



**JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 2  
SALAMANCA**

SENTENCIA: 00070/2022

PLAZA DE COLON 8

Teléfono: 923 284 776 Fax: 923 284 777

Correo electrónico: contencioso2.salamanca@justicia.es

Equipo/usuario: JPC-F

N.I.G: 37274 45 3 2021 0000374

Procedimiento: PA PROCEDIMIENTO ABREVIADO 0000181 /2021PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000181 /2021

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA

De D/:

Abogado:

Contra AYUNTAMIENTO DE SALAMANCA

Abogado: LETRADO AYUNTAMIENTO

**SENTENCIA N° 70/2022**

En SALAMANCA, a veintiocho de marzo de dos mil veintidós.

Vistos por D<sup>a</sup>. \_\_\_\_\_, Magistrado-Juez, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Número 2 de Salamanca los autos que constituyen el recurso contencioso-administrativo registrado con el número 181/2021 y seguido por inicialmente por el procedimiento ordinario, habiéndose acordado su transformación en procedimiento abreviado, en el que se impugna la **Resolución de fecha 9/06/21 dictada por el O.A.G.E.R que acordó la desestimación del recurso extraordinario de revisión por nulidad de las liquidaciones practicadas en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana n° de Orden 1.678/21.**

Consta como demandante D. \_\_\_\_\_, representado y defendido por el Letrado D. \_\_\_\_\_; siendo demandado el **O.A.G.E.R**, que comparece representado y defendido por la Letrada D<sup>a</sup> \_\_\_\_\_.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Por el Letrado D.

, en el nombre y representación indicados, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución indicada en el encabezamiento de la presente sentencia.

Tras alegar los hechos e invocar los fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, solicita se dicte sentencia por la que se declare no ajustada a Derecho la resolución impugnada con los pronunciamientos contenidos en el suplico de la demanda.

**SEGUNDO.-** Por Decreto se admitió la demanda interpuesta, decidiéndose su sustanciación por los trámites del procedimiento ordinario, tramitación que se ha seguido hasta el acto mismo de la vista señalada para conclusiones en el que, con carácter previo, se ha acordado la transformación el procedimiento abreviado dada la cuantía de la litis y la materia sobre la que versa el recurso; mostrando su conformidad ambas partes.

**TERCERO.-** Practicados los medios de prueba que fueron declarados pertinentes, tras conclusiones, quedó el juicio visto para sentencia.

**CUARTO.-** La cuantía del recurso ha quedado fijada en **2.368,67 euros**.

**QUINTO.-** En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Fundamenta su demanda el recurrente en los siguientes hechos: las liquidaciones impugnadas (Nº 1660424295 por importe de 1.510,46€ y Nº 1660424297 por importe de 858,21€), ambas de 18 de Octubre de 2016, a su vez proceden de las liquidaciones referidas al Impuesto del Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVNTU), consecuencia de la venta del piso y garaje sitios en

, (piso y plaza de garaje nº .) de Salamanca, referencias catastrales respectivamente 6486119TK7368E0001XX y 6486119TL7368E0005EE.

Señala que la resolución impugnada en su punto segundo justifica la desestimación del recurso extraordinario diciendo que las liquidaciones tributarias de IIVNTU fueron consentidas y por ello son firmes, manifestando un concepto de difícil alcance y encaje en este procedimiento como es las *"situaciones presuntamente inexpresivas de capacidad económica"*, conforme tiene manifestado al parecer la STS de 18 de mayo de 2020 (rec 1665/2019). Se añade que si declarados inconstitucionales los arts 107.1 y 107.2 a) de la LHL, las situaciones de ausencia (inexpresividad) de capacidad económica) a la que se asimila la ausencia de ganancia patrimonial en este caso, no determina, por si, que las liquidaciones firmes de dicho impuesto giradas con anterioridad y que hayan alcanzado firmeza incurran en el supuesto de nulidad de pleno derecho ex art 217.1 a) LGT, - se dice además que el art 31.1 de la CE que menciona como modo de medir la obligación de contribuir al sostenimiento del gasto público a través del criterio de la capacidad económica-, no consagra un derecho fundamental-.

Señala que el Tribunal Constitucional ha resuelto sobre la cuestión de inconstitucionalidad planteada sobre la norma 107.1 y 107.2 a) LHL, lo que lo hace al hilo de la inconstitucionalidad de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa (arts. 1, 4 y 7.4), pues existe una total correspondencia entre los preceptos que, a la postre, resultan declarados inconstitucionales -arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la Norma Foral- y los preceptos equivalentes de la norma estatal -arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL-.

Sobre esta cuestión, la sentencia del Tribunal Constitucional (Fundamento 1) establece que el análisis de inconstitucionalidad debe quedar limitado a las normas aplicables al proceso que da lugar al planteamiento de la cuestión inadmitiéndola respecto a los arts. 107 y 110.4 del TRLHL. Y, sobre todo, cobra valor la petición de devolución de

ingresos y en la forma de un recurso extraordinario de revisión (ex art 217 y 244 y concordantes de la LGT), a la luz de las sentencias del TS que en este sentido vienen dictándose, como la última la citada STS Sala 3ª de 20/5/2021 (rec. 711/2020).

En dichas resoluciones judiciales se estableció que, en el ámbito del Impuesto, la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes a consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, debe efectuarse por los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la LGT.

Por lo que se refiere a la no mención de la causa de nulidad por no concretarse, este punto, no puede ni ser argumentado como tal, ni debería ser acogido por el Juzgador. Es más que evidente que en el recurso extraordinario, no solo se cita como causa de nulidad el art 217 de la LGR, con especial concreción en una serie de elementos de trascendencia argumental, como es la existencia, con posterioridad a la firmeza de los actos de liquidación, de decisiones judiciales que han dejado sin base legal a las citadas liquidaciones, al ser declarados inconstitucionales los art 107.1 y 107.2 A) de la LHL, con el alcance que hemos referido más arriba.

En cuanto al fondo se cita la reciente interpretación jurisprudencial del Tribunal Supremo, aquí citada y reproducida, que viene a cerrar definitivamente la posición de los Tribunales frente al IIVTNU después de las sentencias del Tribunal Constitucional, admitiendo una serie de cuestiones: que no cabe someter al tributo (IIVTNU) aquellas situaciones que no presentan incremento de valor (plusvalía) al momento de la transmisión; o que han sido declarados parcialmente inconstitucionales por el Tribunal Constitucional los artículos 107.1 y 107.2.a), así como declarado inconstitucional de manera total y expulsado del ordenamiento el 110.4 de la LHL, y una vez declarados inconstitucionales dichos preceptos la única forma de determinar si existe o no incremento de valor susceptible de someter a tributación es algo que corresponde al legislador; que hasta que el legislador regule cuando existe o no incremento de valor, debemos examinar, caso por caso, debiendo los obligados

tributarios demostrar que no ha existido plusvalía y la administración lo contrario; en relación con la prueba, que el TS admite cualquier medio de prueba, siquiera indiciaria, aunque también es posible la prueba pericial o cualquiera otra que ponga de manifiesto el decremento de valor. En este caso, la demanda pretende que el precio del inmueble ha sufrido una depreciación entre los años 2002 y 2016, que, efectivamente, ha acreditado con las escrituras aportadas.

Se cita también la STS 20 DE MAYO DE 2021 (Rec 711/2020) que considera de aplicación al caso.

La administración demandada sostiene la conformidad a Derecho de la resolución impugnada con fundamento en las alegaciones que obran en el escrito de contestación y conclusiones, que constan soporte de grabación audiovisual, y que se tienen por reproducidas en aras a la economía procesal.

**SEGUNDO.-** Expuestas las pretensiones de las partes, resultan de interés para el procedimiento los siguientes particulares obrantes en el expediente:

Liquidaciones practicadas por la demandada en concepto de cuotas del IIVTNU, procediendo el recurrente al ingreso de las cuotas.

Solicitud del recurrente de devolución de las cantidades abonadas, desestimada por resolución de 30/04/19 que no fue impugnada.

En supuestos como el que nos ocupa el Tribunal Supremo en sentencia de 18 de mayo de 2020 ha declarado que no procede solicitarse la devolución de la liquidación firme y abonada de la plusvalía bajo la nulidad de pleno derecho amparada en la declaración de inconstitucionalidad parcial.

Igualmente el TS fijó como doctrina de interés casacional que las declaraciones de inconstitucionalidad del art. 107.4 TRLHL efectuadas en las SSTC 59/2017 y 126/2019, no permiten revisar en favor del obligado tributario actos administrativos de liquidación del IIVTNU que hayan quedado firmes por haber sido consentidos al tiempo de la publicación

de tales sentencias y que la revisión de estas liquidaciones firmes queda excluida por la propia limitación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que contiene la STC 126/2019.

La STS de 27 de enero de 2022, Rec. 3917/20, nos dice:

*La cuestión ha sido ya resuelta por tres sentencias de la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, de 18 de mayo de 2020 (RCA/1068/2019; ECLI:ES:TS:2020:984, RCA/1665/2019; ECLI:ES:TS:2020:973 y RCA/2596/2019; ECLI:ES:TS:2020:1364), en un sentido coincidente al que aquí propugna la parte recurrente.*

*Las semejanzas entre el núcleo esencial del presente recurso de casación y la cuestión que dio origen a las tres sentencias citadas nos conducen, por unidad de criterio y seguridad jurídica, a remitirnos a la última de ellas. Remisión a la sentencia 436/2020, de 18 de mayo, recaída en el RCA. 2596/2019.*

*En el Fundamento de Derecho Segundo de dicha sentencia señalábamos, apoyándonos en la doctrina jurisprudencial sobre la revisión de liquidaciones tributarias firmes, que:*

*"1. El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos (los expresados, en relación con los actos tributarios, en el apartado 1 del artículo 217 de la Ley General Tributaria), expulsar del ordenamiento jurídico aquellas decisiones que, no obstante su firmeza, incurren en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico (sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 122/2016).*

*2. Tal procedimiento sacrifica la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando ésta es vulnerada de manera radical, lo que obliga a analizar la concurrencia de aquellos motivos tasados "con talante restrictivo" (sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013, dictada en el recurso de casación núm. 6165/2011)".*

*Por otra parte, en su Fundamento de Derecho Cuarto, se formulan consideraciones generales sobre la devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes instando la revisión de actos nulos de pleno derecho; si bien se declara que no concurre -en el caso del tributo que nos ocupa y tras la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017-*

el supuesto de nulidad previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria, con los siguientes razonamientos:

"1. La sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, como es sabido, declaró la inconstitucionalidad y nulidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL "en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica", de suerte que -en la interpretación que ha efectuado esta Sala Tercera desde nuestra sentencia de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación núm. 6226/2017- tales preceptos. "(...) 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 (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos ), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE".

2. A tenor de esa misma sentencia del Tribunal Constitucional, y -también- en los términos en los que esta Sala ha interpretado su contenido, el artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso, por cuanto dicho precepto "(...) no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene, o, dicho de otro modo, porque "impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica".

3. En la repetida sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 se guarda silencio sobre el alcance de los efectos de su declaración de inconstitucionalidad.

Este silencio contrasta con lo declarado por el propio Tribunal Constitucional en la posterior sentencia de 31 de octubre de 2019 (cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020/2019), referida también al impuesto que nos ocupa aunque desde otra perspectiva: la de la eventual inconstitucionalidad del artículo 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales cuando la aplicación de la regla de cálculo que tal precepto contiene (que parte del porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) determine un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo.

En esta segunda sentencia, declara el Tribunal Constitucional en su fundamento jurídico cuarto que, en supuestos como el descrito: "(...) La cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de

confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo ( art. 31.1 CE) "

Y eso le permite concluir que el artículo 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 resulta inconstitucional: "

(...) Únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente.

Eso sí, la inconstitucionalidad así apreciada no puede extenderse, sin embargo, como pretende el órgano judicial, al art. 108.1 TRLHL (tipo de gravamen), pues el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria".

La sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de octubre de 2019 limita, además, los efectos de su declaración de inconstitucionalidad parcial del artículo 107.4 de la Ley de Haciendas Locales, al declarar que: "Por exigencia del principio de seguridad jurídica ( art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (...), 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 ".

4. Como decíamos más arriba, esta limitación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad no se efectuó en la sentencia del mismo Tribunal Constitucional núm. 59/2017. Y si ello es así, esto es, si el Tribunal Constitucional -pudiendo hacerlo- no ha establecido límites a la declaración de inconstitucionalidad contenida en esa sentencia, corresponde a este Tribunal Supremo -en aplicación de la legalidad ordinaria- determinar en qué medida esa declaración puede tener efectos para el contribuyente a quien le fueron giradas liquidaciones aplicando los preceptos considerados parcialmente inconstitucionales cuando tales liquidaciones ganaron firmeza por no haber sido recurridas en tiempo y forma. 5. Tratándose de liquidaciones firmes -como ahora sucede- el precepto que resulta de aplicación cuando el contribuyente pretende obtener la devolución de lo que ingresó en aplicación de aquéllas es el artículo 221.3 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor: "Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el

recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley".

*El precepto nos permite una primera aproximación a la primera cuestión que nos señala el auto de admisión, aunque sea de carácter negativo: no es posible una devolución directa, automática del gravamen abonado en aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (declarados parcialmente inconstitucionales), sino que tal devolución debe solicitarse necesariamente a través de alguno de aquellos procedimientos, en el bien entendido de que no cabe, en el caso, acudir al recurso extraordinario de revisión pues, entre los motivos tasados previstos en el artículo 244 de la Ley General Tributaria, no se encuentra la declaración de inconstitucionalidad del precepto legal en que se amparó el acto de liquidación .*

En relación al recurso extraordinario de revisión, entre otras, la Sentencia del TSJCyL de 19 de abril de 2011, nos recuerda que es un recurso de carácter extraordinario y que ha de fundarse en motivos tasados, a saber: se exige, tanto en la causa del número 1 como en la del número 2, que se trate de errores manifiestos y resultar de una forma patente, de modo que no existan dudas acerca de su existencia. De esta suerte habrán de quedar excluidas del concepto de "error de hecho" aquellas cuestiones relativas a interpretación, determinación o aplicación indebida de las normas, así como la apreciación misma de las pruebas. Citando jurisprudencia del TS señala que en lo que atañe al error de hecho se considera tal aquel que verse sobre un hecho, cosa o suceso, es decir, algo que se refiere a una realidad independiente de toda opinión, criterio particular o calificación debiendo poseer las notas de ser evidente, indiscutible y manifiesto, quedando excluido de su ámbito todo aquello que se refiere a cuestiones jurídicas, apreciación de la trascendencia o alcance de los hechos indubitados, valoración de las pruebas e interpretación de las disposiciones y calificaciones que puedan establecerse (STS 4 octubre de 1993, por todas).

Así pues, al tratarse de un recurso extraordinario basado en motivos tasados ha de ser objeto de una interpretación restrictiva, dado su carácter excepcional; en el caso sometido a enjuiciamiento, no concurre error de hecho pues la razón de ser y fundamento del recurso se residencia en la STC, esto es:

se basa en una cuestión jurídica, que -como se indicado- se encuentra excluida de su ámbito de aplicación.

Sostiene la parte recurrente que ha de admitirse el presente recurso considerando que la referida sentencia ha de ser considerada como un documento de carácter y valor esencial para la resolución del asunto.

En relación a esta alegación, se ha de recordar que la jurisprudencia tiene declarado que las sentencias no tienen la consideración de documentos de valor esencial a los efectos de este recurso, por cuanto se reserva para atacar actos administrativos firmes, inatacables (ya con recursos ordinarios) solo cuando se tiene conocimiento de hechos nuevos, de hechos no conocidos antes que, de haberse conocido, hubieran podido modificar el sentido del acto administrativo, no justificándose la apertura de esta vía procesal extraordinaria ante la aparición, o el conocimiento, de criterios jurídicos diferentes a los manejados por el Órgano Administrativo actuante, aunque estos criterios procedan de resoluciones judiciales o administrativas.

En consecuencia, la sentencia del TC a la que se refiere el contribuyente no puede considerarse como un documento de valor esencial a efectos de fundamentar un recurso extraordinario de revisión, pues refleja un criterio jurídico.

Lo expuesto nos lleva a desestimar el presente recurso ya que, en definitiva, se alega una circunstancia que es la aparición de una resolución administrativa o sentencia jurisdiccional que mantiene un criterio jurídico distinto, lo que no se incluye entre las circunstancias contempladas en el art. 244.1.a) de la Ley 58/2003 (LGT).

**TERCERO.-** De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la L.J.C.A y dadas las dudas de derecho que plantean estos supuestos no procede la condena en costas de ninguna de las partes en atención a las dudas de derecho que plantean supuestos como el enjuiciado.

**CUARTO.-** En virtud de lo dispuesto en el art.- 81.1 de la L.J.C.A. y atendiendo a la cuantía del recurso, frente a la presente resolución no cabe interponer recurso de apelación.

### FALLO

**DESESTIMO** el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. , representado y defendido por el Letrado D. , frente a la **Resolución de fecha 9/06/21 dictada por el O.A.G.E.R que acordó la desestimación del recurso extraordinario de revisión por nulidad de las liquidaciones practicadas en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana n° de Orden 1.678/21;** y declaro que la referida resolución es conforme a Derecho.

Sin hacer especial pronunciamiento en materia de costas.

Esta sentencia es FIRME y NO cabe contra ella RECURSO ordinario alguno. Conforme dispone el artículo 104 de la LJCA, en el plazo de DIEZ DÍAS, remítase oficio a la Administración demandada, al que se acompañará esta sentencia, y en el que se le hará saber que, en el plazo de DIEZ DÍAS, deberá acusar recibo de dicha documentación; recibido éste, archívense las actuaciones.

Así por esta mi sentencia, lo pronuncio, mando y firmo.