

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC079778

DGT: 27-05-2021

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1603/2021

### SUMARIO:

**IVTNU. Hecho imponible.** *No es correcta la pretensión de comparar el valor catastral del inmueble con el posible valor de transmisión del mismo.* Una persona se plantea vender un inmueble urbano de su propiedad, por un precio inferior al valor catastral, dado que el posible comprador no ofrece un precio mayor. El Ayuntamiento le ha informado que, aunque transmita el inmueble por ese precio, se le practicará la liquidación del IIVTNU. De acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo relativa a la interpretación de las SSTC 59/2017 de 11 de mayo de 2017 (NCJ062411) y 126/2019, de 31 de octubre de 2019 (NFJ075398) [Vid., STS de 9 de julio de 2018, recurso n.º. 6226/2017 (NFJ070779) entre otras] 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 LGT. El medio de prueba elegido por el sujeto pasivo debe probar la disminución del valor del terreno objeto de la transmisión y que da lugar a liquidación del IIVTNU y referida al período de tiempo comprendido entre las fechas de adquisición y transmisión de dicho terreno. En este caso debe probarse que no se ha producido incremento de valor entre la fecha de adquisición del bien inmueble por el causante y la fecha de fallecimiento del mismo. Las escrituras públicas de adquisición y transmisión del terreno constituyen un sólido principio de prueba de la inexistencia de incremento de valor del terreno. El Tribunal Supremo les atribuye la misma presunción de certeza que a las autoliquidaciones presentadas por el contribuyente, por lo que se presumen ciertas para el contribuyente mientras que la Administración tributaria puede aceptarlas o comprobarlas. Pero esta presunción de veracidad de las escrituras públicas no es absoluta, no constituyen una presunción iuris et de iure, sino una presunción iuris tantum, que puede ser destruida mediante prueba en contrario por parte de la Administración tributaria. En este caso se indica que la comparación para determinar si se ha producido o no una pérdida patrimonial debe hacerse entre el valor de adquisición y el valor de transmisión del inmueble, siempre que exista una identidad entre el inmueble adquirido y el transmitido. No es correcta la pretensión de comparar el valor catastral del inmueble con el posible valor de transmisión del mismo.

### PRECEPTOS:

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 104, 106, 107 y 110.

Ley 58 /2003 (LGT), arts. 101, 105 y ss.

#### Descripción sucinta de los hechos:

La consultante se plantea vender un inmueble urbano de su propiedad, por un precio inferior al valor catastral, dado que el posible comprador no ofrece un precio mayor. El Ayuntamiento le ha informado que, aunque transmita el inmueble por ese precio, se le practicará la liquidación del IIVTNU.

#### Cuestión planteada:

Si se vendiera el inmueble por un precio inferior al valor catastral, ¿se consideraría que se produce una pérdida patrimonial y no se podría girar la liquidación del IIVTNU?

#### Contestación:

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula 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 artículo 104 del TRLRHL en sus apartados 1 a 3 establece:

“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.

2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el

incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

3. No se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.

Tampoco se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial”.

Para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:

- Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.

- Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

El incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos puede tener su origen en la transmisión de la propiedad por cualquier título, tanto oneroso como lucrativo, así como por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.1.a) del TRLRHL, es sujeto pasivo a título de contribuyente:

“a) 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, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

b) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, 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, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate.”.

El artículo 107 del TRLRHL regula la base imponible del IIVTNU, disponiendo en sus apartados 1 a 4 que:

“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.

(...)

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:

Período de uno hasta cinco años: 3,7.

Período de hasta 10 años: 3,5.

Período de hasta 15 años: 3,2.

Período de hasta 20 años: 3.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

1ª. 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.

2ª. 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 de valor.

3ª. Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1ª. y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje conforme a la regla 2ª., 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.”.

En relación con el devengo del IIVTNU, el apartado 1 del artículo 109 del TRLRHL señala que:

“1. El impuesto se devenga:

a) Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión.

b) Cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión.”.

El artículo 110 del TRLRHL regula la gestión tributaria del impuesto en los siguientes términos:

“1. Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente.

2. Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo:

a) Cuando se trate de actos inter vivos, el plazo será de treinta días hábiles.

b) Cuando se trate de actos por causa de muerte, el plazo será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo.

3. A la declaración se acompañará el documento en el que consten los actos o contratos que originan la imposición.

(...).”.

El artículo 110 del TRLRHL regula la gestión tributaria del impuesto, estableciendo en el primer párrafo del apartado 4:

“4. 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 fecha 11 de mayo de 2017, el Pleno del Tribunal Constitucional dictó la sentencia número 59/2017 (BOE de 15 de junio), en la que resolvía la cuestión de inconstitucionalidad 4864-2016 promovida por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 1 de Jerez de la Frontera en relación con el artículo 107 del TRLRHL.

En el fundamento jurídico 5 el Tribunal Constitucional señala claramente que el IIVTNU no es, con carácter general, contrario a la Constitución Española. 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. En consecuencia, en el fallo estima la cuestión prejudicial planteada y declara inconstitucionales y nulos los arts. 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLRHL, pero únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de incrementos de valor.

Asimismo, hay que tener en cuenta el criterio de la sentencia 1163/2018 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de fecha 09/07/2018, en relación con la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, que conforme con el criterio de este Centro Directivo, establece que:

- Ni en la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad total o absoluta de todos los preceptos mencionados en el fallo que, en consecuencia, no han quedado –o, al menos, no todos ellos ni en la totalidad de los supuestos en los que resultan aplicables- completamente expulsados del ordenamiento jurídico, ni puede afirmarse que, a día de hoy, la prueba de la existencia o no de plusvalía susceptible de ser sometida a imposición y el modo de llevar a cabo la cuantificación del eventual incremento de valor del terreno carecen de la debida cobertura legal en contra de las exigencias que dimanarían de los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley tributaria (artículos 31.3 y 133.1 CE); ni es cierto que dicha valoración de la prueba y la determinación del importe del eventual incremento de valor del terreno no pueden corresponder al aplicador del Derecho; ni, en fin, resulta acertado concluir que, hasta tanto se produzca la intervención legislativa que ha reclamado el máximo intérprete de la Constitución en la STC 59/2017, no cabe practicar liquidación alguna del IIVTNU.

- En la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad y nulidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLRHL, sólo en aquellos supuestos en los que se somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno en el momento de la transmisión. Estos preceptos son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos 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 valor.

- En dicha STC se declara la inconstitucionalidad total del artículo 110.4 del TRLRHL, en cuanto que imposibilitaba al sujeto pasivo acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLRHL.

- 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. 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). 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 TRLRHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor).

Este criterio es también confirmado por diversas sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, entre ellas, las sentencias 1248/2018, 1588/2018 de fecha 06/11/2018, 1791/2018 de fecha 18/12/2018, 1805/2018 de fecha 19/12/2018, 1847/2018, 1848/2018, 1855/2018 y 1863/2018 de fecha 20/12/2018, 164/2019 de fecha 12/02/2019 y 568/2019 de fecha 25/04/2018.

Así, en el fundamento de derecho séptimo de la citada sentencia 313/2019 del Tribunal Supremo, se señala:

“Ciertamente, cabe acreditar por cualquier medio de prueba admitido en derecho que dicha situación de riqueza potencial es inexistente, pero ello habrá de ser en el marco de los hechos de los actos de relevancia jurídica que enmarcan temporalmente el período de generación de esa riqueza potencial, esto es, adquisición y enajenación, y no por gastos, costes, inversiones o mejoras producidas sobre el bien en momentos diferentes.”.

El Tribunal Supremo en el apartado 2 del fundamento de derecho quinto de la comentada sentencia 1163/2018 considera 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, 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.”.

Y continúa señalando en el apartado 3 del mismo fundamento de derecho quinto que: “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.”.

Posteriormente, en fecha 31 de octubre de 2019, el Pleno del Tribunal Constitucional dictó la sentencia número 126/2019 (BOE de 6 de diciembre), en la que resolvió la cuestión de inconstitucionalidad 1020-2019 promovida por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 32 de Madrid en relación con los artículos 107 y 108 del TRLRHL, por posible vulneración de los principios de capacidad económica, progresividad, así como de la prohibición de confiscatoriedad recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución, en aquellos casos en que el importe de la cuota a pagar por el IIVTNU sea superior al importe de la ganancia patrimonial obtenida por el sujeto pasivo en la transmisión de un bien inmueble de naturaleza urbana.

En el caso objeto de esta cuestión de inconstitucionalidad, se planteaba, de acuerdo con los datos alegados por la recurrente y admitidos por válidos por el Juzgado, sin entrar a su análisis y valoración, que el importe de la cuota tributaria a pagar por el IIVTNU era superior al importe de la ganancia patrimonial obtenida por la recurrente según sus alegaciones.

En el fundamento jurídico 5, el Tribunal Constitucional estima la cuestión de inconstitucionalidad planteada y declara que el artículo 107.4 del TRLRHL es inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, consagrados en el artículo 31.1 de la Constitución Española, en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente.

La inconstitucionalidad apreciada no se extiende al artículo 108.1 del TRLRHL también incluido en la cuestión planteada, pues el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria.

Asimismo, señala que únicamente serán susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia, aquellas situaciones 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.

El Tribunal Supremo también se ha pronunciado sobre el contenido de la STC 126/2019, en su sentencia nº 472/2020, de 18/05/2020 de la Sala de lo Contencioso-administrativo. En esta sentencia se remite a la doctrina de la sentencia 1163/2018 y en el fundamento de derecho cuarto, señala que:

“En la medida en que los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLHL sólo adolecen de una inconstitucionalidad parcial -o sometida a condición-, únicamente deberán ser inaplicados, por 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.

El efecto 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, cuestión que, por lo demás, no ha dado lugar a debate específico en el litigio de instancia.”.

De acuerdo con la anteriormente relacionada doctrina del Tribunal Supremo relativa a la interpretación de las STC 59/2017 y 126/2019, 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 (LGT).

El sujeto pasivo puede probar la inexistencia de incremento de valor del terreno mediante cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho y más concretamente, de acuerdo con las reglas generales que en relación con la prueba se contienen en la Sección 2ª del Capítulo II del Título III de la LGT (artículos 105 y siguientes). Así, el artículo 105 de la LGT dispone:

“1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.”.

Y el apartado 1 del artículo 106 de la LGT dispone:

“1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.”.

El medio de prueba elegido por el sujeto pasivo debe probar la disminución del valor del terreno objeto de la transmisión y que da lugar a liquidación del IIVTNU y referida al período de tiempo comprendido entre las fechas de adquisición y transmisión de dicho terreno. En el caso objeto de consulta, debe probarse que no se ha producido

incremento de valor entre la fecha de adquisición del bien inmueble por el causante y la fecha de fallecimiento del mismo.

Las escrituras públicas de adquisición y transmisión del terreno constituyen un sólido principio de prueba de la inexistencia de incremento de valor del terreno.

El Tribunal Supremo les atribuye la misma presunción de certeza que a las autoliquidaciones presentadas por el contribuyente, por lo que se presumen ciertas para el contribuyente (artículo 108.4 de la LGT), mientras que la Administración tributaria puede aceptarlas o comprobarlas (artículo 101.1 LGT).

Pero esta presunción de veracidad de las escrituras públicas no es absoluta, no constituyen una presunción iuris et de iure, sino una presunción iuris tantum, que puede ser destruida mediante prueba en contrario por parte de la Administración tributaria.

Trasladando lo anterior al caso objeto de consulta, se indica que la comparación para determinar si se ha producido o no una pérdida patrimonial debe hacerse entre el valor de adquisición y el valor de transmisión del inmueble, siempre que exista una identidad entre el inmueble adquirido y el transmitido. No es correcta la pretensión de la consultante de comparar el valor catastral del inmueble con el posible valor de transmisión del mismo.

La consultante no facilita ningún dato relativo a la adquisición del inmueble (fecha, valor de adquisición, título, etc.), en consecuencia no es posible pronunciarse sobre la existencia o inexistencia de incremento de valor del terreno.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: sitio Internet del Ministerio de Hacienda y Administraciones Publica