



**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

**Expediente:** 66/24

**Expediente de gestión:** 2024RCAL0001170

**Número de registro:** 2023/...

**Recurrente:** GAMP GESTION SL y BANCO DE SABADELL SA

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

**Fecha de presentación del recurso:** 5/4/2023

El Consell Tributari, reunido en sesión de 30 de abril de 2024, conociendo del recurso presentado por GAMP GESTION SL y BANCO DE SABADELL SA, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

1.- En la fecha referenciada en el encabezamiento, el interesado interpone recurso de alzada contra los actos que se detallan a continuación:

<b>Acto impugnado / Recibo</b>	<b>Detalle: Concepto</b>	<b>Identificador / Dirección Objeto</b>	<b>Importe €</b>	<b>Periodo/Fecha</b>
Resolución presunta solicitud previa	IMPUESTO DE PLUSVALÍA	1238... / ... PBJ		
Autoliquidación PV2019...6	IMPUESTO DE PLUSVALÍA	1238... / ... PBJ	48.135,03	09/01/2019

2.- La interesada interpone recurso de alzada ante la desestimación presunta, por silencio administrativo, de su solicitud de rectificación de la autoliquidación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) identificada en la cabecera de esta resolución, y de devolución de lo ingresado en pago de esta.

En esencia, la recurrente alega, por un lado, que la transmisión del inmueble de referencia, realizada mediante escritura de compraventa en ejercicio de opción de compra en el marco de un contrato de arrendamiento financiero, no puso de manifiesto incremento de valor del suelo, de modo que no realizó el hecho imponible del IIVTNU y no se encuentra sujeta a este tributo. Entiende que la cuota ingresada resulta, en consecuencia, confiscatoria por ser superior al incremento patrimonial obtenido con la transmisión del inmueble. Invoca como fundamento, entre otras, las sentencias del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, y 121/2019, de 31 de octubre, y aporta para acreditar la ausencia de incremento de valor la escritura de arrendamiento financiero sobre el inmueble y la de compraventa en ejercicio de opción de compra por la que se produjo la transmisión en cuestión.

Alega también que los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aplicados en la autoliquidación de referencia para la determinación de la base imponible del impuesto, han sido declarados inconstitucionales y nulos por la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021, por resultar contrarios al principio de capacidad económica.

**3.-** De la documentación incorporada al expediente, los antecedentes del mismo y el informe del Institut Municipal d'Hisenda se desprende la siguiente relación de hechos:

- En fecha 2/7/2001, BANCO SABADELL LEASING, E.F.C., S.A adquirió el inmueble identificado en la cabecera de esta resolución, mediante escritura de compraventa otorgada ante la notaria de Barcelona Doña BGP bajo el número ... de su protocolo. Esta escritura de compraventa no ha sido aportada.

En esa misma fecha y ante la misma notaria, bajo el número ... de su protocolo, se otorgó escritura de arrendamiento financiero, en virtud de la cual BANCO SABADELL LEASING, E.F.C., S.A cedió el inmueble en régimen de arrendamiento financiero inmobiliario a SEGESTION QUALITY, S.L. En esta escritura, que la recurrente sí aporta, se estipuló el precio del arrendamiento financiero en 402.678,11 euros, más el IVA correspondiente, que la arrendataria financiera debía satisfacer en 120 cuotas mensuales, y el precio de adquisición del inmueble por parte de la arrendataria financiera a efectos de la opción de compra en 4.303,70 euros, especificándose que de ejercerse esta el IIVTNU sería a cargo de la compradora.



**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

- En fecha 04/12/2018, BANC DE SABADELL SA transmitió a GAMP GESTION, S.L., mediante escritura de compraventa por ejercicio de opción de compra otorgada ante el notario de Barcelona Don SFR (protocolo ...), el pleno dominio sobre el inmueble de referencia por su precio pactado como valor residual de 4.303,70 euros, más IVA.

Según consta en esta escritura, que también se aporta:

*“A.- La mercantil “GAMP GESTION, S.L.”, domiciliada en Barcelona, calle Valencia, número 85, bajos; constituida por tiempo indefinido con la denominación de “SEGESTION TELEMARKETING, SOCIEDAD LIMITADA”, en escritura autorizada por el Notario de Barcelona, Don JGC, el día 1 de agosto de 1997, con el número ... de orden de su protocolo. Cambiada su denominación por la de “SEGESTION QUALITY, SOCIEDAD LIMITADA”, en escritura autorizada por el mismo Notario el día 16 de julio de 1999, con el número ... de protocolo. Cambiada nuevamente su denominación por la de “REBISS QUALITY, S.L.”, en escritura autorizada por el Notario de Barcelona, Don JAJ, el día 24 de enero de 2008, con el número ... de protocolo. Y cambiada de nuevo su denominación por la actual en virtud de escritura autorizada por el Notario de Barcelona, Don JAJ, el día 9 de octubre de 2012, con el número ... de protocolo.”*

Según consta también en la escritura, el inmueble transmitido pertenecía a BANC DE SABADELL S.A. en virtud del siguiente:

*“TITULO: Pertenece a Banco de Sabadell, S.A. en virtud de escritura de compraventa otorgada el día 2 de julio de 2001, ante el Notario de Barcelona, Doña BGP, con número de protocolo ....*  
*Y por escritura de fusión por absorción de BANSABADELL LEASING E.F.C., S.A. (absorbida) con BANCO DE SABADELL, S.A. (absorbente), formalizada en fecha 1 de julio de 2003, autorizada por el Notario de Sabadell, Don JMG, número de protocolo .... Dicha escritura está inscrita en el Registro Mercantil de Barcelona, en cuanto a la fusión por absorción de la sociedad BANCO DE SABADELL, S.A., al folio ..., del tomo ..., hoja número ..., inscripción ...; y en cuanto a la disolución de la sociedad*

*BANSABADELL LEASING, E.F.C., S.A. al folio ... del tomo ..., hoja número ..., inscripción ....”*

- Según documentación que obra en el expediente y consultada la base de datos de la recaudación municipal, con relación a la transmisión del inmueble por compraventa en ejercicio de la opción de compra de fecha 04/12/2018, consta practicada, con la mercantil BANC DE SABADELL SA como sujeto pasivo, la autoliquidación del IIVTNU con número de recibo PV2019... e importe de 48.135,03, que consta pagada en fecha 15/01/2019.

- En fecha 30/09/2022, la mercantil interesada presentó solicitud de rectificación de la autoliquidación de referencia y de devolución de lo ingresado en pago de esta, con número de registro 2022/....

- En fecha 15/4/2023, mediante instancia con número de registro 2023/..., la mercantil interesada interpone recurso de alzada contra la desestimación presunta, por silencio administrativo, de la referida solicitud.

- Contra la desestimación presunta del recurso de alzada por silencio administrativo se ha interpuesto el recurso contencioso administrativo 258/2023 ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo 9 de Barcelona (2024-0018).

- Consta en el expediente Informe de valoración del suelo, emitido en fecha 1/2/2024 por la Arquitecta Municipal adscrita al Departament de Cadastre, IBI i Plusvàlua del Institut Municipal d’Hisenda de Barcelona, cuya conclusión es que el suelo del inmueble de referencia sí aumentó de valor entre las fechas de adquisición y transmisión en el caso que nos ocupa.

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

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.- Recurso presentado en plazo**

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, dispone que contra los actos de la Administración municipal de



**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

aplicación de los tributos locales y otros ingresos de Derecho público que sean de competencia municipal se podrá interponer recurso de alzada ante la Alcaldía, aplicándose el régimen jurídico del recurso regulado en el artículo 14 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Por otro lado, de acuerdo con el artículo 122 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, si el acto recurrido no es expreso, el solicitante podrá interponer el recurso en cualquier momento a partir del día siguiente a aquel que, de acuerdo con su normativa específica se produzcan los efectos del silencio administrativo.

Según 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 (RD 1065/2007, de 27 de julio), el plazo máximo para notificar la resolución del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones será de seis meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse realizado la notificación expresa del acuerdo adoptado, la solicitud podrá entenderse desestimada.

Puesto que ha sido interpuesto una vez finalizado el plazo de seis meses legalmente previsto para notificar la resolución de la solicitud de rectificación y devolución de la autoliquidación del IIVTNU de referencia sin que se haya adoptado resolución expresa, el recurso de alzada ha sido interpuesto en plazo.

**Segundo.- Legitimación activa de la arrendataria financiera para reclamar la devolución de autoliquidaciones practicadas por la arrendadora financiera y, en caso de estimarse, derecho a obtener la devolución**

De acuerdo con la Sentencia 1509/2019 del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 2019, recurso de casación 3738/2018, se reconoce legitimación para recurrir en vía contencioso-administrativa por ostentar un interés legítimo a quienes, sin ser sujetos pasivos, asuman en virtud de pacto o contrato la obligación tributaria principal de pago de un tributo local -como

el IIVTNU- al estar legitimados para interponer el recurso de reposición tributario local en aquellos casos, como el presente, en que dicho recurso agota la vía administrativa local.

Según el Tribunal Supremo, los términos del artículo. 14.2.d.2º del TRLRHL son inequívocos cuando permiten que interponga el recurso de reposición cualquier otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión y, desde luego, desde esta perspectiva, al tercero que se compromete y paga una carga tributaria que no le corresponde legalmente, difícilmente se le puede negar que posea un interés directo, propio, cualificado y específico, en definitiva un interés legítimo, como exige el artículo 14.2.d.21 TRLHL.

En este caso, pese a que quien presenta e ingresa la autoliquidación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana es el propio obligado tributario a ello, esto es la entidad bancaria en tanto que sujeto pasivo, la recurrente ostenta la legitimación antes indicada, pues como queda acreditado en la escritura de ejercicio de opción de compra (estipulación cuarta) se ha acordado entre las partes que la entidad adquirente, ahora solicitante, sea quien soporte el pago del citado impuesto.

Ahora bien, el hecho de que la entidad compradora se encuentre legitimada para instar la solicitud de devolución y en su caso para interponer el correspondiente recurso, no quiere decir que una eventual estimación **en vía administrativa o judicial** de su pretensión comporte que la devolución del importe del tributo se deba realizar a la entidad interesada. En efecto, el artículo 17.5 de la Ley General Tributaria (LGT) establece claramente que:

*“5. Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.”*

Asimismo, el artículo 18 de la LGT establece la indisponibilidad del crédito tributario:

*“El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa.”*

Por su parte, el artículo 32 de la LGT establece que:

*“1. La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se*



**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

*hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta ley.”*

Pues bien, el artículo 106.1 a) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLRHL establece que es sujeto pasivo a título de contribuyente del impuesto referenciado, en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

El artículo 120.3 de la LGT dispone:

*"cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente."*

El artículo 131 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 (RD 1065/2007, de 27 de julio), establece lo siguiente:

*"(...) 4. Cuando el derecho a la devolución se transmita a los sucesores, se atenderá a la normativa específica que determine los titulares del derecho y la cuantía que a cada uno corresponda.*

*5. Salvo lo dispuesto en el apartado anterior, la transmisión del derecho a una devolución tributaria por actos o negocios entre particulares no surtirá efectos ante la Administración, conforme a lo dispuesto en el artículo 17.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."*

De la normativa citada se desprende que, en casos como el que nos ocupa, la entidad bancaria y arrendadora financiera es sujeto pasivo a efectos del impuesto referenciado, motivo por el

cual, si bien la arrendataria financiera, a la vista de la doctrina fijada por el Tribunal Supremo, se encuentra legitimada para promover el inicio del procedimiento de devolución de ingresos indebidos y, en su caso, interponer el correspondiente recurso, por ostentar un interés legítimo al haberse obligado al pago de los impuestos, no puede pretender, en el caso de que se reconozca el carácter indebido del ingreso, la devolución efectiva de los ingresos abonados indebidamente por el sujeto pasivo, por cuanto en tal caso nos encontraríamos ante una cesión de crédito prohibido por la Ley, ya que el reconocimiento del derecho a la devolución efectiva le corresponde al sujeto pasivo y obligado tributario, salvo que acreditase fehacientemente que el pago efectivo y directo a la Administración lo realizó la arrendadora financiera, así como que la entidad bancaria autoriza de forma expresa a que la devolución se realice a favor de la solicitante.

En caso contrario, la devolución se efectuará, al sujeto pasivo y obligado tributario del impuesto, sin perjuicio de la ulterior reclamación de reintegro que la entidad interesada pueda realizar a la entidad bancaria, en virtud los pactos privados acordados.

**Tercero.- Artículos afectados por las declaraciones de inconstitucionalidad de las sentencias del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, 126/2019, de 31 de octubre de 2019 y 182/2021, de 26 de octubre**

Conviene comenzar recordando la redacción de los artículos del TRLRHL en cuya inconstitucionalidad fundamenta la interesada su impugnación de la autoliquidación de referencia, pues los términos en los que se encontraban vigentes en el momento de producirse la transmisión del inmueble de referencia han sido efectivamente afectados por sucesivas declaraciones de inconstitucionalidad de distinto alcance, en particular por las sentencias del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, 126/2019, de 31 de octubre de 2019 y, más recientemente, en de la Sentencia 182/2021, de 26 de octubre, cuya aplicabilidad al caso que nos ocupa se analiza en los fundamentos jurídicos siguientes.

En primer lugar, el artículo 104.1 del 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”.*





**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

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 por el terreno objeto de transmisión.

Para determinar este incremento de valor, el artículo 107.1 TRLRHL disponía en el momento de las transmisiones objeto de este recurso 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 del TRLRHL contenía las reglas para determinar el valor del terreno en el momento de devengo del impuesto, estableciendo 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. (...)”.*

A su vez, el apartado 4 del artículo 107 TRLHL establecía:

*“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.”*

Finalmente, el artículo 110.4 del TRLRHL habilitaba a los Ayuntamientos para que pudieran establecer el sistema de autoliquidación, que llevaría consigo el ingreso, por parte del sujeto pasivo, de la cuota tributaria resultante dentro de los plazos previstos en el apartado 2º de este mismo 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.- Las sentencias del Pleno del Tribunal Constitucional número 59/2017, de 11 de mayo, y 126/2019, de 31 de octubre de 2019, y su interpretación por el Tribunal Supremo**

**1. 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], declaró:**



*“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”, haciendo las siguientes precisiones sobre su alcance (FJ 5):*

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

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

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

Este pronunciamiento del Tribunal Constitucional dio lugar a interpretaciones judiciales contradictorias por parte de los Tribunales Superiores de Justicia.

Algunos tribunales entendieron que con la declaración de inconstitucionalidad de los artículos mencionados era obligado anular las liquidaciones y devolver 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 entendieron que sólo correspondía anular las liquidaciones y la devolución de ingresos indebidos en los casos en que realmente hubiera habido un decremento de valor del inmueble transmitido, y determinaron a quién correspondía 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, con 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.

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

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

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

*“como señala la STC 59/2017, “no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene”, o dicho de otro modo, porque “impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)”.*



Consell Tributari  
Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

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

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

En este sentido expresa:

*“De la interpretación del alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 que acabamos de efectuar (parcial en lo que se refiere a los artículos 107.1 y 107. 2 a) del TRLHL y total en relación con el artículo 110.4 del TRLHL) resultan, en esencia, tres corolarios: (1) primero, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana ex artículo 110.4 del TRLHL **puede el obligado tributario demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor** y, por ende, que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria principal correspondiente al IIVTNU; (2) segundo, **demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto** (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el 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 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*



**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

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

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

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

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

*“a) El alcance de la declaración: la anterior declaración de inconstitucionalidad no puede serlo, sin embargo, en todo caso, lo que privaría a las entidades locales del gravamen de capacidades económicas reales. En coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017, el art. 107.4 TRLHL debe serlo únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento*

*patrimonial realmente obtenido por el contribuyente. Eso sí, la inconstitucionalidad así apreciada no puede extenderse, sin embargo, como pretende el órgano judicial, al art. 108.1 TRLHL (tipo de gravamen), pues el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria”.*

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

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

**3.** Tras esta segunda declaración de inconstitucionalidad, la **sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2020 (recurso 151/2018)**, después de acoger en su fundamento de derecho quinto la doctrina del Tribunal Constitucional en la STC 126/2019, de 31 de octubre de 2019, dedica su fundamento de derecho sexto a la fijación de los criterios interpretativos sobre los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4, a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional contenida en ambas sentencias:

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

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

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

*En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios que antes hemos expresado, que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no*





*ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE.*

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

*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 se incorporaron a posteriores pronunciamientos del Tribunal Supremo, como son las sentencias de 3 de febrero de 2020 (recurso 1139/2018), y de 12 de febrero de 2020 (recursos 4327/2017 y 4372/2017).

#### **Quinto.- No acreditación de la ausencia de incremento de valor en el caso que nos ocupa**

En el caso que nos ocupa, la recurrente alega, en esencia, que la transmisión del bien inmueble de referencia por ejercicio de la opción de compra no puso de manifiesto

incremento de valor desde el momento de su adquisición por parte de la arrendadora financiera, sino un decremento, que resultaría de la comparación del precio de la compraventa en ejercicio de opción de compra con el precio del total arrendamiento financiero, ambos recogidos en la relación de hechos, y entiende que la cuota ingresada resulta, en consecuencia, confiscatoria, por ser necesariamente superior al nulo incremento patrimonial obtenido con la transmisión del inmueble. Aporta para acreditarlo, por un lado, la escritura pública de arrendamiento financiero –que no la de compraventa por la que se produjo la adquisición del inmueble— y por otro lado la escritura pública compraventa en ejercicio de opción de compra por la que se produjo la transmisión a la que se refiere la autoliquidación cuya devolución se solicita.

El contrato de arrendamiento o leasing financiero se configura como un contrato atípico mediante el cual la entidad arrendadora adquiere de un tercero un inmueble y, manteniendo su propiedad, lo pone a disposición del arrendatario para su uso durante el plazo fijado a cambio del abono de unas cuotas periódicas. Este arrendamiento financiero incorpora un derecho de opción de compra a ejercitar por el arrendatario. Una vez ejercido el derecho de opción de compra por el precio residual pactado, se consuma un verdadero contrato de compraventa, produciéndose la transmisión del dominio del inmueble. Así, el precio de esta transmisión está constituido por el precio total pactado en el contrato de Leasing, que incluye el valor residual correspondiente al precio del ejercicio de la opción de compra y el precio abonado a lo largo de la duración del contrato de arrendamiento financiero mediante el pago de las cuotas periódicas pactadas, así como otros conceptos que ambas partes hayan podido pactar.

A este respecto, la ya citada **sentencia del Tribunal Supremo 1163/2018 de 9 de julio** dictada en el recurso de casación 6226/2017 (JUR/2018/186296) declara ajustada a derecho y confirma la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 27 de septiembre de 2017, desestimatoria del recurso de apelación núm. 174/2016, interpretando en cuanto al arrendamiento financiero que:

*“(...) OCTAVO.- Por último, señala la parte apelante que en el contrato de arrendamiento financiero se pacta expresamente la repercusión del impuesto al arrendatario por lo que es Pública quien soporta las consecuencias del incremento o disminución del valor, y no puede negarse su derecho a que se analice si el valor del suelo ha disminuido en el momento en el que se ejercita su opción de compra.*

*No obstante, dicha alegación no puede determinar una solución distinta de la expuesta, pues no deja de ser un pacto entre particulares que no altera, ni los elementos*



*definidores del tributo, ni el sujeto pasivo del mismo, en función del cual debe examinarse la existencia de los distintos elementos configuradores del mismo. [...]».*

(...)

*En lo que aquí nos interesa el arrendamiento financiero fija desde su constitución tanto el precio financiero del contrato como, en su caso, el de adquisición del bien, de ejercitarse la opción de compra, y dicha circunstancia es básica en lo que al impuesto que aquí nos ocupa (sic), ya que se trata por ello de un negocio en el que de ejercitarse la opción de compra y por tanto la transmisión del bien al arrendatario, supuesto éste que hace que surja la obligación de tributar, en dicho momento de la transmisión no se pone de manifiesto ni un incremento del valor de los terrenos, ni una depreciación o minusvaloración del mismo, ya que el valor de los terrenos a los efectos de la transmisión, se encuentra fijado desde el inicio de la relación contractual, de manera ajena -en lo que a nuestros efectos se refiere- a las fluctuaciones del mercado.*

(...)

*la recurrente para intentar poner de relieve el decremento de valor del terreno, se refiere a informes de valoración y a el (sic) precio efectivo de venta, de un negocio de transmisión del dominio que le resulta totalmente ajeno, lo que pone claramente de relieve que en el negocio jurídico que a él se refiere, es decir, en el momento en que el arrendatario ejercita la opción de compra prevista y se produce la transmisión del dominio, no existe ningún negocio de transmisión de la propiedad del terreno, que ponga de manifiesto ninguna circunstancia referente al valor de dicho terreno en el momento en que se efectúa la transmisión, ya que las referencias a dicho extremo pertenecen a un momento temporal distinto, es decir, el de la adquisición inicial del bien por la entidad financiera, momento éste único en el que el bien se adquiere y se cede -para su uso o para su posterior adquisición- determinando las consecuencias de dicha cesión en relación al mismo precio de adquisición» (FD Segundo).*

(...)

*en el presente caso la "materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial" se obtiene -según se ha expuesto en el fundamento de derecho precedente- por una vida distinta de la fijación del precio del terreno en el contrato de arrendamiento financiero, pero debe concluirse que dicho incremento del valor, que revela una capacidad económica real,*

*existe y, por lo tanto, es susceptible de ser grabado por medio del tributo controvertido.”*

Más recientemente, el Tribunal Supremo ha venido a confirmar esta doctrina en su **sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo número 884/2021, de 21 de junio de 2021 (Recurso de casación 5302/2019)**, en la que la cuestión de interés casacional era la determinación de los parámetros jurídicos, económicos y temporales que deben tenerse en consideración para concluir que la transmisión de la propiedad de un terreno en el contexto de un arrendamiento financiero constituye o no el hecho imponible del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, en los siguientes términos:

*“Procede, por tanto, contestar a la pregunta formulada por el auto de admisión en el sentido de que la transmisión de la propiedad de un terreno en el contexto de un arrendamiento financiero sí puede constituir el hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, si bien ello dependerá de las circunstancias concretas de cada caso, lo que determina que no puedan establecerse parámetros generales, **correspondiendo al sujeto pasivo probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley General Tributaria.**”*

En definitiva, puesto que las valoraciones del inmueble declaradas en las escrituras aportadas fueron realizadas en el momento de la adquisición del inmueble por parte de la arrendadora financiera, no cabe darlas por buenas respecto al momento de su posterior transmisión, cuando la arrendataria financiera ejerce la opción de compra. En ausencia de una valoración del inmueble en el momento de la transmisión que comparar con la efectuada en el momento de la adquisición, no cabe dar por acreditado, con la mera aportación de las escrituras de arrendamiento financiero y compraventa en ejercicio de opción de compra, la ausencia de incremento de valor del suelo alegada por la recurrente, en quien recae la carga de la prueba, ni tampoco pues que la cuota de la autoliquidación de referencia sea superior al incremento patrimonial obtenido con la transmisión, y por tanto que resulte contraria a los principios constitucionales de capacidad económica, no confiscatoriedad o de progresividad como pretende la recurrente, todo ello de acuerdo con la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional y la jurisprudencia interpretativa del Tribunal Supremo antes referidas.



**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

En el mismo sentido se ha pronunciado la reciente Consulta Vinculante de la DGT V0199-23 de 8 de febrero de 2023.

El Consell Tributari de Barcelona ha aplicado también este criterio, entre otros, en el expediente 240/20.

### **Sexto.- Comprobación de valores: incremento de valor entre adquisición y transmisión**

A mayor abundamiento, ante la alegación de ausencia de incremento de valor, por un lado, y de confiscatoriedad de la cuota del IIVTNU abonada en pago de la autoliquidación de referencia, por el otro, y a pesar de que, como se acaba de ver, la carga de la prueba de la ausencia de incremento de valor corresponde a la interesada, dada la ausencia de valor probatorio de las escrituras aportadas por la recurrente, esta Administración ha procedido a comprobar el valor del inmueble en los momentos de adquisición y transmisión con el fin de determinar si se produjo la plusvalía gravada por este impuesto, siguiendo el criterio de la STSJC de 22 de junio de 2020.

A tal efecto, la arquitecta municipal del *Departament de Cadastre, IBI i Plusvàlua* ha emitido informe de valoración del suelo respecto a la transmisión del inmueble objeto del presente expediente, que se incorpora al expediente y a la fundamentación de esta resolución, del cual se desprende que, en el caso que nos ocupa, el suelo del inmueble transmitido tenía el 2/7/2001, momento de la adquisición del inmueble por parte de la arrendadora financiera y transmitente, un valor de 196.970,20 euros, mientras que en fecha 4/12/2018, momento de la compraventa en ejercicio de la opción de compra por la que se produjo su transmisión a la arrendataria financiera, su valor había ascendido a 305.307,85 euros.

Por todo lo anterior, hay que concluir que ha quedado acreditado que la transmisión del inmueble de referencia sí puso de manifiesto un incremento de valor del suelo y por tanto de capacidad económica, de acuerdo con el criterio determinado por el Tribunal Constitucional en la sentencias 59/2017 y 126/2019 y la jurisprudencia interpretativa del Tribunal Supremo, lo que somete esta transmisión a tributación por el IIVTNU y habilita plenamente la aplicación del artículo 107 del TRLRHL vigente en el momento de la transmisión para la determinación de la base imponible, según se verá en el fundamento jurídico siguiente.

**Séptimo.- Situación consolidada a efectos de la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre**

La interesada alega finalmente que la sentencia del Tribunal Constitucional número 182/2021, de 26 de octubre (BOE de 25/11/2021), declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del TRLHL por vulnerar el principio de capacidad económica en materia tributaria (artículo 31.1 CE) al establecer un único método, objetivo e imperativo, de cuantificación de toda la base imponible del tributo, que es el aplicado para su cálculo en la autoliquidación de referencia.

Concluye el TC en esta sentencia que dicho principio constitucional:

*“(…) implica, en el caso del IIVTNU, en primer lugar, que quienes se sometan a tributación deban ser únicamente los que experimenten un incremento de valor del suelo urbano objeto de transmisión, como resolvió la STC 59/2017, FJ 3, al requerir transmisión del suelo urbano más materialización del incremento de valor para el nacimiento de la obligación tributaria; esto es, incremento real, y no potencial o presunto, para la realización del hecho imponible. Y, en segundo lugar, que quienes experimenten ese incremento se sometan a tributación, en principio, en función de la cuantía real del mismo, conectándose así debidamente el hecho imponible y la base imponible, dado que esta última no es más que la cuantificación del aspecto material del elemento objetivo del primero. (...) Siendo, pues, que la realidad económica ha destruido la antes referida presunción de revalorización anual de los terrenos urbanos que operó en la mente del legislador para crear la norma objetiva de valoración ahora cuestionada, desaparece con ella la razonable aproximación o conexión que debe existir entre el incremento de valor efectivo y el objetivo o estimativo para que razones de técnica tributaria justifiquen el sacrificio del principio de capacidad económica como medida o parámetro del reparto de la carga tributaria en este impuesto. Con lo que la base imponible objetiva o estimativa deja de cuantificar incrementos de valor presuntos, medio o potenciales. En consecuencia, el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, estar al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE)”.*



Sin embargo, la propia STC 182/2021 especifica en su fundamento jurídico sexto el alcance y efectos de su declaración de nulidad.

En primer lugar, concluye:

*“que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y por tanto, su exigibilidad” hasta el momento en el que “el legislador (...), en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados”.*

Y, en segundo lugar, que:

*“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”.*

En el presente caso, tanto la solicitud de rectificación de la autoliquidación de referencia como el recurso contra su desestimación presunta por silencio administrativo, han sido interpuestos dentro de los correspondientes plazos de interposición pero con posterioridad al 26 de octubre de 2021, fecha de adopción y efectos de la STC 182/2021. Nos encontramos pues ante una situación consolidada a efectos de esta sentencia, y por tanto no susceptible de ser revisada en base a ella, de conformidad con lo que establece su fundamento jurídico sexto.

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

**SE PROPONE**

DESESTIMAR el recurso interpuesto.