

**Materia:** Tributos locales. Impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (plusvalía).

**Cuantía:** 2.111,43 €

# SENTENCIA

**Número:** 96/2022

Pontevedra, 10 de mayo de 2022

Visto por D. Francisco de Cominges Cáceres, magistrado del Juzgado Contencioso-Administrativo Núm. 1 de Pontevedra, el **PROCEDIMIENTO ABREVIADO 99/2022** promovido por D. **XXX**, representado y defendido por el Letrado D. Jorge Pérez Soler; contra el **ORGANISMO AUTÓNOMO DE RECURSOS LOCALES –ORAL–** (DEPUTACIÓN PROVINCIAL DE PONTEVEDRA), representado y asistido por la Letrada de su Asesoría Jurídica D<sup>a</sup> Carmen Lorenzo Iglesias.

## ANTECEDENTES

**1º.-** D. XXX interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución de 15 de febrero de 2022 del Tesorero del Organismo Autónomo de Recursos Locales de la Deputación Provincial de Pontevedra (ORAL), desestimatoria del recurso de reposición presentado frente a la liquidación del impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (plusvalía) núm. XXx, por importe de 2.111,43 euros (expte. XXXX).

En el “suplico” final de la Demanda solicitó la anulación de los actos impugnados, con el reconocimiento del derecho al reintegro de los 2.111,43 euros ya abonados, más intereses y costas.

**2º.-** Mediante “otrosí dice” único del escrito de demanda solicitó la tramitación del proceso por el cauce del abreviado sin vista.

El ORAL presentó su escrito de contestación, interesando la íntegra desestimación del recurso.

Por Diligencia de 28 de abril de 2022 se declaró el pleito concluso y visto para sentencia.

**3º.-** La cuantía del litigio es de 2.111,43 euros.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

## I.- Objeto del proceso.

Constituye el objeto de este Procedimiento Abreviado la resolución de 15 de febrero de 2022 del Tesorero del Organismo Autónomo de Recursos Locales de la Deputación Provincial de Pontevedra (ORAL), desestimatoria del recurso de reposición presentado el 5 de noviembre de 2021 por D. XXX frente a la liquidación impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) núm. 2XXXX, por importe de 2.111,43 euros (expte. XXX).

Dicha liquidación tuvo su causa en la transmisión por el actor, mediante escritura pública de compraventa otorgada el 10 de mayo de 2021, de la vivienda sita en la c/ XXX, ático dúplex XXX, en el término municipal de Moaña, con rfa. Catastral XXX.

De la documentación obrante en el expediente administrativo se constata que había adquirido el inmueble, por compraventa, en fecha 27 de diciembre de 2005 por el precio de 120.223 euros. Y lo vendió el 10 de mayo de 2021 por 180.000 euros.

## II.- Argumentos de las partes.

Alega el recurrente en su **Demanda**, en síntesis, que la liquidación impugnada incurrió en vicio de nulidad al aplicar lo dispuesto en varios preceptos del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales que eran nulos de pleno derecho, tal y como declaró el Tribunal Constitucional en su sentencia de 26/10/2021. Insiste en que la definición que en dicha sentencia se realiza de “situación consolidada” (inatacable) de las liquidaciones no impugnadas a su fecha, sólo se puede referir a la de su publicación en el BOE, que tuvo lugar el 25/11/2021 (art. 164.1 CE y art. 38 LOTC). En este caso no se produjo una “situación consolidada” porque impugnó la liquidación antes de que ésta deviniese firme y antes de que se hubiese publicado en el BOE la referida STC. A mayor abundamiento, considera que la liquidación se le notificó incompleta. Y además incorrectamente por vía electrónica, cuando no lo había solicitado y no se incluía en ninguno de los colectivos obligados a relacionarse electrónicamente con las Administraciones públicas. De manera que dicha notificación o bien no desplegó efectos o bien no se pudo tener por realizada hasta la fecha de interposición del recurso de reposición (05/11/2021), es decir, posterior a la citada STC.

El ORAL señala en su **Contestación**, en resumen, en primer lugar que la mencionada STC declaró expresamente inatacables las liquidaciones anteriores a ella que no hubiesen sido impugnadas en la fecha en la que se dictó (26/10/2021). En este caso la liquidación se notificó el 15/10/2021 y el actor no la impugnó antes de la STC, sino después (el 05/11/2021), cuando ya había devenido “situación consolidada”. En segundo lugar, incide en que no se puede aplicar a este caso la doctrina de la anterior STC 59/2017, de 11 de mayo porque el actor obtuvo una considerable ganancia con la venta del inmueble, con un notable incremento del precio de venta respecto al de la adquisición anterior. En tercer lugar, afirma que la notificación de la liquidación

se produjo, con plenos efectos, el 15/10/2021, con el contenido mínimo exigible, sin generarle indefensión alguna.

### **III.- Fecha en la que devino eficaz la notificación de la liquidación.**

Centrados así los términos del debate, del análisis del expediente administrativo se concluye que la notificación de la liquidación del tributo se produjo, con plenos efectos, el día 15 de octubre de 2021.

El actor había presentado su solicitud inicial de liquidación del impuesto directamente por vía electrónica, sin manifestar su hipotético interés en recibir las notificaciones en soporte papel. El día 15 de octubre de 2021 se puso a su disposición la notificación de la liquidación en la “Dirección Electrónica Habilitada Única”. El actor, voluntariamente, la aceptó y la abrió en ese día, a las 18:55 horas. El 5 de noviembre siguiente interpuso el recurso de reposición por la misma vía electrónica, sin manifestar objeción alguna a las notificaciones telemáticas, y con el reconocimiento expreso de: *<<Que en fecha de 15 de octubre de 2021 le fue notificado ... la liquidación ...>>*. Ese reconocimiento expreso no deja lugar a dudas. Los efectos de la notificación se produjeron ese 15 de octubre, conforme a lo dispuesto en los artículos 42.1, 40.3 y 41.1 Ley 39/2015, de 1 de octubre (LPAC).

Por otra parte el contenido de la notificación incluía los elementos esenciales mínimos para poder considerarse válida, no generándosele la menor indefensión al actor al respecto.

### **IV.- Doctrina del Tribunal Constitucional, jurisprudencia del Tribunal Supremo y última reforma legal sobre el impuesto de plusvalía.**

El Tribunal Constitucional, en su sentencia núm. 59/2017, de 11 de mayo, declaró la nulidad parcial de la regulación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (plusvalía), establecida en los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL), *“en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”*.

En su posterior sentencia núm. 126/2019, de 31 de octubre dicho Tribunal completó su pronunciamiento, concluyendo que:

*<<(…) el art. 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, es inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, uno y otra consagrados en el art. 31.1 CE, en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente.*

*a) El alcance de la declaración: la anterior declaración de inconstitucionalidad no puede serlo, sin embargo, en todo caso, lo que privaría a las entidades*

*locales del gravamen de capacidades económicas reales. En coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017, el art. 107.4 TRLHL debe serlo únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente. (...)>>.*

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo interpretó desde un principio los efectos de la primera declaración de nulidad en el sentido de que sólo afectaba a las liquidaciones o autoliquidaciones del impuesto de plusvalía referidas a transmisiones de inmuebles en las que se haya producido una disminución efectiva de su valor de mercado, constatada mediante una prueba concluyente. Estableció así, como doctrina jurisprudencial, que le: <<*Corresponde al sujeto pasivo del IIVTNU probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT")*>>. (ad. ex. SS TS 21/11/2018, rec. 4983/2017; 30/05/2019, rec. 307/2018; y 08/06/2020, rec. 3533/2019).

Tras la referida S TC 126/2019, de 31 de octubre, el Alto Tribunal avanzó un paso más, con la siguiente doctrina jurisprudencial <<*Resulta contraria a Derecho -por implicar un claro alcance confiscatorio- una liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, aplicando los artículos correspondientes de la Ley de Haciendas Locales, establezca una cuota impositiva que coincida con el incremento de valor puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión del terreno, esto es, que absorba la totalidad de la riqueza gravable*>> (SS TS 09/12/2020 -rec. 6386/2017; y 23/07/2020 -rec. 920/2018-). Y ha condenado a la Administración tributaria, en dichos supuestos, a devolverle al contribuyente lo abonado por este concepto.

Finalmente, el **Tribunal Constitucional** en su reciente **sentencia 182/2021, de 26 de octubre** (BOE del 25/11/2021) declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL, por vulnerar el principio de capacidad económica en la materia tributaria (artículo 31.1 CE) al establecer un único **método, objetivo e imperativo, de cuantificación de toda la base imponible del tributo**. Concluye el TC en esta sentencia que dicho principio constitucional:

*<<(…) 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. (...) 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, estar 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)>>.***

La propia S TC 182/2021 especifica en su fundamento “6” los efectos de su declaración de nulidad. Concluye, en primer lugar, <<*que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad*>> hasta el momento en el que <<*el legislador (...), 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*>>.

Y concluye también, en segundo lugar, que: <<*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*>>.

Poco después se aprobó el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, “*por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*” (BOE 09/11/2021). Entró en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE. En sus disposiciones transitorias no se estableció indicación alguna sobre su posible efecto retroactivo.

## **V.- Aplicación al caso concreto.**

**V.1.-** En este supuesto el hecho imponible se produjo el 10 de mayo de 2021. De manera que el impuesto se devengó en fecha anterior a la de entrada en vigor del referido Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre. Esta última

norma carece de efectos retroactivos. Sólo se le puede aplicar a las transmisiones de inmuebles realizadas a partir del 10 de noviembre de 2021.

La declaración de nulidad de la citada sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre, conlleva en principio que todas las liquidaciones del tributo, por devengos anteriores al 10 de noviembre de 2021, deban declararse nulas de pleno derecho. Y ello con independencia y al margen de que entre las dos transmisiones del inmueble se haya producido un aumento o una disminución de su valor. Porque, tal y como concluyó el TC en esta última sentencia, el sistema de determinación de la base imponible del tributo regulado en el TRLHL era en todo caso incorrecto, e inconstitucional 'ab origine'.

No obstante la propia STC 182/2021 estableció, como excepción, los dos supuestos específicos de intangibilidad/inmunidad de las liquidaciones afectadas por dicha nulidad que se examinarán a continuación.

**V.2.-** La sentencia le atribuye en primer lugar la condición de "situación consolidada" (inatacable) a las liquidaciones que hubiesen devenido firmes, por no haber sido impugnadas en plazo o por haber sido confirmadas judicialmente mediante sentencia firme.

En realidad esta excepción se limita a aplicar un principio general de nuestro derecho administrativo positivizado en el artículo 73 de la Ley Jurisdiccional 29/1998 (LJCA); artículo 106.4 'in fine' de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común (LPAC); y artículo 32.4 Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRSP), conforme al cual subsisten los actos firmes dictados en ejecución de una disposición declarada nula. Principio que ha sido plenamente asumido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo (S<sup>a</sup> de lo Cont.-Ad.), entre otras en sus sentencias de 18 de mayo de 2020 (recs. 1068/2019, 1665/2019 y 2506/2019), 25 de junio y 21 de septiembre de 2021 (recs. 3988/2019 y 6161/2019), referidas precisamente a liquidaciones de plusvalía que habían adquirido firmeza.

En este caso la liquidación fue impugnada en plazo mediante el preceptivo recurso de reposición. No devino firme. No le resulta aplicable por ello este primer supuesto de conservación o intangibilidad.

**V.3.-** El segundo supuesto de "situación consolidada" establecido en la STC 182/2021 genera más dudas interpretativas. Se refiere a las liquidaciones que, pese a carecer de firmeza: <<*no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia*>>.

Frente a la excepción anterior, ésta carece de soporte legal en nuestro ordenamiento administrativo. Debe por ello interpretarse en términos estrictos o restrictivos, toda vez que sacrifica de manera relevante los principios constitucionales de tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) y control judicial de la actuación administrativa (art. 106.1 CE), dotando de inmunidad a actos nulos recurridos en plazo.

Pues bien, de todo ello se puede concluir que la restricción entró en vigor en la fecha de **publicación** de la sentencia del Tribunal Constitucional en el Boletín Oficial del Estado, esto es, el **25 de noviembre de 2021**, en lugar de en la que se firmó (26 de octubre anterior).

Así se deduce de la interpretación sistemática de esta STC con lo dispuesto en el artículo 164.1 de la Constitución y en el artículo 38.1 Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, en los que expresamente se circunscribe la generación de “efectos generales” de las sentencias estimatorias a la “*fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado*”, y no a la de su firma.

Esta conclusión resulta lógica y razonable considerando asimismo la naturaleza “constitutiva”, innovativa o creativa de ese concreto apartado de la STC 182/2021. El reconocimiento de inmunidad a actos administrativos no firmes viciados de nulidad es una determinación restrictiva de derechos no contemplada hasta ahora en nuestro ordenamiento jurídico. El mismo principio de seguridad jurídica que con esta excepción se pretende salvaguardar, obliga a que la misma no pueda entrar en vigor antes de adquirir efectos generales mediante su publicación en el BOE.

En consecuencia, como en este supuesto en concreto el actor impugnó la liquidación mediante un recurso de reposición interpuesto el 5 de noviembre de 2021, varias semanas antes de la publicación de la STC en el BOE, no le resulta de aplicación esta segunda excepción.

**VI.-** Por las razones expuestas habrá de estimarse este recurso contencioso-administrativo.

No se va a realizar expresa condena en costas, considerándose las dudas interpretativas razonables que genera la última cuestión tratada en el anterior fundamento, no existiendo todavía jurisprudencia que se pronuncie al respecto.

Por esta misma razón, se considera que concurriría “**interés casacional**” en la impugnación directa de esta sentencia en casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, a fin de que clarifique la fecha de efectos de la referida restricción de la STC 182/2021 (26 de octubre o 25 de noviembre de 2021), afectando esta disquisición a un gran número de situaciones, pudiendo resultar gravemente dañosa para los intereses generales.

## **PARTE DISPOSITIVA**

**1º.-** ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. XXX contra la resolución de 15 de febrero de 2022 del Tesorero del Organismo Autónomo de Recursos Locales de la Deputación Provincial de Pontevedra (ORAL), desestimatoria del recurso de reposición presentado frente a la

liquidación del impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (plusvalía) núm.XxX, por importe de 2.111,43 euros (expte. xXXX).

**2º.-** Declarar la nulidad de los actos impugnados. Condenar al ORAL a devolverle al actor la cantidad que en su caso haya abonado en ejecución de dicha liquidación, incrementada con el interés legal desde la fecha del ingreso efectivo.

**3º.-** Sin imposición de costas.

Notifíquesele esta sentencia a las partes del proceso, con la indicación de que la Administración demandada podrá interponer frente a ella el RECURSO DE CASACIÓN regulado en los artículos 86 y ss. de la Ley Jurisdiccional 29/1998 (LJCA). Para tal fin deberá presentar el escrito de preparación del recurso ante este mismo Juzgado en el plazo de 30 días desde la fecha de notificación de la sentencia. Tras la admisión de la preparación se remitirán las actuaciones a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.