

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

SENTENCIA: 00113/2022

PLAZA DE COLON 8

Teléfono: 923 284 776 Fax: 923 284 777

Correo electrónico: contencioso2.salamanca@justicia.es

*Equipo/usuario: E*

N.I.G: 37274 45 3 2022 0000217

Procedimiento: PA PROCEDIMIENTO ABREVIADO 0000103 /2022 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA

De D/Dª:

Abogado:

Procurador D./Dª:

Contra D./Dª AYUNTAMIENTO DE SALAMANCA

Abogado: LETRADO AYUNTAMIENTO

Procurador D./Dª

**S E N T E N C I A N° 113/2022**

En Salamanca, a tres de mayo de dos mil veintidós.

Vistos por Dª. \_\_\_\_\_, Magistrado-Juez, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Número 2 de Salamanca los autos que constituyen el recurso contencioso-administrativo registrado con el **número 103/2022** y seguido por el procedimiento abreviado, en el que se impugna la **Resolución de fecha 12/01/22 del O.A.G.E.R por la que se desestima el recurso de reposición interpuesto frente a la Resolución de 11/11/21 que acordaba desestimar la rectificación de la autoliquidación practicada en concepto de cuotas del IIVTNU.**

Consta como demandante

\_\_\_\_\_, representada por el Procurador D. \_\_\_\_\_ y asistido por el Letrado D. \_\_\_\_\_; siendo demandado el **O.A.G.E.R**, que comparece representado y defendido por la Letrada Dª \_\_\_\_\_.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.**-Por el Procurador 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 **5.319,79 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: el 25/04/19 presentó autoliquidación del IIVTNU por importe de 5.319,79 euros. Con fecha 30/10/21 se presenta solicitud de

rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos alegando inconstitucionalidad e improcedencia del método de cálculo. Dicha solicitud resultó denegada interponiéndose recurso de reposición que ha sido igualmente desestimado.

En la fundamentación jurídica de su demanda alega: inconstitucionalidad del método de cálculo del impuesto, sentencia del TC 182/2021, de 3 de octubre y art. 38 LOTC.

La parte demandada se opone a la estimación del recurso en los términos que constan en el soporte de grabación audiovisual, considerando que, de acuerdo con lo establecido en la sentencia por el propio Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021, 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 la demandante presentó autoliquidación del IIVTNU el 25/04/19 y el 30/10/21 solicita la rectificación de la citada autoliquidación y devolución de ingresos indebidos.

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.

Como ya se ha anticipado, 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.***

Alega la parte demandante que cuando se solicitó la rectificación de la autoliquidación, con fecha 30 de octubre de 2021, el artículo 107 del TRLRHL atentaba contra el principio de capacidad económica, por establecer un método objetivo de determinación de la base imponible del IIVTNU que determina que siempre haya existido incremento en el valor de los terrenos durante el período de imposición, motivo por el cual pretendió la devolución de la cuota ingresada. Considera que la resolución impugnada no se encuentra motivada, señala que en la fecha en la que se dictó la resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación no se había producido la publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021, a que hace referencia la resolución, por lo que no era posible hacer referencia a la misma por parte de este Ayuntamiento.

Examinado el expediente administrativo consta escrito presentado por la demandante en el que se solicita la devolución de los ingresos indebidamente abonados con fundamento en la Sentencia del TC de 16/02/17, 11/05/2017 y 31/10/19, además de en las STS de 9/07/18, 27/03/20, 6/03/20, 14/05/9, 3/03/20 y 9/12/20.

Como acertadamente sostiene la parte demandada, no es posible la revisión fundamentada en las sentencias a las que expresamente hace referencia la parte demandante. La sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017, que se refiere, como reconoce la misma a la normativa foral, y por tanto no resulta aplicable, y a la sentencia de 11 de mayo de

2017, que también reconoce la recurrente que declara la inconstitucionalidad parcial de los preceptos en los supuestos de inexistencia de incremento de valor en la transmisión, en la solicitud y recurso presentados en vía administrativa termina argumentando que considera inconstitucionales los preceptos igualmente en los supuestos en los que exista incremento, por contravenir el principio de capacidad económica del artículo 31 de la CE.

Tal y como se establece en la resolución impugnada, si bien se alega la inconstitucionalidad del impuesto en los supuestos en los que no exista incremento de valor, en modo alguno se acredita, ni en la solicitud de rectificación, presentada el 30 de octubre de 2021, ni en el recurso de reposición contra la resolución desestimatoria de la solicitud, dicha inexistencia de incremento de valor. Lo que tampoco resulta acreditado en sede judicial.

Este mismo Juzgado ya ha declarado que el Tribunal Constitucional, en sentencia de 11 de mayo de 2017, declara inconstitucionales y nulos los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLHL, únicamente en la medida en que se someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica. La sentencia del Tribunal Supremo de 9 julio de 2018 establece que los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLRHL adolecen sólo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial. En este sentido, son constitucionales y resultan pues, plenamente aplicables en los supuestos en los que el obligado tributario no haya acreditado la inexistencia de incremento de valor en la transmisión. Y tal y como señala el Tribunal Supremo, corresponde al sujeto pasivo 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. Lo que, en este caso, se reitera, no ha quedado acreditado por la recurrente.

Por lo que se refiere a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de octubre de 2019 reconoce la inconstitucionalidad de la regulación del impuesto en aquellos supuestos en los que la cuota a satisfacer supere el incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente, lo que tampoco queda acreditado en este caso.

En cuanto a la STC más reciente, la de fecha 26/10/21, la solicitud de rectificación y devolución de ingresos indebidos

se presenta el 30 de octubre de 2021, es decir, con posterioridad al dictado de la sentencia del TC, por lo que, de conformidad con lo establecido por dicho Tribunal, no puede considerarse situación susceptible de ser revisada la que nos ocupa y ello por tratarse de autoliquidaciones cuya rectificación no ha sido solicitada ex art. 120.3 LGT a fecha de dictarse la sentencia.

En este mismo sentido se ha pronunciado ya este Juzgado y el de igual clase de Salamanca.

Finalmente, interesa poner de manifiesto que es al Tribunal Constitucional al que le corresponde delimitar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad acordada en su sentencia, como así ha sido, de tal forma que de conformidad con dicha potestad que se reconoce el Tribunal Constitucional, no puede ser acogida la pretensión de la parte recurrente que considera procedente que los efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad que establece la sentencia se produzcan desde la publicación en el BOE y no desde la fecha en la que se dictó, que es lo definitivamente establecido por el TC.

En atención a lo expuesto y toda vez que la resolución impugnada aplica correctamente la doctrina establecida por el TC, 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 , representada por el Procurador D. , frente a la **Resolución de fecha 12/01/22 del O.A.G.E.R, por la que se desestima el recurso de reposición interpuesto frente a la Resolución de 11/11/21, que acordaba desestimar la rectificación de la autoliquidación practicada 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.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutelar o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.