

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

PLAZA DE COLON 8
Teléfono: 923 284 776 **Fax:** 923 284 777
Correo electrónico: contencioso2.salamanca@justicia.es

N.I.G: 37274 45 3 2021 0000817

Procedimiento: PA PROCEDIMIENTO ABREVIADO 0000396 /2021 /F

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA

De D/D^a:

Abogado:

Contra D./D^a ORGANISMO AUTONOMO DE GESTION ECONOMICA Y RECAUDACION OAGER

Abogado: LETRADO DE CORPORACION MUNICIPAL

SENTENCIA N° 104/2022

En SALAMANCA, a veintiuno de abril de dos mil veintidós.

Vistos por D^a. _____, Magistrado-Juez, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Número 2 de Salamanca los autos que constituyen el recurso contencioso-administrativo registrado con el **número 396/2021** y seguido por el procedimiento abreviado, en el que se impugna la **Resolución de fecha 15/11/21 desestimatoria del Recurso de Reposición interpuesto contra las liquidaciones practicadas en concepto de cuotas del IIVTNU.**

Consta como demandante: D^a _____, D^a _____ y D^a _____, representadas y asistidas por el Letrado D. _____; siendo demandado el **O.A.G.E.R.**, que comparece representado y defendido por la Letrada D^a _____.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por el Letrado D. _____, en el nombre y representación indicados, se interpuso recurso contencioso administrativo en los términos anticipados.

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 abreviado, y en la misma se acordó requerir a la Administración demandada para que remitiera el expediente administrativo.

TERCERO.- Convocadas las partes para el acto de la vista, éste se celebró con el resultado que consta en el soporte de grabación audiovisual.

CUARTO.- La cuantía del recurso ha quedado fijada en **1.428,27 euros.**

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Fundamenta su demanda en los siguientes hechos: que con fecha 1/10/21 se giró por parte del Ayuntamiento de Salamanca, a través del O.A.G.E.R, el IIVTNU siendo transmitente la fallecida Sra. (madre de las recurrentes) con una autoliquidación con valoraciones, a su juicio, arbitrarias. Abonada la liquidación se interpuso recurso de reposición en fecha 28/10/21; ante la falta de información acerca del estado del recurso el 15/11/21 se solicita información al respecto. En fecha 18/11/21 se recibe resolución desestimatoria del recurso con el contenido que obra en el expediente.

En la fundamentación jurídica se alega, en síntesis:

.- que la STC de 26/10/21 ha determinado la nulidad e inconstitucional del método de cálculo del IIVTNU.

.- No se puede hablar de situación jurídica consolidada cuando se trata de resoluciones frente a las que cabe interponer

recurso legalmente establecido y dentro del plazo legal, por lo que la resolución no es firme ni puede hablarse de situación jurídica consolidada.

- Derecho a interponer los recursos legalmente establecidos.
- Vulneración del principio de legalidad ya que la ley no puede ser modificada por una sentencia.
- Vulneración del principio de retroactividad, no pudiendo ser considerada la situación como consolidada.
- Nulidad de la resolución impugnada porque aplica preceptos declarados inconstitucionales e impone el tributo a situaciones no previstas en la norma, declarada nula.
- Indefensión del contribuyente.

.- El texto de la STC establece la imposibilidad de acogerse a la declaración de inconstitucionalidad no sólo para las liquidaciones firmes, sino también a las que se encuentren en plazo de recurso lo que provoca indefensión.

.- Vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva ya que han recurrido en plazo y ven limitados sus argumentos de defensa.

.- Efectividad de la STC erga omnes y por ello al no ser firme la liquidación procede la presentación del recuso por tal motivo y debe prosperar para no vulnerar los derechos del administrado.

.- No se puede hablar de situación consolidada cuando cabe la interposición de recurso según la ley ..

.- Ilegalidad de la liquidación por infracción del principio de capacidad económica; la base imponible liquidada ha de considerarse nula al aplicar unos criterios de valoración declarados nulos.

Finalmente, considera que la declaración de inconstitucionalidad tiene efectos retroactivos y por ello invalida la ley desde el origen.

La parte demandada se opone a la estimación del recurso en los términos que constan en el soporte de grabación audiovisual, considerando que tratándose -en este caso- de liquidaciones practicadas a cargo de las recurrentes con anterioridad a la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre, se practican el 1 de octubre, y se notifican a las obligadas tributarias con anterioridad a la sentencia, determina que no puedan prosperar las pretensiones de las recurrentes, que es la revisión de las liquidaciones fundamentada en la declaración de inconstitucionalidad de dicha sentencia después de haber sido dictada. Puesto que, de acuerdo con lo establecido en la sentencia por el propio Tribunal Constitucional, se trata de situaciones consolidadas respecto de las cuales no es posible su revisión fundamentada en la inconstitucionalidad declarada en esa sentencia.

SEGUNDO.- Una vez se han expuesto las pretensiones de las partes, el objeto del presente recurso consiste en determinar si, de acuerdo con lo establecido en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021, que declara la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, resultan correctas las resoluciones desestimatorias de los recursos interpuestos por las recurrentes contra las liquidaciones practicadas en concepto de cuotas del IIVTNU.

Con carácter previo se ha de señalar que es cuestión incontrovertida que las liquidaciones referidas en la demanda se practicaron con motivo de la del inmueble con referencia catastral que tiene lugar por fallecimiento, el 7 de abril de 2021, de D^a

La STC de 26 de octubre de dos mil veintiuno, dictada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla -sede en

Málaga-, respecto de los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, por posible vulneración del art. 31.1 CE, señala:

"B) Así las cosas, y aplicando la doctrina constitucional de la capacidad económica como criterio de imposición expuesta en el fundamento jurídico anterior a los preceptos legales cuestionados en su configuración actual tras las SSTC 59/2017 y 126/2019, puede afirmarse que a un impuesto de carácter real y objetivo como el IIVTNU, con un hecho imponible específico y no general (al gravar una concreta manifestación de riqueza, cual es la plusvalía de los terrenos urbanos por el paso del tiempo y no la renta global del sujeto), y sin constituir una figura central de la imposición directa, le es plenamente aplicable el principio de capacidad económica como fundamento, límite y parámetro de la imposición. Lo que implica, en el caso del IIVTNU, en primer lugar, que quienes se sometan a tributación deban ser únicamente los que experimenten un incremento de valor del suelo urbano objeto de transmisión, como resolvió la STC 59/2017 (FJ 3) al requerir transmisión del suelo urbano más materialización del incremento de valor para el nacimiento de la obligación tributaria; esto es, incremento real, y no potencial o presunto, para la realización del hecho imponible. Y, en segundo lugar, que quienes experimenten ese incremento se sometan a tributación, en principio, en función de la cuantía real del mismo, conectándose así debidamente el hecho imponible y la base imponible, dado que esta última no es más que la cuantificación del aspecto material del elemento objetivo del primero. Si bien es cierto que la forma más adecuada de cuantificar esta plusvalía es acudir a la efectivamente operada, el legislador, a la hora de configurar el tributo, tiene libertad para administrar la intensidad con que el principio de capacidad económica debe manifestarse en ellos, para hacerlos compatibles con otros intereses jurídicos dignos de protección, como puedan ser, como ya se ha manifestado, el cumplimiento de fines de política social y económica, la lucha contra el fraude fiscal o razones de técnica tributaria. De ahí que, con la revitalización del principio de capacidad económica como medida de cuantificación en los impuestos, deba

matizarse la afirmación vertida en la STC 59/2017 de que, siendo el hecho imponible del tributo un índice de capacidad económica real (puesto que no pueden someterse a tributación situaciones de no incremento de valor), "es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto" (FJ 3). Y ello porque la renuncia a gravar según la capacidad económica (real) manifestada en el hecho imponible estableciendo bases objetivas o estimativas no puede ser arbitraria, sino que exige justificación objetiva y razonable; justificación que debe ser más sólida cuanto más se aleje de la realidad el método objetivo elegido normativamente. En suma, la falta de conexión entre el hecho imponible y la base imponible no sería inconstitucional per se, salvo que carezca de justificación objetiva y razonable.

C) Sentado lo anterior, debe rechazarse ab initio que el método estimativo del incremento de valor gravado en el IIVTNU sea consecuencia del carácter extrafiscal de este tributo. Incluso, el fundamento tradicionalmente asignado a este impuesto (art. 47 CE: "La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos") no hace sino confirmar la finalidad fiscal o recaudatoria del mismo, al igual que la tienen las contribuciones especiales eventualmente exigibles por el aumento del valor de los inmuebles debido a la realización de obras públicas y a la creación o ampliación de servicios públicos. Tampoco puede considerarse que los preceptos legales cuestionados (i) establezcan una norma antifraude fiscal, al no pretender combatir conductas elusivas concretas del deber constitucional de contribuir, o (ii) que se basen en la imposibilidad técnica del legislador de establecer otra forma de cálculo de las plusvalías del suelo urbano, puesto que no faltan ejemplos alternativos en los antecedentes históricos de este mismo impuesto local, en el Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación local de julio de 2017 o en los numerosos estudios científicos que, sobre este particular, han proliferado tras la promulgación de las declaraciones de inconstitucionalidad parcial de los

preceptos legales ahora impugnados. Por ello, cabe concluir que el hecho de que el legislador opte por unos parámetros objetivos de cuantificación, renunciando a la valoración real de ese incremento, tiene como fin proporcionar un instrumento simplificado de cálculo que facilite la aplicación del impuesto a las dos partes de la obligación tributaria, como expuso el apartado III de la Exposición de Motivos de la Ley 39/1988: "(e)n el campo de los recursos tributarios, la reforma (de las haciendas locales) ha introducido cambios verdaderamente sustanciales tendentes a ... facilitar la gestión del sistema (tributario local) diseñado". En este sentido, ante la complejidad y la incertidumbre que supone determinar y comprobar la realidad y exactitud del incremento de valor del terreno urbano objeto de transmisión, con excesivos costes de gestión y de litigiosidad, se optó por la simplicidad y certidumbre de un método objetivo de medición del incremento de valor por referencia al valor catastral en el momento de la transmisión y a un coeficiente en función de la extensión del periodo de generación del mismo, que agilizara la aplicación del tributo y redujera la conflictividad que supone acudir al incremento real.

D) Ahora bien, para que este método estimativo de la base imponible sea constitucionalmente legítimo por razones de simplificación en la aplicación del impuesto o de practicabilidad administrativa, debe (i) bien no erigirse en método único de determinación de la base imponible, permitiéndose legalmente las estimaciones directas del incremento de valor, (ii) bien gravar incrementos medios o presuntos (potenciales); esto es, aquellos que previsiblemente o "presumiblemente se produce(n) con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana" (SSTC 26/2017, FJ 3; 37/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3; 72/2017, FJ 3 y 126/2019, FJ 3). Esta última posibilidad pudo ser cierta con anterioridad a la caída del mercado inmobiliario, pero lo que resulta incontrovertido es que "la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado -la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos- en un efecto generalizado" (STC 59/2017, FJ 3) y, por lo que aquí interesa, ha dado lugar a que tampoco sean excepcionales o "patológicos" los supuestos en los que el efectivo incremento de valor sea de importe inferior -con frecuencia, incluso, notablemente

inferior, como en el supuesto aquí enjuiciado- al incremento calculado ex art. 107 TRLHL. Siendo, pues, que la realidad económica ha destruido la antes referida presunción de revalorización anual de los terrenos urbanos que operó en la mente del legislador para crear la norma objetiva de valoración ahora cuestionada, desaparece con ella la razonable aproximación o conexión que debe existir entre el incremento de valor efectivo y el objetivo o estimativo para que razones de técnica tributaria justifiquen el sacrificio del principio de capacidad económica como medida o parámetro del reparto de la carga tributaria en este impuesto. Con lo que la base imponible objetiva o estimativa deja de cuantificar incrementos de valor presuntos, medios o potenciales. En consecuencia, el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE). Es más, cabe añadir que la simplificación en la aplicación del IIVTNU desaparece en su actual configuración, dado que para su gestión ya se recurre al incremento efectivo y a su cuantía. Así, la materialización del incremento de valor del terreno urbano transmitido es condición sine qua non para el nacimiento de la obligación tributaria tras la STC 59/2017 [FFJJ 3 y 5.a)], y su cuantía real es determinante para la inexigibilidad del tributo en los supuestos en los que la cuota tributaria agote o supere el referido incremento efectivo tras la STC 126/2019 [FJ 5.a)]. Por lo que carece ya de sentido exigir obligatoriamente el gravamen en función de la cuantía de un incremento objetivo basando su legitimidad constitucional en razones de practicabilidad ante una pretendida dificultad para determinar la existencia y cuantía del incremento del suelo urbano transmitido, cuando esa dificultad forma parte hoy de la mecánica de la aplicación de este impuesto.

Por todo ello, debe estimarse la presente cuestión de inconstitucionalidad promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla -sede en Málaga- y declarar inconstitucionales y nulos los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4

TRLHL por contravenir injustificadamente el principio de capacidad económica como criterio de la imposición (art. 31.1 CE).

En cuanto al alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL realiza 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 transcurrido 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.

Interesa poner de manifiesto que de conformidad con lo establecido en el Art. 38 de la LOTC las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad vinculan a todos los Poderes públicos y producen efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

Realizadas estas necesarias consideraciones, alega la parte actora que no se puede hablar de situación jurídica consolidada cuando se trata de resoluciones frente a las que cabe interponer recurso legalmente establecido y dentro del plazo legal, por lo que la resolución no es firme ni puede hablarse de situación jurídica consolidada; invocando el derecho a interponer los recursos legalmente establecidos.

Asiste la razón a la parte demandada cuando afirma que las recurrentes pretenden hacer una diferenciación entre las liquidaciones no firmes, susceptibles de recurso (bien en vía administrativa bien en vía judicial), respecto de las liquidaciones firmes, que el Tribunal Constitucional expresamente en la sentencia de 26 de octubre reconoce que no existe, puesto que el Tribunal equipara las liquidaciones provisionales o definitivas no impugnadas antes de la sentencia a las liquidaciones firmes, considerándolas situaciones consolidadas en ambos casos.

Tal y como establece la tantas veces citada sentencia del TC: *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.***

En el presente caso el recurso de reposición contra las liquidaciones se interpone con posterioridad a la fecha en que se dicta la sentencia por el TC (26 de octubre), concretamente el recurso se presenta el 28/10/21, por lo que nos encontramos -como establece el TC- ante una situación consolidada que no es susceptible de ser revisada con fundamento en la inconstitucionalidad declarada en la indicada sentencia. En este mismo sentido ya se ha pronunciado el Juzgado de igual clase de Salamanca en sentencia de fecha 24/03/22 dictada en el Procedimiento Abreviado nº 25/22.

Así las cosas, de conformidad con lo establecido por la sentencia del TC no pueden ser acogidas las pretensiones de las recurrentes debiendo desestimarse de este modo sus alegaciones sobre vulneración del principio de legalidad; del principio de retroactividad, pues la STC establece claramente alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL. Lo mismo cabe decir sobre la indefensión del contribuyente alegada y vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.

Por idénticos motivos ha de rechazarse la pretensión contenida en su alegato sobre la efectividad de la STC.

A mayor abundamiento, debe señalarse que las liquidaciones practicadas, en cuanto liquidaciones no firmes, son susceptibles de impugnación -como así lo han sido- de modo que no se produce indefensión para las obligadas tributarias, cuestión diferente es que por razones de seguridad jurídica el Tribunal Constitucional haya establecido que no es posible su revisión fundamentada en la declaración de inconstitucionalidad establecida en la sentencia de 26 de octubre de 2021.

Finalmente, respecto a la nulidad de la resolución impugnada porque aplica preceptos declarados inconstitucionales e impone el tributo a situaciones no previstas en la norma, declarada nula e infracción del principio de capacidad económica; como ya se ha indicado las liquidaciones pueden efectivamente ser objeto de impugnación, pero las mismas no pueden ser revisadas con fundamento en la

sentencia del TC de 26 de abril, por establecerlo así expresamente el propio Tribunal Constitucional.

En atención a lo expuesto y toda vez que la resolución impugnada aplica correctamente la doctrina establecida por el TC, en cuanto a los efectos de la nulidad e inconstitucionalidad declarada por el mismo, el presente recurso ha de ser desestimado.

TERCERO.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la L.J.C.A, no se imponen las costas a la parte demandada en atención a las evidentes dudas de derecho que suscitaba la cuestión enjuiciada, puesta de manifiesto en las diferentes resoluciones que sobre la materia se han venido dictando tanto por el TS como por el TC.

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^a , D^a , y D^a , representadas y asistidas por el Letrado D.

frente a la **Resolución de fecha 09/12/21 desestimatoria del Recurso de Reposición interpuesto contra los requerimientos de pago en vía de apremio correspondientes a las Liquidaciones practicadas en concepto de cuotas del IIVTNU;** y declaro que la resolución impugnada es conforme a derecho.

Todo ello sin realizar especial pronunciamiento en materia de costas procesales.

Así por esta mi sentencia, frente a la que no cabe interponer recurso de apelación, lo pronuncio, mando y firmo.