

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**  
**SECCIÓN PRIMERA**

Rollo de apelación Sala TSJ nº 1364/2022 (Sección nº 63/2022)

Partes: Altamira Santander Real Estate S.A., y Ayuntamiento de Granollers

En aplicación de la **normativa española y Europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable** **hágase saber** que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo apercibimiento de responsabilidad civil y penal.

**S E N T E N C I A   N º 1328**

**Ilmos/as Sres/as.**

**PRESIDENTA:**

**D.ª MARÍA ABELLEIRA RODRÍGUEZ**

**MAGISTRADA/O:**

**D.ª ISABEL HERNÁNDEZ PASCUAL** (ponente)

**D. EDUARDO RODRÍGUEZ LAPLAZA**

En la ciudad de Barcelona, a catorce de abril de dos mil veintitrés.

**VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA)**, constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado la siguiente sentencia en el **rollo de apelación Sala TSJ nº 1364/2022** (Sección nº 63/2022), interpuesto por ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, S.A., representada por el procurador D. Ángel Joaniquet Tamburini, contra la Sentencia número 74/2022, de 11 de marzo de 2022, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 12 de Barcelona, en el recurso ordinario nº 307/2020-1.A.

Habiendo comparecido como parte apelada el Ayuntamiento de Granollers.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada **D.ª ISABEL HERNÁNDEZ PASCUAL**, quien expresa el parecer de la SALA.

## **ANTECEDENTES DE HECHO.**

**PRIMERO.** - El fallo de la sentencia apelada es del tenor literal siguiente:

*“FALLO: DESESTIMAR el recurso presentado por la representación procesal de ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, S.A., sin expresa condena en costas”.*

**SEGUNDO.**- Contra dicha resolución judicial se interpone recurso de apelación por la parte actora, siendo admitido por el Juzgado con remisión de lo actuado a este Tribunal, previo emplazamiento de las partes procesales, personándose éstas ante este órgano judicial en tiempo y forma.

**TERCERO.**- Desarrollada la apelación, y tras los oportunos trámites procesales que prescribe la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, en sus respectivos artículos, en concordancia con los de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, se señala fecha para deliberación y votación del fallo.

**CUARTO.**- En la sustanciación del procedimiento se han observado y cumplido todas las prescripciones legales.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO.**

**PRIMERO. - Sobre el objeto del recurso de apelación.**

La parte actora, ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, S.A., recurre en apelación contra la sentencia número 74/2022, de 11 de marzo, del Juzgado Contencioso-Administrativo número 12 de Barcelona, dictada en el recurso ordinario número 307/2020-1ª, en la que se DESESTIMA el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esa parte, contra la resolución, de 8 de julio de 2020, del alcalde de Granollers, en la que no se admite a trámite la solicitud de revisión presentada por la actora, en la que se pide la declaración de nulidad de pleno derecho del acuerdo de la Junta de Gobierno Local, de 29 de marzo de 2018, por el que se aprueba la liquidación por Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), ejercicio 2017, por importe de

52.069'90 euros, devengado por la transmisión del inmueble de la calle Roma,..., de 22 de agosto de 2017, por las siguientes razones:

(i) No hubo vulneración del derecho del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión, del artículo 24.1 de la Constitución, que la actora invoca por no haber tenido la posibilidad de acreditar la falta de incremento del valor del inmueble, *“...pues podía haber alegado y acreditado la inexistencia de hecho imponible mediante el oportuno recurso de reposición que si era exigible, pues al tiempo de notificarse la liquidación ya se había dictado la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo (BOE núm. 142, de 15 de junio de 2017), que podía haber sido invocada en el recurso para fundamentar la alegación de inexistencia del hecho imponible.”*

(ii) También rechaza la alegación de vulneración del principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución, por el diferente trato al sujeto pasivo en Ordenanzas en las que para la gestión del tributo se dispone que haya que presentar autoliquidación, que se puede rectificar en el plazo de cuatro años, y aquéllas en las que se prevé la gestión mediante liquidación administrativa, que no admite rectificación en el referido plazo de cuatro años, citando la sentencia el Auto número 116/2019, de 15 de octubre, del Tribunal Constitucional, que inadmite la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado Contencioso-Administrativo número dos de Alicante, en el que se declaró que *“..., no son situaciones comparables, pues el acto objeto de revisión en cada caso tiene una naturaleza diferente. La liquidación constituye un acto administrativo, que despliega plenamente los efectos propios de tales actos (presunción de validez, adquisición de firmeza en un breve plazo de tiempo, ejecutividad, etc...), mientras que la autoliquidación no representa más que un acto realizado por un particular que, por ser el sujeto pasivo del impuesto, debe colaborar obligatoriamente en su aplicación. En suma, al tratarse de actos de distinta naturaleza, administrativa en un acto y privada en otro, no pueden compararse válidamente las diferentes posibilidades de revisión que el ordenamiento jurídico reconoce al sujeto pasivo del impuesto, ni en consecuencia las diferencias existentes podrán vulnerar el principio de igualdad”*.

**SEGUNDO.- Examen y decisión de este Tribunal.-**

Por correo certificado con acuse de recibo, el Ayuntamiento de Granollers notificó a la actora, el 9 de abril de 2018, la liquidación por IIVTNU, por importe de 52.069'90 euros, por la transmisión del inmueble de la calle Roma, registral , en fecha 22 de septiembre de 2017, que la actora consintió, no recurriéndola, por lo que ganó firmeza.

Posteriormente, en fecha 25 de octubre de 2018, esa parte presentó solicitud de revisión por nulidad de pleno derecho de la liquidación, por los motivos previstos en el artículo 217.1 c) y e) de la LGT, por tanto, por contenido imposible y por haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello. Esa solicitud fue inadmitida a trámite por la resolución del alcalde de Granollers, de 8 de julio de 2020, contra la que esa misma parte interpuso recurso contencioso-administrativo, en el que reiteró el motivo de nulidad del apartado c) del artículo 217.1 de la LGT, *“que tengan un contenido imposible”*, pero omitió reiterar el motivo de nulidad de apartado e) del mismo artículo, *“prescindir total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello”*, respecto del cual, por tanto, la resolución de inadmisión a trámite debe entenderse consentida y firme, y añadió el motivo del apartado a) del mismo artículo, de nulidad por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión, y, además, la vulneración del derecho de igualdad del artículo 14 de la Constitución, por el tratamiento legal diferenciado de los sujetos pasivos, caso de que la gestión del tributo se haga mediante liquidación, que una vez firme el sujeto pasivo no puede rectificar, y de gestión mediante autoliquidación, en la que el sujeto pasivo presenta una declaración e ingresa el resultado, pudiéndola rectificarla en el plazo de cuatro años.

La parte actora, que consintió la liquidación por IIVTNU, notificada el 9 de abril de 2018, pretende hacer valer, mediante la solicitud de revisión por causa de nulidad del artículo 217.1, apartados a) y c) de la LGT, la sentencia del Tribunal Constitucional, núm. 59/2017, de 11 de mayo, en la que, estimando una cuestión de inconstitucionalidad, declaró que los artículos 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, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de

incremento de valor.

Esa parte alega que, en la compraventa de la finca de la calle Roma, de Granollers, por la que se liquidó el IITVNU, no se produjo un incremento de valor, sino un decremento, y que, por consiguiente, no podían aplicarse para la determinación de la base imponible los artículos declarados inconstitucionales y nulos por la referida sentencia, *“únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión”* - f.jº 5 a) de la sentencia.

Como se argumenta en la sentencia apelada, en el caso que nos ocupa no se produjo indefensión por encontrarse la actora, según se alega por esa parte, en la imposibilidad de alegar la improcedente aplicación de los citados artículos para la determinación de la base imponible, por no haberse producido un aumento de valor del inmueble a la fecha de devengo del impuesto, ya que la sentencia número 59/2017, de 11 de mayo, se publicó en el BOE el 15 de junio de 2017, con anterioridad a la liquidación y su notificación, y, en consecuencia, la actora pudo alegar y probar la inexistencia de tal incremento de valor, y pedir la anulación de la liquidación por la nulidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la LGT, por virtud de la reseñada sentencia del Tribunal Constitucional, en ese caso en el que no se produce aumento de valor. Consecuentemente, la situación de indefensión de esa parte, de haberse producido, no deriva de la publicación de la sentencia con posterioridad a la notificación de la liquidación - que no fue el caso -, sino de su decisión de no recurrir en reposición, ni interponer recurso contencioso-administrativo en su contra, invocando la citada sentencia, habiendo, por el contrario, consentido la liquidación, dejando que ganase firmeza.

Tiene declarado el Tribunal Supremo, Sala 3ª, Sección 2ª, en sentencia de 11 de abril de 2013:

*“La imposibilidad a la que se refiere la Ley es, según criterio tradicional de nuestra jurisprudencia, la imposibilidad material o física, que además ha de ser originaria. Por el contrario, no está incluida en el concepto la imposibilidad jurídica*

*equivalente a la ilegalidad del acto. De no ser así, cualquier acto contrario a la Ley sería nulo de pleno derecho por no tener un contenido imposible por incompatible con la Ley.*

*En este sentido, la sentencia de la Sección Quinta de esta Sala de 19 de mayo de 2000 (recurso de casación número 647/1995) nos dice en Fundamento de Derecho Segundo: "...La imposibilidad a que se refiere la norma de la Ley de Procedimiento debe ser, por ello, de carácter material o físico, ya que una imposibilidad de carácter jurídico equivaldría prácticamente a la ilegalidad del acto, que suele comportar la anulabilidad (artículo 48.1 LPA y 83.2 de la LJCA); la imposibilidad debe ser, asimismo, originaria ya que la imposibilidad sobrevenida comportaría simple ineficacia del acto. Actos nulos por tener contenido imposible son, por tanto, los que resultan inadecuados, en forma total y originaria, a la realidad física sobre la que recaen. Son también de contenido imposible los actos que encierran una contradicción interna en sus términos (imposibilidad lógica) por oponerse a leyes físicas inexorables o a lo que racionalmente se considera insuperable. La jurisprudencia ha equiparado en algunos casos la indeterminación, ambigüedad o ininteligibilidad del contenido del acto con la imposibilidad de este (sentencias de 6 de noviembre de 1981 y 9 de mayo de 1985)".*

*La apelante se limita a repetir que "la liquidación, adolecía de una imprecisión o ambigüedad que provocaba que su contenido no fuera determinable porque resultaba contradictorio en sus propios términos".*

La liquidación podría haber sido anulada en reposición o en recurso contencioso-administrativo por aplicación de la sentencia del Tribunal Constitucional antes reseñada, número 59/2017 --- caso de que la apelante hubiera acreditado en dichos recursos la falta de aumento de valor del inmueble ---, por la inconstitucionalidad y nulidad, en tal caso, de los artículos del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales de 2004 que regulaban la determinación de la base imponible; pero no habiendo recurrido la liquidación, sino consintiéndola, el contenido de la liquidación es claro y preciso, fijando una cuota a pagar de 52.069'90 euros, en cumplimiento y de acuerdo con el marco normativo vigente a la fecha de la liquidación, conformado por los citados artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la Ley

Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, que únicamente eran inconstitucionales y nulos, por mandato de la citada sentencia constitucional, caso de que no existiera incremento de valor, y, por tanto, la liquidación se practicó tomando en consideración los presupuestos previstos en dichos artículos para la determinación de la base imponible, sin ambigüedad, incoherencia, ni indeterminación trasladable a la cuota liquidada.

Así resulta también de lo declarado por el Tribunal Supremo, en sentencia de 31 de enero de 2022, a la que se remite íntegramente a la número 1559/2022, de 23 de noviembre, ambas de la Sala 3ª, Sección 2ª, si bien en relación con el motivo de nulidad del artículo 217 1 g) de la LGT, aunque aplicable o extensible a este caso, en los términos en los que la actora plantea la nulidad por el motivo del apartado c) del mismo artículo. En esa sentencia se declara:

*“Recordemos que la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 declaró la inconstitucionalidad parcial, condicionada o limitada de los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLHL, de manera que tales preceptos -como señalamos expresamente en nuestra sentencia de 9 de julio de 2018 -"son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título 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 ".*

*Quiere ello decir, por tanto, que la nulidad del acto tributario que nos ocupa sería también parcial, condicionada o limitada o, expresado de otro modo, no resultaría directamente del pronunciamiento del Tribunal Constitucional, sino que exigiría una suerte de "reconstrucción" -valga la expresión- del procedimiento que condujo a la liquidación tributaria, analizando los distintos trámites del mismo, las alegaciones del contribuyente y los documentos aportados por éste para determinar si, en ese caso concreto, se habría producido -o no- la vulneración del artículo 31.1 CE al gravarse una situación inexpresiva de capacidad económica por haberse probado por el interesado -a quien incumbe la carga de acreditarlo, según nuestra sentencia de 9 de julio de 2018 - la inexistencia del incremento de valor que*

*constituye el hecho imponible del impuesto.*

*Desde luego esa nulidad condicionada o supeditada al análisis del procedimiento no parece que tenga encaje en el supuesto de nulidad radical que prevé el artículo 217.1.g) de la Ley General Tributaria que exige, como los otros supuestos de nulidad, que la radical contravención del ordenamiento jurídico resulte clara, patente e indubitada, lo que resulta incompatible con una exigencia -la de analizar el procedimiento que dio lugar al acto y extremos que se desprende del mismo- como la que requeriría la aplicación al caso de la declaración de inconstitucionalidad parcial de continua cita”.*

En este caso, como se ha dicho anteriormente, para determinar la indebida aplicación de los citados artículos, y, en consecuencia, la improcedente aplicación de los valores, tipos y plazo entre transmisiones previstos en ellos para determinar la base imponible, detallados en la liquidación en operación claramente determinante, sin ambigüedad alguna, de la cuota liquidada, exigiría la previa alegación y prueba de la falta de aumento de valor del inmueble, que no se dio por haber consentido la obligada tributaria la liquidación, dejando que ganara firmeza” - el subrayado es de esta sentencia.

En relación con el derecho a la igualdad en la gestión del tributo mediante autoliquidación o liquidación administrativa, la parte apelante, en su pretensión de no aplicar el Auto del Tribunal Constitucional número 116/2019, de 15 de octubre de 2019, que declara notoriamente infundada una cuestión de inconstitucionalidad que planteaba ese posible trato discriminatorio, invoca el Auto del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022, recurso de casación número 433/2021, en el que se plantea como cuestión de interés casacional para la formación de jurisprudencia la siguiente:

*“(…) Dilucidad si cabría apreciar causa legal de nulidad radical o de pleno derecho conforme a lo previsto en el artículo 217 LGT, letra a), por considerarse que la diferencia de sistemas de gestión tributaria en relación con el IIVTNU - de autoliquidación o de liquidación administrativa - conlleva una diferencia de trato incompatible con el artículo 14 CE, y de ser así, con qué limitación temporal”.*



Este recurso de casación ha sido resuelto por la sentencia antes citada, número 1559/2022, de 23 de noviembre, y lo ha hecho remitiéndose al reseñado Auto del Tribunal Constitucional, número 116/2019, haciéndolo suyo expresamente, y en el que se manifiesta:

*"El órgano judicial presenta como elementos de comparación dos situaciones que no son iguales, por lo que tampoco puede hablarse de una diferencia de trato. Las situaciones que se nos propone comparar con vistas a efectuar un juicio de igualdad son la situación del sujeto pasivo que abona el impuesto en virtud de una autoliquidación y posteriormente quiere revisar esa no son situaciones comparables, pues el acto objeto de revisión en cada caso tiene una naturaleza diferente. La liquidación constituye un acto administrativo, que despliega plenamente los efectos propios de tales actos (presunción de validez, adquisición de firmeza en un breve plazo de tiempo, ejecutividad, etc.), mientras que la autoliquidación no representa más que un acto realizado por un particular que, por ser el sujeto pasivo del impuesto, debe colaborar obligatoriamente en su aplicación. En suma, al tratarse de actos de distinta naturaleza, administrativa en un caso y privada en el otro, no pueden compararse válidamente las diferentes posibilidades de revisión que el ordenamiento jurídico reconoce al sujeto pasivo del impuesto, ni en consecuencia las diferencias existentes podrán vulnerar el principio de igualdad".*

*Incluso aceptando como hipótesis, a efectos meramente dialécticos, que se trata de situaciones comparables desde la concreta perspectiva que subyace en la argumentación del auto de planteamiento -las posibilidades de reacción frente a una circunstancia sobrevenida, como es la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la aplicación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza no urbana a situaciones de inexistencia de incremento de valor que se pronunció en la STC 59/2017, de 11 de mayo-, la diferencia de trato entre las posibilidades de revisión existentes en una y otra situación no carecería de una justificación objetiva y razonable, que se fundamentaría justamente en la diferente naturaleza de los actos de aplicación de los tributos que son objeto de revisión: actos firmes y consentidos en un caso, actos de naturaleza estrictamente privada en el otro. Por último, debe señalarse que no todas las diferencias que existen en cuanto a las posibilidades de revisión o reconsideración de liquidaciones y*

*autoliquidaciones son siempre favorables para los contribuyentes que tributan según el sistema de autoliquidación y siempre perjudiciales para los contribuyentes que tributan según el sistema de declaración y posterior liquidación administrativa. Es cierto que, en principio, la rectificación de las autoliquidaciones puede ser instada en la práctica durante un periodo de tiempo más prolongado (cuatro años) que la revisión de las liquidaciones (un mes ex arts. 223.1 LGT y 14.2 TRLHL). No obstante, esta ventaja comparativa no es incondicional ni absoluta. Por un lado, está subordinada a una importante condición: que la administración no haya practicado antes una liquidación provisional o definitiva. Si se ha practicado una liquidación provisional, la rectificación solo es posible "si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario" ( art. 126.3 del reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio), pues con posterioridad todavía pueden practicarse nuevas liquidaciones provisionales sobre aspectos no abordados en las liquidaciones provisionales anteriores. Y si se ha practicado una liquidación definitiva ( art. 126.2 del citado real decreto), las posibilidades de rectificación se equiparan plenamente a las que tiene el sujeto pasivo en el sistema de declaración y posterior liquidación administrativa. En definitiva, en el sistema de gestión del tributo mediante autoliquidación el contribuyente solo puede instar la rectificación de aspectos sobre los que no se haya pronunciado la administración y, una vez practicada la liquidación definitiva, no dispone de más posibilidades de rectificación que las que existen en el sistema de gestión del tributo mediante declaración y posterior liquidación administrativa. Por otro lado, la mencionada ventaja comparativa cuenta con una importante excepción: los defectos graves y manifiestos que afecten a las liquidaciones y que encajen en las causas de nulidad de pleno derecho que se establezcan expresamente en disposiciones con rango de ley se pueden hacer valer sin limitación temporal alguna ( art. 217 LGT) y, por tanto, más allá del plazo en que se permite la rectificación de las autoliquidaciones. Esta importante excepción corrobora la idea de que no son comparables las dos situaciones que el órgano judicial promotor de la cuestión de inconstitucional trae a colación y considera incompatibles con el principio de igualdad".*

Por todo lo expuesto, procede dictar sentencia desestimando el presente recurso de apelación.

### **TERCERO.- Sobre las costas procesales.**

Conforme al artículo 139.2 de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, procede imponer a la apelante el pago de las costas causadas en esta segunda instancia, con el límite máximo por todos los conceptos de 1.000.- euros, IVA incluido.

Vistos los preceptos antes citados y demás de general y pertinente aplicación,

### **F A L L A M O S:**

**1º) DESESTIMAR** el recurso de apelación interpuesto ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, S.A., contra la sentencia número 74, de 11 de marzo de 2022, dictada en el recurso ordinario número 307/2020.

**2º)** Se impone a la parte apelante el pago de las costas causadas, con el límite máximo de 1.000 euros, IVA incluido.

Notifíquese a las partes la presente sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el artículo 89.1 de dicha Ley 29/1998. Y adviértase que en el Boletín Oficial del Estado número 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Luego que gane firmeza, líbrese y remítase certificación de la misma, junto a los autos originales, al Juzgado provincial de procedencia, acusando el oportuno recibo.

Así por esta sentencia, de la que se llevará testimonio literal al rollo principal de la apelación, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/

**PUBLICACIÓN.** - Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la magistrada ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.