, por el TSJ de Aragón en su sentencia de 27 de septiembre de 2017).

Estas contradicciones se han superado, en parte, por la reciente **Sentencia del Tribunal Supremo número 1163/2018, de 9 de julio**, dictada en el recurso de casación 6226/2017 que interpreta el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017. Los criterios interpretativos que esta resolución judicial asienta son los siguientes:

En primer lugar, el Tribunal Supremo considera que los artículos 107.1 y 107.2 letra a) TRLRHL, solo adolecen de una inconstitucionalidad y nulidad parcial. El Alto Tribunal dice:

“En este sentido, 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 que hemos expresado en el fundamento de derecho

Quinto, 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 CE”.

No obstante, el Tribunal Supremo interpreta que el artículo 110.4 TRLRHL es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total), porque:

“como señala la STC 59/2017, “no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene”, o dicho de otro modo, porque “impide 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)”. Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL.”

El Tribunal Supremo reafirma en el fundamento jurídico 5º que corresponde al sujeto pasivo del IIVTNU probar la inexistencia de una plusvalía real, conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, tal y como el TC ya lo evidencia en la misma STC 59/2017.

En este sentido expresa:

*“De la interpretación del alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 que acabamos de efectuar (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) primero, 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) segundo, **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*



Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
Fax 93 402 78 48
conselltributari@bcn.cat

reconocimiento del derecho a la devolución); y (3) tercero, 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).”

Respecto a la forma de acreditar la inexistencia de incremento de valor por parte del sujeto pasivo del impuesto, el Tribunal Supremo dice expresamente que:

*“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, (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios, o (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 hechos examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía.”*

En el caso que el sujeto pasivo aporte las escrituras de transmisión y adquisición del inmueble, la posterior **Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1248/2018, de 17 de julio**, dictada en resolución del recurso de casación núm. 5664/2017 reitera lo interpretado en su sentencia de 9 de julio y, además, declara con valor de doctrina que:

“(…) los valores consignados en las escrituras públicas, en tanto sean expresivos de que la transmisión se ha efectuado por un precio inferior al de adquisición, constituyen un sólido y ordinario principio de prueba que, sin poseer un valor absoluto- que no podemos establecer con carácter abstracto en sede casacional- sí que bastarían, por lo general, como fuente de acreditación del hecho justificador de la inaplicabilidad del impuesto que, no debemos olvidar, hace solo objeto de gravamen las plusvalías o incrementos de valor.

En otras palabras, tales datos, a menos que fueran simulados, deberían ser suficientes desde la perspectiva de la onus probando, para desplazar a la parte contraria, al Ayuntamiento gestor y liquidador, la carga de acreditar en contrario, de modo bastante, que los precios inicial o final son mendaces o falsos o no se corresponden con la realidad de lo sucedido”.

Por otro lado resulta imprescindible destacar que la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2020 (recurso 151/2018), después de acoger en su fundamento de derecho quinto la reciente doctrina del Tribunal Constitucional en la STC 126/2019, de 31 de octubre de 2019, dedica su fundamento de derecho sexto a la fijación de los criterios interpretativos sobre los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4, a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional contenida en ambas sentencias:

“SEXTO.- Criterios interpretativos sobre los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del TRLHL, a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional contenida en las SsTC 59/2017 y 126/2019.

Conforme a lo que ha sido expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio:

1º) Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial.

En este sentido, 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 que antes hemos expresado, 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 CE.

2º) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, "no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene", o, dicho de otro modo, porque "imp[ide] 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)".



Consell Tributari

Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
Fax 93 402 78 48
conselltributari@bcn.cat

Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL [...].

3º) Esos artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL deberán ser inaplicados como inconstitucionales cuando, mediante prueba practicada por el sujeto pasivo, jurídicamente idónea y eficaz para acreditar la evolución realmente experimentada por el valor del concreto suelo a que vaya referido el gravamen, se haya constatado cuál ha sido el incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente; y la determinación de la base imponible, efectuada según lo dispuesto en ese mencionado artículo 107, conduzca al resultado de una cuota a satisfacer superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente.

Y la consecuencia de la inaplicación derivada e esa específica inconstitucionalidad será que la cuota exigible al contribuyente no podrá ser superior a ese incremento patrimonial realmente obtenido que haya quedado acreditado”.

Estos criterios interpretativos ya se incorporan en posteriores pronunciamientos del Tribunal Supremo, como son las sentencias de 3 de febrero de 2020 (recurso 1139/2018), y de 12 de febrero de 2020 (recursos 4327/2017 y 4372/2017).

Por otra parte en la sentencia de 13 de febrero de 2019, recaída en el recurso de casación 4238/2017, se afirma literalmente lo siguiente:

“La carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía recae sobre el sujeto pasivo del impuesto con independencia de que el ayuntamiento impositor haya previsto la gestión del IIVTNU por el procedimiento iniciado mediante declaración (artículos 128 a 130 de la LGT) o por el sistema de autoliquidación (artículo 120 LGT), en la medida en que (i) para la determinación y prueba de la inexistencia de una plusvalía gravable las actuaciones relevantes son las de manifestación de la realización del hecho imponible y de comunicación a la Administración de los datos relevantes para la cuantificación de la deuda tributaria, y (ii) sendas actuaciones corresponden por igual al obligado tributario se gestione el tributo por el procedimiento de declaración o por el sistema de autoliquidación.”

De todo ello, cabe concluir que corresponde a la parte interesada aportar cualquier principio de prueba que, al menos indiciariamente, permita apreciar la inexistencia de incremento de valor del inmueble. Debe tenerse en cuenta que lo que se somete a estudio es la determinación de si un inmueble concreto ha sufrido o no una disminución de valor desde el momento de su adquisición al de su transmisión, lo que exige realizar una comparación entre el valor real en el momento de la adquisición y el valor real en el momento de la transmisión.

La Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional número 126/2019 de 31 de octubre de 2019 publicada el 6 de diciembre, BOE número 293 ha declarado que:

“el art. 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, es inconstitucional, en los términos previstos en la letra a) del fundamento jurídico 5” y en concreto ha establecido:

“a) El alcance de la declaración: la anterior declaración de inconstitucionalidad no puede serlo, sin embargo, en todo caso, lo que privaría a las entidades locales del gravamen de capacidades económicas reales. En coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017, el art. 107.4 TRLHL debe serlo únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente. Eso sí, la inconstitucionalidad así apreciada no puede extenderse, sin embargo, como pretende el órgano judicial, al art. 108.1 TRLHL (tipo de gravamen), pues el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria.

Ha de añadirse una precisión sobre el alcance concreto del fallo. Por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme.”



Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
Fax 93 402 78 48
conselltributari@bcn.cat

Cuarto.- Trasladando lo anterior al caso concreto que nos ocupa, en que la persona interesada ha aportado las escrituras públicas de adquisición y de transmisión del inmueble, que acreditan un valor de adquisición superior al de transmisión, y dado que no consta en el expediente administrativo prueba suficiente acreditativa de que tales valores escriturados no se correspondan con su valor real o sean falsos o simulados, hay que estar a los valores escriturados y, en consecuencia, a la inexistencia de incremento de valor del suelo durante el periodo comprendido entre la fecha de adquisición del inmueble y la fecha de su transmisión.

Por lo tanto, se debe concluir la falta de realización del hecho imponible del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana en este supuesto concreto.

Quinto.- El contenido y fundamentación de esta propuesta se ha realizado de acuerdo con el criterio fijado por el Consell Tributari de Barcelona, entre otros, en los expedientes núm. 50/19 y 99/19.

Por lo cual, y coincidiendo con la propuesta del *Institut Municipal d'Hisenda*,

SE PROPONE

ESTIMAR el recurso interpuesto, DECLARAR la no sujeción al IIVTNU de la transmisión de referencia y, en consecuencia, ANULAR la liquidación impugnada y DEVOLVER el importe abonado por el impuesto, así como los intereses de demora que correspondan.