



Excmo. Ayuntamiento de Salamanca
Ilmo. Sr. Alcalde
Plaza Mayor, 2
37002 SALAMANCA

Asunto: Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana / Disconformidad / Ayuntamiento de Salamanca.

Ilmo. Sr. Alcalde:

De nuevo nos dirigimos a V.I. una vez recibido el informe solicitado en relación con el expediente que se tramita en esta Institución con el número **3390/2020**, referencia a la que rogamos haga mención en ulteriores contactos que llegue a tener con nosotros.

Como recordará, el motivo de la queja era la disconformidad con la liquidación tributaria número XXX, por importe de 1.699,88 €, girada a D. XXX, DNI XXX, en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por la transmisión efectuada el 10 de marzo de 2020, mediante escritura pública de compraventa, del inmueble con referencia catastral XXX, dado que el precio de compra en el año 1991 fue de 21.035,42 €, a lo que habría que sumarle los gastos (unos 1.500,00 euros), y el de venta en marzo de 2020 fue de 22.000,00 €.

Según manifestaciones del autor de la queja, no se ha producido plusvalía sino, al contrario, una clara minusvalía.

Iniciada la investigación oportuna, se le solicitó información en relación con las cuestiones planteadas en aquella.

En atención a dicha petición de información se remitió informe en el cual se hacía constar:

“En relación con la comunicación de fecha 20 de octubre de 2020, relativa a escrito de queja registrado con el número de referencia 3390/2020, por la que se solicita información en relación con la liquidación número XXX, practicada por este Organismo en concepto de cuota del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, a cargo de D. XXX, con motivo de la transmisión del inmueble con referencia catastral XXX, mediante escritura de compraventa de fecha 10 de marzo de 2020, se informa lo siguiente:

PRIMERO.- Por este Organismo se practicó, con fecha 15 de mayo de 2020, la liquidación número XXX en concepto de cuota del Impuesto sobre el Incremento del



Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana al tener conocimiento de la transmisión, mediante escritura de compraventa de fecha 10 de marzo de 2020, del inmueble con referencia catastral XXX.

Comprobado que por el transmitente, D. XXX, no se había procedido a presentar ante este Ayuntamiento, dentro del plazo legalmente establecido para ello (treinta días hábiles desde el devengo del impuesto), la correspondiente declaración conteniendo los elementos de la relación tributaria, y a realizar la autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin que por el mismo se hubiera presentado solicitud de no sujeción al Impuesto de dicha transmisión por inexistencia de incremento de valor en la misma, se procedió a regularizar la situación tributaria practicando la correspondiente liquidación a cargo de D. XXX.

SEGUNDO.- Con fecha 27 de mayo de 2020 por D. XXX, en representación de D. XXX, solicitó la devolución de la cantidad ingresada en concepto de cuota del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana mediante liquidación número XXX, al considerar que no se había producido el incremento de valor que constituye el hecho imponible del impuesto, según se acredita en las escrituras públicas de su adquisición y su transmisión.

Mediante Resolución de fecha 28 de mayo de 2020 fue desestimada la solicitud de devolución de ingresos presentada por D. XXX, en representación de D. XXX, al no quedar acreditado por el solicitante la inexistencia de incremento de valor alegada.

Tal y como se recoge en la resolución de 28 de mayo de 2020, y queda acreditado en los documentos públicos de adquisición y de transmisión, D. XXX adquirió el inmueble con referencia catastral XXX mediante escritura otorgada el 29 de octubre de 1991, por un precio de 3.500.000 pesetas, al cambio 21.035,42 euros, y dicho inmueble se transmite por escritura de compraventa de 10 de marzo de 2020, por un precio de 22.000 euros. Por lo que el solicitante no acreditó ante esta Administración la disminución de valor entre la fecha de adquisición de la vivienda en 1991 y la fecha de su transmisión, en el año 2020.

Por el contrario, de acuerdo con los valores del inmueble que figuran en las escrituras públicas de adquisición y transmisión del mismo, lo que queda acreditado es que se ha producido un incremento de valor del inmueble en la fecha de transmisión, y por tanto la producción del hecho imponible.

TERCERO.- La actuación de este Organismo con la práctica de la liquidación número XXX en concepto de cuota del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, así como la Resolución de 28 de mayo de 2020 por la que se desestimó la solicitud de devolución de ingresos en dicho concepto presentada por D. XXX, han sido correctas.



Es necesario poner de manifiesto que por esta Administración, para la resolución de la solicitud de devolución de ingresos en concepto de cuota del Impuesto, y para determinar la sujeción o no al impuesto de la transmisión del inmueble que tiene lugar con fecha 10 de marzo de 2020, se ha seguido el criterio establecido por la jurisprudencia.

Tal y como ha reconocido el Tribunal Supremo, en Sentencia de 9 de julio de 2018, por la que procedió a fijar los criterios interpretativos de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017, en relación con la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLRJL, corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido, estableciendo el Tribunal que para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU el sujeto pasivo podrá ofrecer cualquier medio 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.

Por tanto, resulta fundamental para entender que no se ha realizado el hecho imponible del impuesto, y que no procede el devengo del mismo, que quede debidamente acreditado por el sujeto pasivo que no se ha producido un incremento de valor de los terrenos con la transmisión del inmueble.

Sin que pueda considerarse que haya quedado acreditado en este caso por D. XXX, de acuerdo con los datos que figuran en los documentos a los que el mismo remite, la inexistencia de incremento de valor del terreno entre la fecha de su adquisición (21.035,42 euros) y la de su transmisión (22.000 euros). Por lo que, puesto que el Tribunal Constitucional únicamente declara la inconstitucionalidad de los preceptos del TRLRHL en aquellos casos en los que se someta a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor; en los supuestos en los que, como el que nos ocupa, exista un incremento de valor, los preceptos han quedado en vigor, y por ende resultan plenamente aplicables.

Debiendo precisar, además, que este es el criterio seguido por los Juzgados de lo Contencioso Administrativo número 1 y número 2 de Salamanca. Dichos Juzgados consideran que cuando, de acuerdo con los precios que figuran en las escrituras de compra y de venta resulte acreditado un incremento de valor, existe el hecho imponible del impuesto, y resulta procedente la exigencia del mismo. Entre otras, Sentencias del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 1 de Salamanca números 84/19 de 2 de abril, 188/2020 de 12 de noviembre, Sentencias del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 2 de Salamanca números 91/2019, de 25 de marzo, 281/2019 de 4 de noviembre, 69/2020 de 12 de febrero, y 78/2020 de 24 de febrero.

Por lo que procede concluir que la liquidación número XXX, practicada a cargo de D. XXX, en concepto de cuota del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los



Terrenos de Naturaleza Urbana con motivo de la transmisión del inmueble con referencia catastral XXX resulta correcta.”

A la vista de lo informado y acreditado en el expediente, procedemos a formular las siguientes consideraciones para fundamentar jurídicamente el contenido de la presente Resolución.

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se encuentra regulado en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo, el cual, en relación con las cuestiones planteadas, señala lo siguiente:

-Artículo 104.1 “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.”

-Artículo 107.1 y 2 a):

“1.-La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del 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.

2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

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.

No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquel. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán



aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo.”

Artículo 110.4: que cuando se refiere a la gestión tributaria del impuesto establece: “Los ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de aquella dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo. Respecto de dichas autoliquidaciones, el ayuntamiento correspondiente sólo 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.

En ningún caso podrá exigirse el impuesto en régimen de autoliquidación cuando se trate del supuesto a que se refiere el párrafo tercero del artículo 107.2.a) de esta ley.”

La Sentencia del TC 59/2017, de 11 de mayo, declaró que los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4, todos ellos del TRLRHL, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor de los terrenos de naturaleza urbana, remitiendo al legislador a fin de modificar en dicho sentido el texto legal que los contiene.

La anterior situación originó una prolija y variada jurisprudencia sobre la materia que dio lugar a una creciente inseguridad jurídica, circunstancia solventada en cierta medida por la Sentencia del Tribunal supremo número 1163/2018, de 9 de julio de 2018, que fijó los siguientes criterios interpretativos sobre los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLRHL a la luz de la STC 59/2017:

“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). En relación con este último supuesto, esta Sala es consciente de que pudieran darse casos en los que la plusvalía realmente obtenida por el obligado tributario fuera tan escasa que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL pudiera suscitar dudas desde la perspectiva del artículo 31.1 CE. La cuestión, sin embargo, no se nos ha planteado aún y tampoco ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017.

Esto sentado, debemos resolver a continuación las cuestiones de (a) a quién corresponde la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía, (b) qué medios probatorios resultan idóneos para llevarla a efecto y (c) si este último extremo cuenta en la actualidad, y hasta tanto se produzca la intervención legislativa que reclama la STC 59/2017 en su FJ 5 c), con la debida cobertura legal, tal y como reclaman los principios de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE) y reserva de ley tributaria (artículos 31.3 y 133.1 CE). Pues bien, en relación con los dos primeros interrogantes queremos dejar claro que:

1.- Corresponde al obligado tributario probarla inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Y este extremo, no solo se infiere con carácter general del artículo 105.1 LGT , conforme al cual «quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo», sino que también, y en el ámbito concreto que nos ocupa, ha sido puesto de relieve por el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 5 b) de la STC 59/2017, y admitido, incluso, por la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 (RCA 2672/2017). En el FJ 5 b) de la STC 59/2017 concluye, concretamente, el máximo intérprete de la Constitución, que «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, FJ 7 , y 37/2017 , FJ 5).»», precisión esta última de la que se infiere inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía. Y esta premisa ha sido admitida también en la cuestión casacional que, con posterioridad al pronunciamiento del Tribunal Constitucional, fijó la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 , citado, en el que, presuponiendo que pesaba "sobre el legalmente considerado como sujeto pasivo la carga de acreditar la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del IIVTNU", consideró que tenía interés casacional objetivo la determinación de los medios concretos de prueba que debían emplearse para acreditar la concurrencia de esta última circunstancia.



2.- 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 [cuyo valor probatorio sería equivalente al que atribuimos a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en los fundamentos de derecho 3.4 de nuestras sentencias de 23 de mayo de 2018 (RRCA núms. 1880/2017 y 4202/2017), de 5 de junio de 2018 (RRCA núms. 1881/2017 y 2867/2017) y de 13 de junio de 2018 (RCA núm. 2232/2017)]; (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (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 hecho examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía.

3.- Aportada -según hemos dicho, por cualquier medio- por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía.

Contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente, el obligado tributario dispondrá de los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial. En la vía contencioso- administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 LJCA y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 LJCA, de conformidad con las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

La resolución judicial recurrida en casación ha interpretado, pues, de manera correcta el ordenamiento jurídico al considerar que la STC 59/2017 permite no acceder a la rectificación de las autoliquidaciones del IIVTNU y, por tanto, a la devolución de los ingresos efectuados por dicho concepto, en aquellos casos en los que no se acredita por el obligado tributario la inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, supuestos en los que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL resultan plenamente constitucionales y, por consiguiente, los ingresos realizados por el contribuyente, debidos.”

Para finalizar el alto Tribunal, procede a fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales:



“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 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 .

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 «impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7 , y 37/2017 , FJ 5)». Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL.”

La citada resolución judicial ha interpretado que la STC 59/2017 permite no acceder a la rectificación de las autoliquidaciones del IIVTNU y, por tanto, a la devolución de los ingresos efectuados por dicho concepto, en aquellos casos en los que no se acredita por el obligado tributario la inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, supuestos en los que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL resultan plenamente aplicables y, por consiguiente, los ingresos realizados por el contribuyente, debidos.

Sentado lo anterior, vamos a analizar concretamente el caso que nos ocupa, para ello conviene en primer lugar fijar los hechos:

1º.- El 10 de marzo de 2020 se produce la venta del bien inmueble objeto de controversia, por la cantidad de 22.000,00 euros.

2º.- Dicho inmueble había sido adquirido por el vendedor en virtud de escritura pública otorgada el día 29 de octubre de 1991, por el precio de 3.500.000,00 pesetas (21.035,42 euros).

3º.-El Ayuntamiento de Salamanca, al tener conocimiento de la transmisión, con fecha 15 de mayo de 2020, practicó al vendedor la liquidación número XXX, en concepto de cuota del IIVTNU, por importe de 1.699,88 euros, que fueron ingresados por el contribuyente, el día 26 de mayo, en la cuenta de dicha Entidad.



4º.-Posteriormente, con fecha 27 de mayo de 2020, el contribuyente presentó una solicitud de devolución de la cantidad abonada en concepto de liquidación del IIVTNU ante el Ayuntamiento de Salamanca, al considerar que no se había producido el incremento de valor que constituye el hecho imponible del impuesto, que fue desestimada por Resolución de fecha 28 de mayo, basándose en que no queda acreditado por el solicitante la inexistencia de incremento de valor alegada.

Comenzaremos, en primer lugar, precisando si ha existido o no incremento de valor en la transmisión efectuada.

Entendemos que, de conformidad con la sentencia del TS citada *ut supra*, 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, en fin, (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.

En este sentido cabe citar la STS 1122/2019 de 18 de julio de 2019, cuando señala:

“(…) conviene recordar que, como expresamos en la STS 1248/2018, de 17 julio (rec. 5664/2017 (LA LEY 89621/2018)), no cabe desdeñar a priori todo valor de prueba, aun indiciaria, a los precios recogidos en las escrituras públicas de adquisición y transmisión, de la misma manera que tampoco resulta procedente atribuir al interesado la carga de probar la pérdida patrimonial por medios distintos al de la exhibición de tales instrumentos ni, por último, exigir, a la postre, una prueba pericial para acreditar que se ha experimentado la minusvalía que situaría la transmisión efectuada fuera del ámbito objetivo de la aplicación del tributo.

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

Partiendo de esta premisa, la comprobación es sencilla, debemos calcular la diferencia entre el valor de compra y el valor en venta del inmueble, es decir 22.000,00 – 21.035,42 = 964,58 euros (de incremento).

Pero sigamos analizando el resto de argumentos que se recogen en la queja.



En el recurso de reposición presentado ante el Ayuntamiento, el contribuyente alegó que debía tenerse en cuenta para determinar el “verdadero” valor de adquisición del inmueble, los gastos e impuestos abonados (unos 1.500,00 euros), circunstancia que determinaría con claridad la inexistencia de incremento y, por tanto, del hecho imponible del impuesto.

Para dar respuesta a esta cuestión conviene hacer mención de la STS 1689/2020, de 9 de diciembre, por cuanto viene a ser un compendio de otras anteriores.

En efecto, la citada Sentencia viene a establecer que *«esta misma Sala y Sección ha señalado con reiteración que no hay fórmula alternativa a la prevista en la ley, concretamente en el artículo 107.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales (v., por todas, sentencia núm. 419/2019, de 27 de marzo, dictada en el recurso de casación núm. 4924/2017), que tiene en cuenta -como se ha dicho- el valor (catastral) del terreno en el momento del devengo. Cabrían -ciertamente- otras opciones legítimas, válidas o constitucionalmente defendibles, pero la establecida por el legislador es la que se desprende del precepto más arriba citado y no ha sido objeto -insistimos- de tacha alguna de inconstitucionalidad por su configuración, sino exclusivamente por sus consecuencias en ciertos supuestos.*

(...)

Pero chocaría, además, con la propia naturaleza del tributo, que grava la capacidad económica puesta de manifiesto entre dos momentos temporales, el de adquisición y el de enajenación, computados por años y con un máximo de veinte.

El índice de precios al consumo -como sucede con los gastos de urbanización- no integra, ni puede integrar el precio o valor de adquisición, porque se produce -o, mejor, se va produciendo- en un momento posterior al de la adquisición, y por ello no forma parte del precio o coste de adquisición fijado temporalmente al inicio del periodo de generación de la riqueza potencial gravada.

Como dijimos en la sentencia núm. 313/2019, de 12 de marzo, dictada en el recurso de casación núm. 3107/2017 -referida a los gastos de urbanización- el IIVTNU es un impuesto directo, de naturaleza real, que grava, no el beneficio económico de una determinada actividad empresarial o económica, ni el incremento de patrimonio puesto de manifiesto con motivo de la transmisión de un elemento patrimonial integrado por suelo de naturaleza urbana, sino la renta potencial puesta de manifiesto en el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana durante el periodo de permanencia del bien en el patrimonio del transmitente, con un máximo de veinte años (...).

En definitiva, de acuerdo con la determinación del hecho imponible que establece con claridad el artículo 104 del texto refundido de la Ley de Haciendas



Locales (el incremento de valor que experimenten los terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de su transmisión), es evidente que el tributo que nos ocupa no grava el beneficio económico obtenido por el sujeto pasivo al realizar la transmisión (como sucede con otros impuestos directos, como el de la renta de las personas físicas o el de sociedades), sino el aumento de valor de aquellos terrenos puesto de manifiesto con ocasión de su transmisión o de la constitución de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio.

Por eso, la constatación de si ha existido o no el hecho imponible (esto es, el incremento de valor del terreno) solo exigirá -a tenor de las reglas sobre distribución de la carga de la prueba que ya hemos señalado con reiteración en anteriores pronunciamientos- verificar cuál fue el valor de adquisición y cuál ha sido el de transmisión, cosa completamente distinta -como señala con acierto el recurrente- de la ganancia o de la pérdida patrimonial obtenidas como consecuencia de la enajenación.»

En definitiva, podemos concluir que en este caso se ha producido el hecho imponible del impuesto, en los términos que establece el artículo 104.1 del TRLRHL, al haber quedado acreditado que ha existido un incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, que se ha puesto de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos, que viene a justificar la liquidación del IIVTNU practicada por el Ayuntamiento de Salamanca.

Nos quedaría por analizar el posible alcance confiscatorio que la regulación legal podría tener en aquellos supuestos en que la cuota tributaria resultante de la aplicación del impuesto sea superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente en la parte que excede del beneficio obtenido.

Esta cuestión quedó resuelta en la STC n.º 126/2019, de 31 de octubre, cuando declaró que en esos casos el artículo 107.4 del TRLRHL, era inconstitucional.

A mayor abundamiento, la ya citada STS 1689/2020, de 9 de diciembre, indica que *“Resulta contraria a Derecho –por implicar un claro alcance confiscatorio- una liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, aplicando los artículos correspondientes de la Ley de Haciendas Locales, establezca una cuota impositiva que coincida con el incremento de valor puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión del terreno, esto es, que absorba la totalidad de la riqueza gravable.”*

En el supuesto presente, la cuota tributaria resultante de la aplicación del impuesto (1.699,88 euros) es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente (964,58 euros), por lo que no es ajustada a derecho al tener un claro alcance confiscatorio más allá de lo obtenido por el aumento del valor del bien reflejado en el precio de venta; alcance confiscatorio que, incluso, se produciría si la



cuota alcanzara a la totalidad del beneficio obtenido por la venta del inmueble considerando los precios de compra y de venta del mismo.

En virtud de todo lo expuesto, y al amparo de las facultades conferidas por el Estatuto de Autonomía de Castilla y León y por la Ley 2/1994, de 9 de marzo, del Procurador del Común, consideramos oportuno formular la siguiente **Resolución**:

Que por el Ayuntamiento de Salamanca se proceda a la devolver a D. XXX la cantidad abonada en concepto del impuesto, incrementada con los intereses legales que correspondan y, en su caso, se practique nueva liquidación sin que esta tenga alcance confiscatorio.

Esta es nuestra resolución y así se la hacemos saber, con el ruego de que nos comunique de forma motivada la aceptación o no aceptación de la misma en el plazo de dos meses, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19.2 de la Ley Reguladora de la Institución.

Una vez realizadas las comunicaciones oportunas, se acuerda publicar la presente Resolución en la página web de esta Institución, previa disociación de los datos de carácter personal que contuviera.

Pendiente de sus noticias, reciba un cordial saludo.

Atentamente,

EL PROCURADOR DEL COMÚN
Tomás Quintana López