



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

Expedient: 223/23

Expedient de gestió: 2022RCAL...

Número de registre: 2022/...

Recurrents: JMRH

EOZ

Representant legal: aaaje, S.L.

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

Objecte tributari: C/ Mo...

Quotes: 2.922,09 €

2.922,09 €

Data de presentació del recurs: 08/11/2022

El Consell Tributari, reunit en sessió de 2 de novembre de 2023, coneixent del recurs presentat per JMRH i EOZ, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- Són objecte del present recurs les autoliquidacions de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (IIVTNU) números de rebut PV2018... i PV2018..., respectivament.

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 ha existit increment de valor amb motiu de la transmissió realitzada objecte del present expedient, invocant a aquest efecte allò resolt a les sentències del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, d'11 de maig, i 182/2021, de 26 d'octubre.

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:

-La Sra. EOZ i el Sr. JMRH, van presentar les autoliquidacions amb números de rebut PV2018... i PV2018... respectivament, en relació amb la transmissió realitzada en data 12/06/2018 de l'immoble abans identificat, per la qual cosa consten ingressades en cadascuna de les autoliquidacions les quantitats de 2.922,09 € de les quals ara es pretén la seva devolució.

-En data 04/05/2022, les persones interessades, van presentar escrit de sol·licitud de rectificació de les autoliquidacions i devolució dels imports ingressats.

-En data 08/11/2022, les persones interessades interposen recurs d'alçada amb número de registre 2022/... contra la desestimació presumpta de la sol·licitud citada en l'apartat anterior.

-S'ha tingut coneixement de la interposició del recurs contenciós administratiu núm. .../2023 davant el JCA núm. xx de Barcelona, contra la desestimació per silenci administratiu de la sol·licitud de devolució dels imports ingressats en el seu moment mitjançant les corresponents autoliquidacions.

4.- L'Institut Municipal d'Hisenda proposa la desestimació del recurs.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- Entrant a analitzar el recurs presentat contra la desestimació presumpta de la sol·licitud de rectificació de les autoliquidacions presentades i devolució d'ingressos indeguts, s'ha de dir que aquest recurs ha d'admetre's, ja que el mateix ha estat presentat finalitzat el termini màxim de sis mesos legalment previst per a notificar la resolució de la sol·licitud de rectificació de l'autoliquidació de l'IIVTNU, sense resolució expressa.

Tot això de conformitat amb el que estableix l'article 128.4 del Reglament general de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desenvolupament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs (aprovat per RD 1065/2007, de 27 de juliol); l'art. 46.1 de la Llei 1/2006, de 13 de març, per la qual es regula el règim especial del municipi de Barcelona, en concordança amb l'article 14.2.c) del Reial Decret 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. 122.1 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre, del procediment administratiu comú de les administracions públiques, ja que si l'acte recorregut no és exprés el sol·licitant podrà interposar el recurs en qualsevol moment a



partir de l'endemà d'aquell en què, d'acord amb la seva normativa específica, es produeixin els efectes del silenci administratiu.

Segon.- Els interessats invoquen l'absència d'increment de valor dels terrenys i les sentències del Tribunal Constitucional 59/2017 i 182/2021 que han vingut a declarar la inconstitucionalitat i nul·litat absoluta dels articles 107.1 segon paràgraf, 107.2 a) i 107.4 del citat TRLRHL 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.

No obstant això, la pròpia STC 182/2021 especifica en el seu Fonament Jurídic Sisè l'abast i efectes de la declaració d'inconstitucionalitat i nul·litat absoluta dels articles abans citats, que impedeix la liquidació, comprovació, recaptació i revisió de l'IIVTNU i, per tant, la seva exigibilitat fins al moment en el què el legislador dugui a terme les modificacions o adaptacions pertinents en el règim legal de l'impost, en els següents termes:

“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”.

Per consegüent, d'acord amb el Fonament Jurídic Sisè de la STC 182/2021 citada, en el present cas ens trobem amb una situació consolidada que no pot ser revisada amb fonament en aquesta sentència.

Això no obstant, 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 el present recurs fonamentat en la il·legalitat de la liquidació per inexistència de fet imposable, és a dir, per no haver-se produït increment de valor en la transmissió de l'immoble.

I referent a això, és important assenyalar que la STC número 108/2022 de 26 de setembre de 2022, dictada en recurs d'empara (ECLI:ES:TC:2022:108), ha delimitat en els seus Fonaments Jurídics 3r i 4t l'abast de la nul·litat derivada de la inconstitucionalitat continguda en la STC 59/2017, d'11 de maig, en els següents termes:

(...)

*“ b)... esta sentencia de este tribunal (STC 59/2017) 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 (...)**».” (FJ 3 STC 108/2022).*

(...)

*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.**” (FJ 4 STC 108/2022).*

I en la mateixa línia s'inscriu la interlocutòria del Tribunal Suprem núm. 856/2023 de 25 de gener de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:856A), que admet el recurs de cassació núm. 4701/2022, i en el Fonament Jurídic 5.3 es disposa:

*“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*



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 ellas establecidas-) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia.”

En conseqüència, s'ha de concloure que si bé en el present cas ens trobem davant una situació consolidada no susceptible de revisió amb fonament en la STC 182/2021, de 26 d'octubre de 2021, això no impedeix que procedeixi la seva revisió conforme a altres motius d'oposició, com ho és la falta de l'increment de valor al·legada a l'empara de pronunciaments constitucionals anteriors a aquesta sentència, com ho podria ser, segons el cas, la STC 59/2017, també al·legada pel recurrent.

Tercer.- A aquests efectes s'ha de recordar que l'article 104.1 del RD Legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel que s'aprova el text refós de la Llei d'hisendes locals –d'ara endavant TRLRHL– defineix el fet imposable de l'IIVTNU en els següents termes:

“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”.

Doncs bé, de l'anterior precepte legal es 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 el present cas, el que es qüestiona és un dels dos requisits del fet imposable. Concretament, l'existència d'increment de valor del terreny transmès. A aquests efectes, els articles 107.1, 107.2 lletra a), 107.4 i 110.4 del TRLRHL disposen el següent:

L'art. 107.1 TRLRHL, sobre la base imposable de l'impost, estableix:

“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 veinte 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”.

El punt 2 lletra a) d'aquest article 107 TRLRHL, que regula les regles per a determinar el valor del terreny en el moment de meritació de l'impost, disposa:

“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



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

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”.

Finalment, l'article 110.4 TRLRHL habilita als 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 en l'apartat 2n d'aquest article; afegint 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”.

Quart.- Doncs bé, 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], ha declarat *“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”*, establint les següents precisions al respecte (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, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).

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, FJ 7, y 37/2017, FJ 5).

c) Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los artículos 107.2 y 110.4 LHL, 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 (...).”

Així mateix, s'ha d'assenyalar que, amb posterioritat a l'anterior sentència, la STC 126/2019, de 31 d'octubre de 2019, publicada en el Butlletí Oficial de l'Estat del dia 6 de desembre de 2019, va estimar la qüestió d'inconstitucionalitat número 1020-2019, promoguda pel Jutjat contenciós administratiu número 32 de Madrid, i, en conseqüència, va declarar que l'**art. 107.4 del TRLRHL** era inconstitucional per vulnerar el principi de capacitat econòmica i la prohibició de confiscatorietat, un l'altra consagrats a l'art. 31.1 CE, en aquells supòsits en els quals la quota a pagar és superior a l'increment patrimonial obtingut pel contribuent, per a aquelles situacions que no hagin adquirit fermesa i sobre les que tampoc hagi recaigut una resolució administrativa o judicial ferma.

La resolució de la STC 126/2019, va determinar la inconstitucionalitat de l'art.107.4 del TRLRHL citat en els termes previstos en la lletra a) del seu Fonament Jurídic Cinquè, i amb l'abast que allà s'assenyala. Concretament, el FJ 5è, lletra a) de la STC estableix:

*“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**".*

Doctrina que es reitera per remissió en la posterior STC 153/2019 de data 25 de novembre de 2019, publicada en el BOE el dia 6 de gener de 2020, en relació a una interlocutòria de data 6 de juny de 2019 del Jutjat Contenciós Administratiu número 2 de Saragossa. Aquesta sentència declara en la seva resolució la pèrdua sobrevinguda de l'objecte, en atenció al fet que, com s'afirma en aquesta:

"(...) 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".

En 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 3J]”.

Cinquè.- L'aplicació de la STC 59/2017 va donar lloc a interpretacions judicials contradictòries per part dels Tribunals Superiors de Justícia.

Així, alguns tribunals van entendre 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 existeix o no un increment de valor (tesi maximalista defensada entre altres pel TSJ de Catalunya en la sentència de 30 d'octubre de 2017). Per contra, altres tribunals van considerar 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 correspon provar aquest decrement de valor (tesi minimalista defensada, entre altres, pel TSJ d'Aragó en la seva sentència de 27 de setembre de 2017).

Aquestes contradiccions van ser superades, en part, per la **sentència del Tribunal Suprem número 1163/2018, de 9 de juliol**, dictada en el recurs de cassació 6226/2017 que va interpretar l'abast de la declaració d'inconstitucionalitat de la STC 59/2017 establint els següents criteris:

En primer lloc, el Tribunal Suprem considera que els articles 107.1 i 107.2 lletra a) TRLRHL, només pateixen d'una inconstitucionalitat i nul·litat parcial. Referent a això, l'Alt Tribunal assenyala:

“En este sentido, son constitucionales (los arts. 107.1 y 107.2 letra a) del TRLRHL) 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”.

Per contra, 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 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.”

D'altra banda, en quant a la càrrega de la prova i a la forma d'acreditar la inexistència d'increment patrimonial, el Tribunal Suprem reafirma en el Fonament Jurídic 5è que correspon al subjecte passiu de l'IIVTNU provar la inexistència d'una plusvàlua real, conforme a les normes generals sobre la càrrega de la prova previstes a la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, tal i com el TC ja ho evidencia en la mateixa STC 59/2017. Concretament, respecte a la càrrega de la prova declara:

*“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).”*

I en relació a la manera d'acreditar la inexistència d'increment de valor per part del subjecte passiu de l'impost, el Tribunal Suprem diu expressament:

*“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.”*

Posteriorment, per al cas que el subjecte passiu aporti les escriptures de transmissió i adquisició de l'immoble, la **sentència del Tribunal Suprem núm. 1.248/2018, de 17 de juliol**, dictada en resolució del recurs de cassació núm. 5664/2017 reitera l'interpretat en la seva sentència 1163/2018 de 9 de juliol, abans citada, i, a més, declara amb 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 sólo 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 probandi, 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”.



De la mateixa manera, en la **STS 175/2019, 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.”

Finalment, resulta imprescindible destacar que **la sentència núm. 111/2020 del Tribunal Suprem de 30 de gener de 2020 (recurs 151/2018)**, després d'acollir en el seu Fonament Jurídic Cinquè la recent doctrina del Tribunal Constitucional en la STC 126/2019, de 31 d'octubre de 2019, dedica el seu Fonament Jurídic 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 en les seves sentències 59/2017 i 126/2019 en els següents termes:

“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)".

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 de 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 **SSTS de 3 de febrer de 2020 (recurs 1139/2018), i de 12 de febrer de 2020 (recursos 4327/2017 i 4372/2017)**.

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. Concretament, si un immoble determinat ha sofert o no una disminució de valor des del moment de la seva adquisició al de la seva transmissió, la qual cosa exigeix



realitzar una comparació entre el valor real en el moment de l'adquisició i el valor real en el moment de la transmissió.

Sisè.- Traslladant l'anterior al cas concret que ens ocupa, tenim que les persones interessades no han acompanyat de manera completa les escriptures públiques d'adquisició i de transmissió de l'immoble, que acreditin un valor d'adquisició superior al de transmissió, ja que l'escriptura d'adquisició aportada, de data 21 de juliol de 2007, documenta únicament la dissolució de la comunitat de béns existent sobre l'immoble, i l'adquisició pels interessats d'una meitat indivisa que no tenien, sense que consti el valor d'adquisició de l'altra meitat indivisa de la qual ja eren titulars a aquesta data.

D'altra banda, tampoc resulta il·lustrativa de l'absència d'increment de valor del terreny la remissió que realitzen els recurrents a la publicació de determinades informacions i taules relatives al preu del metre quadrat de sòl urbà en municipis de més de 50.000 habitants, i això perquè tals preus manquen del caràcter de *“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”* que permeti constatar *“cuál ha sido el incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente”*, tal i com exigeix la Jurisprudència, i concretament la sentència del Tribunal Suprem de 30 de gener de 2020 (recurs 151/2018), citada i parcialment transcrita amb anterioritat. És a dir, la dada aportada pels interessats és de caràcter genèric i no resulta idònia per a establir l'absència d'increment de valor referit a la finca determinada la transmissió de la qual queda subjecta a gravamen per l'impost.

Atès que no consta en l'expedient administratiu prova suficient acreditativa dels valors d'adquisició, no pot estar-se a tal valor i, en conseqüència, a la inexistència d'increment de valor del sòl durant el període comprès entre la data d'adquisició de l'immoble i la data de la seva transmissió.

Per tant, ha de concloure's que en aquest supòsit concret no concorre el supòsit de no subjecció i, en conseqüència, s'ha realitzat el fet imposable de l'impost.

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

ES PROPOSA

DESESTIMAR el recurs interposat.