



Roj: **STS 2211/2026 - ECLI:ES:TS:2026:2211**

Id Cendoj: **28079130022026100168**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **18/05/2026**

Nº de Recurso: **8043/2023**

Nº de Resolución: **617/2026**

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

Ponente: **MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Illes Balears, 30-11-2020,**  
**STSJ BAL 1116/2023,**  
**ATS 11960/2024,**  
**STS 2211/2026**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 617/2026**

Fecha de sentencia: 18/05/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8043/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/05/2026

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

Procedencia: T.S.J.ILLES BALEARS SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: AFJ

Nota:

R. CASACION núm.: 8043/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 617/2026**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente



D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 18 de mayo de 2026.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 8043/2023, interpuesto por el Letrado de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares en la representación que ostenta, contra la sentencia de fecha 31 de julio de 2023, dictada en el procedimiento ordinario 136/2021, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, sobre liquidación provisional del Impuesto de Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.**-El objeto del presente recurso lo constituye la sentencia dictada en fecha 31 de julio de 2023, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, en el procedimiento ordinario 136/2021, contra la resolución, de 30 de noviembre de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de las Islas Baleares, estimatoria de la reclamación 07-01141-2018 formulada por el contribuyente, Hotel Cala d'Or, S.A., contra liquidación en concepto de Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, por importe de 3.799,54 euros., cuyo Fallo decía: «*[P]RIMERO.- Desestimamos el recurso. SEGUNDO.- Imponemos las costas del juicio a la parte demandante, pero las limitamos hasta un máximo de 3000,00 euros por todos los conceptos, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 139.7 de la LJCA .. [...]*».

**SEGUNDO.**-Por el Letrado de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares se presentó escrito preparando recurso de casación contra la mencionada sentencia, el cual se tuvo por preparado mediante Auto de fecha 7 de noviembre de 2023, emplazando a las partes personadas ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, por plazo de quince días.

**TERCERO.**-Mediante Auto dictado el 3 de octubre de 2024 por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, se admitió a trámite el recurso de casación preparado contra la sentencia dictada el 31 de julio de 2023 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares y se acordó la remisión de las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de este Tribunal.

La representación procesal de la parte recurrente, interpuso recurso de casación en virtud de lo acordado en Diligencia de Ordenación de fecha 8 de octubre de 2024, en el cual concluye solicitando «*[Q]ue, teniendo por presentado este escrito, lo admita y tenga por interpuesto RECURSO DE CASACIÓN contra la Sentencia n.º 643/2023, de 31 de julio, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de Justicia de las Illes Balears, dictada en los Autos recurso contencioso-administrativo n.º 136/2021 (procedimiento ordinario) por la que se desestimó el recurso contencioso-administrativo, interpuesto por la Agencia Tributaria de las Islas Baleares (ATIB), contra la Resolución del T.E.A. Regional en Illes Balears, de fecha 30 de noviembre de 2020, y, en consecuencia, se confirmó la anulación del el Acuerdo de Liquidación Provisional dictado por el Administrador Tributario de la ATIB, de fecha 12 de enero de 2018, y se dejó sin efecto la deuda a ingresar, por importe de 3.799,54 euros, en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, por declaración de obra nueva y que, en su día, dicte SENTENCIA por la que - fijando la doctrina jurisprudencial correspondiente (respecto de las cuestiones de interés casacional objetivo de caso) en el sentido interesado en el presente escrito - ESTIME el Recurso de Casación y anule y revoque, con todas sus consecuencias, la Sentencia recurrida. [...]*».

**CUARTO.**-Dado traslado para oposición al abogado del Estado, en fecha 23 de enero de 2025 se presentó escrito en el que solicitaba: «*[P]or las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario. [...]*».



**QUINTO.**-De conformidad con lo previsto en el artículo 92.6 de la Ley de esta Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública, mediante providencia de fecha 31 de enero de 2025, quedaron las presentes actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

Mediante providencia de fecha 18 de marzo de 2026, se designó magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos y se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 5 de mayo de 2026, fecha en que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.- Resolución impugnada y antecedentes relevantes

**1.1.**-Es objeto del presente recurso de casación la sentencia dictada el 31 de julio de 2023 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, que desestimó el recurso núm. 136/2021, interpuesto por la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares contra la resolución de 30 de noviembre de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de las Islas, estimatoria de la reclamación formulada por Hotel Cala d'Or, S.A., contra una liquidación en concepto de Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD), por importe de 3.799,54 euros.

**1.2.**-La discusión tiene su origen en la determinación y cuantificación de la base imponible del IAJD, que tuvo lugar con ocasión de la declaración de obra nueva cuando habían transcurrido 55 años, aproximadamente, entre la realización de la obra y su documentación en escritura pública para acceder al Registro de la Propiedad.

Como antecedentes relevantes podemos destacar:

(i) El 29 de octubre de 2014 la entidad Hotel Cala d'Or, S.A., autoliquidó el IAJD por una escritura pública de declaración de obra nueva otorgada el día 1 del mismo mes, en la que declaró una base imponible de 47.000 euros, gravada al tipo de 1,20%. La obra declarada había sido realizada en el año 1962, por un importe de 7.819.954 pesetas.

(ii) La Agencia Tributaria de las Islas Baleares, inició un procedimiento de comprobación de valores, y el 12 de enero de 2018 dictó acuerdo de liquidación provisional, en el que actualizó la base imponible a un importe de 336.255,60 euros, con cuota a ingresar de 3.799,54 euros.

(iii) Recurrída la liquidación por el contribuyente, el TEAR de las Islas Baleares estimó la reclamación y liquidó conforme al valor inicial en pesetas, siguiendo las consultas de la DGT que afirman que, en el gravamen en el IAJD de la escritura pública de declaración de obra nueva, se ha de determinar la base imponible por el valor real de ejecución, sin ningún tipo de coeficientes deflactores ni índices correctores por antigüedad.

(iv) Interpuesto recurso por la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares ante el Tribunal Superior de Justicia fue desestimado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo. La sentencia de instancia, para desestimar las pretensiones de la Comunidad Autónoma, razonó en su fundamento de derecho segundo que «*[L]as SSTs números 440/2020 y 441/2020 , ambas de 18//05/2020 - ECLI:ES:TS:2020:1107 y ECLI:ES:TS:2020:1108 , respectivamente- recuerdan, sobre la base de lo anteriormente señalado por las SSTs de 29/05/2009 , 09/04/2012 y 11/04/2013 - ECLI:ES:TS:2009:5495 , ECLI:ES:TS:2012:2286 y ECLI:ES:TS:2013:1751 , respectivamente que, como también ha venido señalando esta Sala, por todas, en las Sentencias números 846/2012, de 05/12/2012 , y 188/2013, de 28/02/2013 - ECLI:ES:TSJBAL:2012:1387 y ECLI:ES:TSJBAL:2013:178 , respectivamente-, en definitiva, la base imponible del impuesto del caso no es el valor del bien puesto en el mercado, sino el coste de ejecución material de la obra. (...) Pues bien, acomodada la resolución recurrida a la jurisprudencia anteriormente mencionada, la cual encuentra también proyección en las dos Consultas Vinculantes que se recogen igualmente en la propia resolución recurrida, en concreto las Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos V1465-15, de 11/05/2015, y V3306-19, de 02/12/2019, en definitiva, procede por tanto la desestimación del recurso. [...]*»

### SEGUNDO.- Cuestión de interés casacional

**2.1.**-Por auto de 3 de octubre de 2024 se fijó como cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia «*[D]eterminar si, en el gravamen de las escrituras de declaración de obra nueva por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, para la determinación de la base imponible -constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare- cabe aplicar coeficientes de actualización monetaria cuando el devengo se produce en un momento muy posterior a la construcción del inmueble.*

*En particular, precisar cómo debe calcularse la base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva que viene constituido por el valor real de coste de la obra nueva que se declare cuando entre el día en que se formalice la escritura pública que es el momento de devengo del impuesto y el día de la construcción haya transcurrido un*



*largo periodo de tiempo, en particular aclarar si cabe aplicar algún tipo de coeficientes de actualización monetaria o índices correctores por antigüedad o coeficientes deflatores. [...]».*

**2.2.**-Se identificaron como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: el artículo 3.1 LGT; el artículo 21 LGT; y el artículo 70 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITPAJD); sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

### **TERCERO.- Alegaciones de las partes**

**3.1.**-La Comunidad Autónoma de las Islas Baleares sostiene que la sentencia recurrida incurre en infracción del ordenamiento jurídico al interpretar erróneamente las normas reguladoras de la determinación de la base imponible del IAJD en los supuestos de declaración de obra nueva, cuando entre la realización material de la obra y el otorgamiento de la escritura pública haya transcurrido un largo periodo de tiempo.

Argumenta que, aun cuando la base imponible esté constituida por el valor real del coste de ejecución material de la obra, conforme al artículo 70.1 del RITPAJD, ese coste no puede quedar inalterado o petrificado en el momento histórico en que la obra fue realizada, si el devengo del impuesto se produce décadas después, pues ello desvirtúa la finalidad del tributo y la correcta medición de la capacidad económica puesta de manifiesto en el momento del devengo.

A su juicio, la sentencia impugnada vulnera los principios de capacidad económica, justicia tributaria y generalidad consagrados en los artículos 2.1, 2.2.c), 3.1 y 14 de la LGT, en relación con el artículo 31.1 de la Constitución Española, al permitir que el gravamen recaiga sobre una magnitud económica desactualizada, que no refleja la verdadera capacidad económica del sujeto pasivo en el momento en que se formaliza la declaración de obra nueva, ni guarda proporción con el sacrificio fiscal exigido.

Sostiene que el devengo del impuesto se produce con el otorgamiento de la escritura pública de declaración de obra nueva, momento que determina las circunstancias relevantes de la obligación tributaria, entre ellas la base imponible, por lo que el coste de la obra debe referirse a valores monetarios actuales. En este sentido, defiende que resulta jurídicamente procedente aplicar coeficientes de actualización monetaria o, en su caso, coeficientes correctores de los utilizados en las normas técnicas de valoración catastral, a fin de trasladar al momento del devengo el valor real del coste de ejecución de la obra.

Añade que la tesis contraria genera efectos distorsionadores del sistema tributario, al incentivar la demora en la regularización registral y fiscal de edificaciones antiguas, produciendo una reducción injustificada de la carga tributaria y un beneficio fiscal implícito no previsto legalmente, en detrimento de los principios de equidad y de adecuada contribución al sostenimiento de los gastos públicos.

Por último, afirma que la sentencia impugnada incurre en una interpretación excesivamente rígida del concepto de «coste real de la obra», desligada del momento del devengo del impuesto y contraria a una interpretación sistemática y finalista del artículo 70.1 del Reglamento del Impuesto, en conexión con los principios rectores del sistema tributario establecidos en la LGT.

Interesa que se estime el recurso de casación, se anule y revoque la sentencia recurrida y, fijando la correspondiente doctrina jurisprudencial, se declare que, en el gravamen de las escrituras de declaración de obra nueva por el IAJD, procede aplicar coeficientes de actualización monetaria del coste de ejecución de la obra cuando el devengo del impuesto se produce en un momento muy posterior a su construcción, con la consiguiente estimación del recurso contencioso-administrativo de instancia.

**3.2.**-La Abogacía del Estado, se opone y pide la desestimación del recurso.

Sostiene que la cuestión controvertida no radica en la correcta identificación de la base imponible del IAJD en las escrituras de declaración de obra nueva, sino en determinar si dicho coste puede ser objeto de actualización monetaria cuando el devengo del impuesto se produce muchos años después de la realización de la obra, cuestión que, a su juicio, debe resolverse en sentido negativo.

Argumenta que, de acuerdo con la constante jurisprudencia del Tribunal Supremo, citando con llamada a pie de página las sentencias recogidas en los fundamentos de la sentencia impugnada, la base imponible en estos supuestos no puede confundirse con el valor de mercado del inmueble ni con su valor actualizado, ya que ello implicaría incorporar elementos ajenos al coste de ejecución material como las expectativas de beneficio, la localización o circunstancias de mercado y, además, podría dar lugar a una doble imposición de la misma manifestación de riqueza, que quedaría gravada nuevamente en el momento de la transmisión del inmueble.



También apoya su tesis en las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, en particular las consultas V1465-15 y V3306-19, que afirman expresamente que el valor real del coste de la obra nueva es el correspondiente al momento en que la obra se ejecutó, sin que proceda aplicar coeficientes deflatores, correctores por antigüedad ni actualizaciones monetarias, siendo irrelevante, a tales efectos, la fecha del devengo del impuesto. Añade que, conforme al artículo 89.1 de la LGT, dichos criterios resultaban vinculantes para la Administración en el momento del devengo del impuesto litigioso.

Desde una perspectiva sistemática, defiende que el coste de ejecución material no es una magnitud jurídicamente actualizable, por cuanto en el Derecho español rige el principio nominalista monetario consagrado en el artículo 1170 del Código Civil, que impide la actualización de importes dinerarios en ausencia de habilitación legal expresa. En este sentido, recuerda que tanto la legislación tributaria como la normativa contable en su artículo 38.1.f) del Código de Comercio y Plan General de Contabilidad, solo permiten la actualización de valores cuando una norma con rango legal lo autoriza de forma expresa, circunstancia que no concurre en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

Añade que la base imponible de un tributo está sujeta al principio de reserva de ley, conforme al artículo 8.a) de la LGT, por lo que no resulta jurídicamente admisible introducir mecanismos de actualización monetaria de la base imponible mediante interpretación reglamentaria o principios generales, cuando ni la ley ni el reglamento contemplan expresamente tal posibilidad.

Frente a la invocación por la recurrente del principio de capacidad económica, la parte recurrida sostiene que dicho principio no exige que el coste histórico de la obra se actualice al momento del devengo del impuesto, pues la capacidad económica vinculada al valor de mercado del inmueble se pone de manifiesto, en su caso, en el momento de su transmisión y no con ocasión de la mera documentación notarial de una obra ya ejecutada. Subraya que el concepto de «coste» es una magnitud objetiva y fija, distinta del «valor», que no varía con el tiempo, sin perjuicio de que pueda ser amortizada o provisionada en otros ámbitos jurídicos, pero no redefinida a efectos tributarios.

Concluye que la sentencia recurrida realizó una interpretación correcta y sistemática del artículo 70 del Reglamento del Impuesto, coherente con la jurisprudencia existente, con la doctrina administrativa y con los principios estructurales del sistema tributario, por lo que procede la desestimación íntegra del recurso de casación.

Pide la desestimación del recurso de casación interpuesto por la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, se confirme íntegramente la sentencia recurrida y se fije como doctrina jurisprudencial que, en el gravamen de las escrituras de declaración de obra nueva por el IAJD, la base imponible constituida por el valor real del coste de ejecución de la obra no es susceptible de actualización monetaria, aunque entre la construcción del inmueble y el devengo del impuesto haya transcurrido un largo periodo de tiempo.

#### **CUARTO.- Sobre la base imponible y el principio de legalidad**

**4.1.-**La determinación de la base imponible del IAJD, en el caso de las escrituras públicas de obra nueva que se documenta para facilitar su acceso al Registro de la Propiedad, no aparece regulada en Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (RDL), Ley del Impuesto que nos atañe, como en principio hubiera sido no solo deseable sino exigible, a tenor del artículo 8 de la LGT que consagra el principio de legalidad cuando dice que «[S]e regularán en todo caso por ley: a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria [...]».

**4.2.-**La previsión con la que el Legislador regula en el artículo 30.1 del RDL la base imponible en la modalidad de AJD, es tan genérica e imprecisa que no permite vislumbrar las trazas de los elementos mínimos para fijar su correcta cuantificación en los casos de documentación o elevación a escritura pública de una obra nueva y mucho menos, como es el caso, cuando entre la realización de la obra y su documentación transcurre un tiempo considerable.

Sabemos que en el marco de la interpretación de los principios de la tributación consagrados en el artículo 31 de la Constitución, nuestro Tribunal Constitucional ha relativizado el principio de legalidad tributaria, al que también se refiere el artículo 133, circunscribiéndolo a la creación *ex novodel* tributo y la determinación de sus elementos esenciales o configuradores, recurriendo a esta premisa en reiteradas ocasiones y por citar algunas, las STC 37/1981, de 16 de noviembre; STC 6/1983, de 4 de febrero; STC 179/1985, de 19 de diciembre; STC 19/1987, de 17 de febrero; STC 221/1992, de 11 de febrero; STC 332/1993, de 12 de noviembre; y STC 185/1995 de 14 de diciembre.

**4.3.-**Sin pretender adentrarnos en cuestiones doctrinales ni en las críticas que ha recibido la imprecisión de los supuestos de colaboración relativa entre Ley y Reglamento, lo cierto es que el Tribunal Constitucional los



ha ido ponderando (i) en función de si se estaba ante un tributo o ante una prestación patrimonial de Derecho público, siendo más exigente en la órbita de los impuestos; (ii) con ocasión del elemento de la relación jurídico tributaria afectado, y especialmente respecto de los elementos de cuantificación (base imponible y tipos); y (iii) en tercer lugar, según el tipo de tributo, especialmente en el caso de los locales.

Admitiendo el carácter esencial de la base imponible como elemento de cuantificación y a su necesaria regulación por Ley, la laxitud del Tribunal Constitucional en su deslegalización ha sido mayor. Así lo justificó en su STC 221/1992 de 11 de diciembre, porque *«[e]n un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas. Ello explica que el legislador remita a normas reglamentarias la concreta determinación de algunos de los elementos configuradores de la base [...]»*, y cuando resulte *«[i]ndispensable por motivos técnicos [...]»*, como apuntaba la STC 233/1999 de 16 de diciembre.

Siendo conscientes de esta colaboración entre Ley y Reglamento, no es menos cierto que el Legislador no puede abdicar de establecer los criterios mínimos y necesarios para que la Administración despliegue su potestad reglamentaria con unos márgenes claros, precisos y seguros, que no convierta la colaboración reglamentaria en independencia reglamentaria.

**4.4.-** Volvemos a encontramos ante otro caso en el que la indolencia del Legislador provoca la inseguridad jurídica al desatender la obligación de fijar, con suficiente precisión, los elementos esenciales de la relación jurídico tributaria sometida a tributación.

Este proceder ha generado más de un problema hermenéutico en esta Sala. Precisamente en torno a otro de los elementos esenciales de este mismo Impuesto, podemos recordar la STS del Pleno de 27 de noviembre de 2018, RC 5911/2017, 1049/2017 y 1653/2017, la inmediatamente anterior de esta Sección Segunda de 16 de octubre de 2018, RC 5350/2017, y de cómo el Legislador, entre medias de la vorágine desatada por la incierta regulación, con el Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre, modificó el artículo 30 el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, causante de la disputa, a los efectos de fijar por Ley quien debía ser considerado sujeto pasivo del IAJD con ocasión del otorgamiento de las escrituras de préstamos con garantía hipotecaria.

El problema que ahora nos ocupa se residencia en la base imponible del impuesto, pero la preterición o escasa atención en su configuración legal es de corte parecido.

#### **QUINTO.- Valoración de la Sala**

**5.1.-** La deslegalización para determinar la base imponible para la documentación pública de la obra nueva a la que nos referimos, se materializa en el artículo 70 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En este precepto reglamentario se regulan las normas especiales para la cuantificación de la base imponible de IAJD y establece en el punto 1 que *«[L]a base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare. [...]»*.

El Reglamento solo contempla y se refiere al coste real de la obra. Esto significa que, a los efectos de la cuantificación de la base imponible, solo debemos atender al importe efectivamente satisfecho por ese concepto. En contra de lo que pretende la Administración Autonómica, no se hace referencia alguna al valor de mercado, ni se prevé la aplicación de criterios monetarios o de actualización de ningún tipo cuando, entre la escritura que se otorga y el momento de la realización de la obra, existiera una diferencia temporal por relevante que pudiera ser este lapso en el tiempo.

**5.2.-** Así lo hemos interpretado en anteriores ocasiones en que también enjuiciábamos la determinación de la base imponible de este Impuesto. En la STS 9 de abril de 2012, RC 95/2009, cuando la Administración intentó aplicar las normas técnicas de valoración catastral y la normativa de Viviendas de Protección Oficial (VPO) para cuantificar la base imponible, apuntábamos que *«[a]nte la evidente contradicción constatada, deberá primar la doctrina del Tribunal Supremo en lo concerniente a la correcta forma de valorar, a efectos del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, la base imponible cuando el contenido de la escritura gravada es el de declaración de obra nueva, que considera que el valor real del coste de la obra al que se refiere el artículo 70 del Reglamento del ITP y IAJD, RD 828/1995, de 29 de mayo, no puede ser otro que el de ejecución material de la obra, siendo improcedente determinarlo mediante la valoración del inmueble, por lo que no resulta correcto el método técnico en el que se basa la determinación del valor del inmueble de la sentencia cuestionada, que aplica indebidamente el RD 1020/1993, de 25 de junio, sobre normas técnicas de valoración catastral y la normativa de VPO, y fija la base imponible a partir del valor catastral del inmueble, que surge de un módulo básico de repercusión (MBR) al que se le aplica unos coeficientes referidos tanto al suelo como a la construcción, siendo contrario a Derecho tal procedimiento de fijación de la base imponible, razón por la que procede la estimación*



*del recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto. [...]». Consideramos aplicable los criterios de cuantificación de la base imponible del ICIO, porque tanto en uno con otro Impuesto «[c]oste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, sin que puedan incluirse en aquélla los 'gastos generales', el 'beneficio industrial' ni los 'honorarios técnicos', ya de redacción del proyecto, ya de dirección de la obra" [...]*».

En la posterior STS de 11 de abril de 2013, RC 2991/2012, dijimos que «[E]n numerosísimas sentencias hemos declarado que de acuerdo con lo establecido en el artículo 70 la base imponible en estos casos (por lo que a la obra se refiere) estará constituida por el "valor real de coste de la obra nueva", indicando, a este respecto, que la expresión "valor real de coste de la obra" no puede significar otra cosa que lo que debe valorarse es lo que realmente costó la ejecución de la obra, sin que proceda realizar la valoración del inmueble como resultado final de la obra nueva puesto en el mercado, pues no es eso lo que se ha de valorar, sino el coste de ejecución del mismo, conceptos ambos (coste de ejecución frente a valor del inmueble terminado) que no tienen por qué coincidir, pues por ejemplo en la valoración del inmueble pueden influir factores como la localización del mismo o su uso que no tienen por qué afectar al coste de ejecución. Si el reglamento hubiera querido que la base imponible de la obra nueva fuese la misma que la valoración de la construcción cuando se transmite un inmueble, hubiera bastado con que así lo dijese, por ejemplo indicando, por ejemplo, que se estimará el "valor real de la construcción", o expresión similar; sin embargo, el reglamento se ocupa de utilizar la particular expresión "coste de la obra", el "valor real del coste de la obra" (expresión que por cierto concuerda esencialmente con la de "coste real y efectivo de la construcción" utilizada por la Ley de Haciendas Locales en relación con el ICIO) y es claro que no es lo mismo el "coste de la obra" que el "valor del inmueble". [...]».

La doctrina de la sentencia de 11 de abril de 2013 ha sido recordada por la STS de 18 de mayo de 2020, RC 4382/2017, en la que, aunque lo que se discutía era la legalidad del procedimiento utilizado en la comprobación del valor declarado, afirmábamos que «[I]o que hay que determinar en estos casos es el coste de la obra nueva y no el valor real del bien puesto en el mercado, pues dicho coste es el que constituye la base imponible del impuesto. [...]». En sentencia de la misma fecha dictada en el RC 5535/207, incidíamos en que, «[I]a sala ha concluido, atendiendo a la regulación existente, que cuando se trata de una obra nueva lo que se debe valorar no es el inmueble puesto en el mercado, sino, como dice el reglamento literalmente, el "coste de la obra". [...]».

**5.3.-**La Dirección General de Tributos (DGT) ha seguido esta misma línea interpretativa. Prueba de ello es que la consulta vinculante V1465-15, citando directamente nuestra jurisprudencia, reconoce que la Ley no especifica qué criterios o parámetros deben tenerse en cuenta a la hora de fijar el valor real a efectos del ITP y AJD para el coste de ejecución material, «[s]e inclina por considerar que el valor real del coste de la obra a que se refiere el Reglamento del ITP y AJD no puede ser otro que el de ejecución material de la obra, porque es el más coherente con la supuesta manifestación de capacidad económica que se pretende gravar en la declaración de obra nueva, que es la incorporación al mundo jurídico de un elemento patrimonial anteriormente inexistente. Sin que nada impida, como ya se ha señalado, que la normativa del ICIO sirva para realizar una interpretación integradora de las insuficiencias de la normativa del ITP y AJD. [...]»

En la posterior consulta vinculante V3306-19 la DGT especificaba con más detalle que «[n]o forman parte de la base imponible

- El Impuesto sobre el valor Añadido por su carácter neutro y por tanto repercutible al futuro adquirente, ni el acto que se documenta está gravado por dicho impuesto indirecto
- Demás impuestos análogos propios de regímenes especiales.
- Las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco
- Los honorarios de profesionales,
- El beneficio empresarial del contratista
- Ni, en general, cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material. [...]».

También el TEAC expresó este mismo parecer en su resolución de 20 de septiembre de 2018 del Tribunal Económico-Administrativo Central recogiendo el criterio de nuestra sentencia de 9 de abril de 2012.

**5.4.-**En definitiva, el valor real de lo edificado no puede conducir a la valoración del inmueble como resultado final de la obra nueva. Lo que se tiene que valorar es su coste de ejecución, que no tiene por qué coincidir con el valor del inmueble terminado sobre el que le influyen otros aspectos ajenos y añadidos a ese coste, como su situación, el beneficio industrial, o la tributación indirecta a la que sea sometido, lo que determinaría su valor de mercado. No está determinado por el precio de su transmisión a que pudiera llegarse, porque no es ese el hecho imponible sometido a tributación, sino el mero reflejo en el documento notarial del coste de la obra nueva.



**5.5.-**La argumentación de la Comunidad Autónoma sobre capacidad económica también debe rechazarse.

En primer lugar, si la capacidad económica estuviera comprometida, los problemas de deslegalización en la cuantificación del impuesto que hemos advertido habrían dado lugar a un pronunciamiento diferente, y no precisamente favorable a los intereses de la Administración territorial recurrente.

En segundo lugar, este alegato revela cierta confusión en la correcta identificación de la configuración del presupuesto del hecho imponible gravado que se limita a la cuantificación de un determinado negocio jurídico, la obra nueva. No estamos ante una transmisión donde el momento y las circunstancias en las que hubiera tenido lugar el acto traslativo sí deberían reflejarse o incidir en su cuantificación. Se trata simplemente del acceso documentado al Registro de la Propiedad de una obra nueva, y el Reglamento solo contempla y se limita a cuantificarlo por importe efectivamente satisfecho por la construcción, nada más.

En tercer lugar, sin otras previsiones legales, la redacción del artículo 70 del Reglamento, no permite incorporar en la valoración de la obra, ningún otro importe o concepto que vaya más allá de coste real de la construcción. En esta exclusión o limitación ubicamos el desfase temporal entre la terminación de la obra y su documentación y la aplicación de los coeficientes de actualización que se reclaman. Insistimos en que lo sometido a gravamen es la documentación pública de la obra nueva para poder acceso al Registro, para que a partir de ese momento pueda ser merecedora de la protección registral.

Los desajustes temporales a los que se refiere la recurrente no tienen que ver con la naturaleza jurídica del hecho imponible gravado. En todo caso, solo afectarían a la falta de protección de la obra nueva terminada, al no haber sido documentada e inscrita durante ese tiempo.

#### **SEXTO.- Fijación de doctrina**

**6.1.-**Dicho lo anterior estamos en condiciones de dar respuesta a lo que se nos pregunta y fijamos como doctrina:

(i) El gravamen de las escrituras de declaración de obra nueva por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, para la determinación de la base imponible está constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare, sin que se puedan aplicar coeficientes de actualización monetaria cuando el devengo se produce en un momento muy posterior a la construcción del inmueble.

(ii) La base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva que viene constituido por el valor real de coste de la obra nueva que se declare, independientemente del día en que se formalice la escritura pública, que es el momento de devengo del impuesto, y el día que finalizó de la construcción que se documenta.

**6.2.-**La sentencia impugnada es acorde con la doctrina que fijamos, por lo que debemos desestimar íntegramente el recurso de casación que ha interpuesto la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares.

#### **SÉPTIMO.- Costas**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

### **FALLO**

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

**1.-**Fijamos como doctrina la recogida en el fundamento sexto de esta sentencia.

**2.-**No haber lugar al recurso de casación núm. 8043/2023 que interpuso la representación procesal de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares contra la sentencia dictada el 31 de julio de 2023 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, que desestimó el recurso núm. 136/2021, interpuesto por la Comunidad Autónoma contra la resolución de 30 de noviembre de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de las Islas Baleares; sentencia que se confirma porqué es ajustada a derecho.

**3.-**No hacer imposición de las costas procesales.

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

Así se acuerda y firma.