



Roj: **SJCA 487/2017** - ECLI: **ES:JCA:2017:487**

Id Cendoj: **15030450022017100001**

Órgano: **Juzgado de lo Contencioso Administrativo**

Sede: **Coruña (A)**

Sección: **2**

Fecha: **30/06/2017**

Nº de Recurso: **73/2017**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **ENRIQUE GARCIA LLOVET**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SJCA 487/2017,**
ATS 11445/2017,
STS 4382/2018

XDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 2

A CORUÑA

Modelo: S40120

C/ ENRIQUE MARIÑAS S/N EDIF. PROA 5ª PLANTA

981 182 208/09

N.I.G: 15030 45 3 2017 0000269

PA PROCEDIMIENTO ABREVIADO 0000073 /2017-M

Sobre TRIBUTOS ADMON. LOCAL

De Germán , Serafin Y Juan Antonio

Abogado: **IGNACIO MARTÍNEZ SÁNCHEZ DE NEYRA**

Procuradora: **CARMEN MARÍA MARTÍNEZ UZAL**

Contra CONCELLO DE A CORUÑA

LETRADO AYUNTAMIENTO

CESAR ORGEIRA MACEIRAS, Letrado de la Administración de Justicia de XDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 2, de los de A CORUÑA.

POR EL PRESENTE HAGO CONSTAR : Que en los autos de Procedimiento abreviado nº **73/2017** ha recaído sentencia, del tenor literal:

Don Enrique García Llovet, Magistrado-Juez del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de A Coruña, ha pronunciado en el día de hoy

EN NOMBRE DEL REY

La siguiente

SENTENCIA

En A CORUÑA, a treinta de junio del dos mil diecisiete.

Vistos ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número dos de los de A Coruña, los presentes autos de Recurso Contencioso-Administrativo Nº 73/17- M, tramitado por las normas del **procedimiento abreviado** ,



en materia de **TRIBUTOS**, promovidos a instancia de **Germán, Serafin y Juan Antonio**, representado por la Procuradora Carmen María Martínez Uzal y defendido por el Abogado Ignacio Martínez Sánchez de Neyra contra el **Concello de A Coruña**, representado y defendido por el Letrado del Concello.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la parte demandante se presentó escrito de demanda de recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAM de A Coruña de 16 de marzo de 2017 por la que se desestima reclamación, frente a anterior resolución por la que se desestimaba recurso de reposición interpuesto frente a resolución que denegaba solicitud de rectificación de autoliquidación en expediente NUM000 cuotas de IIVTNU de diversas fincas; constituyendo el suplico de la demanda el que por este órgano jurisdiccional se dicte sentencia por la que con estimación de la misma se revoquen las resoluciones combatidas y se condene a la Administración a la devolución de las cantidades ingresadas con expresa condena en costas a la Administración demandada.

SEGUNDO.- Por Decreto de fecha siete de abril del dos mil diecisiete se admitió a trámite la demanda, acordándose reclamar el expediente administrativo, que ha sido remitido, y, señalándose para la celebración de vista el pasado día catorce de junio del dos mil diecisiete en que se celebró con la asistencia de las partes. Por la representación de la administración demandada en el acto de la vista, se dio contestación a la demanda, en la que se opuso a las pretensiones del demandante y tras exponer cuantos hechos y fundamentos de derecho consideró de aplicación, se recibió el juicio a prueba con resultado que obra en el acta levantada al efecto.

TERCERO.- La cuantía del recurso objeto de enjuiciamiento es de 7.655,28 euros.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna en el presente recurso resolución del TEAM de A Coruña de 16 de marzo de 2017 por la que se desestima reclamación, frente a anterior resolución por la que se desestimaba recurso de reposición interpuesto frente a resolución que denegaba solicitud de rectificación de autoliquidación en expediente NUM000 cuotas de IIVTNU de diversas fincas; constituyendo el suplico de la demanda el que por este órgano jurisdiccional se dicte sentencia por la que con estimación de la misma se revoquen las resoluciones combatidas y se condene a la Administración a la devolución de las cantidades ingresadas con expresa condena en costas a la Administración demandada.

SEGUNDO.- Los fundamentos fácticos y jurídicos de la demanda se contraen a los siguientes extremos:

La demandante articula dos motivos impugnatorios que en puridad atienden al mismo orden de razonamiento en aquella instancia administrativa y ahora en sede jurisdiccional de un lado se sostiene la inconstitucionalidad del tributo en su disciplina desde una hermenéutica de los artículos 107 de la LHL y de la Ordenanza número 53 del Concello de A Coruña, viniendo a sostener que en tanto que el hecho imponible del tributo que lo constituye el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y el procedimiento que se contempla en el artículo 107 de la LHL y en la Ordenanza Fiscal precitada no permite acreditar una minusvalía real se gravarían dicha minusvalías en contradicción manifiesta con los principios constitucionales que presiden nuestro sistema tributario ex artículo 31.1 del texto constitucional, sosteniendo de seguido que se han gravado desde dicha disciplina no plusvalías reales sino meramente ficticias contraviniendo por ello el orden sustantivo del hecho imponible conforme se define en el artículo 104 de la LHL con expresa invocación de doctrina constitucional, STC de 16 de febrero de 2017 y 1 de marzo de 2017, y en el acto del juicio con alegaciones de ambas partes sobre dichas sentencias así como ya referida a los preceptos citados del TRLHL y el artículo 110 del mismo cuerpo legal, en STC de 11 de mayo de 2017.

TERCERO.- Pues bien visto el objeto del recurso debemos de recordar en primer lugar respecto del impuesto que nos ocupa la identificación del hecho imponible y la determinación de la base imponible en la legislación tributaria local y así el artículo 104 de la LHL dispone "1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos." y dispone el artículo 107 del mismo cuerpo legal en orden a la determinación de la base imponible del tributo " 1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años. A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4. 2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas: a) En las transmisiones de terrenos, el valor de



éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquel. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo.....4. Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes: a) Período de uno hasta cinco años: 3,7. b) Período de hasta 10 años: 3,5. c) Período de hasta 15 años: 3,2. d) Período de hasta 20 años: 3. Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes: 1.^a El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento. 2.^a El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor. 3.^a Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1.^a y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2.a, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período."

Parece llano que una primera lectura del segundo de los preceptos referidos viene a excluir en las reglas y principios que presiden la determinación de la base imponible el valor real del terreno o si se quiere el incremento del valor real del terreno, debiendo recordar inmediatamente la prohibición de confiscatoriedad y el principio de capacidad económica como principios constitucionales que presiden y articulan nuestro entero ordenamiento tributario y así ya en una de sus primeras Sentencias, STC 27/1981, señala nuestro Tribunal Constitucional "pero, si la interpretación que precede tiende a posibilitar el uso ponderado del sistema tributario, mediante la adecuación de lo que sea preciso para, sin modificación sustancial, realizar la política económica que reclame cada momento, en cooperación del ejecutivo y las cortes generales, no cabe omitir, en tal supuesto y menos cuando se tratara de una verdadera modificación, los imperativos del artículo 31.1 de la Constitución, que, al obligar a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad a diferencia de otras constituciones, la española, pues, alude expresamente al principio de la capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella -como lo hiciera cierta doctrina- el principio de justicia en materia contributiva. Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra", ese juicio parecería conducir a una regulación del tributo que nos ocupa que atendiera al incremento riqueza que la transmisión del bien pone de manifiesto, tomando en consideración los valores de adquisición y enajenación para concluir la existencia de plusvalías, que deben tributar, o minusvalías que impiden tributación alguna por no concurrir el hecho imponible, este es el núcleo de las alegaciones del Ministerio Fiscal en los procedimientos de inconstitucionalidad que luego se examinarán, lo que excluiría cualquier modelo de regulación del cálculo de la base imponible en cuyo diseño no se contemple la generación de minusvalías, bien porque el diseño tome como principio primero una imposibilidad real de que se produzca un decremento del valor del suelo, lo que se contradice con una experiencia común y general en los últimos años, la insistencia de la Administración de que el suelo nunca ha bajado su valor sino que este siempre se incrementa resulta ciertamente sorprendente pues no es precisa prueba alguna para concluir que se ha producido una disminución del valor de los inmuebles en nuestro país en los últimos años, cuestión distinta es que esa disminución de valor sea mayor o menor o incluso que determinados y singulares inmuebles vieran incrementado su valor pero el hecho de que una crisis económica como la que padecemos desde hace ya siete años al menos tiene uno de sus elementos claves en lo que vulgarmente se ha llamado el pinchazo de la burbuja inmobiliaria no parece pueda cuestionarse seriamente, bien porque el diseño entienda que el hecho imponible no es el valor real de los terrenos y su variación sino una ficción que se construye por el legislador en la que al diseñar el procedimiento para fijar la base imponible del tributo olvida el hecho imponible que no es otro que el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo



del dominio, sobre los referidos terrenos, exigencia pues de un incremento de valor que no se cohonestaba con el procedimiento de cálculo de la base que no atiende al valor real de los terrenos sino a unos valores ficticios que nacerían de un incremento de este valor año tras año como si el mero transcurso del tiempo incrementara dicho valor cuando como hemos dicho sabemos ya que en determinados periodos no es así, bien porque la Administración como ha alegado en distintos procedimientos viene a sostener que los ciudadanos han liquidado distintos tributos atendiendo a valores que tampoco eran los de mercado al ser los mismos muy superiores a los que se contemplaban en los procedimientos del cálculo de las bases, se cita como paradigmático el IBI, sin que los contribuyentes se quejaron pero esta alegación no puede sostenerse no porque no sea cierto ese escenario, lejos de ello es sobradamente conocido y lugar común, sino porque lo que no puede la Administración es pretender "compensar" un deficiente diseño y gestión de unos tributos que pueda beneficiar a determinados contribuyentes con un diseño y gestión de otros tributos o aun de los mismos gravando a estos últimos ciudadanos más allá de la capacidad económica y riqueza que manifiesta el hecho imponible pues se conculcan entonces los principios ya referidos de capacidad económica pero también de igualdad e interdicción de la arbitrariedad, sobre ello volveremos inmediatamente.

Pues bien, sentado lo anterior la solicitud instada por el actor a medio de otrosí en su escrito de demanda de planteamiento por este Juzgado de cuestión de inconstitucionalidad respecto de la Ordenanza Fiscal 53 en sus artículos 6.1, 8.1 y 12.4 así como de los artículos 107 y 110.4 de la LHL no puede acogerse y ello por dos órdenes de motivos distintos así respecto de los preceptos cuya inconstitucionalidad se denuncia de la Ordenanza Fiscal no procede dicho planteamiento en tanto que siendo normas de naturaleza reglamentaria la competencia para el control de la legalidad de las mismas incluido como estándar de control el texto constitucional está atribuido jurisdicción y no al Tribunal Constitucional y respecto de los preceptos cuya inconstitucionalidad se denuncia de la LHL no procede dicho planteamiento al ser ya inútil habiéndose pronunciado el Tribunal Constitucional sobre dichos artículos en Sentencia de 11 de mayo de 2017 que ha de ocuparnos de seguido.

En efecto, reciente Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 con antecedentes ya en STC 37/2017 y STC 26/2017 si bien referidas a Normas Forales de los Territorios Forales de Álava y Gipuzkoa, aborda la constitucionalidad del tributo que nos ocupa, en puridad del diseño normativo del cálculo de la base imponible del tributo y su constitucionalidad debiendo de notar que allí se viene a reconocer la constitucionalidad del tributo y aun del hecho imponible que integra el mismo, sólo así tendrá sentido la primera declaración, sin que por ello se cuestione la conformidad con el texto constitucional del artículo 104 de la LHL y allí se dice en primer lugar " siendo constitucionalmente admisible que «el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza», bastando con que «dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo», ello debe hacerse sin que en ningún caso pueda establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia"

Pero de seguido la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 que nos ocupa examina la constitucionalidad de los artículos 107 y 110 de la LHL desde el doble estándar de control de un lado el principio de capacidad económica y riqueza y de otro la garantía del derecho de defensa ambos con una íntima conexión, ese examen y la declaración de inconstitucionalidad que acoge la sentencia constituyen van a constituir necesariamente el núcleo central de la presente resolución y en la parte dispositiva de la misma se dice " *Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declarar que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor* ".

El fallo que hemos transcrito no está exento sin embargo de serias dudas interpretativas como luego se verá que imponen ahora un recorrido aun mínimo primero sobre los principios generales que ordenan la declaración de inconstitucionalidad y sus efectos conforme una teoría general de la justicia constitucional y su concreción en nuestra LOTC y la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional y necesariamente sobre la tipología de sentencia en procedimientos de esa naturaleza y de seguido una exegesis del fallo ya transcrito atendiendo igualmente a sus fundamentos para tratar de acotar el alcance de la sentencia y su proyección procedimental y sustantiva sobre la pretensión ahora accionada, todo ello que podría parecer superfluo entendemos es necesario por las razones que se irán viendo, los desacuerdos doctrinales que han surgido inmediatamente a la publicidad de la sentencia ya referida, así como a las dos anteriores con idéntico fundamento y ya reseñadas, y los primeros pronunciamientos en sede jurisdiccional igualmente dispares en cuanto a los efectos de dicha sentencia evidencian igualmente esa necesidad.



Pues bien, comenzando por el primer bloque de cuestiones es pacífico en la doctrina el entendimiento del vicio de inconstitucionalidad como un vicio de nulidad, no parece que pueda existir atendiendo a los dos órdenes de aproximación a la justicia constitucional, rigidez y supremacía del texto constitucional, otra alternativa y ello en tanto que la contradicción del precepto legal con la norma constitucional sin negar la existencia de la disposición, validez formal, comporta la invalidez sustancial de la misma, no se niega así la vigencia de la norma pero se afirma su invalidez sustantiva, invalidez que toma razón de la contradicción con el texto constitucional y que en un modelo de justicia constitucional concentrada comporta inevitablemente una dimensión nomofiláctica así lo entendió nuestro Tribunal Constitucional desde la ya lejana STC 17/1981 donde en relación con la cuestión de inconstitucionalidad afirma que la misma asegura "la depuración continua del ordenamiento desde el punto de vista de la constitucionalidad de las leyes" pero esa vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad no es en nuestro ordenamiento una regla o si se quiere la lógica consecuencia por más que la proclame el artículo 39 de la LOTC "Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia." decimos una regla que no conozca excepciones así aparecen declaraciones de mera inconstitucionalidad, STC 45/1989 , sin declaración de nulidad, en puridad buena parte de esos pronunciamientos no ofrecían otro escenario posible en cuanto al fallo pues la denuncia de inconstitucionalidad se proyectaba sobre una omisión del legislador, la articulación del control de constitucionalidad por omisión descansa normalmente aunque no siempre en una vulneración del artículo 14 una quiebra de la igualdad que puede fundar un vicio de inconstitucionalidad sustancial por no inclusión, es llano que la declaración de nulidad de dicha omisión carece de sentido porque carece de objeto, no se puede declarar la nulidad de una norma inexistente aunque el juicio de constitucionalidad se realiza sobre una disposición legal y justamente se declara inconstitucional la ausencia en esa disposición de una norma, en puridad de un contenido normativo, la doctrina del TCF ha venido a diseñar el llamado "bloque de aplicación" esto es aquellos contenidos normativos que aun declarada la inconstitucionalidad de la disposición no son declarados nulos, esa quiebra de la vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad conoce otros escenarios bien distintos a los que es igualmente obligado hacer referencia así convine notar que en ocasiones el órgano de justicia constitucional en el enjuiciamiento de la disposición encuentra varias interpretaciones posibles de la misma no siendo toda ellas inconstitucionales, en puridad nos encontramos con varias normas de las que sólo algunas son inconstitucionales, en tanto que lo que se somete formalmente a enjuiciamiento es la disposición, que el control de constitucionalidad tiene por objeto formal disposiciones y no normas no parece pueda ser discutible así STC 332/1993 donde se dice "Acaso el error de la Sala se deba a no haber advertido convenientemente que el objeto de los procesos de declaración de inconstitucionalidad no es la norma -incluso en el supuesto de sucesión de normas en el tiempo-, sino la Ley, el texto legal o vehículo formal como <signo sensible> a través del cual se manifiesta el mandato normativo (STC 11/1981 , fundamento jurídico 2.). Si ello es así incluso para el recurso directo, que es un medio de control de la constitucionalidad de normas en abstracto y no de un sistema normativo en su conjunto e integrado por diversas Leyes, con mucha mayor razón ha de serlo para la cuestión de inconstitucionalidad que responde en el diseño constitucional a un mecanismo de control en el que los hechos y las pretensiones deducidas en el proceso acotan y delimitan el ámbito del juicio de inconstitucionalidad." decimos si la disposición puede interpretarse, puede reconstruirse una norma congruente con la literalidad de la disposición al menos una sin violentar el texto constitucional, no puede declararse su inconstitucionalidad, el órgano de justicia constitucional no puede declarar entonces la inconstitucionalidad de la disposición aunque está declarando la nulidad de alguna o algunas de las normas que se integran en la disposición, esto es de alguna o algunas de las interpretaciones de la disposición, la sentencia sí es formalmente desestimatoria pues no aparece declaración de inconstitucionalidad formal alguna pero si aparece una declaración de nulidad de las interpretaciones, en puridad de las normas, contrarias al texto constitucional declaración de nulidad que debe operar esa función nomofiláctica expulsando del ordenamiento dichas normas, STC 332/1993 , siendo por ello dichas sentencias materialmente estimatorias respecto de la norma o normas contradictorias con el texto constitucional si bien no se declara la inconstitucionalidad de la disposición porque la misma alberga otras normas, otras interpretaciones de ese mismo precepto, que si son conformes con el texto constitucional, pudiendo incluso sostenerse que el fallo es parcialmente estimatorio pero sólo en su dimensión sustantiva y no formal, STC 96/1990 , naturalmente los límites de esta técnica son evidentes de un lado el modelo de control de constitucionalidad que tiene por objeto disposiciones y no normas veda una pretensión bien en vía de recurso bien vía de cuestión de inconstitucionalidad en la que se planteara la inconstitucionalidad de una interpretación o bien instando la declaración de inconstitucionalidad de esa interpretación así STC 5/1981 afirma "la emanación de una sentencia de este género no puede ser objeto de una pretensión de los recurrentes" pero además y en un plano sucesivo en ese proceso de reconstrucción de la norma que pueda ser conforme al texto constitucional el órgano de control de la constitucionalidad no puede crear una norma que no esté en la disposición que es objeto del juicio de constitucionalidad, esto es que no esté presente como una opción racional y razonable de las interpretaciones posibles de la disposición objeto de control, puede así



reconstruir la norma pero no puede crear la norma, por todas STC 111/2006 donde se dice con referencia a anteriores pronunciamientos "Cabe, desde luego, distorsionando la letra del precepto y obviando la finalidad que persigue, hacer una distinta interpretación; ello, sin embargo, como hemos dicho en otras ocasiones, supondría una «reconstrucción de la norma misma no explicitada debidamente en el texto legal impugnado y, por ende, la creación de una norma nueva, con la consiguiente asunción por el Tribunal Constitucional de una función de legislador positivo que constitucionalmente no le corresponde» (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 4, in fine; en el mismo sentido, SSTC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 11 ; 96/1996, de 30 de mayo, FJ 22 ; 235/1999, de 20 de diciembre, FJ 13 ; 24/2004, de 24 de febrero, FJ 6 ; 138/2005, de 26 de mayo, FJ 4 ; y 273/2005, de 27 de octubre, FJ 2", pero no se agota aquí la tipología de sentencias estimatorias atendiendo al vínculo entre dicha declaración y la nulidad del precepto o disposición y aun de los efectos de dicha declaración, acotando estos ahora a la dimensión sustantiva y no temporal cuestión que luego examinaremos aunque ambas estén en ocasiones ligadas en el plano aplicativo por el operador jurídico, decimos que no se agotan pues al menos encontramos dos tipos de sentencias estimatorias en los procesos de control de constitucionalidad en los que la declaración de inconstitucionalidad o pronunciamientos de esa naturaleza no se anudan o no se anudan necesariamente y desde los dos planos ya referidos a la nulidad de la norma así las sentencia que han venido a denominarse prospectivas y junto a ellas las sentencias de inconstitucionalidad diferida o más propiamente de nulidad diferidas, bajo el nombre de sentencias prospectivas encontramos aquellos pronunciamientos en sede de control de constitucionalidad en los que se declara la no conformidad al texto constitucional de una disposición pero no se declara la inconstitucionalidad de la disposición pero no por entender el órgano de justicia constitucional que alguna norma que pueda/n integrar/se (en) la disposición si son conformes con el texto constitucional sino por razones bien distintas muy señaladamente por proponer el propio órgano de control de la constitucionalidad cual debería ser la norma que integrara la disposición para ser conforme con el texto constitucional dejando a la libertad del legislador cual ha de ser la forma de la disposición, parece obligado notar que no toda indicación del órgano de control de la constitucionalidad sobre cuál o cuáles serían los contenidos normativos hipotéticos conformes al texto constitucional permite calificar a la sentencia que integre esa indicación como prospectiva pues debe notarse que todo enjuiciamiento de la constitucionalidad de una norma, como todo enjuiciamiento, impone una motivación, motivación en la que se confronta una interpretación de la disposición constitucional, una norma constitucional, con una o varias interpretaciones de la disposición sometida a control, desde ese entendimiento todas las sentencias tendrían una dimensión prospectiva pero en su sentido estricto calificamos como sentencias prospectivas aquellas sentencias que contienen una indicación expresa al legislador sobre cómo ha de conformarse la normación para que supere el control de constitucionalidad más aun cuando dicha indicación se realiza en el fallo, las sentencias de inconstitucionalidad diferida o más propiamente de nulidad diferida son especie bien singular en las que el órgano de justicia constitucional no declara cual ha de ser el contenido normativo futuro en modo alguno si bien declara contrario al texto constitucional la disposición sometida a su control pero difiere la declaración de nulidad que se anudaría a dicha declaración de inconstitucionalidad a un momento posterior que no es otro que aquel en el que el legislador venga a sustituir la disposición declarada inconstitucionalidad, la protección de bienes jurídicos de la mayor relevancia parecen amparar esta categoría o si se quiere ese remedio temporal del órgano de justicia constitucional para evitar un vacío normativo.

Parece obligado igualmente recordar una segunda y sucesiva aproximación a esa continuidad dogmática que anuda el juicio negativo de constitucionalidad por el órgano de justicia constitucional y la nulidad de la disposición objeto de control y esta no es otra que la de los efectos temporales de dicha declaración y de la derivada nulidad, entendiendo siempre un escenario de sentencias de inconstitucionalidad puras pues la facultad del órgano de justicia constitucional de modular los efectos temporales de las sentencias de inconstitucionalidad conforme la taxonomía que acabamos de reseñar sucintamente es connatural a la tipología de resoluciones referidas, pues bien en ese escenario de sentencias de inconstitucionalidad puras la declaración de inconstitucionalidad como ya hemos dicho se entiende integra un vicio de nulidad bien por infracción de reglas procedimentales bien por infracción de reglas sustantivas bien por infracción de principios todos ellos de rango constitucional, en puridad por infracción de normas constitucionales en su distinta tipología, entendiendo la doctrina que dicha infracción integra un vicio de nulidad y una sanción de esa naturaleza pues violentado el orden de principios, las reglas sustantivas o las reglas procedimentales que la legitiman la disposición carece de legitimidad inicial, el vicio de la norma lo es ex tunc por ello la sentencia de inconstitucionalidad tiene una naturaleza declarativa y no constitutiva puede así entenderse la regulación de los efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional que acogen los artículos 39 y 40 de la LOTC , con la advertencia de que dicha disciplina no ha limitado en modo alguno en la práctica constitucional las facultades del órgano de justicia constitucional para modular los efectos de sus sentencias, bien por el peligro de un daño irreversible y relevante a bienes constitucionales bien por la propia naturaleza del fallo y al objeto mediato del juicio de constitucionalidad cuando es una omisión del legislador la destinataria del reproche de inconstitucionalidad así por todas STC 235/1999 donde se dice "De la nulidad inmediata que, como regla, se



asocia a nuestros pronunciamientos de inconstitucionalidad (art. 39.1 LOTC) no cabe esperar, obviamente, la reconstrucción de unas previsiones legales cuya ausencia es causa de esa misma inconstitucionalidad y tampoco puede este Tribunal, que no ha de hacer las veces de legislador (STC 19/1988 , fundamento jurídico 8.o), impartir pautas o instrucciones positivas sobre lo que sólo puede ser determinado a partir del ejercicio de la libertad de configuración, sujeta a la Constitución, de las Cortes Generales. Por otra parte, la declaración de nulidad de esta Disposición, consecuente a la declaración de inconstitucionalidad, generaría un vacío normativo, sin duda no deseable en materia tan importante como es el régimen sancionador de los establecimientos financieros de crédito. Ahora bien, como ya dijimos en la STC 45/1989 , fundamento jurídico 11, no siempre es necesaria la vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad, así, cuando "la razón de la inconstitucionalidad del precepto reside, no en determinación textual alguna de éste, sino en su omisión". Tal era el caso de las precitadas SSTC 45/1989 (pronunciamiento segundo y tercero) y 96/1996 [pronunciamiento primero, letra A)]. Tal es también el caso sometido ahora a nuestro enjuiciamiento." una nulidad que en orden a sus efectos sólo conoce como límite la sacralidad de la cosa juzgada.

Pues bien, sentado lo anterior una aproximación a la STC de 11 de mayo de 2017 y las precedentes que integran el bloque doctrinal que nos ocupa no permite una clasificación fácil de dichas sentencias así se han venido a definir como sentencias interpretativas, Sentencia del Juzgado de este orden y número 3 de León de 20 de junio de 2017 (rec.337/2015) lo que no excluye un alcance del fallo que viene a coincidir con la hermenéutica del mismo que sostiene Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Cartagena de 1 de junio de 2017 (rec. 376/2016) donde se dice "el máximo intérprete de la Constitución viene a declarar la inconstitucionalidad de los preceptos mencionados para el cálculo de la base imponible en la medida en que no exista hecho imponible; y sucede que dicha declaración de inconstitucionalidad, o con mejores palabras, esa interpretación de la norma legal para que sea constitucional y respete el artículo 31 de la CE , cierra el paso, en tanto el legislador no lo establezca otra solución (como sería una presunción legal iuris tantum de la existencia de incremento con posibilidad de prueba en contrario), a cualquier tipo de presunción sobre la existencia de incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. En esta tesitura, en relación a las liquidaciones llevadas a cabo por los Ayuntamientos sobre plusvalías será necesario que estos acrediten la existencia de ese incremento de valor si les es discutido por el contribuyente (a través de una prueba pericial pública o privada), mientras que en las autoliquidaciones deberán permitir el recurso , y en caso de que se alegue la inexistencia de incremento del valor deberá ser estimado, salvo que a través de la antedicha pericial municipal se acredite que si existe ese incremento . La inconstitucionalidad del artículo 107.2.a) del TRLRHL siempre que no exista hecho imponible conlleva una modificación sustancial a lo que defendía este juzgador hasta la Sentencia de 11 de mayo de 2017 ; esto es, ante la inexistencia de norma alguna sobre como valorar si existe o no hecho imponible en el TRLRHL y ante la inconstitucionalidad de éste precepto en tanto que presumía su existencia en todo caso, no es ya que el contribuyente tenga que probar que no hubo el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana entre la adquisición y la transmisión sino que es la Administración que recauda la que debe probar su concurrencia."

Pero no se comparte por este juzgador esa afirmación en el sentido de que estemos ante una sentencia interpretativa y sin embargo se deduzca de seguido conforme explicita la sentencia que acabemos de transcribir del Juzgado de este orden y número 1 de Cartagena unos efectos de nulidad si bien sin solución de continuidad se limitan los mismo atendiendo a una suerte de inversión de la carga de la prueba en sede procesal cuando la declaración de nulidad atiende a los criterios de determinación de la base imponible, la cuestión para este juzgador se mueve en un plano bien diferente, hemos de señalar que como ya hemos dicho supra la redacción del fallo de la ya tantas veces citada STC de 11 de mayo de 2017 puede parecer equívoca pues la declaración de nulidad de los preceptos referidos se acompaña de lo que parece un acotamiento de los efectos de nulidad, no ignora este juzgador que el Tribunal Constitucional no parece prima facie haber pretendido limitar la consideración de la tributación por una capacidad económica inexistente a un mero motivo de nulidad aun nuclear y primero pues en una estructura coherente de la resolución los motivos no se trasladan a la parte dispositiva esa es radical y primera diferencia entre las sentencias de mera inconstitucionalidad y la diferente tipología de sentencias referida por extenso supra y por ello se han relacionado, pero también es cierto que de haber pretendido acotar dichos efectos a un escenario de sentencia interpretativa modulando los efectos para algunos supuestos o para el futuro la forma verbal elegida no podría ser la elegida " someten" sino en el primero de los casos sometan y en el segundo de los casos un necesario condicional incluido el primero de los casos pero nunca la forma verbal elegida, tampoco parece que nos encontremos ante sentencia de inconstitucionalidad diferida ni tampoco ante una sentencia de nulidad diferida, el fallo es claro en ese sentido, menos aun de una sentencia manipulativa, pues ni en la parte dispositiva ni en los fundamentos se contempla una adición o supresión de o en el texto de la disposición, ni insistimos ante una sentencia interpretativa pues el fallo no proporciona una interpretación de la disposición, una norma, que sea conforme con los principios y reglas constitucionales que operan como estándar de control, ese es el sentido y función de las así llamadas sentencias interpretativas como ya se ha razonado



supra, el fallo en ningún momento afirma cual es la interpretación de la disposición, la norma, que salvaría dicha constitucionalidad y que nos vendría impuesta a los operadores jurídicos ya como única interpretación posible de la disposición, ni siquiera podemos entender que opere una inconstitucionalidad inversa, esto es cual interpretación de la norma sería tachada de inconstitucional, pues de ser así en cualquiera de los dos supuestos como ya explicitábamos supra no procede en el fallo de declaración de inconstitucionalidad ni de nulidad derivada de la misma sino por el contrario una declaración de constitucionalidad con la advertencia de que la misma ha de entenderse conforme la interpretación de la disposición, la norma, cuya constitucionalidad asume el Tribunal Constitucional, no siendo así entiende este juzgador que la declaración de inconstitucionalidad de la disposición pero también la nulidad de la norma es incondicionada, y no se limita tampoco a unos concretos escenarios en los que el cálculo de la base imponible determine la inexistencia de plusvalía, siendo de notar que la continuidad entre método de cálculo de la base imponible, presunciones legales para esa determinación y derivada aparición del hecho imponible hacen imposible la separación aquí artificial de una y otro, justamente sobre esa continuidad descansa la declaración de inconstitucionalidad, por ello privados de esa previsión legal las liquidaciones aparecen en todo caso como contrarias a derecho.

Para alcanzar tal conclusión hemos de notar que el orden de motivación del bloque de doctrina constitucional que nos ocupa descansa sobre el derecho de defensa y acreditación del hecho imponible en puridad automatismo que excluye los anteriores y que avoca una tributación ajena al principio de capacidad económica y riqueza o al menos al riesgo de dicha tributación pero conviene ahora señalar que los preceptos declarados inconstitucionales son el artículo 107.1 y 2 a) y 110.4 de la LHL y sucede que expulsados del ordenamiento dichos preceptos no aparecen reglas para el cálculo de la base imponible y desde luego varias soluciones se han ofrecido incluso para el cálculo de la base imponible y la liquidación correspondiente en escenarios anteriores a la declaración de inconstitucionalidad que hemos referido y ahora nos ocupa igualmente, desde la división en la doctrina respecto del alcance de las determinaciones del artículo 107 de la LHL, así Sentencia del Juzgado de este orden y número 1 de Cuenca de 21 de septiembre de 2010, luego confirmada en apelación por Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha y seguida de varios pronunciamientos de dicho Tribunal en ese mismo sentido, sanciona la que ha venido a denominarse "formula Cuenca" pero entiende este juzgador que dicho remedio le está vedado a los órganos de esta jurisdicción pues vendrían no ya a dar forma a una disposición de rango reglamentario, escenario decimos vedado desde luego conforme el artículo 71.2 de nuestra Ley Jurisdiccional, sino a una ley formal, respecto de la que no sólo se carece de competencia para su enjuiciamiento negativo sino que incluso el propio órgano del control de la constitucionalidad igualmente encuentra limitadas sus facultades de conformación de la norma, como ya hemos referido, ausente pues una disciplina normativa del cálculo de la base imponible la nulidad de las liquidaciones es obligada.

Por todo lo cual procede la íntegra estimación de la demanda.

CUARTO.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA en su redacción por Ley 37/2011 procederá la expresa condena en costas a la demandada si bien los desacuerdos doctrinales ya referidos incluso sobre la interpretación de la doctrina constitucional parecen excluir la imposición de las mismas.

QUINTO.- Vista la cuantía del procedimiento no cabe apelación frente a la presente resolución.

FALLO

ESTIMANDO recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora doña Carmen Martínez Uzal en representación de Germán, Serafín y Juan Antonio frente a revocando dicha resolución por ser contraria a derecho condenando a la Administración a la devolución de las cantidades ingresadas junto con los intereses legales desde la fecha del ingreso de dichas cantidades, resolución del TEAM de A Coruña de 16 de marzo de 2017 por la que se desestima reclamación, frente a anterior resolución por la que se desestimaba recurso de reposición interpuesto frente a resolución que denegaba solicitud de rectificación de autoliquidación en expediente NUM000 cuotas de IIVTNU de diversas fincas sin costas.

Pronúnciese esta sentencia en audiencia pública y notifíquese a las partes con la advertencia de que contra la misma no cabe interponer recurso ordinario alguno, sin perjuicio del recurso de casación que pueda interponerse si se dan los requisitos previstos en el artículo 86.1 de la LJCA.

Una vez notificada y en el momento procesal oportuno, remítase testimonio de la misma a la Administración demandada, con devolución del expediente administrativo. Así por esta mi sentencia, de la que se llevará por testimonio a los autos de su razón definitivamente juzgando lo pronuncio, mando y firmo Enrique García Llovet Magistrado Juez del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 2 de los de A Coruña. **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Sr. D. Enrique García Llovet, Magistrado-Juez que la dictó, estando celebrando audiencia pública en el día de la fecha. Doy fe.



Concuerda bien y fielmente con su original al que me remito y, para que así conste, extiendo y firmo el presente testimonio en A CORUÑA, a treinta de junio de dos mil diecisiete.

EL LETRADO DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ