



Expediente: 553/21

El Consell Tributari, reunido en sesión de 20 de abril de 2022, conociendo del recurso presentado por CBR, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1. - Es objeto del presente recurso la resolución del gerente del Institut Municipal d'Hisenda por la que se desestima su solicitud de no sujeción al Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU).

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

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

- En fecha 15/12/2009, mediante escritura pública de compraventa otorgada ante la Notaría de Barcelona D^a. NGC con protocolo núm. ..., la persona interesada adquirió el inmueble situado en ... de Barcelona, por un precio, según lo declarado en esta escritura, de 434.409,00 €.

- En fecha 15/07/2019, mediante escritura pública de compraventa otorgada ante el Notario de Barcelona, SR. CMMB, con protocolo núm. ..., transmitió el inmueble de referencia por un precio, según lo declarado en esta escritura, de 365.000,00€.

- Según documentación que obra en el expediente y consultada la base de datos de la recaudación municipal, se desprende que la persona interesada, en relación con la transmisión antes mencionada, no practicó autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana.

- En fecha 24/07/2019, presentó escrito de solicitud de no sujeción al impuesto.

- En fecha 12/02/2020, el gerente del Institut Municipal d'Hisenda dictó resolución desestimatoria de la solicitud de no sujeción al IIVTNU por la transmisión de referencia, que fue notificada el 03/03/2020.

- En fecha 06/04/2020, el interesado ha presentado recurso de alzada contra la anterior resolución

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- De acuerdo con el artículo 46.1 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se aprueba el régimen especial del municipio de Barcelona, 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, contra los actos de la administración municipal de aplicación de los tributos se podrá interponer el recurso de altura con efectos de reposición en el plazo de un mes desde el día siguiente a la notificación expresa del acto cuya revisión se solicita.

En el caso objeto del recurso, dado que la notificación del gerente del Institut Municipal d'Hisenda se realizó el día 03/03/2020, el plazo para interponer el recurso de reposición finalizaba el día 03/04/2020. Sin embargo, como consecuencia de la declaración del estado de alarma por el Real decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, que entró en vigor el mismo día de su publicación en el BOE de 14 de marzo de 2020, se

fueron adoptando con posterioridad, diversas medidas que ampliaban o suspendían los plazos en el ámbito tributario.

Así, en materia de plazos para interponer recursos y reclamaciones económico-administrativos ante actos tributarios, el artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID -19 (publicación en el BOE y entrada en vigor el 18 de marzo de 2020), regulaba en su apartado 7:

“7. A los solos efectos del cómputo de los plazos previstos en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el recurso de reposición y en los procedimientos económico-administrativos, se entenderán notificadas las resoluciones que les pongan fin cuando se acredite un intento de notificación de la resolución entre la entrada en vigor del presente real decreto-ley y el 30 de abril de 2020. El plazo para interponer recursos o reclamaciones económico-administrativas frente a actos tributarios, así como para recurrir en vía administrativa las resoluciones dictadas en los procedimientos económico-administrativos no se iniciará hasta concluido dicho periodo, o hasta que se haya producido la notificación en los términos de la Sección Tercera del Capítulo II del Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria, si esta última se hubiera producido con posterioridad a aquel momento”.

Posteriormente, el artículo 53 del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias al ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19 (BOE de 1 de abril y entrada en vigor el 2 de abril de 2020), reguló la suspensión de plazos en el ámbito tributario de las comunidades autónomas y de las entidades locales, estableciendo:

“Lo dispuesto en el artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, será de aplicación a las actuaciones, trámites y procedimientos que se rijan por lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y sus reglamentos desarrollo y que sean realizados y tramitados por las

Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y Entidades Locales, siendo asimismo aplicable, en relación con estas últimas, a las actuaciones, trámites y procedimientos que se rijan por el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.”

Asimismo, la disposición adicional octava de este Real Decreto-ley 11/2020 regulaba la ampliación del plazo para recurrir en los siguientes términos:

“1. El cómputo del plazo para interponer recursos en vía administrativa o para instar cualesquiera otros procedimientos de impugnación, reclamación, conciliación, mediación y arbitraje que los sustituyan de acuerdo con lo previsto en las Leyes, en cualquier procedimiento del que puedan derivarse efectos desfavorables o de gravamen para el interesado, se computará desde el día hábil siguiente a la fecha de finalización de la declaración del estado de alarma, con independencia del tiempo que hubiera transcurrido desde la notificación de la actuación administrativa objeto de recurso o impugnación con anterioridad a la declaración del estado de alarma. Lo anterior se entiende sin perjuicio de la eficacia y ejecutividad del acto administrativo objeto de recurso o impugnación.

2. En particular, en el ámbito tributario, desde la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020 de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, hasta el 30 de abril de 2020, el plazo para interponer recursos de reposición o reclamaciones económico administrativas que se rijan por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y sus reglamentos de desarrollo empezará a contarse desde el 30 de abril de 2020 y se aplicará tanto en los supuestos donde se hubiera iniciado el plazo para recurrir de un mes a contar desde el día siguiente a la notificación del acto o resolución impugnada y no hubiese finalizado el citado plazo el 13 de marzo de 2020, como en los supuestos donde no se hubiere notificado todavía el acto administrativo o resolución objeto de recurso o reclamación. Idéntica medida será aplicable a los recursos de reposición y reclamaciones que, en el ámbito tributario, se regulan en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.”

Y, finalmente, la disposición adicional primera del Real decreto ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (BOE de 22 de abril y entrada en vigor el al día siguiente de la publicación), reguló la extensión de los plazos de vigencia de determinadas disposiciones tributarias del Real decreto ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID- 19, y del Real decreto ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, estableciendo:

“Las referencias temporales efectuadas a los días 30 de abril y 20 de mayo de 2020 en el artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y en las disposiciones adicionales octava y novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, se entenderán realizadas al día 30 de mayo de 2020.”

En consecuencia, en el caso objeto del presente recurso, en que la citada resolución había sido notificada al contribuyente el día 03/03/2020, el plazo para interponer recurso de reposición contra ésta será de un mes a contar desde el día siguiente hábil posterior al 30 de mayo de 2020, es decir, un mes a contar desde el 1 de junio de 2020 y, por tanto, el recurso presentado el día 6 de abril de 2020 se ha interpuesto dentro del plazo legalmente establecido .

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

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

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

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

“La base imponible de este impuesto, está constituida por el incremento de valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años. // A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4”

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

“a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo, será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (...)”

Por otra parte, el artículo 107.4 concreta el modo de cálculo de la base imponible:

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

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



Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

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

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

3.ª Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1.ª y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2.ª, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.

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

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

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

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

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

“a) El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones 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 (...).”

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

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

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

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

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

Posteriormente, en fecha 25 de noviembre de 2019, el Tribunal Constitucional dicta una nueva sentencia sobre dicha cuestión (sentencia núm. 153/2019, publicada en el BOE el día 6 de enero de 2020), en relación con un Auto de fecha 6 de junio de 2019 del Juzgado de lo Contencioso Administrativo núm. 2 de Zaragoza. Esta sentencia declara en su pronunciamiento la pérdida sobrevenida de su 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, tras reproducir el Fundamento Jurídico Quinto, letrado a) de la sentencia 126/2019, concluye que:

“Habiendo sido declarado inconstitucional el art. 107.4 TRLHL, en los términos que se acaban de exponer, la duda planteada por el órgano judicial ha quedado disipada, por lo que la presente cuestión de inconstitucionalidad ha perdido su objeto, conforme a la reiterada doctrina de este Tribunal [SSTC 47/2017, de 27 de

abril, FJ 3 c); 49/2017, de 8 de mayo, FJ 4; 55/2017, de 11 de mayo, FJ 3 c), y 60/2018, de 4 de junio, FJ 3]”.

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

Algunos tribunales han entendido que con la declaración de inconstitucionalidad de los artículos citados 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 Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en su sentencia de 30 de octubre de 2017). Por el contrario, otros tribunales han entendido que sólo corresponde anular las liquidaciones y la devolución de los ingresos indebidos en los casos en que realmente ha habido un decremento de valor del inmueble transmitido y han determinado a quien corresponde probar ese decremento de valor (tesis minimalista defendida entre otros por el Tribunal Superior de Justicia de Aragón en su sentencia de 27 de septiembre de 2017).

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

En primer lugar, el Tribunal Supremo considera que los artículos 107.1 y 107.2 letra a) TRLRHL sólo sufren de una inconstitucionalidad y nulidad parcial. Dice el Alto Tribunal:

“En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios que hemos expresado en el fundamento de derecho Quinto, que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE”.

Sin embargo, 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.”

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 dejaba patente en la misma STC 59/2017.

En este sentido expresa:

*“De la interpretación del alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 que acabamos de efectuar (parcial en lo que se refiere a los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL y total en relación con el artículo 110.4 del TRLHL) resultan, en esencia, tres corolarios: (1) primero, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana ex artículo 110.4 del TRLHL **puede el obligado tributario demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor** y, por ende, que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria principal correspondiente al IIVTNU; (2) segundo, **demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto** (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el*

reconocimiento del derecho a la devolución); y (3) tercero, en caso contrario, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 107. 2 a) del TRLHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor).”

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

“para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo (a) ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas, (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios, o (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU. Precisamente- nos interesa subrayarlo- fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 para asumir- sin oponer reparo alguno- que, en los supuestos de hechos examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía.”

*En el caso que el sujeto pasivo aporte las escrituras de transmisión y adquisición del inmueble, la posterior **sentencia del Tribunal Supremo núm. 1.248/2018, de 17 de julio**, dictada en resolución del recurso de casación núm. 5664/2017 reitera lo interpretado en su sentencia de 9 de julio y, además, declara con valor de doctrina que: “(...) los valores consignados en las escrituras públicas, en tanto sean expresivos de que la transmisión se ha efectuado por un precio inferior al de adquisición, constituyen un sólido y ordinario principio de prueba que, sin poseer un valor absoluto- que no podemos establecer con carácter abstracto en sede casacional- sí que bastarían, por lo general, como fuente de acreditación del hecho*

justificador de la inaplicabilidad del impuesto que, no debemos olvidar, hace solo objeto de gravamen las plusvalías o incrementos de valor.

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

Por otra parte resulta imprescindible destacar que la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2020 (recurso 151/2018), tras acoger en su fundamento de derecho quinto la reciente doctrina del Tribunal Constitucional en la STC 12/2019, de 31 de octubre de 2019, dedica su fundamento de derecho sexto a la fijación de los criterios interpretativos sobre los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4, a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional contenida en ambas sentencias:

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

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

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

En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios que antes hemos expresado, que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE.

2º) *El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, "no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene", o, dicho de otro modo, porque "imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)".*

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

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

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

Estos criterios interpretativos ya se incorporan en posteriores pronunciamientos del Tribunal Supremo, como son las sentencias de 3 de febrero de 2020 (recurso 1139/2018), de 12 de febrero de 2020 (recurso 4327/2017) o de 18 de mayo de 2020 (recurso 1417/2019).

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

“La carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía recae sobre el sujeto pasivo del impuesto con independencia de que el ayuntamiento impositor haya previsto la

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por todo ello, y en disconformidad con la propuesta del *Institut Municipal d'Hisenda*,

SE PROPONE

ESTIMAR el recurso interpuesto, DECLARAR la no sujeción al IIVTNU de la transmisión de referencia.

