



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: 223/23

Expediente de gestión: 2022RCAL...

Número de registro: 2022/...

Recurrentes: JMRH

EOZ

Representante legal: AAAJE, S.L.

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

Objeto tributario: C/ M...

Cuotas: 2.922,09€

2.922,09€

Fecha de presentación del recurso: 08/11/2022

El Consell Tributari, reunido en sesión de 2 de noviembre de 2023, conociendo del recurso presentado por JMRH y EOZ, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- Son objeto del presente recurso las autoliquidaciones del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) números de recibo PV2018... y PV2018..., respectivamente.

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 lo resuelto en las sentencias del Tribunal Constitucional núms. 59/2017, de 11 de mayo, y 182/2021, de 26 de octubre.

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

-La Sra. EOZ y el Sr. JMRH, presentaron las autoliquidaciones con números de recibo PV2018... y PV2018... respectivamente, en relación con la transmisión realizada en fecha 12.06.2018 del inmueble antes identificado, por lo cual constan ingresadas en cada una de las autoliquidaciones las cantidades de 2.922,09 de las que ahora se pretende su devolución.

-En fecha 04.05.2022, las personas interesadas, presentaron escrito de solicitud de rectificación de las autoliquidaciones y devolución de los importes ingresados.

-En fecha 08.11.2022, las personas interesadas interponen recurso de alzada con número de registro 2022/... contra la desestimación presunta de la solicitud citada en el apartado anterior.

-Se ha tenido conocimiento de la interposición del recurso contencioso administrativo núm. .../2023 ante el JCA núm. xx de Barcelona, contra la desestimación por silencio administrativo de la solicitud de devolución de los importes ingresados en su momento mediante las correspondientes autoliquidaciones.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Entrando a analizar el recurso presentado contra la desestimación presunta de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones presentadas y devolución de ingresos indebidos, se ha de decir que dicho recurso debe admitirse, puesto que el mismo ha sido presentado finalizado el plazo máximo de seis meses legalmente previsto para notificar la resolución de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del IIVTNU, sin resolución expresa.

Todo ello de conformidad con lo que establece el artículo 128.4 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio); el art. 46.1 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se aprueba el régimen especial del municipio de Barcelona, en concordancia con el artículo 14.2.c) del Real Decreto 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. 122.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre de procedimiento administrativo común de las administraciones públicas, ya que si el acto recurrido no es expreso el solicitante podrá



interponer el recurso en cualquier momento a partir del día siguiente a aquel en que, de acuerdo con su normativa específica, se produzcan los efectos del silencio administrativo

Segundo.- Los interesados invocan la ausencia de incremento de valor de los terrenos y las sentencias del Tribunal Constitucional 59/2017 y 182/2021 que han venido a declarar 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.

Sin embargo, la propia STC 182/2021 especifica en su fundamento jurídico sexto el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad absoluta de los artículos antes citados, que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión del IIVTNU 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, en los siguientes términos:

“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”.

Por consiguiente, de acuerdo con el Fundamento Jurídico Sexto de la STC 182/2021 citada, en el presente caso nos encontramos con una situación consolidada que no puede ser revisada 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.

Y a este respecto, es importante señalar que la STC número 108/2022 de 26 de septiembre de 2022, dictada en recurso de amparo (ECLI:ES:TC:2022:108), ha delimitado en sus Fundamentos Jurídicos 3º y 5º el alcance de la nulidad derivada de la inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, de 11 de mayo, en los siguientes términos :

(....)

*“ 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 (...)**». (FJ3 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.**” (FJ5 STC 108/2022)*

Y que en la misma línea se inscribe el auto del Tribunal Supremo núm. 856/2023 de 25 de enero de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:856A), que admite el recurso de casación núm. 4701/2022, y en cuyo Fundamento Jurídico 5º.3 se dispone:

*“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 ha de concluir que si bien en el presente caso nos encontramos ante una situación consolidada no susceptible de revisión con fundamento en la STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021, 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 dicha sentencia, como lo podría ser, en su caso, la STC 59/2017, también alegada por el recurrente.

Tercero.- A estos efectos se ha de recordar que el artículo 104.1 del RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, Texto refundido de la Ley de Haciendas locales –en adelante TRLRHL– define el hecho imponible del IIVTNU en los siguientes términos:

“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”.

Pues bien, 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 del hecho imponible. Concretamente, la existencia de incremento de valor del terreno transmitido. A estos efectos, los artículos 107.1, 107.2 letra a), 107.4 y 110.4 del TRLRHL disponen lo siguiente:

El art. 107.1 TRLRHL, sobre la base imponible del impuesto, establece:

“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”.

El punto 2. letra a) de este artículo 107 TRLRHL, que regula las reglas para determinar el valor del terreno en el momento de devengo del impuesto, dispone:

“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.



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

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”.

Finalmente, el artículo 110.4 TRLRHL 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”.

Cuarto.- Pues bien, 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], ha declarado *“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”*, estableciendo las siguientes precisiones al respecto (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).

*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 (...).”

Asimismo, se ha de señalar que, con posterioridad a la anterior sentencia, la STC 126/2019, de 31 de octubre de 2019, publicada en el Boletín Oficial del Estado del día 6 de diciembre de 2019, estimó la cuestión de inconstitucionalidad número 1020-2019, promovida por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 32 de Madrid, y, en consecuencia, declaró que el **art. 107.4 del TRLRHL** era 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, para aquellas situaciones que no hayan adquirido firmeza y sobre las que tampoco haya recaído una resolución administrativa o judicial firme.

El fallo de la STC 126/2019, determinó la inconstitucionalidad del art.107.4 del TRLRHL citado en los términos previstos en la letra a) de su Fundamento Jurídico Quinto, y con el alcance que allí se señala . Concretamente, el FJ 5º, letra a de la STC establece:



*“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 se reitera por remisión en la posterior STC 153/2019 de fecha 25 de noviembre de 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”.

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]”.*

Quinto.- La aplicación de la STC 59/2017 dio lugar a interpretaciones judiciales contradictorias por parte de los Tribunales Superiores de Justicia.

Así, algunos tribunales entendieron 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 consideraron 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 fueron superadas, en parte, por la **sentencia del Tribunal Supremo número 1163/2018, de 9 de julio**, dictada en el recurso de casación 6226/2017 que interpretó el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017 estableciendo los siguientes criterios :

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. A este respecto, el Alto Tribunal señala :

“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



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

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”.

Por el contrario, 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 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.”

De otro lado, en cuanto a la carga de la prueba y a la forma de acreditar la inexistencia de incremento patrimonial, 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. Concretamente, respecto a la carga de la prueba 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).”*

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

*“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.”*

Posteriormente, para el caso de que el sujeto pasivo aporte las escrituras de transmisión y adquisición del inmueble, la **sentencia del Tribunal Supremo núm. 1.248/2018, de 17 de julio**, dictada en resolución del recurso de casación núm. 5664/2017 reitera lo interpretado en su sentencia 1163/2018 de 9 de julio, antes citada, 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”.

De igual modo, en la **STS 4238/2017, 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.”

Finalmente, 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 sus sentencias 59/2017 y 126/2019 en los siguientes términos:

“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 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”.



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

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. Concretamente, si un inmueble determinado 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.

Sexto.- Trasladando lo anterior al caso concreto que nos ocupa, tenemos que las personas interesadas no han acompañado de manera completa las escrituras públicas de adquisición y de transmisión del inmueble, que acrediten un valor de adquisición superior al de transmisión, ya que la escritura de adquisición aportada, de fecha 21 de julio de 2007, documenta únicamente la disolución de la comunidad de bienes existente sobre el inmueble, y la adquisición por los interesados de una mitad indivisa que no tenían, sin que conste el valor de adquisición de la otra mitad indivisa de la que ya eran titulares a esa fecha.

Por otra parte, tampoco resulta ilustrativa de la ausencia de incremento de valor del terreno la remisión que realizan los recurrentes a la publicación de determinadas informaciones y tablas relativas al precio del metro cuadrado de suelo urbano en municipios de más de 50.000 habitantes, y ello porque tales precios carecen del carácter 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 permita constatar *“cuál ha sido el incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente”*, tal y como exige la Jurisprudencia, y concretamente la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2020 (recurso 151/2018), citada y parcialmente trascrita con anterioridad. Es decir, el dato aportado por los interesados es de carácter genérico y no resulta idóneo para establecer la ausencia de incremento de valor referido a la finca determinada cuya transmisión queda sujeta a gravamen por el impuesto.

Dado que no consta en el expediente administrativo prueba suficiente acreditativa de los valores de adquisición, no puede estarse a tal valor 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, debe concluirse que en este supuesto concreto no concurre el supuesto de no sujeción y, en consecuencia, se ha realizado el hecho imponible del impuesto.

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

SE PROPONE

DESESTIMAR el recurso interpuesto.