Roj: **STS 3188/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3188**

Id Cendoj: **28079130022022100286**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **27/07/2022**
Nº de Recurso: **3304/2019**
Nº de Resolución: **1103/2022**
Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**
Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 2189/2019,**
ATS 13431/2021,
STS 3188/2022

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. 1.103/2022

Fecha de sentencia: 27/07/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3304/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/06/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3304/2019

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. 1103/2022

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 27 de julio de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3304/2019, promovido por don Sabino , representado por la procuradora de los Tribunales doña Irene Sola Sole, bajo la dirección letrada de doña Silvia Aylon Pla, contra la sentencia dictada el 28 de febrero de 2019 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, recaída en el recurso de apelación núm. 106/2018.

Comparece como parte recurrida el Ayuntamiento de Lérida, representado por el procurador de los Tribunales don Adolfo Morales Hernández-San Juan, bajo la dirección letrada de letrada de sus Servicios Jurídicos.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por don Sabino contra la sentencia núm. 199/2019, de 28 de febrero, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, estimatoria del recurso de apelación núm. 106/2018 instado contra la sentencia de 27 de junio de 2018 del Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 1 de Lleida, que estimó el recurso contencioso-administrativo núm. 311/2017 formulado por don Sabino , frente a la resolución de 22 de mayo de 2017 que, a su vez, desestimó el recurso de reposición promovido contra el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria.

SEGUNDO.- La Sala de apelación estimó el recurso con sustento en el siguiente razonamiento:

"SÉPTIMO: A su vez, en la reciente Sentencia de 13 de febrero de 2019 del propio Tribunal, (recurso núm. 4238/2017) se fija la siguiente interpretación del artículo 104 TRLHL, en conexión con los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la misma norma, y en relación con las reglas sobre la carga de la prueba recogidas en los artículos 105.1 y 106.1 de la LGT, y 217.7 y 385.2 de la LEC.

"1º) De la exégesis de la regulación legal del IIVTNU -en particular, de los artículos 104.1, 107.1, 107.2 a), y 110.4 del TRLHL-, a la luz de las declaraciones de inconstitucionalidad contenidas en la STC 59/2017 , se infiere inequívocamente que la que se expulsa completamente del ordenamiento jurídico es la presunción iuris et de iure de existencia de incremento de valor del terreno urbano transmitido (que en todo caso debía ser objeto de tributación), no la presunción iuris tantum de existencia de una plusvalía en la enajenación del inmueble, que sigue estando plenamente en vigor.

2º) De conformidad con los artículos 105.1 y 106.1 de la LGT , y 217.7 y 385.2 de la LEC , corresponde al obligado tributario que alegue que no ha existido plusvalía probar la inexistencia del hecho que se presume ex artículos 104.1, 107.1, 107.2 a) del TRLHL, a saber, que el precio de transmisión del terreno fue superior al de adquisición del bien y, en consecuencia, que ha existido una plusvalía en la enajenación de inmueble susceptible de gravamen.

3º) La carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía recae sobre el sujeto pasivo del impuesto con independencia de que el Ayuntamiento impositor haya previsto la gestión del IIVTNU por el procedimiento iniciado mediante declaración (artículos 128 a 130 de la LGT) o por el sistema de autoliquidación (artículo 120 LGT), en la medida en que (i) para la determinación y prueba de la inexistencia de una plusvalía gravable las actuaciones relevantes son las de manifestación de la realización del hecho imponible y de comunicación a la Administración de los datos relevantes para la cuantificación de la deuda tributaria, y (ii) sendas actuaciones corresponden por igual al obligado tributario se gestione el tributo por el procedimiento de declaración o por el sistema de autoliquidación."

En este caso, por lo que se refiere a los precios de adquisición y de venta, del expediente administrativo resultan los siguientes datos:

1º) Mediante escritura de 9 de febrero de 2006, se otorga la venta de los inmuebles controvertidos, siendo el *precio global* de las ventas y cesiones de 6.010.121,04€ (otorgamiento segundo); que la adquisición de los inmuebles se hace con la finalidad de demolición, por lo que la trasmisión está sujeta al IVA. Atendiendo los diferentes tipos aplicables las partes determinan que la parte el precio de los locales es de 2.103.542,37€ y la de las viviendas, 3.906.578,68€. En su mérito, la parte vendedora declara tener recibido de la compradora el importe a que asciende dicho impuesto, relativo a las viviendas, ascendente a 273.460,51€ y el relativo a los

locales a 336.566,78€, que ingresará en la Hacienda Pública en los términos reglamentariamente establecidos (otorgamiento séptimo).

De lo anterior se colige que el precio de la venta (6.010.121,04€) incluye el IVA de importe 610.027,26€.

2º) Por su parte, en la escritura de 26 de febrero de 2013 (estipulación segunda) el precio de la compraventa asciende a la cantidad de 5.104.737€, más el correspondiente IVA al 21%, es decir la cantidad de 1.071.944,77€, lo que arroja un importe total de 6.176.731,77€, es decir, superior al de compra.

3º) Por último, el informe que aportó en sede de recurso de reposición, procede a valorar el posible aprovechamiento según la potencial edificación proyectada, lo que no acredita el decremento de valor en la transmisión que refiere la apelada.

Por todo lo expuesto procede estimar el recurso de apelación".

La representación de don Sabino preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 26 de abril de 2019, identificando como normas legales que se consideran infringidas el artículo 107 del Real Decreto 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (BOE de 9 de marzo) ["TRLHL"], así como los artículos 110 TRLHL y 31 de la Constitución ["CE"]. Cita como vulnerada también la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018 (casación 6226/2017, ECLI:ES:TS:2018:2499), así como en la sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 (ES:TC:2017:59).

La Sala de apelación tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 2 de abril de 2019.

TERCERO.- Emplazadas las partes para su comparecencia ante este Tribunal Supremo, con remisión de los autos originales y del expediente administrativo, tras personarse las mismas, por auto de 6 de octubre de 2021, la Sección de Admisión de esta Sala Tercera acuerda:

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

Dilucidar si cabe entender que resultan contrarios al principio de capacidad económica y a la prohibición de confiscatoriedad aquellos supuestos en los que el importe de la cuota tributaria a abonar en concepto del IIVTNU resulte equiparable, en gran medida o proporción, a la cuantía de la plusvalía realmente obtenida por el obligado tributario, puesta de manifiesto con ocasión de la transmisión de los terrenos.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: los artículos 107 y 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y el artículo 31 de la Constitución.

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 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 del Sr. Sabino , mediante escrito registrado el 23 de noviembre de 2021, interpuso el recurso de casación en el que aduce que, en el presente caso, "[...] la desproporción de la cuota resultante de la aplicación de los artículos 107.2.a) y 107.4 TRLHL respecto a la riqueza que se grava dado que el pago del 74,69% de la renta o riqueza que pone de manifiesto el hecho imponible sólo se puede calificar como desproporcionada para cualquier tributo y, en consecuencia, confiscatoria", vulnerando así los principios constitucionales de capacidad económica y de la interdicción de la confiscatoriedad (pág. 7 del escrito de interposición). Por ello -afirma- "[...] aun cuando se admita la declaración del hecho imponible por el sujeto pasivo; o que incluso cupiera cualquier suerte de autoliquidación, si se considera que las normas de determinación de la base imponible del tributo son contrarias a los principios de capacidad económica y de interdicción de la confiscatoriedad, la falta de normas a la que adecuar la liquidación imposibilitará cualquier fórmula de autoliquidación", citando al efecto la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021, 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, lo que le lleva a concluir que "[d]eberá estimarse el recurso de casación, aun cuando sea por la principal razón de no estar ya en el ordenamiento jurídico la norma aplicada para liquidar el tributo" (págs. 10-12).

Finalmente solicita el dictado de sentencia "[...] por la que estimado el recurso de casación revoque la sentencia recurrida, confirmando la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso de Lérida dictada en recurso nº 311/2017, de fecha 27 de junio de 2018, estimando el recurso contencioso interpuesto frente a la Resolución de 22 de mayo de 2017 dictada por el Ayuntamiento de Lérida desestimando el recurso de reposición".

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el procurador del Consistorio presenta, el día 10 de enero de 2022, escrito de oposición en el que mantiene que "[...] no exist[e] ningún incumplimiento de las normas para la determinación de la existencia de una renta o beneficio en la operación

en base a la STC 59/2017, teniendo en cuenta que se ha aplicado la propia doctrina establecido por el Tribunal Supremo en relación a la interpretación de la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos 107.1 y 107.2 a) y 110.4 de la LHL aplicables a las liquidaciones impugnadas", ni la sentencia recurrida "[...] resulta contraria a la doctrina del Tribunal Constitucional fijada en su STC 126/2019, al no absorber la cuota tributaria a satisfacer no absorbe la totalidad del beneficio realmente obtenido por el contribuyente" (págs. 9 y 11 del escrito de oposición).

Por último, apunta que "[...] las liquidaciones tributarias impugnadas no pueden ser revisada con cimentación en la reciente sentencia del Tribunal Constitucional dado que consider[a] que se trata de una situación consolidada, toda vez que "[...] el recurrente fundamentó su demanda exclusivamente en la inexistencia de incremento de valor en la transmisión de la finca, pero no había impugnado la liquidación tributaria amparándose en la posible inconstitucionalidad del método de cálculo de la base imponible del tributo" y, en consecuencia, "[...] la petición de aplicación directa de la STC de 26 de octubre de 2021 en el supuesto que nos ocupa no debe ser estimada en esta instancia" (págs. 12-13) y suplica a la Sala "[...] dicte sentencia declarando no haber lugar al mismo y confirmando en todos sus extremos la Sentencia de instancia e imponiendo al recurrente las costas del presente proceso".

SEXTO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 14 de junio 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. 199/2019, de 28 de febrero, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. La sentencia recurrida en esta casación estimó el recurso de apelación núm. 106/2018, formulado por el Ayuntamiento de Lérida frente a la sentencia de 27 de junio de 2018, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Lérida, que, a su vez, había estimado el recurso contencioso-administrativo núm. 311/2017 promovido por don Sabino contra la resolución del mencionado consistorio, que desestimó el recurso de reposición planteado frente al acuerdo por el que se le declaró responsable subsidiario del pago de las deudas tributarias contraídas por Lineal Desenvolupament, S.L. La declaración de responsabilidad subsidiaria se fundamenta en lo previsto en el artículo 43.1.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], como consecuencia del impago de una liquidación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana ["IIVTNU"] de la que era deudora principal la sociedad Lineal Desenvolupament S.L. y liquidador el Sr. Sabino .

SEGUNDO.- *Los antecedentes del litigio.*

La sentencia recurrida revoca la de 27 de junio de 2018, del Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 1 de Lleida, y confirma el acto administrativo de declaración de responsabilidad subsidiaria. La cuestión litigiosa no es, sin embargo, si concurren todos los presupuestos para declarar la responsabilidad subsidiaria del recurrente, lo que no ha sido cuestionado en esta casación, sino exclusivamente la existencia o no de la deuda tributaria derivada de una liquidación por Impuesto sobre el IIVTNU.

La sentencia del Juzgado de lo contencioso-administrativo estimó el recurso contencioso-administrativo y anuló el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria al considerar que la liquidación tributaria por IIVTN, cuyo existencia e impago es la base de la declaración de responsabilidad subsidiaria, era inválida por efecto de la declaración de inconstitucionalidad de los art. 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por STC 59/2017, de 11 de mayo de 2017, pues aunque dicha declaración lo fue únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor, según establece la parte dispositiva de la STC 59/2017, el juzgador de instancia considera que estos preceptos son inaplicables en todo caso, argumentado que "[...] no resulta procedente la derivación de responsabilidad declarada máxime cuando se hace en base a un impuesto y una liquidación realizada en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico ex origine, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos...) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado, pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza esto es dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, determinación que el Constitucional insiste quede reservada al legislador, al que

debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho que con ello habría de quebrantar principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria, que en definitiva han determinado la declaración de inconstitucionalidad [...]" (FD 9 de la sentencia del juzgado de lo contencioso-administrativo de Lleida).

En su parte dispositiva, la SJCA de Lleida resolvió: "[...] Que debo ESTIMAR Y ESTIMO el Recurso Contencioso Administrativo interpuesto por D. Sabino frente a la resolución de 22 de mayo de 2017 dictada por el Ayuntamiento de Lleida por cuanto las liquidaciones practicadas por el gravamen del Incremento de valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) SE ANULAN y en consecuencia deberá devolverse con los intereses correspondientes desde que se hizo el ingreso, a la recurrente, sin perjuicio de que, si el legislador dicta una norma al respecto, la misma se ajusta a las normas y criterios constitucionales, y no se ha producido la prescripción, pueda volver a hacerse la liquidación declarando dicha Resolución ajustada a derecho [...]".

Por su parte, la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña estimó el recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento de Lleida, y anulando la sentencia del JCA, confirmó el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria, en esencia por los siguientes argumentos (FD 6 y 7):

"[...] Al respecto, ya se ha visto que la Sentencia apelada considera justificada la no inclusión en el balance de la Sociedad de la potencial deuda por el Impuesto, habida cuenta lo resuelto por el Tribunal Constitucional en las sentencias que cita.

Pues bien, la Sala no comparte el criterio del Juzgado a quo, de entrada porque los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, y además porque el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, de lo que se concluye que el cumplimiento de las obligaciones tributarias no es una facultad que pueda dejarse a la voluntad del liquidador.

Junto con lo anterior, hemos de concluir que la Sentencia apelada, justifica la falta de previsión de la deuda, partiendo de un criterio que no se aviene con el alcance de la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 , conforme la interpretación dada por el Tribunal Supremo en la expresada Sentencia de 9 de julio de 2018 , a la que han seguido otras en igual sentido.

Así, en fecha 15 de noviembre de 2018, se acordó oír a las partes sobre la incidencia en este pleito de las Sentencia de 9 julio de 2018, dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación núm. 6226/2017 .

La expresada Sentencia en síntesis concluye que:

"(1) primero, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana ex artículo 110.4 del TRLHL, puede el obligado tributario demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor y, por ende, que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria principal correspondiente al IIVTNU; (2) segundo, demostrada la inexistencia de plusvalía , no procederá la liquidación del impuesto (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución); y (3) tercero, en caso contrario, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 107. 2 a) del TRLHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor). En relación con este último supuesto, esta Sala es consciente de que pudieran darse casos en los que la plusvalía realmente obtenida por el obligado tributario fuera tan escasa que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL pudiera suscitar dudas desde la perspectiva del artículo 31.1 CE . La cuestión, sin embargo, no se nos ha planteado aún y tampoco ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017."

En definitiva, corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, y aportada, por cualquier medio, por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones.

SÉPTIMO: A su vez, en la reciente Sentencia de 13 de febrero de 2019 del propio Tribunal, (recurso núm. 4238/2017) se fija la siguiente interpretación del artículo 104 TRLHL, en conexión con los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la misma norma, y en relación con las reglas sobre la carga de la prueba recogidas en los artículos 105.1 y 106.1 de la LGT , y 217.7 y 385.2 de la LEC .

"1º) De la exégesis de la regulación legal del IIVTNU -en particular, de los artículos 104.1, 107.1, 107.2 a), y 110.4 del TRLHL-, a la luz de las declaraciones de inconstitucionalidad contenidas en la STC 59/2017 , se infiere

inequívocamente que la que se expulsa completamente del ordenamiento jurídico es la presunción iuris et de iure de existencia de incremento de valor del terreno urbano transmitido (que en todo caso debía ser objeto de tributación), no la presunción iuris tantum de existencia de una plusvalía en la enajenación del inmueble, que sigue estando plenamente en vigor.

2º) De conformidad con los artículos 105.1 y 106.1 de la LGT , y 217.7 y 385.2 de la LEC , corresponde al obligado tributario que alegue que no ha existido plusvalía probar la inexistencia del hecho que se presume ex artículos 104.1, 107.1, 107.2 a) del TRLHL, a saber, que el precio de transmisión del terreno fue superior al de adquisición del bien y, en consecuencia, que ha existido una plusvalía en la enajenación de inmueble susceptible de gravamen.

3º) La carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía recae sobre el sujeto pasivo del impuesto con independencia de que el Ayuntamiento impositor haya previsto la gestión del IIVTNU por el procedimiento iniciado mediante declaración (artículos 128 a 130 de la LGT) o por el sistema de autoliquidación (artículo 120 LGT), en la medida en que (i) para la determinación y prueba de la inexistencia de una plusvalía gravable las actuaciones relevantes son las de manifestación de la realización del hecho imponible y de comunicación a la Administración de los datos relevantes para la cuantificación de la deuda tributaria, y (ii) sendas actuaciones corresponden por igual al obligado tributario se gestione el tributo por el procedimiento de declaración o por el sistema de autoliquidación."

En este caso, por lo que se refiere a los precios de adquisición y de venta, del expediente administrativo resultan los siguientes datos:

1º) Mediante escritura de 9 de febrero de 2006, se otorga la venta de los inmuebles controvertidos, siendo el precio global de las ventas y cesiones de 6.010.121,04€ (otorgamiento segundo); que la adquisición de los inmuebles se hace con la finalidad de demolición, por lo que la trasmisión está sujeta al IVA. Atendiendo los diferentes tipos aplicables las partes determinan que la parte el precio de los locales es de 2.103.542,37€ y la de las viviendas, 3.906.578,68€. En su mérito, la parte vendedora declara tener recibido de la compradora el importe a que asciende dicho impuesto, relativo a las viviendas, ascendente a 273.460,51€ y el relativo a los locales a 336.566,78€, que ingresará en la Hacienda Pública en los términos reglamentariamente establecidos (otorgamiento séptimo).

De lo anterior se colige que el precio de la venta (6.010.121,04€) incluye el IVA de importe 610.027,26€.

2º) Por su parte, en la escritura de 26 de febrero de 2013 (estipulación segunda) el precio de la compraventa asciende a la cantidad de 5.104.737€, más el correspondiente IVA al 21%, es decir la cantidad de 1.071.944,77€, lo que arroja un importe total de 6.176.731,77€, es decir, superior al de compra.

3º) Por último, el informe que aportó en sede de recurso de reposición, procede a valorar el posible aprovechamiento según la potencial edificación proyectada, lo que no acredita el decremento de valor en la transmisión que refiere la apelada [...]".

En su parte dispositiva estimó el recurso de apelación y desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Sr. Sabino contra el acto de declaración de responsabilidad subsidiaria impugnado.

TERCERO.- *Cuestión casacional.*

En el auto de 6 de octubre de 2021, la Sección de Admisión de esta Sala Tercera acuerda admitir el presente recurso de casación para fijar doctrina sobre la siguiente cuestión:

"2º) [...] *Dilucidar si cabe entender que resultan contrarios al principio de capacidad económica y a la prohibición de confiscatoriedad aquellos supuestos en los que el importe de la cuota tributaria a abonar en concepto del IIVTNU resulte equiparable, en gran medida o proporción, a la cuantía de la plusvalía realmente obtenida por el obligado tributario, puesta de manifiesto con ocasión de la transmisión de los terrenos.*

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: los artículos 107 y 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y el artículo 31 de la Constitución.

CUARTO.- *Sobre la cuestión del alcance confiscatorio de la cuota tributaria liquidada.*

La sentencia recurrida estima que hay un incremento de valor de los terrenos cuya transmisión es objeto de gravamen en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, basándose en la comparación entre el precio de adquisición y de enajenación, que se limita a declarar "superior al de compra", extremo que es discutido por la recurrente, que afirma se han determinado inadecuadamente este incremento de valor al no tomar en consideración que el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido en la compra fue soportado y abonado adicionalmente por la recurrente, importe que cifra en 610.027,26 euros, es decir, afirma que abonó en total 6.620.014,83 euros, con deducción del IVA soportado, y que en el precio de enajenación de

6.176.681,77 euros está incluido el IVA al 21 % soportado por la adquirente, que es abonado por la misma, con inversión del sujeto pasivo, siendo su importe 1.071.944,77 euros. En resumen, afirma la recurrente que "[...], por lo que el precio realmente recibido por la sociedad transmitente fue de 5.104.737 euros". Y concluye así esta parte de su alegato: "[...] [e]n términos económicos, de esfuerzo o beneficio económico, por la sociedad se compra un bien por importe de 6.010.121,04 euros en el año 2006 (no se computa el IVA dado que sería compensado), y posteriormente lo vende en el año 2013 recibiendo el precio de 5.104.737 euros (el IVA ni siquiera lo repercute, dada la inversión del sujeto pasivo al comprador). La pérdida patrimonial, si se entiende que el IVA ingresado por la adquirente en la Hacienda no forma parte del valor del terreno enajenado, es de 905.384,04 euros [...]" (pág. 2 del escrito de interposición).

La sentencia no cuantifica el incremento de valor puesto de manifiesto en la transmisión, limitándose a decir que el de venta es "superior al precio de compra", según el FD 7. Ese mayor valor, aún ateniéndonos a los precios de compra y venta que señala la sentencia recurrida, y al margen de la evidente disminución de valor si se incluyo el importe devengado por IVA en el precio identificado como de venta, es de 166.610,73 euros (6.176.731,77 euros menos 6.010.121,04 euros). La cuota liquidada por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es de 124.407,80 euros, lo que representa un 74,66% de la suma de 166.610,73 euros que sería el incremento de valor experimentado en siete años de permanencia del inmueble en el patrimonio del sujeto pasivo (adquisición en 9 de febrero de 2006 y enajenación en 26 de febrero de 2013), por lo que el incremento de valor neto disponible, una vez deducida la cuota de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, es de 42.202,93 euros, esto es un incremento total del valor del 0,7% respecto al valor de adquisición, que ha sido generado en un periodo de siete años.

En una situación como la expuesta, es evidente que la que carga impositiva derivada del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tiene un alcance confiscatorio de la riqueza gravada, proscrito por el art. 31.1 CE, ya que queda reducida a porcentajes meramente simbólicos, en los que se está gravando una manifestación de capacidad económica irreal o ficticia. Por tanto, cabe declarar que resultan contrarios al principio de capacidad económica y a la prohibición de confiscatoriedad aquellos supuestos en los que, como es el caso litigioso, el importe de la cuota tributaria a abonar en concepto del IIVTNU resulte equiparable, en una proporción materialmente equivalente a la cuantía de la plusvalía realmente obtenida por el obligado tributario, que una vez deducida la cuota que correspondería por IIVTNU es una plusvalía inapreciable en proporción al valor de adquisición.

Ahora bien, la realidad es que esta cuestión ha quedado superada a día de hoy, como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 182/2021, de 26 de octubre, y carece de relevancia la doctrina jurisprudencial que pudiéramos fijar al respecto en el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Por consiguiente la auténtica cuestión de interés casacional que debe ser examinada, es el alcance e incidencia en el caso sometido a enjuiciamiento de la STC 182/2021, de 26 de octubre, lo que pasamos a examinar a continuación.

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. Así, en el escrito de oposición argumenta lo siguiente:

"[...] Consideramos, que en el caso que nos ocupa, las liquidaciones tributarias impugnadas no pueden ser revisada con cimentación en la reciente sentencia del Tribunal Constitucional dado que consideramos que se trata de una situación consolidada.

Así, el recurrente fundamentó su demanda exclusivamente en la inexistencia de incremento de valor en la transmisión de la finca, pero no había impugnado la liquidación tributaria amparándose en la posible inconstitucionalidad del método de cálculo de la base imponible del tributo.

En consecuencia, dado que con anterioridad a dictarse la sentencia de 26 de octubre de 2021 la recurrente no había impugnado la liquidación tributaria amparándose en este argumento, en base al principio de seguridad

jurídica y sin perjuicio de un mejor criterio de esta Sala del Tribunal Supremo sobre la interpretación del alcance de la declaración de inconstitucionalidad que se expone en el fundamento jurídico sexto de la STC 182/2021, de 26 de octubre, consideramos que las liquidaciones tributarias impugnadas sólo podrán ser revisadas con cimentación en las anteriores sentencias de inconstitucionalidad y doctrina del Tribunal supremo valoradas en la sentencia de segunda instancia [...]" (pág. 12 del escrito de oposición).

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, cabe fijar que, según se deduce del 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, no cabe soslayar la incidencia de un elemento de tal relevancia como es la declaración de inconstitucionalidad de las leyes sobre las que hemos de fijar jurisprudencia y efectuar el enjuiciamiento y resolución de las pretensiones, pues no en vano establece 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 trascurrido 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). Esta 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 6ª). 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 6º 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, sin perjuicio de la firmeza que pudiera haber alcanzado para otros obligados tributarios, la liquidación por importe de 124.407,80 euros, cuyo impago constituye la base del acuerdo de responsabilidad subsidiaria, ha sido cuestionada por el recurrente, conforme al art. 174.5 LGT, y, a los solos efectos de resolver sobre la derivación de responsabilidad solidaria, esta liquidación no constituye un acto firme ni una situación consolidada, sin perjuicio, insistamos nuevamente, de la calificación que pudiera merecer respecto a otros obligados tributarios.

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 baso 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, por absorber la cuota la práctica totalidad del incremento de valor, como se ha explicado anteriormente. 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 existencia y exigibilidad de la liquidación tributaria cuyo impago constituye la base de la declaración de responsabilidad subsidiaria, y que ha sido impugnada tempestivamente, como uno de los presupuestos

para la responsabilidad tributaria subsidiaria, no puede ser calificado como 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, a los efectos de la declaración de responsabilidad subsidiaria, *ex* art. 43.1.c LGT que impugna el recurrente, la liquidación tributaria por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana cuya deuda tributaria es objeto de la derivación de responsabilidad, es inválida y carente de eficacia por la inconstitucionalidad de las normas legales de cobertura para efectuar la liquidación, y no puede servir de fundamento y presupuesto para la declaración de responsabilidad subsidiaria.

SEXTO.- *Resolución de las pretensiones.*

Como consecuencia de lo razonado, el recurso de casación ha de ser estimado y la sentencia recurrida casada y anulada, con desestimación del recurso de apelación y confirmación de la parte dispositiva de la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 1 de Lleida, que declaró la anulación de la declaración de responsabilidad subsidiaria y la devolución tributaria al recurrente con los intereses correspondientes desde que se hizo el ingreso, sin que hayamos de entrar en el examen de los demás pronunciamiento del fallo al no haber sido recurrida por el Sr. Sabino .

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 apelación, no ha lugar a su imposición al estimarse el recurso y las instancia, no ha lugar a hacer imposición a ninguna de las partes, habida cuenta de las serias dudas de derecho que la cuestión litigiosa planteó hasta su esclarecimiento (art. 139.1 LGT).

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 de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento cuarto y quinto:

1.- Haber lugar al recurso de casación núm. 3304/2019, interpuesto por la representación procesal de don Sabino contra la sentencia núm. 199/2019, de 28 de febrero, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, estimatoria del recurso de apelación núm. 106/2018. Casar y anular la sentencia recurrida.

2.- Desestimar el recurso de apelación interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de Lleida contra la sentencia de 27 de junio de 2018 del Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 1 de Lleida, que estimó el recurso contencioso-administrativo núm. 311/2017 formulado por don Sabino , frente a la resolución de 22 de mayo de 2017 que, a su vez, desestimó el recurso de reposición promovido contra el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria.

3.- Hacer el pronunciamiento sobre las 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