



**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](mailto:conselltributari@bcn.cat)

**Expedient:** 120/23

**Expedient de gestió:** 2021RCAL...

**Número de registre:** 2021/...

**Recurrent:** FI, S.A.

**Tribut:** Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana

**Objecte tributari:** ...

**Quota:** 13.675,1€

**Data de presentació del recurs:** 28/10/2021

El Consell Tributari, reunit en sessió de 31 de maig de 2023, coneixent del recurs presentat per FI, S.A., ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte, adoptant el següent acord:

### **ANTECEDENTS DE FET**

- 1.- És objecte del present recurs la liquidació de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (IIVTNU) número de rebut ...
  
- 2.- S'al·lega que d'acord amb el valor d'adquisició de l'immoble de referència i el valor de transmissió, segons prova documental que aporta, no hi ha hagut increment de valor amb motiu de la transmissió realitzada objecte del present expedient, invocant a aquest efecte la sentència del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de maig.
  
- 3.- De la documentació incorporada a l'expedient, els antecedents del mateix i l'informe de l'IMH es desprèn la següent relació de fets:

- L'escriptura de compravenda amb subrogació amb número de protocol ..., autoritzada el 25/2/1997 per l'Il·lustre Notari DTB acredita que la persona interessada va adquirir l'immoble de Barcelona situat a ..., per un preu, segons allò declarat en aquesta escriptura, de 41.595.750 pessetes, és a dir, de 249.995,49 € al canvi.
- L'escriptura de compravenda amb número de protocol ... autoritzada el 3/5/2018 per l'Il·lustre Notari JGR acredita que la recurrent va transmetre l'immoble de referència per un preu, segons el que declara aquesta escriptura, de 120.000,00 €.
- Segons documentació que obra a l'expedient i consultada la base de dades de la recaptació municipal, la persona interessada, amb relació a la transmissió abans referida, no va practicar autoliquidació de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana.
- A fi de regularitzar la situació tributària de la interessada en relació a la transmissió de referència, la Inspecció de la Hisenda Municipal va emetre proposta de liquidació amb número de rebut ..., que va ser dipositada a la bústia de la interessada els dies 23 i 25 de juny de 2021, i davant la qual la interessada va presentar al·legacions en data 12/07/2021 mitjançant instància amb número de registre 2021/....

En data 8/9/2021 el director d'Inspecció va resoldre desestimar les al·legacions esmentades, confirmar la proposta de liquidació i girar la corresponent liquidació, autoritzant la incoació d'expedient sancionador. Aquesta resolució consta notificada a la interessada amb data 04/10/2021, juntament amb la liquidació amb número de rebut ... i la proposta d'imposició de sanció ....

Consultades les bases de recaptació del tribut pels serveis tècnics del Consell Tributari no consta que, finalment, s'hagi imposat cap sanció.

- En data 28/10/2021, la interessada presenta, mitjançant instància amb número de registre 2021/..., escrit d'al·legacions a la incoació de l'expedient sancionador,



**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](mailto:conselltributari@bcn.cat)

reiterat en data 3/11/2021 per la instància 2021-..., i en data 4/11/2021 mitjançant la instància 2021/....

- En data 4/11/2021, la interessada presenta, mitjançant instància amb número de registre 2021/..., recurs d'alçada davant la proposta de liquidació PV2021..., l'objecte de la qual cal entendre que és la liquidació PV2021....
- Atès que la interessada no va satisfer en període voluntari el pagament de la liquidació, va ser emesa providència de constrenyiment amb número de rebut ..., que consta notificada a la interessada en data 09/12/2021.

Contra la referida providència de constrenyiment, la interessada va interposar en data 3/1/2022 recurs d'alçada amb número de registre 2022/....

- Atès que la interessada no va satisfer el deute tributari en període executiu, va ser emesa diligència d'embargament amb número de rebut ..., que consta notificada a la interessada en data 22/03/2022.

Contra la referida provisió de constrenyiment, la interessada va interposar en data 12/04/2022 recurs d'alçada amb número de registre 2022/....

- Atès que la interessada no va satisfer el deute tributari en període executiu, va ser emesa diligència d'embargament amb número de rebut ..., que consta notificada a la interessada en data 02/05/2022.

Contra la referida providència de constrenyiment, la interessada va interposar en data 1/6/2022, recurs d'alçada amb número de registre 2022/....

- En dates 30/05/2022 i 20/09/2022 es van notificar, respectivament, les diligències d'embargament amb número de rebut ... i ....

- Finalment, s'ha tingut coneixement de la interposició d'un recurs contenciós administratiu davant el Jutjat del Contenciós administratiu número 15 de Barcelona, (nombre de procediment .../2023) contra la desestimació presumpta del present recurs.

4.- L'Institut Municipal d'Hisenda proposa l'estimació del recurs..

### **FONAMENTS DE DRET**

**Primer.-** El recurs s'ha d'admetre, de conformitat amb allò que estableix l'article 46.1 de la Llei 1/2006, de 13 de març, per la qual s'aprova el règim especial del municipi de Barcelona, i l'art. 14.2 c) del RD Legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, en relació amb l'art. 30.4 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre, de procediment administratiu comú de les administracions públiques. En efecte, la liquidació tributària núm. ... va ser notificada el 4 d'octubre de 2021 i el recurs d'alçada es va interposar el 28 d'octubre de 2021, és a dir, dins del termini legal conferit, encara que amb posterioritat a la STC núm. 182/21, de 26 d'octubre del 2021.

La interessada invoca, a més de la manca d'increment de valor dels terrenys, la sentència del Tribunal Constitucional abans referida, que ha declarat la inconstitucionalitat i la nul·litat absoluta dels articles 107.1 segon paràgraf, 107.2 a) i 107.4 del TRLRHL esmentat per vulnerar el principi de capacitat econòmica en matèria tributària (article 31.1 CE) per establir un únic mètode, objectiu i imperatiu, de quantificació de tota la base imposable del tribut. La pròpia STC 182/2021 especifica en el seu fonament jurídic sisè l'abast i els efectes de la seva declaració de nul·litat que impedeix la liquidació, la comprovació, la recaptació i la revisió d'aquest tribut i, per tant, la seva exigibilitat fins al moment en què el legislador porti a terme les modificacions o adaptacions pertinents al règim legal de l'impost.

Assenyala aquesta sentència:

*“no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este*



**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](mailto:conselltributari@bcn.cat)

*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”.*

Així, d'acord amb el Fonament Jurídic Sisè de la sentència constitucional esmentada, en aquest cas ens trobem amb una situació consolidada que no pot ser revisada amb fonament en aquesta sentència. No obstant això, el recurs d'alçada es va interposar en termini i, encara que es va presentar amb posterioritat a la data en què va ser dictada la STC 182/2021, aquesta no impedeix que pugui analitzar-se aquest recurs, fonamentat en la il·legalitat de la liquidació per inexistència de fet imposable, és a dir, perquè no s'ha produït increment de valor en la transmissió de l'immoble.

La Sentència, en recurs d'empara, del Tribunal Constitucional número 108/2022 de 26 de setembre de 2022 (ECLI:CA:TC:2022:108) respecte a l'abast de la nul·litat derivada de la inconstitucionalitat continguda a la STC 59/2017, de 11 de maig, assenyala al seu 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 inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE (...)».*

I al seu FJ5 diu:

*“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.**”*

D'altra banda, la interlocutòria del Tribunal Suprem núm. 856/2023 de 25 de gener de 2023 (ECLI:CA:TS:2023:856A) admet el recurs de cassació núm. 4701/2022 i en el seu fonament jurídic cinquè, punt 3, disposa 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 conseqüència, es tracta d'una situació consolidada no susceptible de revisió amb fonament a la STC 182/21, però això no impedeix que sigui procedent la seva revisió conforme a altres motius d'oposició, com ho és la manca de l'increment de valor al·legada a l'empara de pronunciaments constitucionals anteriors a la sentència del TC de 26 d'octubre de 2021.

**Segon.-** Així doncs, l'article 104.1 del RD Legislatiu 2/2004, de 5 de març, Text refós de la Llei d'Hisendes locals – d'ara endavant TRLRHL – estableix 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*



**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](mailto:conselltributari@bcn.cat)

*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”.*

De l'anterior precepte legal se'n desprèn que per a la realització del fet imposable han de concórrer dues circumstàncies. La primera, la transmissió de la propietat del terreny per qualsevol títol o la constitució o transmissió de qualsevol dret real limitatiu del domini, i la segona, l'existència d'increment de valor experimentat sobre el terreny objecte de transmissió.

En aquest cas, allò que es qüestiona és un dels dos requisits per a la realització del fet imposable, com és l'existència d'increment de valor del terreny transmès.

Per determinar aquest increment de valor, l'article 107.1 TRLRHL disposa 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 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”.*

L'apartat 2n d'aquest article 107 TRLRHL regula les regles per determinar el valor del terreny en el moment de la meritació de l'impost, 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. (...)”.*

D'altra banda, l'article 107.4 concreta el mode de càlcul de la base imposable:

*“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”.*

L'article 110.4 TRHRHL habilita els Ajuntaments perquè puguin establir el sistema d'autoliquidació, que portarà en si mateix l'ingrés, per part del subjecte passiu, de la quota tributària resultant dins dels terminis previstos a l'apartat 2n d'aquest article; afegint que:





**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](mailto:conselltributari@bcn.cat)

*“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”.*

**Tercer.-** La sentència del Ple del Tribunal Constitucional número 59/2017, d'11 de maig, publicada el 15 de juny de 2017, BOE número 142 [d'ara endavant, 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 inexpressivas 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 inexpressivas de capacidad económica” (SSTC 26/2017, FJ7; y 37/2017, FJ5).*

*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 inexpressiva 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 (...).”*

Més recentment el mateix Tribunal Constitucional, a la sentència número 126/2019, de 31 d'octubre de 2019, publicada al Butlletí Oficial de l'Estat del dia 6 de desembre de 2019, estima la qüestió d'inconstitucionalitat número 1020-2019, promoguda pel Jutjat Contenciós Administratiu número 32 de Madrid, i, en conseqüència, declara que l'art. 107.4 del TRLRHL és inconstitucional per vulnerar el principi de capacitat econòmica i la prohibició de confiscatorietat, l'un i l'altra consagrats a l'art. 31.1 CE, en els supòsits en què la quota a pagar és superior a l'increment patrimonial obtingut pel contribuent.

La decisió de la sentència determina la inconstitucionalitat de la dita norma en els termes previstos a la lletra a) del seu Fonament Jurídic Cinquè:

*“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*



**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](mailto:conselltributari@bcn.cat)

*se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria”.*

A la mateixa lletra a) del FJ Cinquè, el TC fa una precisió sobre l'abast concret de la decisió:

*“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”.*

Posteriorment, en data 25 de novembre de 2019, el Tribunal Constitucional dicta una nova sentència sobre aquesta qüestió (sentència número 153/2019, publicada al BOE el dia 6 de gener de 2020), en relació amb una interlocutòria de data 6 de juny de 2019 del Jutjat del Contenciós-Administratiu número 2 de Saragossa. Aquesta sentència declara en la seva decisió la pèrdua sobrevinguda de l'objecte, tenint en compte que, com s'hi afirma:

*“(…) 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”.*

A la mateixa sentència, el Tribunal, després de reproduir el Fonament Jurídic Cinquè, lletra a) de la sentència 126/2019, conclou 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 pronunciament del Tribunal Constitucional ha donat lloc a interpretacions judicials contradictòries per part dels tribunals superiors de justícia.

Alguns tribunals han entès que amb la declaració d'inconstitucionalitat dels articles esmentats és obligada l'anul·lació de les liquidacions i la devolució dels ingressos indeguts sense entrar a valorar si hi ha o no un increment de valor (tesi maximalista defensada entre altres pel TSJ de Catalunya a la sentència de 30 d'octubre del 2017). Per contra, altres tribunals han entès que només correspon anul·lar les liquidacions i la devolució d'ingressos indeguts en els casos en què realment hi ha hagut un decrement de valor de l'immoble transmès i han determinat a qui pertoca provar aquest decrement de valor (tesi minimalista defensada, entre altres, pel TSJ d'Aragó en la sentència de 27 de setembre de 2017).

Aquestes contradiccions s'han superat, en part, per la recent **Sentència del Tribunal Suprem número 1163/2018, de 9 de juliol**, dictada en el recurs de cassació 6226/2017 que interpreta l'abast de la declaració d'inconstitucionalitat de la STC 59/2017. Els criteris interpretatius que aquesta resolució judicial assenta són els següents:

En primer lloc, el Tribunal Suprem considera que els articles 107.1 i 107.2 lletra a) TRLRHL només estan afectats d'una inconstitucionalitat i una nul·litat parcial. L'Alt Tribunal diu:

*“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*



**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](mailto:conselltributari@bcn.cat)

*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”.*

Això no obstant, el Tribunal Suprem interpreta que l'article 110.4 TRLRHL és inconstitucional i nul en tot cas (inconstitucionalitat total), perquè:

*“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 inexpressiva 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 Suprem reafirma en el fonament jurídic 5è que correspon al subjecte passiu de l'IIVTNU provar la inexistència d'una plusvàlua real, d'acord amb les normes generals sobre la càrrega de la prova previstes a la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària, tal com el TC ja ho evidencia a la mateixa STC 59/2017.

En aquest sentit expressa:

*“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 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).”*

Pel que fa a la forma d'acreditar la inexistència d'increment de valor per part del subjecte passiu de l'impost, el Tribunal Suprem diu expressament 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 cas que el subjecte passiu aporti les escriptures de transmissió i adquisició de l'immoble, la posterior **Sentència del Tribunal Suprem núm. 1248/2018, de 17 de juliol**, dictada en resolució del recurs de cassació núm. 5664/2017 reitera allò interpretat en la seva sentència de 9 de juliol i, a més, declara amb valor de doctrina que:



**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](mailto:conselltributari@bcn.cat)

*“(…) 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”.*

D'altra banda resulta imprescindible destacar que la sentència del Tribunal Suprem de 30 de gener de 2020 (recurs 151/2018), després d'acollir al seu fonament de dret cinquè la recent doctrina del Tribunal Constitucional de la STC 126/2019, de 31 de octubre de 2019, dedica el seu fonament de dret sisè a la fixació dels criteris interpretatius sobre els articles 107.1, 107.2.a) i 110.4, a la llum de la doctrina del Tribunal Constitucional continguda a les dues sentències:

*“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 inexpressiva 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 [...].*

*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”.*

Aquests criteris interpretatius ja s'incorporen en posteriors pronunciaments del Tribunal Suprem, com són les sentències de 3 de febrer del 2020 (recurs 1139/2018), i de 12 de febrer del 2020 (recursos 4327/2017 i 4372/2017).





D'altra banda, a la sentència de 13 de febrer de 2019, recaiguda en el recurs de cassació 4238/2017, s'afirma literalment el següent:

*“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 tot això, cal concloure que correspon a la part interessada aportar qualsevol principi de prova que, almenys indiciàriament, permeti apreciar la inexistència d'increment de valor de l'immoble. S'ha de tenir en compte que el que se sotmet a estudi és la determinació de si un immoble concret ha patit o no una disminució de valor des del moment de la seva adquisició al de la seva transmissió, cosa que exigeix realitzar una comparació entre el valor real al moment de l'adquisició i el valor real en el moment de la transmissió.

La Sentència del Ple del Tribunal Constitucional número 126/2019 de 31 d'octubre de 2019 publicada el 6 de desembre, BOE número 293 ha declarat 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.”*

**Quart.-** Traslladant això al cas concret que ens ocupa, en què la persona interessada ha aportat les escriptures públiques d'adquisició i de transmissió de l'immoble, que acrediten un valor d'adquisició superior al de transmissió, i atès que no consta a l'expedient administratiu prova suficient que acrediti que aquests valors escripturats no es corresponguin amb el seu valor real o siguin falsos o simulats, cal estar als valors escripturats i, en conseqüència, a la inexistència d'increment de valor del sòl durant el període comprès entre la data d'adquisició del immoble i la data de la transmissió.

Per tant, cal concloure la manca de realització del fet imposable de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana en aquest supòsit concret.

**Cinquè.-** El contingut i la fonamentació d'aquesta proposta s'han realitzat d'acord amb el criteri fixat pel Consell Tributari de Barcelona, entre d'altres, als expedients núm. 50/19 i 99/19.



**Ajuntament  
de Barcelona**

**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](mailto:conselltributari@bcn.cat)

Per això, i coincidint amb la proposta de l'*Institut Municipal d'Hisenda*,

### **ES PROPOSA**

ESTIMAR el recurs interposat, DECLARAR la no subjecció a l'IIVTNU de la transmissió de referència i, en conseqüència, ANUL·LAR la liquidació impugnada i RETORNAR l'import abonat per l'impost, així com els interessos de demora que corresponguin.