Roj: **STS 3724/2020** - ECLI: **ES:TS:2020:3724**

Id Cendoj: **28079130022020100545**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **10/11/2020**
Nº de Recurso: **1308/2019**
Nº de Resolución: **1470/2020**
Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**
Ponente: **JESUS CUDERO BLAS**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SJCA 2056/2018,**
ATS 9293/2019,
STS 3724/2020

FONDO DOCUMENTAL

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.470/2020

Fecha de sentencia: 10/11/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1308/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 15/09/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Procedencia: JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 7

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: Emgg

Nota:

R. CASACION núm.: 1308/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1470/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

Dª. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 10 de noviembre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **1308/2019,** interpuesto por el ORGANISMO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA DIPUTACIÓN DE BARCELONA, representado por el procurador de los tribunales don Argimiro Vázquez Guillén y bajo la dirección letrada de doña María Victoria Florencio Vidal, contra la sentencia núm. 226/2018, de 31 de octubre, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 7 de Barcelona en el procedimiento abreviado núm. 284/2017, sobre liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Ha comparecido, como parte recurrida, Dª. Lorena , representada por la procuradora de los tribunales doña Gloria Messa Teichman y bajo la dirección letrada de doña Carmen Salvado Santos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 31 de octubre de 2018 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 7 de Barcelona, cuya parte dispositiva es la siguiente:

"FALLO. ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de Dª. Lorena contra la desestimación por silencio administrativo del recurso de reposición interpuesto contra la desestimación también por silencio de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por importe de 6.936,39 euros, como consecuencia de la transmisión de la finca titularidad de la recurrente, situada en Sant Pol de Mar, en la CALLE000 , núm. NUM005 . DECLARO la anulación de la autoliquidación recurrida y la devolución de la cantidad ingresada por importe de 6.936,39 euros. Cada parte sufragará sus propias costas y las comunes lo serán por mitad".

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona preparó recurso de casación contra la mencionada sentencia en el que, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, se opuso a las consecuencias extraídas por el órgano judicial de la legislación vigente y de la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017, argumentando que, de haberse efectuada una correcta interpretación de esas normas y de esta sentencia, el Juzgado no debió aplicar la actuación de precios en el valor de adquisición para compararlo en el momento de la transmisión, lo que debió llevarle a entender que la contribuyente no probó en absoluto el decremento de valor alegado en su demanda.

2. El Juzgado *a quo* tuvo por preparado el recurso mediante auto, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante esta Sala Tercera, lo que efectuó el recurrente en casación y la parte recurrida.

3. La sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 26 de septiembre de 2019, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"Precisar si se debe actualizar el valor de adquisición 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 a efectos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos.

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".

TERCERO. Interposición del recurso de casación y oposición.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

1. La representación procesal de aquel organismo púbico, demandando en la instancia, interpuso recurso de casación mediante escrito en el que indica que el Juzgado infringe los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, los artículos 31, 47, 132.2 y 142 de la Constitución, el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y el artículo 105 de la Ley General Tributaria.

Y en el suplico de dicho escrito de interposición se solicita:

"Que habiendo por presentado este escrito, con los documentos y copias que se acompañan, se sirva admitirlo, y, en su virtud, tenga por interpuesto RECURSO DE CASACIÓN contra la sentencia núm. 226/2018 dictada el 31 de octubre de 2018 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 7 de Barcelona, continuando su tramitación y dictando en su día sentencia por la que, casando y anulando la recurrida, se estime plenamente el presente recurso en los términos interesados".

2. La parte demandante en la instancia, doña Lorena , se opuso al recurso mediante escrito en cuyo suplico se interesa:

"Que tenga por presentado este escrito y tenga por formalizado en tiempo y forma escrito de OPOSICIÓN AL RECURSO DE CASACIÓN, y, tras los trámites legales, dicte sentencia que desestime el citado el recurso y, en consecuencia, ratifique la sentencia de 31 de octubre de 2018 (recurso 284/2017) emitida por el Juzgado Contencioso-Administrativo núm. 7 de Barcelona, en todos sus extremos, y acuerde la imposición de costas a la recurrente".

CUARTO. Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

La Sala, no considerando necesaria la celebración de vista, señaló para la deliberación, votación y fallo de este recurso, el día 15 de septiembre de 2020, designándose ponente del asunto al magistrado don Jesús Cudero Blas. En la fecha indicada comenzó el debate, que se prolongó en sucesivas sesiones hasta concluir con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Hechos del litigio, respuesta de la sentencia recurrida y argumentos impugnatorios del recurrente en casación.

1. La solución a las cuestiones que el presente recurso plantea exige, en primer lugar, constatar los hechos relevantes que se desprenden del expediente administrativo, de las actuaciones procesales y de las alegaciones de las partes:

1.1. Mediante escritura pública de compraventa de 12 de julio de 1989, doña Lorena adquirió el inmueble con referencia catastral NUM000 , situado en Sant Pol del Mar, por importe de 15.500.000 pesetas (93.156,87 euros).

Esta cantidad, actualizada conforme el Instituto Nacional de Estadística, equivalía al tiempo de interponer la demanda a 204.369,19 euros.

1.2. Mediante escritura de compraventa de 15 de julio de 2016, doña Lorena enajenó el inmueble indicado por un precio de 190.000 euros.

1.3. El 11 de agosto de 2016, la Sra. Lorena abonó la liquidación del IIVTNU emitida por el propio Ayuntamiento de Sant Pol de Mar y que, por aplicación del artículo 107 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, ascendió a la suma de 6.936,39 euros.

1.4. Presentada solicitud de revisión y devolución de ingresos indebidos ante el Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, y, subsidiariamente, de devolución parcial por revisión del referido impuesto considerando excesivo el valor catastral directamente relacionado con el cálculo del impuesto a pagar, se interpuso -ante el silencio del órgano administrativo- recurso de reposición, contra cuya desestimación presunta dedujo doña Lorena recurso contencioso-administrativo, que correspondió por reparto al Juzgado núm. 7 de Barcelona.

2. El indicado Juzgado dictó sentencia -ahora recurrida en casación- en la que considera que la parte actora ha constatado la existencia de una minusvalía, lo que determina la inexistencia del hecho imponible gravado por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

La decisión se argumenta en los siguientes términos, expresados aquí en lo esencial:

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

2.1. El Tribunal Constitucional ha declarado inconstitucionales y nulos los artículos 107.1 y 107.2.a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica.

2.2. El Tribunal Supremo, en su sentencia de 9 de julio de 2018, ha considerado que tal declaración de inconstitucionalidad ha de reputarse "parcial", de suerte que cabe exigir el impuesto cuando se constate la existencia del hecho imponible, esto es, el incremento de valor del terreno puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión.

2.3. El Tribunal Supremo ha señalado también que corresponde al sujeto pasivo probar la inexistencia de ese incremento, pero que le bastará a esos efectos -de ordinario- con exhibir las escrituras de adquisición y enajenación, trasladando a la Administración la carga de probar -si tales documentos revelan una minusvalía- que ese precio era ficticio.

2.4. En el supuesto analizado, la demandante ha aportado ambas escrituras públicas y de los precios que de ellas se desprenden (*si se actualiza el de la primera de ellas -la de compra- conforme a los datos suministrados por el Instituto Nacional de Estadística*) se colige que ha existido una minusvalía, pues el precio de adquisición *actualizado* ascendería a 204.368,19 euros, mientras que el de venta (según la escritura aportada) ha sido de 190.000 euros, inferior a aquél.

3. La Diputación de Barcelona recurre en casación la expresada sentencia utilizando dos argumentos esenciales:

El primero, que el impuesto que nos ocupa no grava el beneficio económico obtenido por el sujeto pasivo con una determinada transmisión, lo que excluye -desde luego- que el hecho imponible se equipare a la ganancia patrimonial obtenida con la enajenación, como ocurre con los impuestos personales que gravan la obtención de esos rendimientos.

El segundo, que, ante el silencio de la ley y de la jurisprudencia, resulta imposible -aun aceptando dialécticamente la actualización- determinar qué índices deberían utilizarse para efectuarla de todos los posibles.

4. En su escrito de oposición, la representación procesal de la Sra. Lorena defiende la necesidad de que la plusvalía "tributable" sea la real, destacando al respecto alguna afirmación de la reciente sentencia del Tribunal Constitucional núm. 126/2019, de 31 de octubre que abonaría su tesis.

Y afirma, además, que la prueba del IPC no fue la única que aportó, sino que, con anterioridad a la venta, la finca había sido tasada "muy por encima de la cantidad de dinero estipulado en la venta y percibido por mi mandante", tasaciones "que no han sido impugnadas por la Abogacía del Estado" (sic).

SEGUNDO. La jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el impuesto que nos ocupa a la luz de la doctrina constitucional.

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.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

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.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

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 inexpresivas 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

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

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 atiene, 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.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

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.

CUARTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

*** 1.** La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación al descansar la sentencia recurrida en una doctrina -la necesaria actualización conforme al IPC del valor de adquisición del terreno - que ha de reputarse erróneo.

2. Ello nos obliga a declarar que el acto administrativo impugnado en la instancia es conforme a Derecho, pues la liquidación tributaria del impuesto ha de reputarse ajustada a Derecho en cuanto de la prueba practicada se desprende un verdadero incremento de valor puesto de manifiesto con ocasión de la transmisión el inmueble con referencia catastral NUM000 , situado en Sant Pol del Mar.

Y es que la escritura de adquisición del inmueble fija un precio del mismo de 15.500.000 pesetas (93.156,87 euros), mientras que la de enajenación refleja un precio de 190.000 euros, datos claramente demostrativos de haberse producido el hecho imponible del impuesto sin que resulte afectado en absoluto el principio de capacidad económica, pues el gravamen ha tenido lugar ante una situación expresiva de dicha capacidad.

QUINTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

Y, en relación con las causadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1°) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

*** 2°)** Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal del ORGANISMO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA DIPUTACIÓN DE BARCELONA contra la sentencia núm. 226/2018, de 31 de octubre, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 7 de Barcelona en el procedimiento abreviado núm. 284/2017, sobre liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. sentencia que se casa y anula.

*** 3º)** Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de doña Lorena contra la desestimación por silencio administrativo del recurso de reposición interpuesto contra la desestimación, también por silencio, de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por importe de 6.936,39 euros, como consecuencia de la transmisión de la finca titularidad de la recurrente, situada en Sant Pol de Mar, en la CALLE000 , núm. NUM005 , declarando las expresadas resoluciones ajustadas a Derecho.

4º) No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni sobre las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

D. Isaac Merino Jara Dña. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS CUDERO BLAS, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ