



Roj: **STS 3168/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3168**

Id Cendoj: **28079130022022100279**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **26/07/2022**

Nº de Recurso: **7928/2020**

Nº de Resolución: **1092/2022**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **ATS 13468/2021,**  
**SJCA 3984/2020,**  
**STS 3168/2022**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.092/2022**

Fecha de sentencia: 26/07/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7928/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/07/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 14

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7928/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1092/2022**

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 26 de julio de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 7928/2020, promovido por el Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, representado por el procurador de los Tribunales don Argimiro Vázquez Guillén, bajo la dirección letrada de doña Meritxell Doncel Vidal, contra la sentencia núm. 135/2020, de 23 de julio, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 14 de Barcelona, recaída en el procedimiento abreviado núm. 181/2019.

No se ha personado la parte recurrida, Construcciones Jaume Clopes, S.L.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El presente recurso de casación se interpuso por el Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona contra la sentencia núm. 135/2020, de 23 de julio, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 14 de Barcelona, que estimó el recurso contencioso-administrativo núm. 181/2019 promovido por Construcciones Jaume Clopes, S.L. frente a la desestimación presunta por silencio administrativo del recurso de reposición formulado contra la denegación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ["IIVTNU"].

**SEGUNDO.-** El juzgado de instancia, con sustento en varias sentencias de la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Alto Tribunal, estimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"QUINTO.- Proyectando las anteriores consideraciones jurisprudenciales al presente caso, resulta que procede la estimación de la demanda, dado que, con independencia de otras cuestiones, asumiendo como válido el informe pericial aportado por la demandada, ha quedado acreditado el decremento de valor durante el periodo de referencia, dado que debe tenerse en cuenta el IPC.

SEXTO.- [...]

SÉPTIMO.- En definitiva, debe tenerse en cuenta que la manifestación de capacidad económica no se produce por la mera propiedad de un bien inmueble y que tampoco la constituye su venta. El Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana grava, precisamente, el aumento de valor que adquieren los inmuebles urbanos por el mero paso del tiempo.

Por ello, deben tenerse en cuenta, para determinar si existe o no tal incremento, las variaciones generales que sufre el valor del dinero. De lo contrario, se estaría gravando el mero incremento de precio, no de valor.

La parte demandada parece citar, en apoyo de su tesis, la Sentencia número 313/2019 del Tribunal Supremo, de fecha 12 de marzo de 2019, pero lo cierto es que esta Sentencia no trata exactamente esta cuestión, dado que no se trata de aplicar una fórmula legal prevista para otros impuestos en materia contable, sino de calcular el valor del bien en dos momentos distintos.

Aplicando esta consideración al presente caso, resulta que entre la fecha de compra (abril de 2006) y la de venta (enero de 2016), el IPC general nacional sufrió un incremento del 13,5%.

Por su parte, según la propia parte demandada, el bien objeto del impuesto experimentó en el mismo periodo un aumento de precio de 7.286,54 euros respecto de los 115.813,20 iniciales; es decir un 6,29%.

De lo anterior se deriva la inexistencia de incremento de valor.

A la misma conclusión se llegaría aplicando el IPC de la Comunidad Autónoma de Cataluña para el mismo periodo (16,5%), así como el de la provincia de Barcelona (17,6%).

Procede, en consecuencia, estimar íntegramente la demanda y el recurso presentados, anular la actuación administrativa impugnada y reconocer el derecho de la parte actora a que el ORGANISME DE GESTIÓ TRIBUTARIA DE LA DIPUTACIÓ DE BARCELONA le reintegre las cantidades efectivamente abonadas (es decir, 3.762,04 euros), con más los intereses correspondientes, que deberán calcularse desde la fecha en que se formuló el recurso de reposición".

La representación del Organismo de Gestión Tributaria preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 28 de octubre de 2020, identificando como normas legales que se



consideran infringidas: (i) los artículos 107.1, 107.2.a), 107.4 y 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo; (ii) los artículos 31, 47 *in fine*, 132.2 y 142 de la Constitución española; (iii) el artículo 5.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial; (iv) el artículo 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil; (v) los artículos 14 y 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria; y, por último, (vi) la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo núm. 313/2019, de 12 de marzo de 2019.

El Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 14 de Barcelona tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 3 de diciembre de 2020.

**TERCERO.**- Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 13 de octubre de 2021, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

2.1. *Precisar si se debe actualizar el valor de adquisición del terreno conforme al IPC o algún otro mecanismo de corrección de la inflación, para acreditar que el terreno no ha experimentado un incremento real de valor que se ponga de manifiesto en transmisión de la propiedad a efectos de este impuesto.*

2.2. *De darse respuesta afirmativa a la anterior pregunta, esclarecer qué método podría ser admisible para corregir la depreciación nominal, si el IPC nacional, autonómico, provincial, u otro método de corrección.*

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. Los artículos 107.1, 107.2.a), 107.4 y 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

3.2. Los artículos 31, 47 *in fine*, 132.2 y 142 de la Constitución española .

3.3. El artículo 5.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

3.4. El artículo 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

3.5. Los artículos 14 y 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

**CUARTO.**- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la representación procesal del Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, mediante escrito registrado el 2 de diciembre de 2021, interpuso el recurso de casación en el que aduce que la sentencia impugnada "[...] se aparta de la doctrina jurisprudencial, añadiendo un parámetro no establecido como es el IPC al valor de adquisición, comparando además valores que no son homologables entre sí (porcentaje de incremento del IPC/porcentaje de incremento del valor del suelo)" y, además, "[...] no se pronuncia sobre si es procedente o no adicionar la valoración de la obra nueva al valor de adquisición, como pretendía la parte actora en su demanda (antes de introducir en sede de vista oral la nueva cuestión del IPC), ya que se limita a resolver que hay incremento por la actualización del IPC" (págs. 6-7 del escrito de interposición).

Y tras centrar la cuestión a dilucidar en la existencia o no de hecho imponible y no en el método de cálculo de la base imponible (atendiendo a la única alegación de la parte actora en el recurso contencioso), manifiesta que su pretensión casacional "[...] coincide plenamente con la acogida por la Sentencia del 10 de noviembre de 2020 en la cuestión controvertida del IPC -la responde en el sentido negativo defendido por este ORGT-, pero se añade la particularidad que, además, la Sentencia recurrida no compara precio o valor de adquisición con el de transmisión sino que compara porcentaje de incremento de IPC con porcentaje de incremento de valor del suelo (valores no homologables) para concluir que hay incremento", añadiendo que "[...] la pretensión principal y fundamental es que se confirme la imposibilidad de adicionar el IPC para la comparación de precios/valores de adquisición y transmisión, ya que este valor no puede ser tenido en cuenta para la determinación de la existencia o no de incremento, tal como ya manifestó este Tribunal en su sentencia del 10.11.20" (págs. 14 a 16).

Finalmente solicita el dictado de sentencia "[...]" por la que: (i) se fijen los criterios interpretativos establecidos en la Sentencia de 10 de noviembre de 2020; (ii) se declare haber lugar al presente recurso de casación, casando y anulando la Sentencia del JCA 14 recurrida; y (iii) desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por CONSTRUCCIONES JAUME CLOPES SL contra la desestimación por silencio del recurso de reposición contra la Liquidación de IIVTNU practicada por la transmisión de la finca con ref. cad. 5394112DG5159S0001WQ de Campins, declarándose conforme a Derecho la Liquidación".



**QUINTO.-** No habiendo comparecido en esta instancia la parte recurrida, de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 5 de julio de 2022, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** *Objeto del recurso de casación.*

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 135/2020, de 23 de julio, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 14 de Barcelona, estimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 181/2019 interpuesto por Construcciones Jaume Clopes, S.L. contra la desestimación presunta por silencio administrativo del recurso de reposición formulado contra la liquidación emitida por el Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, en fecha 30 de diciembre de 2016, con número de referencia 9170306-69990446, en relación con el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ["IIVTNU"].

**SEGUNDO.-** *Antecedentes del litigio.*

Son antecedentes relevantes para la resolución del litigio los siguientes:

a) CONSTRUCCIONES JAUME CLOPES S.L. recurrió ante el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 14 de Barcelona la desestimación por silencio del recurso de reposición presentado el día 1 de marzo de 2017 contra la liquidación con clave valor 1314893-465432 del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por importe de 3.762,04 euros, correspondiente a la transmisión por compraventa en escritura de 22 de enero de 2016 de la finca con referencia catastral 5394112DG5159S0001WQ del municipio de Campins, consistente en vivienda unifamiliar edificada sobre la parcela que adquirió anteriormente la propia recurrente, Construcciones Jaume Clopes S.L, mediante escritura pública de 6 de abril de 2006. El precio de adquisición de la parcela de terreno fue de 115.813,20 euros, el valor de la obra nueva declarada en escritura de 22 de enero de 2016 ascendió a 205.000 euros, y el precio de enajenación de la vivienda ya edificada fue de 284.295 euros.

b) La liquidación por IIVTN girada por el Ayuntamiento de Campins determina una cuota tributaria de 3.762,04 euros, como consecuencia de la aplicación del método de cálculo de la base imponible y cuota tributaria establecidos en los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL en la redacción vigente a la fecha, que establecen un único método de determinación de toda la base imponible del IIVTNU, de carácter objetivo y de imperativa aplicación.

c) La sentencia núm. 135/2020 del Juzgado de lo Contencioso Administrativo núm. 14 de Barcelona, de 23 de julio de 2020, estima el recurso contencioso-administrativo 181/2019-BY interpuesto por Construcciones Jaume Clopes S.L. por considerar que para determinar el eventual incremento del valor real de los terrenos, deben aplicarse mecanismos correctores "de las variaciones generales que sufre el valor del dinero". Así, en su FJ séptimo argumenta lo siguiente:

"[...] SÉPTIMO.- En definitiva, debe tenerse en cuenta que la manifestación de capacidad económica no se produce por la mera propiedad de un bien inmueble y que tampoco la constituye su venta. El Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana grava, precisamente, el aumento de valor que adquieren los inmuebles urbanos por el mero paso del tiempo.

Por ello, deben tenerse en cuenta, para determinar si existe o no tal incremento, las variaciones generales que sufre el valor del dinero. De lo contrario, se estaría gravando el mero incremento de precio, no de valor.

La parte demandada parece citar, en apoyo de su tesis, la Sentencia número 313/2019 del Tribunal Supremo, de fecha 12 de marzo de 2019, pero lo cierto es que esta Sentencia no trata exactamente esta cuestión, dado que no se trata de aplicar una fórmula legal prevista para otros impuestos en materia contable, sino de calcular el valor del bien en dos momentos distintos.

Aplicando esta consideración al presente caso, resulta que entre la fecha de compra (abril de 2006) y la de venta (enero de 2016), el IPC general nacional sufrió un incremento del 13,5%.

Por su parte, según la propia parte demandada, el bien objeto del impuesto experimentó en el mismo periodo un aumento de precio de 7.286,54 euros respecto de los 115.813,20 iniciales; es decir un 6,29%.

De lo anterior se deriva la inexistencia de incremento de valor.



A la misma conclusión se llegaría aplicando el IPC de la Comunidad Autónoma de Cataluña para el mismo periodo (16,5%), así como el de la provincia de Barcelona (17,6%).

Procede, en consecuencia, estimar íntegramente la demanda y el recurso presentados, anular la actuación administrativa impugnada y reconocer el derecho de la parte actora a que el ORGANISME DE GESTIÓ TRIBUTÀRIA DE LA DIPUTACIÓ DE BARCELONA le reintegre las cantidades efectivamente abonadas (es decir, 3.762,04 euros), con más los intereses correspondientes, que deberán calcularse desde la fecha en que se formuló el recurso de reposición [...]."

**TERCERO.-** *La cuestión de interés casacional. Remisión a la sentencia de 10 de noviembre de 2020 (recurso de casación 1308/2019).*

El auto de 13 de octubre de 2021, de la Sección de Admisión de esta Sala admite el presente recurso de casación, y precisa que la cuestión que presenta interés casacional para la formación de jurisprudencia es:

"[...] 2.1. *Precisar si se debe actualizar el valor de adquisición del terreno conforme al IPC o algún otro mecanismo de corrección de la inflación, para acreditar que el terreno no ha experimentado un incremento real de valor que se ponga de manifiesto en transmisión de la propiedad a efectos de este impuesto.*

2.2. *De darse respuesta afirmativa a la anterior pregunta, esclarecer qué método podría ser admisible para corregir la depreciación nominal, si el IPC nacional, autonómico, provincial, u otro método de corrección.* [...]."

Sobre esta cuestión de interés casacional esta Sala se ha pronunciado, fijando doctrina jurisprudencial, en la STS de 10 de noviembre de 2020 (recurso de casación 1308/2019), en la que se declaró que para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU, a los efectos del artículo 104.1 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, no cabe actualizar el valor de adquisición de tales terrenos conforme al Índice de Precios al Consumo o conforme a algún otro mecanismo de corrección de la inflación. A continuación, se reproduce la argumentación de la STS de 10 de noviembre de 2020 y se reitera la doctrina jurisprudencial fijada. No obstante, en lo relativo a la resolución de las pretensiones de las partes, es preciso examinar el alcance de la STS 182/2021, de 26 de octubre, que declara "[...] la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en los términos previstos en el fundamento jurídico 6 [...]."

**CUARTO.-** *Fijación de la jurisprudencia sobre la cuestión de interés casacional. Remisión a la doctrina jurisprudencial fijada en la STS de 10 de noviembre de 2020.*

En la STS de 10 de noviembre de 2020, cit., se dijo:

"[...] 1. Esta Sala ha resuelto numerosos recursos de casación en los que, partiendo de la doctrina sentada en nuestras primeras sentencias de 9 de julio de 2018 (recurso de casación núm. 6226/2017) y 17 de julio de 2018 (recurso de casación núm. 5664/2017), hemos declarado que de la interpretación del alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 [parcial en lo que se refiere a los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales y total en relación con el artículo 110.4 del mismo texto refundido] resultan, en esencia, tres consecuencias:

a) 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.

b) Demostrada la inexistencia de ese incremento, 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

c) 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, pues tales preceptos ha de reputarse -a tenor de la doctrina constitucional que emana de la sentencia del Tribunal Constitucional señalada- que han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor.

2. 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 de tan escasa cuantía que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL pudiera suscitar dudas desde la perspectiva del artículo 31.1 de la CE.

La cuestión ha sido resuelta recientemente por el Tribunal Constitucional en la sentencia núm. 126/2019, de 31 de octubre, en la que se afirma (fundamento jurídico quinto) que la aplicación de los preceptos del texto



refundido de la Ley de Haciendas Locales referidos a la determinación de la base imponible será también inconstitucional en aquellos supuestos en los que la cuota tributaria resultante de esa misma aplicación resulte superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente "en la parte que excede del beneficio realmente obtenido".

3. Respecto de la carga de la prueba sobre la inexistencia de plusvalía, hemos afirmado en las sentencias citadas -y en numerosos pronunciamientos posteriores- lo siguiente:

(i) Que "corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido".

(ii) Que "para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana podrá el sujeto pasivo 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, o bien optar por una prueba pericial que confirme tales indicios o, en fin, emplear cualquier otro medio probatorio que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación" y

(iii) Que "aportada 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, en el bien entendido de que 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.

4. Y, todavía con mayor precisión en relación con la actividad probatoria exigible al sujeto pasivo para acreditar la minusvalía, hemos matizado en la sentencia de 17 de julio de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 5664/2017, lo siguiente:

"Aun a título de ejemplo, hemos señalado que los valores consignados en las escrituras públicas, en tanto sean expresivos de que la transmisión se ha efectuado por un precio inferior al de adquisición, constituyen un sólido y ordinario principio de prueba que, sin poseer un valor absoluto -que no podemos establecer con carácter abstracto en sede casacional- sí que bastarían, por lo general, como fuente de acreditación del hecho justificador de la inaplicabilidad del impuesto que, no debemos olvidar, hace sólo objeto de gravamen las plusvalías o incrementos de valor.

En otras palabras, tales datos, a menos que fueran simulados, deberían ser suficientes, desde la perspectiva de la onus 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".

5. Esta es, en síntesis, la jurisprudencia de nuestra Sala sobre el tributo que nos ocupa tras la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico quinto de la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, pues hemos entendido que tales preceptos adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial, por cuanto 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 de prueba admitidos en derecho 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 de la Constitución Española.

TERCERO.- La respuesta a la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

1. La cuestión por la que nos interroga el auto de admisión tiene que ver -como vimos más arriba- con la determinación del valor de adquisición del inmueble que se transmite. Concretamente, se nos pregunta si debe actualizarse ese valor de adquisición conforme al IPC o conforme a algún otro mecanismo de corrección de la inflación a los efectos de constatar que el terreno en cuestión no ha experimentado el incremento que constituye el hecho imponible del impuesto que nos ocupa.

2. Varias razones obligan a la Sala a rechazar esa posibilidad de actualización, lo que obligará -como veremos- a estimar el recurso de casación de la Diputación de Barcelona. Son estas:

2.1. En la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 se da carta de naturaleza al sistema de determinación de la base imponible establecido en el artículo 107 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, precepto que determina esa magnitud en atención exclusivamente "al valor del terreno en el momento



del devengo", y que solo se cuestiona en aquella sentencia "en la medida en que sometan a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica".

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.

2.2. Aceptar, por tanto, que el precio de adquisición del terreno va incrementándose (o reduciéndose) año a año en atención al coste de la vida (o a cualesquiera otros índices) tropezaría, en primer lugar, con el sistema de determinación de la base imponible del impuesto, que solo ha tenido en cuenta, como se ha visto, el valor del terreno en el momento del devengo.

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.

Y añadimos en dicha sentencia lo siguiente:

"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 relevancia jurídica que enmarcan temporalmente el periodo 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. Por ello, las referencias interpretativas a las normas que regulan el tratamiento de los incrementos de patrimonio en la legislación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o el beneficio económico de determinada actividad en el Impuesto de Sociedades, resultan por completo ajenos a la manifestación de capacidad económica que resulta gravada en el IIVTNU (...).

En consecuencia, es obligado atender, a los efectos de desvirtuar la existencia de tal incremento de valor, a la comparación, exclusivamente, de los valores de adquisición y transmisión. Ciertamente podrán hacerse uso de los medios de prueba que pongan de manifiesto que no ha existido tal incremento de valor, pero para ello ha de atenderse a la diferencia entre el precio de adquisición, referido al inicio del periodo de generación del incremento de valor, y al momento final que viene dado por el del devengo, esto es, el de la transmisión o en su caso de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

Puesto que lo que está en cuestión es la riqueza potencial entre dos momentos temporales (adquisición y transmisión), y no la valoración contable actualizada del bien de naturaleza urbana integrado en el balance de la entidad recurrente, carece de transcendencia la argumentación en la que tanto insiste la representación de la actora, invocando su propia contabilidad y, por ende, las normas del Código de Comercio (art. 38 ), así como las normas de contabilidad que invoca (la Norma de Registro y Valoración 10ª del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad; la Norma de Registro y Valoración 13ª de la Orden de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias).

Este conjunto normativo tiene por objeto reflejar fielmente la situación patrimonial de una empresa, y por ello debe incorporar el valor actualizado de aquel bien que, al ser transmitido, dará lugar en su caso al devengo del IIVTNU.



Pero ese valor actualizado contablemente, que incorpora elementos distintos al precio de adquisición, no constituye, como reconoce la parte recurrente, normativa de aplicación para la determinación de la base imponible del IIVTNU.

Por otra parte, el deber legal del propietario del de contribuir y soportar, en los términos legalmente previstos, las actuaciones de transformación urbanística y a las actuaciones edificatorias, entre los que se encuentra el deber de costear las de urbanización en sentido amplio (art. 16.1.c en relación al art. 14 del TRLS de 2008), configuran un deber legal derivado del contenido estatutario del derecho de propiedad, que se corresponde con la atribución de determinadas facultades urbanísticas.

Ahora bien, el cumplimiento de estas obligaciones, como otras que pueden incidir en el estatuto jurídico de la propiedad inmobiliaria, no afectan a la determinación de la base imponible del IIVTNU, que parte de un sistema que toma en consideración un parámetro objetivo y abstracto, que se atiende, en lo sustancial, al valor catastral del suelo en el momento del devengo del impuesto, modulado por determinados coeficientes en función del periodo de permanencia del bien en el patrimonio del sujeto pasivo en la forma ya expuesta. Ciertamente el legislador podría haber optado por otros sistemas, pero como ha destacado el Tribunal Constitucional en su sentencia 59/2017, de 11 de mayo, reiterando lo declarado en anteriores pronunciamientos:

"[...] siendo constitucionalmente admisible que "el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza", bastando con que "dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo", ello debe hacerse sin que en ningún caso pueda "establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia" ( SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3).

Por esta razón precisamos a renglón seguido que, aun cuando "es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto", sin embargo, "una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal" ( STC 26/2017, FJ 3)".

Precisamente por esta razón no existe afectación del principio de capacidad económica reconocido en el art. 31.1 de la CE, ya que la capacidad de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas se manifiesta en el incremento de valor puesto de manifiesto en el momento del devengo del impuesto, quedando salvaguardada la posibilidad del contribuyente de acreditar, por cualquier medio de prueba admitido en derecho, que no se ha producido dicho incremento y, por tanto, no existe la situación de capacidad económica, pero ello, claro está, con referencia a los momentos temporales que determinan el periodo de generación del incremento de valor sometido a tributación (...).

2.3. 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.

2.4. A lo anterior únicamente cabría añadir que el procedimiento de actualización defendido en la sentencia recurrida -previsto para el impuesto sobre la renta de las personas físicas hasta el año 2015- no está contemplado en absoluto en el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, de suerte que su admisión no solo constituiría un aventurado establecimiento extra legem de un sistema no previsto, sino que exigiría la inclusión creativa de un método idóneo, de los muchos posibles, para establecer esa (no prevista) actualización.





3. La doctrina que ha de ser fijada, en respuesta a la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia que nos suscita el auto de admisión del presente recurso de casación, es que, para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU, a los efectos del artículo 104.1 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, no cabe actualizar el valor de adquisición de tales terrenos conforme al Índice de Precios al Consumo o conforme a algún otro mecanismo de corrección de la inflación [...].

Doctrina a la que hemos de remitirnos en cuanto a la cuestión de interés casacional que se delimitó en el auto de admisión de 13 de octubre de 2021. Ahora bien, aunque la fundamentación jurídica de la sentencia recurrida es contraria a la doctrina jurisprudencial establecida, sin embargo, para la resolución de las pretensiones de la parte recurrente, que insta la revocación de la sentencia y la confirmación de la liquidación tributaria girada por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, es preciso examinar la incidencia de la STC 182/2021, de 26 de octubre, que abordamos en el siguiente fundamento jurídico.

**QUINTO.-** *Sobre la aplicación de la declaración de inconstitucionalidad del art. 107.4 TRLHL efectuada en la STC 182/2021, de 26 de octubre.*

Con posterioridad al auto de admisión se ha dictado la STC 182/2021, de 26 de octubre, que declara "[...] la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en los términos previstos en el fundamento jurídico 6 [...]."

La cuestión del alcance de la STC 182/2021 y su aplicación al caso litigioso ha sido suficientemente tratada en el recurso de casación. En efecto, la Administración recurrente argumenta extensamente en el escrito de oposición acerca de los efectos de la STC 182/2021 y expone que integraría una argumentación que no debería examinarse en el presente recurso de casación, porque el recurrente, afirma, no planteo la impugnación amparándose en la posible inconstitucionalidad del método de cálculo de la base imponible.

Sin embargo, la incidencia de la STC 182/2021 no puede calificarse de cuestión nueva, pues la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de algunas de normas legales que deben ser interpretadas y aplicadas para resolver el recurso de casación supone una alteración sustancial del marco normativo de referencia que fue examinado en el debate procesal. Se trata, por otra parte, de un marco normativo que fue invocado oportunamente en el proceso, para sostener las mismas pretensiones de anulación de la liquidación, aunque fuera con argumentos jurídicos no exactamente coincidentes con los que sustentan la declaración de inconstitucionalidad. Es, en definitiva, un enfoque jurídico complementario de la argumentación sostenida en la instancia para la impugnación del mismo acto, sin alteración de la cuestión y pretensión suscitada y no una cuestión nueva.

Por otra parte, no ofrece duda alguna que, en el cumplimiento de la función de enjuiciamiento y fijación de doctrina jurisprudencial que corresponde al Tribunal Supremo, no cabe omitir el examen del alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las normas con rango de ley cuya interpretación es relevante para la fijación de doctrina jurisprudencial, así como para la resolución de las pretensiones deducidas por las partes, que deben serlo en aplicación de la doctrina jurisprudencial fijada, pero también de las restantes normas que resulten aplicables ( art. 93.1 LJCA) normas que en este caso están afectadas por la declaración de inconstitucionalidad y nulidad del núcleo normativo que sustenta la liquidación cuestionada. Así lo exige el art. 161.1.a) de la CE al establecer que "[...] la declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada [...]", mandato que reitera el art. 40.2 Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC), al disponer que "[...] En todo caso, la jurisprudencia de los tribunales de justicia recaída sobre leyes, disposiciones o actos enjuiciados por el Tribunal Constitucional habrá de entenderse corregida por la doctrina derivada de las sentencias y autos que resuelvan los procesos constitucionales [...]". Por tanto, en el marco constitucional y legal referido, el cumplimiento de la función de fijar jurisprudencia que corresponde al Tribunal Supremo ( art. 93.1 LJCA y art. 1.6 del Código Civil) y, correlativamente, la de enjuiciamiento para resolver sobre las pretensiones deducidas, exige verificar la incidencia y efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes sobre las que se ha establecer jurisprudencia y resolver las pretensiones, pues no en vano previene el referido art. 40. 2 en relación con el art. 38.1 de la LOTC que "[...] [l]as sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado [...]."

Aún así, es cierto que el marco jurídico del alcance y efectos de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de normas plantea algunas dificultades interpretativas, dada la existencia de pronunciamientos del Tribunal Constitucional en los que se modulan los efectos de la declaración de



inconstitucionalidad, con alcance variable, pero también de otros muchos en los que no se hace. Así, cabe citar entre otras, las siguientes sentencias en las que el Tribunal Constitucional ha indicado de manera expresa la modulación de sus efectos sobre situaciones decididas mediante actuaciones administrativas firmes: la STC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 11º; STC 180/2000, de 29 de junio, FJ 7º; STC 54/2002, de 27 de febrero, FJ 9º; STC 189/2005, de 7 de julio, FJ 9º; STC 365/2006, de 21 de diciembre, FJ 8º; STC 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 7º; STC 60/2015, de 18 de marzo, FJ 6º; STC 61/2018, de 7 de junio, FJ 11º; STC 14/2018, de 20 de febrero, FJ 11º c); STC 92/2017, de 6 de julio, FJ 3º a); STC 140/2016, FJ 15º b); STC 227/2016, de 22 de diciembre, FJ 6º a); STC 47/2017, de 27 de abril, FJ 3º b); STC 73/2017, de 8 de junio, FJ 6º; STC 126/2019, de 31 de octubre, FJ 5º a)31 y, por último, la STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 6º. Pero junto a estas sentencias, cabe recordar que con carácter general esta limitación no se efectúa, y cuando se hace, lo es con alcance variable.

Los efectos que en el presente litigio debe tener la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 182/2021, exige examinar, en primer lugar, la delimitación que se contiene en su FJ 6º que dice así:

"[...] 6. Alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad.

Sobre la presente declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL cabe realizar las siguientes precisiones:

a) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017 ("BOE" núm. 142, de 15 de junio). Como ya se recordó en la STC 126/2019, al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria ( arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes en todo el territorio nacional [ STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 c)] y el principio de autonomía local ( arts. 137 y 140 CE), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales exigida por el art. 142 CE.

b) Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha [...]."

Para establecer el alcance de los efectos de la STC 182/2021 hay que partir, ya se ha anticipado, del art. 39 de la LOTC, en relación con el art. 161.1.a) CE. El art. 161.1.a) de la CE establece que "[...] la declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada [...]". Por su parte el art. 39 de la LOTC dispone que "[...] Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia [...]", efecto de nulidad y expulsión del ordenamiento jurídico cuyo alcance, respecto a situaciones en las que hubiera sido aplicada la norma declarada inconstitucional ha venido siendo modulado en numerosas ocasiones por el propio Tribunal Constitucional, siendo diverso el criterio que ha seguido, como resulta del examen de las que se han citado anteriormente. En un examen más detallado de algunas de las más significativas a nuestros efectos, cabría citar la STC 45/1989, de 20 de febrero, y más recientemente las STC 54/2002, de 27 de febrero (FJ 9), la STC 189/2005, de 7 de julio ( FJ 9), la STC 60/2015, de 18 de marzo ( FJ 6), la STC 61/2018, de 7 de junio ( FJ 11) y la STC 126/2019, de 31 de octubre ( FJ 5 a), ésta última también a propósito de una cuestión de inconstitucionalidad sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en el que se limitan los efectos en los siguientes términos " [...] [p]or exigencia del principio de seguridad jurídica ( art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme [...]."



El primer límite al alcance de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 182/20201 es el de las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, límite que impone expresamente el art. 40.1 LOTC, al disponer que "[...] Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad [...]". Esta norma ha sido interpretada, entre otras, en la STC 60/2015, de 18 de marzo, pero también en la STC 182/2021, de 26 de octubre, como un mínimo, que puede ser ampliado en aras de otros principios constitucionales, señaladamente el de seguridad jurídica ( STC 126/2019, de 31 de octubre). En la STC 60/2015, de 18 de marzo, se afirma la excepcionalidad de la limitación de los efectos de las sentencia de declaración de inconstitucionalidad para las situaciones *pro futuro*, que define como los "[...] nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme [...]" y en análogos términos la STC 126/2019, de 31 de octubre [...]" (FJ 6<sup>a</sup>). Conviene advertir que este marco interpretativo no resulta alterado -no desde luego a los efectos que ahora nos ocupan- por la previsión del art. 32.6, de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, cuando establece que "[...] [l]a sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley o declare el carácter de norma contraria al Derecho de la Unión Europea producirá efectos desde la fecha de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado" o en el "Diario Oficial de la Unión Europea", según el caso, salvo que en ella se establezca otra cosa [...]". Se trata de una norma destinada a configurar el régimen de la responsabilidad patrimonial derivado de la declaración de inconstitucionalidad, que no es la pretensión que enjuiciamos, donde lo que está en cuestión es en que medida es aplicable a la propia actuación administrativa impugnada el efecto de declaración de inconstitucionalidad.

Por consiguiente, volviendo a la delimitación de efectos que ha realizado la STC 182/2021, de 26 de octubre, y cómo ha de ser aplicada en el caso litigioso, lo relevante es que esta sentencia equipara, a efecto de intangibilidad, por una parte (i) las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, límite que impone expresamente el art. 40.1 LOTC, así como (ii) las resoluciones administrativas firmes y, finalmente, (iii) las "situaciones consolidadas" según las denomina la STC 182/2021, en las que se incluyen, a estos exclusivos efectos, (iii, a) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (iii, b) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

No examinamos aquí, porque no conciernen a las circunstancias del caso, otras cuestiones interpretativas que pueda suscitar lo declarado en el FJ 6<sup>o</sup> de la STC 182/2021, ya sea la referencia a la fecha de la sentencia en lugar de la de publicación, o el alcance respecto a liquidaciones en plazo para ser impugnadas o autoliquidaciones de las que pudiera solicitarse su rectificación ex art. 120.3 LGT, a la fecha de la STC 182/2021. Dejando al margen estas cuestiones, y limitándonos al presente litigio, es evidente que este caso no tiene cabida en ninguna de las situaciones que se declaran inmunes a la declaración de inconstitucionalidad, ya que estamos ante una liquidación que es impugnada en plazo, en el ámbito de lo dispuesto en el art. 174.5 LGT que establece:

"[...] En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación [...]".

Por tanto, la liquidación con clave valor 1314893-465432 del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por importe de 3.762,04 euros, correspondiente a la transmisión por compraventa en escritura de 22 de enero de 2016 de la finca con referencia catastral 5394112DG5159S0001WQ del municipio de Campins, fue recurrida en recurso de reposición presentado el día 1 de marzo de 2017 y contra la desestimación presunta por silencio administrativo del mismo, se interpuso recurso contencioso-administrativo estimado por la sentencia que es objeto del presente recurso de casación. Luego, a la fecha de la STC 182/2021, de 26 de octubre, es una liquidación que no ha alcanzado firmeza y se encuentra impugnada.

En definitiva, en este caso sí estamos ante una situación susceptible de ser resuelta con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021, ya que, como declara la propia sentencia, "[...] la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base



imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad [...]. Es por ello que debemos atenernos a la declaración de nulidad de la norma, y resolver sobre la inexigibilidad del tributo en cuestión, *tamquam non esset*, esto es, como si la Ley inconstitucional no hubiese existido nunca.

No está de más añadir que la impugnación de la liquidación, en este caso, sí planteó tempestiva y oportunamente la inexistencia de hecho imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, por cuestionar precisamente tanto los elementos en que se basó la determinación de la base imponible, como la propia inexistencia de riqueza gravable, aun en los términos en que la Administración determinó la base imponible. Así, se argumentó que la fijación de la misma, en los términos que pretendía, no acreditaba la realización del hecho imponible ni existencia de capacidad económica susceptible de ser gravada. Es llano que la alegación de la Administración tributaria local sobre la inexistencia de planteamiento de estas cuestiones en la instancia carece de todo fundamento, y dados los términos del debate procesal, se disponen de elementos suficientes para resolver sobre las pretensiones de las partes, en el marco normativo dado por la declaración de nulidad por inconstitucionalidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL.

Así las cosas, debemos declarar, como doctrina de interés casacional que, en un caso como el examinado, en que la liquidación tributaria ha sido impugnada tempestivamente, no cabe calificar de una situación consolidada que impida la aplicación de los efectos declarados en la STC 182/2021, de 26 de octubre, que declara la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL. Es por ello que la liquidación tributaria por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana impugnada es inválida y carente de eficacia por la inconstitucionalidad de su normas legales de cobertura.

#### **SEXTO.- Resolución de las pretensiones.**

Así las cosas, aunque la argumentación de la sentencia recurrida sobre la singular cuestión de interés casacional por la que se admitió este recurso, esto es, si era aplicable algún criterio de actualización del valor inicial o de adquisición del terreno, es contraria a la que hemos declarado en nuestra STS de 10 de noviembre de 2020, cit., sin embargo su decisión estimatoria del recurso contencioso-administrativo debe ser mantenida, con desestimación del recurso de casación, en aplicación de la doctrina sobre el principio de efecto útil del recurso de casación, que, en síntesis, impide que prospere éste cuando, pese a no ser conformes a Derecho los argumentos y razonamientos de la sentencia recurrida, bien en todo o en parte, ello no deba traducirse en el éxito de la pretensión estimatoria en casación, por ser ajustada a Derecho la decisión final [ SSTS de 1 de diciembre de 2020 (rec. cas. 3857/2019); de 21 de febrero de 2019 (rec. cas. 577/2016); y de 16 de enero de 2005 (rec. cas. 1721/2000)].

En el caso enjuiciado, la parte dispositiva de la sentencia recurrida, la decisión de estimar el recurso contencioso-administrativo con anulación de la liquidación impugnada, es ajustada a Derecho, pues la declarada inconstitucionalidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL impide, en palabras de la STC 182/2021 "[...] la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad [...]", lo que conlleva que deba ser mantenida la anulación de la liquidación tributaria impugnada, al resultar inaplicables, por ser nulos e inconstitucionales los referidos preceptos sobre determinación de la base imponible del IIVTNU.

#### **SÉPTIMO.- Las costas.**

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, se mantiene el pronunciamiento contenido al respecto en la sentencia recurrida.

## **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido de conformidad con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento quinto:

**1.-** No haber lugar al recurso de casación núm. 7928/2020, interpuesto por el Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona contra la sentencia núm. 135/2020, de 23 de julio, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 14 de Barcelona, que estimó el recurso contencioso-administrativo núm. 181/2019 promovido por Construcciones Jaime Clopes, S.L. frente a la desestimación presunta por silencio administrativo del recurso de reposición formulado contra la denegación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.



2.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos del último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ