



Excmo. Ayuntamiento de San Andrés del Rabanedo
Ilma. Sra. Alcaldesa
Calle Los Picones, s/n
24010 SAN ANDRÉS DEL RABANEDO
(León)

Asunto: Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (Plusvalía). Disconformidad con liquidación

Ilma. Sra. Alcaldesa:

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 **544/2019**, 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 falta de respuesta a los recursos de reposición interpuestos por los herederos de D^a XXX (XXX), en los que muestran su disconformidad con las liquidaciones correspondientes al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (Plusvalía), giradas por el Ayuntamiento de San Andrés del Rabanedo correspondientes a los inmuebles sitos en XXX y XXX, ambos de la localidad de Trobajo del Camino.

Según manifestaciones del autor de la queja, el primer inmueble fue adquirido por XXX con fecha XXX, según consta en la escritura de compraventa a tal efecto otorgada, por 125.030,76 euros, y a sus herederos se les adjudicó por 80.000 euros, según hicieron constar en la liquidación el impuesto de sucesiones, y el segundo fue adquirido por la causante con fecha XXX, según consta en la escritura de compraventa, por 4.739.197 pesetas (28.483,14 euros), y a sus herederos se les adjudicó por 24.000,00 euros, según consta en el mismo documento de liquidación del impuesto

Entienden por ello que no ha habido plusvalía sino 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:



“Recibido sus escritos de fecha uno de octubre de 2019 y veintiocho de noviembre de 2019, con su número 544/2019, procedo a poner en su conocimiento lo siguiente:

PRIMERO: No se ha procedido a resolver el recurso de reposición interpuesto.

El plazo estimado es de medio año aproximadamente en espera de resoluciones que presenten analogía con el caso concreto de los tribunales de justicia.

SEGUNDO: El plazo estimado es de medio año aproximadamente en espera de resoluciones que presenten analogía con el caso concreto de los tribunales de justicia o bien la modificación de la Legislación positiva aplicable.

Dado lo expuesto se solicita un plazo de prórroga en la tramitación de la citada solicitud de información dada la complejidad del asunto”.

Posteriormente, solicitamos ampliación de la información recibida, en atención a la cual se nos remitieron los acuerdos adoptados por la Junta de Gobierno Local de ese Ayuntamiento por los que se desestimaban los recursos presentados, de los que vamos a transcribir aquellas partes que interesan a la resolución de la queja.

En relación con el objeto tributario situado en la C/ XXX (vivienda y garaje), lo siguiente:

“Procedemos al análisis de la distinta documentación presentada y su alcance probatorio:

a) Copia de escritura de compraventa de fecha XXX, Numero: XXX. Notario: XXX. Adquisición a favor de Dña. XXX. Adquisición conjunta de vivienda y plaza de garaje sita en C/ XXX. Se escritura el valor de transmisión en 125.030,76 €.

b) Copia del Modelo 661 simplificado de Impuesto de sucesiones y donaciones de fecha XXX, presentado al fallecimiento de Dña. XXX, acaecida con fecha XXX. En esta declaración a efectos del Impuesto de Sucesiones se valora el 100% del bien inmueble de referencia catastral XXX sito en C/ XXX, de Trabajo del Camino en 70.000,00 €.

Pues bien, por una parte, no puede ser probatoria la valoración aportada, escritura pública de fecha 30 de octubre de 2007, definida como letra a) de este expositivo, ya que no se determina de forma diferenciada el valor de la vivienda y el valor de la plaza de garaje. Recordemos que el Impuesto de Incremento del valor de los terrenos se liquida sobre los valores que determina la Dirección general del Catastro para el suelo, siendo el valor del suelo de la plaza de garaje de 0,00 €.



Por otro lado, el servicio de Valoraciones de la Junta de Castilla y León, otorga a la fecha de devengo del impuesto un valor de la vivienda de 58.255,66 €, según se aporta en el presente expediente, que no explica ni justifica el valor de 70.000,00 € atribuido a dicha vivienda en declaración del Modelo 661 presentado al fallecimiento de Dña. XXX.

Tampoco se aporta valoración pericial alguna.

Esto es, y en relación con los medios de prueba habilitados según Tribunal Supremo, que se pronuncia sobre la aportación y práctica de prueba, determinando lo siguiente:

a) Valores de compra y venta escriturados. No se acreditan valores diferenciados en la escritura de compra y tampoco existe una escritura de venta.

b) No se aporta ninguna prueba pericial.

c) Intentando aportar como prueba el Modelo 661 presentado al fallecimiento de Dña. XXX, resulta que la cantidad presentada de 70.000,00 € difiere en un 20,15% de los valores atribuidos por el Servicio de Valoraciones de la Junta de Castilla y León de 58.255,66 €, valoración que tampoco se justifica.

(...)

Desestimar los recursos presentados el XXX, registros de entrada números XXX, por D. XXX, solicitando la anulación de las liquidaciones practicadas en relación con el Impuesto de Incremento de Valor de los terrenos de naturaleza urbana en relación con el bien inmueble sito en C/ XXX, de Trabajo del Camino, por no probar de forma fehaciente la inexistencia de incremento de valor de dicho bien inmueble por la transmisión efectuada por el fallecimiento y transmisión de dicho bien de Dña. XXX en fecha XXX”.

En relación con el objeto tributario situado al inmueble sito en la C/ XXX, lo siguiente:

“Procedemos al análisis de la distinta documentación presentada y su alcance probatorio:

a) Una hoja de una escritura número de documento 00726175, en la que no se indica ni bien inmueble transmitido, ni fecha de transmisión, ni título. Indica un importe de 4.739.196 pts, 28.483,14 €, en relación con un piso vivienda, indicado en el antecedente primero (que no obra), a favor de Dña. XXX, privativamente, esto es, en relación con el 100% de la propiedad.



b) Copia del Modelo 661 simplificado de Impuesto de sucesiones y donaciones de fecha 14 de octubre de 2016, presentado al fallecimiento de Dña. XXX, acaecida con fecha XXX. En esta declaración a efectos del Impuesto de Sucesiones se valora el 50% del bien sito en C/ XXX, de Trabajo del Camino en 24.000,00 €. En su caso, el 100% sería de 48.000,00 €.

Pues bien, por una parte, no puede ser probatoria la valoración aportada como letra a) de este expositivo, dado que nada hace referenciarla al bien inmueble cuestionada en esta valoración, a pesar de que dicha escritura de 1986 ha sido requerida, la misma no ha sido aportada por los interesados, debiendo ser los interesado los aportantes de las pruebas pertinentes.

Incluso, en el hipotético caso de considerar que esa hoja de escritura se refiere al bien inmueble objeto del recurso, se produciría un incremento, ya que la valoración en el documento 661 al 100% de dicho bien asciende a 48.000,00 € en la fecha de devengo del impuesto municipal.

Por otro lado, el servicio de Valoraciones de la Junta de Castilla y León, otorga a la fecha de devengo del impuesto un valor de 67.453,93 €, según se aporta en el presente expediente.

(...)

Desestimar los recursos presentados el XXX, registros de entrada números XXX, por D. XXX, solicitando la anulación de las liquidaciones practicadas en relación con el Impuesto de Incremento de Valor de los terrenos de naturaleza urbana en relación con el bien inmueble sito en C/ XXX, de Trabajo del Camino, por no probar de forma fehaciente la inexistencia de incremento de valor de dicho bien inmueble por la transmisión efectuada por el fallecimiento de Dña. XXX en fecha XXX”.

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: 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 (RRCAs núms. 1880/2017 y 4202/2017), de 5 de junio de 2018 (RRCAs 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.

Existían dudas sobre el alcance de esta Sentencia a los casos de adquisiciones de inmuebles a título lucrativo, que quedaron rápidamente resueltas por el Tribunal Supremo.

En efecto, en la Sentencia 1.122/2019, de 18 de julio de 2019, el Tribunal Supremo estudia un caso de venta de inmuebles adquiridos por herencia, ordenando la retroacción de actuaciones para que el Juzgado dicte nueva sentencia valorando la prueba a los efectos de determinar si se ha producido una minusvaloración del valor del inmueble o, por el contrario, un incremento de su valor, a partir de la transmisión referida. En términos similares se pronuncia en la Sentencia 1.123/2019, también de 18 de julio de 2019, en relación con una donación.

Finalmente, en la STS 1.286/2019, de 30 de septiembre, zanja la cuestión cuando viene a afirmar: *“ni la doctrina del Tribunal Constitucional tiene en cuenta tal*



circunstancia, ni explícita ni implícitamente, ni, frente a lo que se plantea, esta Sala ha vislumbrado en ningún pronunciamiento excepcionalidad o problema alguno cuando hay que acreditar la existencia de minusvalía en los casos de adquisiciones de inmuebles a título lucrativo". Y es importante señalar que dicha doctrina es la aplicable en posteriores recursos solventados ante el Tribunal Supremo en supuestos de transmisiones mortis causa.

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

En relación con el objeto tributario situado en la C/ XXX:

1º.- El 14 de octubre de 2016, se presenta por los interesados el modelo 661 simplificado del impuesto de sucesiones y donaciones ante la Junta de Castilla y León, con motivo del fallecimiento, el XXX, de Dª XXX, con una valoración de 80.000,00 euros (vivienda y garaje). Documento oficial que no consta que haya sido objeto de corrección por la Administración autonómica.

El servicio de valoraciones de la Junta de Castilla y León, otorga a la fecha de devengo del impuesto un valor a la vivienda de 58.255,66 euros, según consta en el expediente.

2º.- Dicho inmueble (vivienda y garaje) había sido adquirido por el causante en virtud de escritura de compraventa otorgada el día 30 de octubre de 2007, por el precio de 125.030,76 euros.

3º.-El Ayuntamiento de San Andrés del Rabanedo, al tener conocimiento de la transmisión, practica a los herederos las liquidaciones números XXX, en concepto de cuota del IIVTNU, por un importe individual de 239,84 euros, con un total de las tres 719,52 euros.

4º.-Posteriormente, con fecha XXX, los contribuyentes presentan recurso de reposición, al considerar que no se había producido el incremento de valor que constituye el hecho imponible del impuesto, solicitando que se deje sin efecto el cobro de la plusvalía o, si ha sido abonada, que se devuelva su cuantía, siendo desestimado por acuerdo de la Junta de Gobierno Local de fecha XXX, *"por no probar de forma fehaciente la inexistencia de incremento de valor de dicho bien inmueble por la transmisión efectuada por el fallecimiento y transmisión de dicho bien de Dña. XXX en fecha XXX"*.

En relación con el objeto tributario situado al inmueble sito en la C/ XXX, lo siguiente:



1º.- El 14 de octubre de 2016, se presenta por los interesados el modelo 661 simplificado del impuesto de sucesiones y donaciones ante la Junta de Castilla y León, con motivo del fallecimiento el XXX de Dª XXX, con una valoración del 50 por ciento del inmueble, que asciende a la cantidad de 24.000,00 euros, por lo que, en su caso, el 100 por cien sería de 48.000,00 euros. Documento oficial que no consta que haya sido objeto de corrección por la Administración autonómica.

El servicio de valoraciones de la Junta de Castilla y León, otorga a la fecha de devengo del impuesto un valor de 67.4563,93 euros, según consta en el expediente.

2º.- Dicho inmueble había sido adquirido por el causante en virtud de escritura de compraventa otorgada el día 2 de enero de 1986, por el precio de 4.739.197 pesetas (28.483,14 euros).

3º.-El Ayuntamiento de San Andrés del Rabanedo, al tener conocimiento de la transmisión, practica a los herederos las liquidaciones números XXX, en concepto de cuota del IIVTNU, por un importe individual de 297,00 euros, total de las tres 891,00 euros.

4º.-Posteriormente, con fecha XXX, los contribuyentes presentan recurso de reposición, al considerar que no se había producido el incremento de valor que constituye el hecho imponible del impuesto, solicitando que se deje sin efecto el cobro de la plusvalía o, si ha sido abonada, que se devuelva su cuantía, siendo desestimado por acuerdo de la Junta de Gobierno Local de fecha 6 de octubre de 2020, *“por no probar de forma fehaciente la inexistencia de incremento de valor de dicho bien inmueble por la transmisión efectuada por el fallecimiento y transmisión de dicho bien de Dña. XXX en fecha XXX”*.

Comenzaremos, en primer lugar, precisando si ha existido o no incremento de valor en las transmisiones efectuadas.

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 Julio de 2019, cuando razona que:



“(…) 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.

Obran en autos la escritura de transmisión por la que los vendedores transmiten el inmueble por 190.000 € y el garaje por 30.000 € (total 220.000 €).

Por lo que se refiere al valor de adquisición, la mayoría de los copropietarios adquirieron el inmueble por herencia en virtud de escritura de 02/07/2005, si bien, hubo otros 2 que adquirieron su parte en el inmueble en virtud de escritura de 04/01/2015.

Asimismo, se aportó ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Logroño la documentación correspondiente a la hoja de valoración del expediente de comprobación de valores del Servicio de Gestión Tributaria de La Rioja, siendo tasado el piso por la administración tributaria en 304.100.73 €.

Ante la omisión de la valoración de la prueba por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo y con el fin de mantener indemne la tutela judicial efectiva de las partes, procede ordenar la retroacción de actuaciones para que el juzgado dicte nueva sentencia valorando la prueba a los efectos de determinar si se ha producido una minusvaloración del valor del inmueble o, por el contrario, un incremento de su valor; a partir de la transmisión referida, teniendo en consideración las circunstancias anteriormente expresadas”.

Partiendo de este razonamiento, en relación con el objeto tributario situado en la C/ XXX (vivienda y garaje), la solución pasa por calcular la diferencia entre el valor del inmueble al momento del devengo del impuesto, en este caso el declarado por los herederos al presentar el modelo 661 (80.000,00 euros), y el valor de adquisición.



En efecto, el valor del inmueble a considerar al momento del devengo, debe ser, tal y como establece el artículo 18 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el declarado, dado que los interesados están obligados a consignar el valor real, el cual podrá ser objeto de comprobación, por los medios establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria, prevaleciendo el declarado sobre el comprobado, si este fuese superior, cuestión que podemos deducir que sucede en el caso que nos ocupa. Así es, según consta en el expediente remitido por el Ayuntamiento, este es muy superior a la valoración, a precios de mercado, que le otorga el propio servicio de valoraciones de la Junta de Castilla y León (58.255,66 euros), porque, aunque en este caso no comprende la valoración del garaje, si procedamos a su adición, es del todo imposible que la suma de ambos llegue a superar el valor declarado (80.000,00 euros), pues este debería ser superior a 21.744,34 euros, cuestión que carece de toda lógica, ya que se debería otorgar, a la plaza de garaje, casi la mitad del valor de la vivienda.

En resumidas cuentas, si procedemos a realizar la operación aritmética necesaria para comprobar lo antes expuesto, obtenemos: $80.000,00 - 125.030,76 = -45.030,76$ euros (de minusvalía); por lo que se pone de manifiesto que no existe un incremento de valor, sino, al contrario, un decremento.

En relación con el objeto tributario situado en la C/ XXX, la solución, es la misma, como hemos visto pasa por calcular la diferencia entre el valor del inmueble al momento del devengo del impuesto, declarado por los herederos al presentar el modelo 661 (24.000,00 euros), - documento oficial que no consta que haya sido objeto de corrección por la Administración autonómica -, correspondiente a la valoración del 50 por ciento del inmueble, por lo que, el 100 por cien sería de 48.000,00 euros, y el valor de adquisición que figura en la escritura pública de compraventa (28.483,14 euros), es decir $48.000,00 - 28.483,14 = 19.516,86$ euros (de incremento); por lo que se pone de manifiesto que existe un incremento de valor.

En definitiva, podemos concluir que en el primer supuesto, objeto tributario situado en la C/ XXX (vivienda y garaje), no se ha producido el hecho imponible del impuesto, en los términos que establece el artículo 104.1 del TRLRHL, al haber quedado acreditado que no ha existido un incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, que se hubiera puesto de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos, por lo que no queda justificada la liquidación del IIVTNU practicada por el Ayuntamiento de San Andrés del Rabanedo.

En el segundo supuesto, objeto tributario situado en la C/ XXX, sí 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 San Andrés del Rabanedo.

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, la 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 (891,00 euros) es inferior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente (19.516,86 euros), por lo que es ajustada a derecho al no tener alcance confiscatorio.

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 San Andrés del Rabanedo, en el supuesto de la liquidación practicada del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por el objeto tributario situado en la C/ XXX, se proceda a revocar, por razones de legalidad, la liquidación realizada, acordando la devolución de las cantidades que resulten procedentes, incrementadas con los intereses legales que correspondan, al no haberse producido el hecho imponible, en los términos que establece el artículo 104.1 del TRLRHL, por haber quedado acreditado que no ha existido un incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

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



PROCURADOR DEL COMÚN
DE CASTILLA Y LEÓN

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