



TRABAJO DE FIN DE GRADO

GRADO EN DERECHO

CURSO ACADÉMICO 2022/2023

**LÍNEA TEMÁTICA: EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR
DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA A LA LUZ DE LAS
SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

**TOPIC: THE TAX ON THE INCREASE IN THE VALUE OF URBAN LAND
IN THE LIGHT OF CONSTITUTIONAL COURT RULINGS**

AUTORA:

MATUSKA FERNANDEZ CASUSO

DIRECTOR:

JUAN MANUEL REVILLA RODRIGUEZ

ÍNDICE

1. INTRODUCCION.....	6
2. EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA A LO LARGO DE LOS AÑOS	8
2.1. ANTECEDENTES A LA IMPLANTACIÓN DEL IMPUESTO	8
2.1.1. <i>Proyecto de Canalejas-Cobian</i>	8
2.1.2. <i>Proyecto de Ley Bugallal</i>	9
2.1.3. <i>Proyecto de Ley Alba</i>	9
2.1.4. <i>Proyecto de González Besada</i>	10
2.2. IMPLANTACIÓN DEL IMPUESTO.....	10
2.2.1. <i>Años 1917 – 1944</i>	10
2.2.1.1. <i>Ley de autorización de 2 de marzo de 1917 y Real decreto de 13 de marzo de 1919</i>	10
2.2.1.2. <i>Estatuto Municipal de 1924</i>	11
2.2.1.3. <i>Reforma Municipal de 1945</i>	12
2.2.2. <i>Años 1946 – 1978</i>	13
2.2.2.1. <i>Ley de Bases del Estatuto de Régimen Local, Ley de bases 41/1975</i>	13
2.2.3. <i>Años 1979 – 1989</i>	14
2.2.3.1. <i>Ley de Bases de régimen local de 2 de abril de 1985</i>	14
2.2.3.2. <i>Ley 39 de 28 de diciembre de 1988, reguladora de las Haciendas Locales</i>	14
2.2.3.3. <i>Real Decreto Legislativo, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales</i>	15
3. JURISPRUDENCIA	17
3.1. INTRODUCCIÓN.....	17
3.2. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL	17
3.2.1. <i>Inexistencia de incremento del valor</i>	17
3.2.1.1. <i>STC 36/2017 y STC 37/2017</i>	17
3.2.1.2. <i>STC 59/2017</i>	18
3.2.1.3. <i>STC 72/2017</i>	19
3.2.1.4. <i>Jurisprudencia Tribunal Supremo tras las Sentencias del Tribunal Constitucional dictadas en 2017</i>	20
3.2.1.4.1. <i>Tesis maximalista</i>	20
3.2.1.4.2. <i>La prueba</i>	21
3.2.1.4.3. <i>Incremento mínimo del valor</i>	22

3.2.2.	STC 126/2019	22
3.2.2.1.	Jurisprudencia Tribunal Supremo tras la Sentencia 126/2019 del Tribunal Constitucional.....	24
3.2.2.1.1.	Irrelevancia de los gastos de urbanización.....	24
3.2.2.1.2.	Improcedencia de corregir los efectos de la inflación.....	24
3.2.2.1.3.	Dificultar para comprobar los valores de adquisición y transmisión.	25
3.2.3.	Cambio del sistema de determinación de la base imponible	25
3.2.3.1.	STC 182/2021	25
3.2.3.2.	Jurisprudencia Tribunal Supremo tras la Sentencia del 182/2021 del Tribunal Constitucional	27
3.2.3.2.1.	Dificultar para comprobar los valores de adquisición y transmisión.	27
3.2.3.2.2.	Imposibilidad de revisar las liquidaciones firmes.....	28
3.2.3.2.3.	Responsabilidad patrimonial.....	28
3.2.4.	Problemática a raíz de la Sentencia 182/2021.....	28
4.	IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA A DIA DE HOY	32
4.1.	INTRODUCCIÓN.....	32
4.2.	RÉGIMEN JURIDICO IIVTNU – RD LEY 26/2021	32
4.2.1.	Cambios en el impuesto.....	32
4.2.2.	Régimen jurídico.....	33
5.	CONCLUSIÓN	39
	ANEXO I. BIBLIOGRAFÍA.....	39

SINOPSIS

Durante los últimos años, concretamente la última década, la sociedad española ha sufrido una gran injusticia tributaria a causa de la transmisión de los bienes Inmuebles y el devengo del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Todo esto a causa de transmitir los mismos por un precio inferior, igual, o mínimamente superior por el que se adquirió, conllevando a una situación de pago desproporcionado, creando una situación ficticia.

Como se podrá comprobar, el legislador no hizo nada para corregir esta situación, a pesar de la jurisprudencia emitida por el Tribunal Constitucional, hasta ahora con el RD 26/2021, con el cual hemos dado un paso hacia delante en lo que se refiere a justicia contributiva.

A lo largo del siguiente trabajo, iremos viendo y analizando como ha ido evolucionando el impuesto, desde los primeros proyectos, los cuales solo se quedaron en proyectos hasta la legislación vigente, observando cómo se han ido corrigiendo ciertas situaciones injustas, y cómo hay otras circunstancias que a mi modo de ver se deberían haber tenido en cuenta y no se ha hecho.

Palabras Clave: Derecho tributario, Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, bienes inmuebles, impuesto, adquisición, transmisión.

ABSTRAC

During the last few years, specifically the last decade, Spanish society has suffered a great tax injustice due to the sale of real estate and the accrual of the Tax on the Increase in Value of Urban Land. All this is due to the sale of these properties for a lower, equal or minimally higher price than the price at which they were acquired, leading to a situation of disproportionate payment, creating a fictitious situation.

As can be seen, the legislator did nothing to correct this situation, despite the jurisprudence issued by the Constitutional Court, until now with RD 26/2021, with which we have taken a step forward in terms of contributory justice.

Throughout the following work, we will see and analyse how the tax has evolved, from the first projects, which only remained as drafts, to the regulatory production of today, observing how certain unfair situations have been corrected, and how there are other circumstances which, in my opinion, should have been taken into account but have not been.

Key words: Tax law, Tax on the Increase in Value of Urban Land, real estate, tax, acquisition, transfer.

1. INTRODUCCION

El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de naturaleza Urbana, en adelante (IIVTNU), ha sido y es un tributo muy controvertido dentro de nuestro sistema jurídico. A lo largo de los últimos años, se han producido varias declaraciones de inconstitucionalidad, llegando a expulsar de la ley una serie de artículos, y obligando al legislador, a causa de la pasividad de este, a modificar la Ley Reguladora de las Haciendas Locales¹, por vulneración del artículo 31.1 de la Constitución Española.

El sistema tributario español está basado en los principios de igualdad y progresividad como así se declara en la Constitución Española de 1978 (CE). Se estipula en el Título I, relativo a los derechos y deberes fundamentales, en su artículo 31.1 CE², dice que *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”*

Este impuesto lleva contraviniendo durante muchos años el principio de justicia, el cual supone que el sistema tributario debe de ser progresivo entre los obligados, además de que exista igualdad de gravamen dentro de cada tributo, siendo en gran parte, el resultado de aplicar los demás principios constitucionales en materia tributaria, como así se declara en la STC 27/1981, F. J. 4^o3 *“ el sistema tributario justo que se proclama no puede separarse en ningún caso del principio de progresividad ni el de igualdad”*.

Hasta la reciente STC/2021⁴, en la que se declara la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4, por vulneración del principio de capacidad contributiva y prohibición confiscatoria, declarando así, la nulidad de estos preceptos reguladores del impuesto sobre el IIVTNU que establecen un sistema objetivo y de

¹ Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. BOE nº59 de 9 de marzo del 2004.

² Constitución Española de 1978.

³ STC 27/1981, de 20 de julio, dictada en recurso de inconstitucionalidad a ley 74/80, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1981.

⁴ STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021, dictada en recurso de inconstitucionalidad del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

imperativos aplicación para la determinación de la base imponible del tributo. Como del mismo modo se declaró en anteriores sentencias del Tribunal Constitucional, STC 59/2017⁵ y STC 126/2019⁶.

Todo esto ha llegado a reconfigurar el sistema de cálculo del impuesto, generando un sistema más justo para aquellos contribuyentes, que, en el momento del devengo del impuesto, no exista un incremento del valor del terreno, no teniendo la obligación estos, al pago del impuesto. Parece algo lógico que la no existencia del incremento del valor del terreno no genere la obligación al pago, pero no ha sido así hasta hace pocos meses, ya que antes de la STC 182/2021, el impuesto se calculaba en base a un sistema objetivo, el cual no tenía en cuenta la situación de minusvalía patrimonial ya que se basaba en cálculos potenciales, pero no reflejando la ganancia real de las personas.

⁵ STC 59/2017, 11 de mayo de 2017, dictada en recurso de inconstitucionalidad del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

⁶ STC 126/2019, de 31 de octubre de 2019, dictada en recurso de inconstitucionalidad del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

2. EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA A LO LARGO DE LOS AÑOS

2.1. ANTECEDENTES A LA IMPLANTACIÓN DEL IMPUESTO

Este tipo de impuesto nació en Inglaterra, después se pasó a Norteamérica, donde se integró en su sistema tributario en la segunda mitad del Siglo XVII, de ahí se extendió a los demás estados.

Si nos referimos a España, los primeros hitos surgieron por la necesidad de sustituir el impuesto de consumos y conseguir nuevos recursos para las entidades locales, todo esto propició que algunos ayuntamientos pidieran permiso para poder estipular nuevas figuras impositivas.

Se realizaron diversos proyectos los cuales nunca se llegaron a instaurar, pero como veremos continuación, podrían llegar a ser un modelo a seguir para el legislador actual.

2.1.1. Proyecto de Canalejas-Cobian

El 7 de noviembre de 1910, se presentó en las cortes, el primer proyecto de Ley que preveía el Arbitrio de Plusvalía.

Este arbitrio de caracterizaba según lo estipulado en sus artículos 57 y ss. como un arbitrio de establecimiento voluntario y de carácter municipal, que gravaba el incremento del valor de los terrenos situados en el municipio. Tenía dos modalidades impositivas, por un lado, la transmisión de dominio, y por otra la tasa de equivalencia por las entidades permanentes, con ciclos no superiores a 5 años. La base imponible era determinada por la diferencia entre el valor originario y el valor actual, pero además de la base imponible se podían deducir las mejoras permanentes realizadas durante el periodo impositivo, las contribuciones especiales devengadas por razón del suelo, el interés simple al tipo legal sobre valor originario del suelo y por último otros gastos necesarios de adquisición y venta soportadas.

Además, también contemplaba una serie de excepciones. El tipo de gravamen no podía exceder del 50 por ciento del incremento. El proyecto de ley contemplaba y distinguía entre los solares edificadas y sin edificar.

2.1.2. Proyecto de Ley Bugallal

El 8 de noviembre de 1915, se pretendió convertir en un impuesto de titularidad estatal.

Este impuesto se basaba en el principio de justificación fiscal, teniéndose que distribuir de manera equitativa las cargas. Su origen viene dado de la actividad social, contribuyendo a la labor por el cual el beneficio vuelva en proporción a la colectividad. A diferencia de los proyectos anteriores, se gravaban todo tipo de terrenos, tanto rústicos como urbanos.

La base imponible se constituía en base a la diferencia existente entre el precio de enajenación de cada terreno y el de su adquisición inmediata anterior, aplicando las deducciones previstas, siendo estas; un 4 por ciento de gastos de adquisición que se sumaba al valor de adquisición, el importe de las obras y mejoras realizadas, además de las contribuciones especiales pagadas. El tipo del impuesto era del 10 por ciento del valor del terreno.

Como última novedad, se estableció que las Oficinas Liquidadoras, serían las encargadas de liquidar y exigir el cobro del impuesto.

2.1.3. Proyecto de Ley Alba

El 24 de septiembre de 1916, se articulaba un nuevo proyecto de ley “Contribución especial sobre el aumento de valor de los bienes inmuebles”. Del mismo modo que el proyecto de Bugallal se articulaba como un impuesto de titularidad estatal, pero contemplaba un sistema de participación junto con las Mancomunidades o Diputaciones. Se configuraba como un impuesto que gravaba tanto actos inter vivos como mortis causa, del incremento del valor de toda clase de terrenos tanto urbanos como rústicos.

La base imponible se determinaba con la diferencia entre el valor actual del terreno y el anterior; el valor anterior era el obtenido como resultado de capitalizar al 5 por ciento la renta líquida que figurase en el Avance Catastral o Registro Fiscal de edificios y solares. Los tipos progresivos oscilaban entre el 15 por ciento y el 30 por ciento del importe del incremento; según este fuera inferior al 50 por ciento del valor anterior del terreno o superior al 200 por cien del mismo.

La gestión del impuesto se le otorgó a las oficinas liquidadoras de Derechos Reales.

En lo relativo a las deducciones, éstas cambian y ya que no se contempla la deducción de los gastos de adquisición.

2.1.4. Proyecto de González Besada

El 16 de julio de 1918, se presentó un proyecto de reforma de las exacciones municipales, basado en el proyecto de Canalejas-Cobian, pero solamente se quedó en un arbitrio sobre solares.

2.2. IMPLANTACIÓN DEL IMPUESTO

2.2.1. Años 1917 – 1944

2.2.1.1. Ley de autorización de 2 de marzo de 1917 y Real decreto de 13 de marzo de 1919

El 2 de marzo de 1917, se dictó una ley que autorizó al Gobierno para imponer el arbitrio municipal, esta autorización era de carácter genérico y resolvía de manera transitoria los problemas de financiación de los ayuntamientos. El artículo 9⁷ de dicha Ley establecía que *“El Gobierno podrá conceder con carácter transitorio a los ayuntamientos los recursos y medios que sean indispensables para organizar sus haciendas locales, y renunciar, total o parcialmente, si lo estimasen conveniente, a lo que perciben del Estado por cupo de consumo. Tales concesiones y autorizaciones,*

⁷ Ley de Autorizaciones de 2 de marzo de 1917, Gaceta de Madrid nº62, de 8 de marzo de 1917.

en cuanto constituyan un nuevo régimen, se acordará en Consejo de ministros, y la resolución se tendrá que publicar en la Gaceta de Madrid”.

Con la anterior autorización el 14 de marzo de 1919 se publicó el Real Decreto fechado a día 13 de marzo⁸, en el que se regulaba de manera provisional el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, este Real Decreto pretendía aliviar el problema de viviendas producido por la guerra europea. Este Real Decreto determinaba que las valoraciones debían determinar una plusvalía neta y no admitía valoraciones objetivas o indiciarias, por lo cual del incremento del valor se deducía el importe de las mejoras, de las contribuciones especiales y los gastos necesarios de adquisición y enajenación. El gravamen se establecía en proporción decreciente al número de años transcurridos, con un porcentaje entre el 5 y el 25 por ciento, y se imputaba a las personas físicas, mientras que a las personas jurídicas se les imponía una tasa de equivalencia con un tipo de gravamen del 5 por ciento.

El incremento se calculaba entre la diferencia entre el valor corriente de la venta del terreno en fecha de su adquisición y el valor del terreno en el momento de la enajenación.

El sujeto pasivo en las transmisiones mortis causa era el heredero o legatario y en las transmisiones inter vivos el adquirente. Existían las exenciones comunes con la limitación para los Ayuntamientos de no incluir ninguna exención que no fuese la establecida por ley.

El 19 de octubre de 1921 se dictó una Real Orden, introduciendo la limitación de la cuota en situaciones de transmisiones lucrativas a favor de hijos o entre cónyuges. Además, también se determinó que no era necesario aceptar la valoración de las escrituras y facultó a la administración a la utilización de valores indiciarios. Por otro lado, excluyó la deducción de mejoras en la construcción en el edificio, ya que el arbitrio gravaba el aumento del valor del suelo.

2.2.1.2. Estatuto Municipal de 1924

⁸ Ley de 2 de marzo de 1917, Gaceta de Madrid nº73, de 14 de marzo de 1919.

El 8 de marzo de 1924, se promulgó el Estatuto Municipal⁹; fue la primera producción normativa que sistematizó todo lo relativo a las haciendas locales, ordenando y modernizando lo relacionado con las haciendas locales. Este fue promovido por Calvo Sotelo por medio de la Dirección General de la Administración Local.

El estatuto regula el arbitrio sobre el Incremento del valor de los terrenos en los artículos 422 al 432, y se recogió el contenido relativo al RD de 1919¹⁰, con dos importantes novedades, por un lado, se rebajó el tipo máximo y se promulgo que no podía exceder del 15 por ciento, permitiendo que la escala fuese regresiva; por otro lado, destinó la recaudación del arbitrio a la construcción de viviendas y acrecentamiento del patrimonio con bienes permanentes, es decir potenció la edificación.

En 1928 el propio Calvo Sotelo promovió el RD de 3 de noviembre, lo cual implicaba ciertas modificaciones en el Estatuto Municipal, estas modificaciones se resumían en la desafectación del tributo, elevación del gravamen máximo hasta un 25 por ciento, se excluyeron los gravámenes de los incrementos generados con más de 30 años respecto a la última transmisión, es decir se estipulo un sistema de índices con un vigencia trienal, autorizo la concesión de fraccionamientos y por último se reguló la manera de notificar las liquidaciones.

2.2.1.3. Reforma Municipal de 1945

En 1945 se regulo el arbitrio sobre el Incremento del Valor de los Terrenos mediante Real Decreto de 25 de enero de 1946¹¹. Los artículos referentes a este arbitrio iban desde el 99 hasta el 113. Esta normativa supone la refundición del Estatuto de 1924¹² y el RD Ley de 3 de noviembre de 1928¹³.

⁹ Real Decreto Legislativo de 8 de marzo de 1924, Gaceta de Madrid nº69, de 9 de marzo de 1924

¹⁰ Real Decreto Legislativo de 13 de marzo de 1919. Gaceta de Madrid nº73, de 14 de marzo de 1919.

¹¹ Real Decreto de 25 de enero de 1946, B.O del E. nº35, de 4 de febrero de 1946.

¹² Real Decreto Legislativo de 8 de marzo de 1924. Gaceta de Madrid nº69, de 9 de marzo de 1924.

¹³ Real Decreto de 3 de noviembre de 1928. Gaceta de Madrid nº14, de 14 de enero de 1928

Solo contenía una novedad, la excepción o aclaración, en cuanto a la tasa de equivalencia, en lo relativo a la sujeción de las Sociedades Civiles y Mercantiles, que introdujo la Ley de 3 de diciembre de 1953¹⁴.

2.2.2. Años 1946 – 1978

2.2.2.1. Ley de Bases del Estatuto de Régimen Local, Ley de bases 41/1975

El en año 1975 se aprobó la Ley de bases 41/1975¹⁵ de 19 de noviembre en el que se reguló el impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos.

El 30 de diciembre de 1976, se dictó con carácter provisional el RD nº3250¹⁶, que regulaba el gravamen en los artículos 87 a 99, pero la naturaleza de esta norma era simplemente reglamentaria. Al entrar en vigor convivio con la aplicación de la Ley de bases de 1975.

Este decreto tiene varias mejoras técnicas como por ejemplo el estricto cumplimiento del principio de legalidad, y mayor seguridad jurídica. Matiza bien entre contribuyente y sustituto y reguló su repercusión.

Señala el momento del devengo en las dos vertientes del impuesto, que distingue entre transmisión de terrenos y derechos reales y su constitución, habla de nulidad, rescisión o resolución de actos y contratos y sus condiciones.

Estipula que el tipo no puede exceder del 40 por ciento y para finalizar trata la gestión tributaria, de la obligatoriedad de las declaraciones y de la autoliquidación y las notificaciones.

¹⁴ Ley de 3 de diciembre de 1953 sobre declaración de fincas manifiestamente mejorables, BOE nº338, de 4 de diciembre de 1953.

¹⁵ Ley 41/1975 de 19 de noviembre, de bases del Estatuto de régimen local, BOE nº280, de 21 de noviembre de 1975

¹⁶ Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, BOE nº26, de 31 de enero de 1977.

Señala como normas complementarias y con carácter provisional las disposiciones del Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952¹⁷, en cuanto no contravenga las normas del Decreto.

Se aprobó también mediante Orden el 20 de diciembre de 1978¹⁸, las ordenanzas fiscales tipo.

2.2.3. Años 1979 – 1989

2.2.3.1. Ley de Bases de régimen local de 2 de abril de 1985.

Esta ley autoriza al Gobierno para la realización de un texto refundido de las disposiciones legales hasta la fecha, este texto se aprobó el 18 de abril de 1986 regulando el impuesto en los articulo 350 a 361.

2.2.3.2. Ley 39 de 28 de diciembre de 1988, reguladora de las Haciendas Locales.

Esta ley mantiene la idea de gravar el incremento del valor generado en el terreno por causas ajenas al propietario.

Una de las diferencias con la ley anterior, sería el desarrollo de la definición del “Hecho imponible”, prescindiendo del concepto de “Objeto del Impuesto”, dando más rigor jurídico.

Además, anteriormente se gravaban todos los terrenos del término municipal, pero en esta ley se simplifica determinando que la plusvalía, gravaba solo los terrenos de naturaleza urbana.

Se introducen exenciones en torno a las sociedades conyugales, al cumplimiento de sentencias y a los derechos de servidumbre.

Los sujetos pasivos son en los actos a título lucrativo, el adquirente o persona en cuyo favor se constituye un derecho real; mientras que los actos a título oneroso, será

¹⁷ Decreto de 4 de agosto de 1952, BOE nº281, de 7 de octubre de 1952.

¹⁸ Orden de 20 de diciembre de 1978, BOE nº305, de 22 de diciembre de 1978.

el transmitente o persona que transmita el derecho real. Además, se elimina la figura del sustituto.

En cuanto a la base imponible, se basa en el incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años, y se regula el procedimiento consistente en aplicar unos coeficientes en función del periodo de generación sobre el valor catastral del terreno y un tipo de gravamen, en el momento del devengo del impuesto, por lo que se consigue establecer el incremento real del valor del terreno transmitido, sin considerar los valores iniciales o finales.

Todo esto llevó a una situación de inseguridad jurídica al establecer una ficción, al considerar que el incremento real del valor de los terrenos es el que resulta de aplicar los coeficientes y porcentajes que la propia ley señalaba. Esto suponía una indefensión para el contribuyente, ya que no podía utilizar ningún método de prueba para contradecir la verdad jurídica creada por el ordenamiento jurídico.

2.2.3.3. Real Decreto Legislativo, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

En el año 2004 se aprueba un RD por el que se aprueba la nueva Ley de Haciendas Locales. Esta ley configuraba el impuesto de titularidad municipal y de carácter potestativo para los ayuntamientos, configurándolo como un impuesto directo, de carácter real y devengo instantáneo, conteniendo el régimen jurídico en los artículos 104 a 110.

El hecho imponible es el incremento del valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o la construcción o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio.

El principal problema de la configuración del régimen jurídico de este impuesto es que no valora las circunstancias en las cuales se producen situaciones de no existencia de ese incremento, por lo que se aplicaba al cálculo del impuesto una

ficción, y con todo ello se producía situaciones que claramente perjudicaban al interesado, todo esto es lo que el Tribunal Constitucional se ha metido a resolver junto con el Tribunal Supremo y que a continuación veremos.

3. JURISPRUDENCIA

3.1. INTRODUCCIÓN

La crisis de 2007 supuso una quiebra en el sistema inmobiliario y esto provocó la venta a pérdidas. Por lo que esas transmisiones que no habían generado un incremento del valor determinaban el devengo del impuesto sin que en realidad existiese un incremento del valor, por lo que se estaba tributando por una ficción.

Los tribunales ordinarios anulaban muchas liquidaciones impugnadas para los casos concretos, pero existía una inseguridad jurídica para todos los casos en general.

3.2. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

3.2.1. *Inexistencia de incremento del valor*

3.2.1.1. *STC 36/2017 y STC 37/2017*

La primera cuestión de inconstitucionalidad se planteó por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Donostia-San Sebastián, con una sólida argumentación, motivando así la STC 26/2017. Esta sentencia de 16 de febrero de 2017 declara la inconstitucionalidad y nulidad de la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Guipuzkoa, pero únicamente en la medida en que se somete a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor, por lo que dejaba al margen de la solución adoptadas aquellos supuestos en que la transmisión si ha generado incremento, pero de cantidad escasa. En la sentencia se analizaba la conformidad con el principio de capacidad económica, respecto el sistema de cálculo de la base imponible y a la posibilidad de acreditar, por parte del contribuyente un valor diferente al que resulta de aplicación de las normas forales, decretando que los artículos 4.1. 4.2.a) y 74 de la Norma Foral 16/1989 de 5 de julio del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana eran inconstitucionales y nulos, pero solo en la medida de no existencia del incremento.

Posterior a la sentencia 26/2017, el Tribunal Constitucional dictó la STC 37/2017, de 1 de marzo, aquí se plantea la cuestión de inconstitucionalidad frente a la Norma Foral de Álava 16/1989, de 5 de julio y al igual que la sentencia 26/2017, que se estimó

parcialmente de validez planteada en relación con los artículos 4.1. 4.2.a) y 74, declarando de igual forma que la sentencia anterior la inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos mencionados, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia del valor.

3.2.1.2. STC 59/2017

A través de esta sentencia el Tribunal Constitucional, se estimó la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declaró que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del TRLRHL¹⁹, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

La sentencia sostiene que *“ al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un incremento del valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando, no solo aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, sino incluso aquellos otros en los que se haya podido producir un decremento en el valor del terreno objeto de transmisión, lejos de someter a gravamen una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado art. 31.1 CE²⁰. ”*

Por lo tanto, se declararon inconstitucionales los artículos 107.1, que determinaba la base imponible, el art. 107.2.a), relativo a la transmisión de los terrenos y el art. 110.4 en los supuestos de inexistencia del incremento del valor.

Además, encomienda al legislador la “reconstrucción” del ordenamiento, obligándole así a replantearse la configuración del impuesto, pero también aconseja al contribuyente a estimar la tributación por este concepto cuando se esté

¹⁹ 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.

²⁰ Artículo 31 CE *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá carácter confisatorio”.*

preparando la transmisión del inmueble, así como a valorar la posibilidad de reclamar lo indebidamente pagado en transmisiones anteriores.

Una vez pronunciado el Tribunal Constitucional, era el turno del legislador y la adaptación de las normas a la sentencia, pero el legislador no movió ficha y no procedió a su modificación, por lo que las administraciones seguían aplicando los preceptos anteriormente mencionados.

La sentencia 59/2017 del Tribunal Constitucional ha sido objeto de críticas por parte de algunos sectores de la sociedad española.

Entre las críticas a esta sentencia, se ha argumentado que no ha resuelto de manera efectiva la cuestión de la inconstitucionalidad del impuesto, sino que ha generado una gran incertidumbre jurídica. Además, algunos expertos han señalado que esta sentencia ha dejado a los ciudadanos en una situación de desprotección, ya que no se ha establecido un criterio claro para determinar en qué casos es procedente la devolución del impuesto.

Otra crítica a la sentencia 59/2017 se refiere al hecho de que, aunque ha declarado la inconstitucionalidad de algunos artículos de la ley de Haciendas Locales en relación con la plusvalía municipal, no se ha abordado el problema de fondo, que es la forma en que se calcula el impuesto. Según algunos expertos, esto significa que los ciudadanos seguirán teniendo que pagar un impuesto que se considera injusto en muchos casos.

En definitiva, la sentencia 59/2017 del Tribunal Constitucional ha sido objeto de diversas críticas, principalmente por la falta de claridad en cuanto a los criterios para la devolución de la plusvalía municipal y por no haber abordado el problema de fondo relacionado con la forma de cálculo del impuesto.

3.2.1.3. STC 72/2017

En este caso el Tribunal Constitucional, estimó la cuestión de inconstitucionalidad núm. 686-2017, planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Navarra en relación con los artículos 175 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de

haciendas locales de Navarra, en los términos previstos en la letra a) del fundamento jurídico 5²¹ de la STC 59/2017, limitando la declaración de inconstitucionalidad a los supuestos de ausencia del incremento del valor del terreno.

3.2.1.4. Jurisprudencia Tribunal Supremo tras las Sentencias del Tribunal Constitucional dictadas en 2017

3.2.1.4.1. Tesis maximalista

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19/07/2017²² realizó una interpretación del fallo, conocida como tesis maximalista, la cual la imposibilidad de liquidar el impuesto porque los preceptos habían sido expulsados del ordenamiento y se decía que la sentencia no podía suplir el papel del legislador. La citada sentencia sostiene que *“la liquidación debe ser anulada, en cuanto girada en aplicación de preceptos expulsados del ordenamientos jurídico ex origine, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado pericial (...) pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza, esto es, <<dejar al arbitrio del aplicador tanto de la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria>> como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento”*

Por otro lado, también podemos hablar de la tesis minimalista, esta línea interpretativa define que si se debe abonar el impuesto en los casos en los que exista un verdadero incremento del valor, es por esta tesis por la que se decanta el Tribunal Supremo, argumentando que solo se puede anular aquella liquidación en la cual se acredita que no ha existido ese incremento patrimonial...

²¹ FJ5 STC 59/2017 *“El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).”*

²² STSJ M 7443/2017, de 19 de julio de 2017. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Recurso de apelación nº 783/2016.

El Tribunal Supremo realizó una interpretación unificadora de la STC 59/2017²³, a la que siguieron muchas otras sentencias. En ellas se dispone que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL *“solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial. (...) son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión (...) no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE”*

Considera en esta Sentencia el Tribunal Supremo que, el artículo 110.4 del TRLHL es inconstitucional y nulo en todo caso porque *“no permite acreditar un resultado diferente al resultante de aplicación de las reglas de valoración que contiene”* dicho de otra forma, porque *“impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica”*. Esa nulidad da la posibilidad a los obligados tributarios probar la inexistencia de un aumento de valor del terreno ante la Administración municipal, o en su caso, ante el órgano judicial, y en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a).

3.2.1.4.2. La prueba

La STS de 9/07/2018²⁴ explica a quién corresponde la carga de la prueba sobre la inexistencia del valor, determinando que corresponde al obligado tributario, infiriendo de manera general en el artículo 105.1 LGT²⁵ *“quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”*, además de inferir en el ámbito concreto que nos ocupa, puesto de relieve por el TC en el FJ 5 b), concluyendo que *“debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica”*.

Para acreditar la inexistencia del valor por un lado el sujeto pasivo podrá ofrecer cualquier principio de prueba, al menos indiciaria, como es la diferencia entre el precio

²³ STC 59/2017, de 11 de mayo de 2017. Cuestión de inconstitucionalidad 4864-2016

²⁴ STS 2499/2018, de 9 de julio de 2018. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Recurso de casación nº 6226/2017.

²⁵ Artículo 105.1 LGT *“En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”*.

de adquisición y el de transmisión el cual es reflejado por medio de escrituras públicas, esto mismo es tenido en cuenta en la STC 59/2017.

Al no existir ningún medio de prueba, el Tribunal Supremo estableció nuevos criterios interpretativos orientados a solucionar ese problema, reconociendo especial valor probatorio a las escrituras públicas de compraventa.

La STS de 17/07/2018²⁶ estableció que *“los valores consignados en las escrituras públicas, en tanto sean expresivos de que la transmisión sea efectuada por un precio inferior al de adquisición, constituyen un sólido y ordinario principio de prueba que, sin poseer un valor absoluto sí que bastaría, por lo general, como fuente de acreditación de hecho justificador de la inaplicabilidad del impuesto. En otras palabras, tales datos, a menos que fueran simulados, deberían ser suficiente, desde la perspectiva de la onus probandi, para desplazar a la parte contraria la carga de acreditar en contrario, de modo bastante, que los precios inicial o final son, mendaces o falsos o no se corresponden con la realidad de lo sucedido”*.

3.2.1.4.3. Incremento mínimo del valor

Como hemos visto en las sentencias del año 2017, se determinó que no era constitucional que la transmisión de los terrenos que en realidad no generasen un incremento del valor no debían generar el devengo del impuesto, pero no se tuvieron en cuenta otras situaciones como un incremento del valor mínimo llegando a generar una confiscatoriedad estando está prohibida de manera constitucional

3.2.2. STC 126/2019

El Tribunal Constitucional resuelve la cuestión de inconstitucionalidad 120-2019, planteada por el Juzgado Contencioso-Administrativo núm. 32 de Madrid, frente a los artículos 107 y 108 de la TRLHL y los declara contrario a los principios de capacidad económica y progresividad, además del principio de no confiscatoriedad, en lo

²⁶ STS 1248/2018, de 17 de julio de 2018. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Recurso de casación nº 5664/2017.

supuestos en los que, a pesar de haber un incremento del valor, la cuota a pagar sea superior a ese incremento patrimonial.

La sentencia estima que es suficiente con que la capacidad económica exista como riqueza real o potencial para salvaguardar el principio de capacidad económica pero que, en ningún caso, se pueden establecer tributos tomando en consideración actos o hechos que no sean expresivos de una riqueza real o potencial, es decir, aquellos casos en los que la capacidad económica gravada por los tributos sea inexistente, virtual o ficticia.

Por lo expuesto, el Tribunal Constitucional concluyo que *“aquellos supuestos en los que la aplicación de la regla de cálculo prevista en el artículo 104.7 se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con un gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de la confiscatoriedad que deben de operar, en todos los casos, respectivamente, como instrumento del gravamen y como límite del mismo”*.

Como argumentaba el constitucional una cosa es grabar una renta potencial y otra muy distinta una renta irreal, bien por inexistente, o bien por, aun existiendo, resulta igual o inferior, a la cuota tributaria resultante según los métodos de cálculo objetivos...de tal forma que se estaría procediendo de forma contrario al principio constitucional de capacidad económica propugnado en el artículo 31.1, dado que dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo no exista.

Del mismo modo que en la STC 59/2017, en la STC 126/2019 se requirió al legislador para la adecuación de la norma, y del mismo modo que en el caso anterior, el legislador no hizo nada.

La sentencia 126/2019 del Tribunal Constitucional también ha sido objeto de críticas por parte de algunos sectores de la sociedad española.

Una de las principales críticas a esta sentencia es que no resuelve de manera efectiva el problema de la inconstitucionalidad del impuesto. Según algunos expertos,

la sentencia no aborda el problema de fondo, que es la forma en que se calcula el impuesto, y se limita a establecer unos criterios para determinar la posible existencia de una ganancia patrimonial en la transmisión del terreno.

Otra crítica a la sentencia 126/2019 es que, aunque establece unos criterios para determinar la posible existencia de una ganancia patrimonial en la transmisión del terreno, estos criterios son ambiguos y pueden generar confusión en los ciudadanos. Además, algunos expertos han señalado que estos criterios no tienen en cuenta las particularidades de cada caso y pueden resultar injustos en algunos supuestos.

En definitiva, la sentencia 126/2019 del Tribunal Constitucional ha sido objeto de diversas críticas, principalmente por no abordar el problema de fondo relacionado con la forma de cálculo del impuesto y por establecer unos criterios ambiguos para determinar la posible existencia de una ganancia patrimonial en la transmisión del terreno.

3.2.2.1. Jurisprudencia Tribunal Supremo tras la Sentencia 126/2019 del Tribunal Constitucional

3.2.2.1.1. Irrelevancia de los gastos de urbanización

Los gastos de urbanización están vinculados al suelo, es por ello, que tendría sentido que dichos gastos pudieran incrementar el valor de adquisición a los efectos de determinar si el contribuyente obtuvo una renta gravable en el momento de transmitir los terrenos.

Sin embargo, la STS 12/03/2019²⁷, desecha la posibilidad de que los gastos de urbanización incrementaran el valor de adquisición a los efectos de apreciar la existencia del incremento del valor de los terrenos no gravados por el IIVTNU. Todo esto se reiteró en la STS 11/11/2020.

3.2.2.1.2. Improcedencia de corregir los efectos de la inflación

²⁷ STS 313/2019, de 12 de marzo de 2018. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Recurso de casación nº 3107/2017.

Para determinar si existió incremento del valor de los terrenos deben compararse dos magnitudes dinerarias, y por ello, sería lógico poder actualizar el valor de adquisición en función de la inflación producida desde el momento de adquisición, sin embargo, el STS de 10/11/2020²⁸ rechaza esta posibilidad.

3.2.2.1.3. Dificultar para comprobar los valores de adquisición y transmisión.

Es evidente que existen muchos supuestos en los que no hay datos ciertos sobre el valor de adquisición y transmisión del suelo, uno de esos supuestos se planteó en la STS 04/02/2021²⁹, que enjuiciaba la validez del método utilizado para determinar la existencia de incremento cuando el contribuyente había comprado suelo y, después de hacer la promoción inmobiliaria, había vendido apartamentos. En ese caso, la sentencia considera razonable identificar el valor del suelo en el momento del devengo en función de la proporción en que se encuentra el coste del suelo en relación con el coste total de la promoción inmobiliaria. Todo esto se reitera en la STS 11/02/2021.

3.2.3. Cambio del sistema de determinación de la base imponible

3.2.3.1. STC 182/2021

La STC 182/2021, de 26 de octubre, en la que se resuelve la cuestión de inconstitucionalidad 4433-2020, planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga, en la que se declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del Texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (TRLRHL), en los que se regulaba el contenido esencial del impuesto, con motivo

²⁸ STS 1470/2020, de 10 de noviembre de 2020. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Recurso de casación nº 1308/2017.

²⁹ STS 145/2021, de 4 de febrero de 2021. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Recurso de casación nº 3816/2019.

Esta sentencia giraba en torno a las reglas de cuantificación del impuesto determinado que *“el sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible (...) 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”*. Además, expresaba que *“la renuncia gravar según la capacidad económica (real) manifestada en el hecho imponible estableciéndose bases objetivas y razonables; justificación que debe ser más sólida cuanto más se aleje de la realidad el método objetivo elegido normativamente”*.

El fundamento jurídico 6 de la sentencia delimita el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad, que ha sido otro de los aspectos especialmente controvertidos, en el primer apartado se determina que *“la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 párrafo segundo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL, supone la 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.”* Por otro lado, en el segundo apartado del fundamento jurídico 6 se establecen los efectos del fallo declarando 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 dictadas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos efectos, tendrán consideración de situaciones consolidadas aquellas liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse sentencia y las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada...”*, esto como veremos más adelante va a crear una situación de inseguridad jurídica.

Esta sentencia ha generado algunas incertidumbres y problemas prácticos para las autoridades municipales y los contribuyentes. Algunos de los principales problemas que se han identificado son los siguientes:

Falta de claridad en la aplicación de la sentencia: La sentencia no proporciona una guía clara sobre cómo deben aplicarse las nuevas reglas para calcular el impuesto.

Esto ha dejado a los ayuntamientos y contribuyentes sin una orientación clara sobre cómo proceder.

Dificultades para determinar la base imponible: La sentencia establece que el impuesto no puede exigirse cuando no haya existido un incremento en el valor del terreno. Sin embargo, determinar la base imponible exacta en estos casos puede ser complicado y requiere la intervención de peritos para evaluar el valor del terreno en el momento de la transmisión.

Retrasos en los procedimientos de reembolso: La sentencia no permite a los contribuyentes solicitar el reembolso de los impuestos pagados en exceso en los últimos cuatro años.

Posible pérdida de ingresos para los municipios: La sentencia ha generado preocupaciones sobre una posible pérdida de ingresos para los ayuntamientos, ya que es probable que el número de contribuyentes que reclamen una reducción o exención del impuesto aumente significativamente. (...)

3.2.3.2. Jurisprudencia Tribunal Supremo tras la Sentencia del 182/2021 del Tribunal Constitucional

3.2.3.2.1. Dificultar para comprobar los valores de adquisición y transmisión.

Es evidente que existen muchos supuestos en los que no hay datos ciertos sobre el valor de adquisición y transmisión del suelo, uno de esos supuestos se planteó en la STS 04/02/2021³⁰, que enjuiciaba la validez del método utilizado para determinar la existencia de incremento cuando el contribuyente había comprado suelo y, después de hacer la promoción inmobiliaria, había vendido apartamentos. En ese caso, la sentencia considera razonable identificar el valor del suelo en el momento del devengo en función de la proporción en que se encuentra el coste del suelo en relación

³⁰ STS 145/2021, de 4 de febrero de 2021. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Recurso de casación nº 3816/2019.

con el coste total de la promoción inmobiliaria. Todo esto se reitera en la STS 11/02/2021.

3.2.3.2.2. Imposibilidad de revisar las liquidaciones firmes

La no limitación de efectos permite instar la rectificación de autoliquidaciones, pero no permite que las liquidaciones firmes puedan ser revisadas con base en el artículo 217³¹ o 221³²LGT.

La STS 18/05/2020³³ confirmó esa interpretación al establecer la siguiente doctrina *“no determina que las liquidaciones firmes del IIVTNU giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en los supuestos de nulidad de pleno derechos previos en las letras a), e), f) y g) del artículo 217 LGT.”*

Por el contrario, la STS 04/02/2021 reconoció la posibilidad de instar una segunda solicitud de rectificación de autoliquidaciones en caso de que se hiciera dentro del período de prescripción y con diferente argumentación de la primera solicitud.

3.2.3.2.3. Responsabilidad patrimonial

Los contribuyentes que hubieran pagado el impuesto en casos de inexistencia de incremento de valor y hubiera impugnado los actos de liquidación, en caso de haber agotado la vía judicial sin obtener resolución favorable, pueden instar a la responsabilidad patrimonial del Estado. Así se reconoce en distintas SSTs de la Sala Quinta, reconociendo esa responsabilidad patrimonial

3.2.4. Problemática a raíz de la Sentencia 182/2021

A raíz de la última sentencia del Tribunal Constitucional, quedan en el aire determinados problemas que no han sido resueltos, y que está causando un problema

³¹ Artículo 217 sobre la Declaración de nulidad de pleno derecho.

³² artículo 221 sobre la Devolución de ingresos indebidos.

³³ STS 973/2020 de 18 mayo de 2020. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Recurso de casación nº 1665/2019.

que por ende va a tener que ser solucionada a través de diferentes sentencias de Tribunal Supremo, a continuación, veremos algunos de esos problemas con interés casacional y el sentido en el que está resolviendo el Tribunal.

Ejemplos:

DELFINES ATLÁNTICOS, S.L., preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 15 de marzo de 2021 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife, que estimó el recurso de apelación 18/2021, interpuesto por el Ayuntamiento de Arona contra la sentencia de 29 de octubre de 2020, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Santa Cruz de Tenerife, que, a su vez, había estimado el recurso formulado por la citada mercantil contra la desestimación presunta del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación 12357085, por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, importe de 111.626,90 euros.

STS 1205/2023³⁴ admitida a trámite mediante ATS 1398/2022³⁵ por tener interés casacional"[...] *En definitiva, en este caso sí estamos ante una situación susceptible de ser resuelta con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021 , ya que, como declara la propia sentencia, "[...] 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 [...]*". Es por ello que debemos atenernos a la declaración de nulidad de la norma, y resolver sobre la inexigibilidad del tributo en cuestión, *tamquam non esset* , esto es, como si la Ley inconstitucional no hubiese existido nunca... ...Así las cosas, debemos declarar, como doctrina de interés casacional que, en un caso como el examinado, en que la liquidación tributaria ha sido impugnada tempestivamente, no cabe calificar de una

³⁴ STS 1205/2023, Sala de lo Contencioso Madrid. Recurso de Casación-Administrativo. Recurso de casación núm. 4254/2021

³⁵ ATS 1398/2022, de 9 de febrero de 2022, Sala de lo Contencioso Madrid. Recurso de Casación-Administrativo

situación consolidada que impida la aplicación de los efectos declarados en la STC 182/2021, de 26 de octubre , que declara la 7 JURISPRUDENCIA inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL. Es por ello que la liquidación tributaria por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana impugnada es inválida y carente de eficacia por la inconstitucionalidad de sus normas legales de cobertura [...]". En consecuencia, debemos seguir la jurisprudencia precedente en cuanto a la procedencia de anular las liquidaciones -y las sentencias que las hubieran respaldado- al fundarse aquéllas en el ejercicio de una potestad tributaria amparada en una ley inconstitucional.” Como resultando de esto la tribunal falla en este sentido :” Estimar el recurso de apelación nº 18/2018, deducido contra la sentencia nº 292/2020, de 29 de octubre, del Juzgado de esta jurisdicción nº 3 de Santa Cruz de Tenerife en el recurso nº 541/2018, contra la desestimación presunta del recurso de reposición contra la liquidación del Impuesto del Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, que suma 111.626,90 euros, actos que son nulos, por contrarios el ordenamiento jurídico, reconociendo el derecho de devolución de la expresas suma ingresada, con los intereses que procedan”

Comercial Mirasierra, S.A, interpuso recurso de casación por contra la sentencia núm. 773, dictada el 28 de diciembre de 2020 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso de apelación núm. 749/2020 formulado por la citada mercantil frente a la sentencia de 16 de marzo de 2020, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 17 de Madrid, que, a su vez, desestimó el recurso instado contra la desestimación presunta, confirmada en reposición, de la solicitud de devolución de ingresos indebidos relativa a autoliquidación por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), por importe de 795.863,89 euros

STS 1625/2023³⁶ “- Estimar el recurso de apelación registrado con el número 749/2020 de la Sala de instancia, interpuesto por la entidad Comercial Mirasierra S.A.

³⁶STS 1625/2023, de 17 de abril 2023, Sala de lo Contencioso Madrid. Recurso de Casación-Administrativo. Recurso de casación núm. 3181/2021

frente a la sentencia de 16 de marzo de 2020, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 17 de Madrid, que, a su vez, desestimó el recurso contencioso-administrativo 123/2019-C, formulado por la referida mercantil contra el decreto del Teniente de Alcalde del Ayuntamiento de Tres Cantos (Madrid) de fecha 14 de noviembre de 2018, confirmado en recurso de reposición por la resolución de la Junta de gobierno Local del Ayuntamiento de Tres Cantos, de fecha 4 de abril de 2019, por el que se denegó la solicitud rectificación y devolución de ingresos indebidos relativa a autoliquidación por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), por importe de 795.863,89 euros, referencia AU. 1601366060. Anular la sentencia apelada, y estimar el referido recurso contencioso-administrativo, así como declarar la nulidad de las resoluciones administrativas impugnadas y de la autoliquidación por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por importe de 795.863,89 euros, referencia AU. 160136606, y ordenar la devolución de la cantidad indebidamente ingresada de 795.863,89 euros, incrementada con los intereses que correspondan como ingreso tributario indebido.”

Estos son dos casos expuestos, pero a raíz de la gran problemática que hay con las cuestiones todavía no resueltas por la nueva legislación, siguen dictándose sentencias relativas a la plusvalía municipal, como, por ejemplo, STS 1934/2023, STS 1932/2023, STS 1619/2023, STS 1414/2023, STS 1463/2023, STS 1421/2023. STS 1420/2023, STS 1419/2023, STS 1411/2023, STS 1416/2023 STST 1417/2023, STS 1415/2023, STS 1385/2023). Además existen numerosos autos de admisión de recursos de casación con motivo de la sentencia y, por ello, pendientes de sentencia.

4. IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA A DIA DE HOY

4.1. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), es un impuesto cuya titularidad ostenta las haciendas locales de este país, es un impuesto de carácter potestativo, configurado como un impuesto directo, de carácter real, y devengo instantáneo, de acuerdo con el régimen jurídico previsto en los artículos 104 a 110 de la TRLHL.

En concreto el artículo 104.1 dispone que es el incremento del valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o la construcción o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo de dominio sobre los referidos terrenos. En cuanto a los negocios jurídicos que suponen una transmisión de la propiedad, se relacionan los siguientes: compraventa, permuta, donación, herencia, excesos de adjudicación, expropiación forzosa, subasta judicial y la usucapión. En cuanto a los derechos reales de goce limitativos del dominio, se detallan: usufructo vitalicio o temporal, derecho de habitación, derecho de enfiteusis, derecho de superficie, censos, concesiones administrativas o servidumbres.

4.2. RÉGIMEN JURIDICO IIVTNU – RD LEY 26/2021

4.2.1. Cambios en el impuesto

Aprobado el RD Ley 21/2021³⁷, se introdujo algunas reformas sustanciales en la TRLHL:

- Se declaró la no sujeción de los supuestos de no incremento del valor del terreno
- Declaro la sujeción de los incrementos de valor generados en menos de un año

³⁷ Real Decreto Ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el RD 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.

- Modifico los porcentajes de incremento de valor
- Reconoció la posibilidad de aplicar la estimación directa si era más beneficiosa para el contribuyente.

4.2.2. Régimen jurídico

El IIVTNU³⁸, es el impuesto municipal de establecimiento potestativo que grava el incremento del valor del terreno en el momento de su transmisión, encuentra su fundamento en los artículos el artículo 31 CE³⁹ y 47.3 CE⁴⁰.

Como ya hemos dicho, el hecho imponible de viene determinado en base a las características de éste, como ya hemos dicho anteriormente es un impuesto directo que grava el incremento del valor de los terrenos que experimentan los terrenos de naturaleza urbana y que se pone de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio.

La capacidad económica sometida a tributación es la renta obtenida por el titular de los terrenos en el momento de su transmisión.

La no sujeción al impuesto está determinada para las siguientes transmisiones:

- para los terrenos considerados rústicos,
- aportaciones hechas por los cónyuges a la sociedad conyugal.
- transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio.
- transmisiones efectuadas a Sareb.

³⁸ Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

³⁹ Art. 31 CE “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

⁴⁰ Art. 47 CE “Todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Los poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho, regulando la utilización del suelo de acuerdo con el interés general para impedir la especulación. La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes público.”

- transmisiones de terrenos en las que se constate la inexistencia de incremento de valor, cuya determinación tendrá lugar por la diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de adquisición y transmisión.

En cuanto a las exenciones, dentro de las objetivas y subjetivas, podemos encontrar en el artículo 105 TRLHL, reconoce como tal:

- la constitución de transmisiones y derechos de servidumbre
- las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico.
- las trasmisiones realizadas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual.
- Entidades públicas, iglesia católica...

En cuanto al sujeto pasivo, el artículo 106 determina que en las transmisiones a título lucrativo será al adquirente y en las transmisiones a título oneroso será el transmitente. El artículo 106.2 reconoce la figura del pasivo sustituto en los supuestos en los que el sujeto pasivo es un no residente en España.

En cuanto a la base imponible, según el artículo 107.1 LHL dispone que *“la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años”*

Para poder determinar la base imponible hay dos métodos de cálculo, por un lado, el que ya existía antes del RD LEY 26/2021, sistema objetivo, y por el otro, el que incluía el RD, el sistema real.

OBJETIVO: Para calcular la base imponible de la plusvalía municipal tendremos que multiplicar el valor catastral del suelo en el momento de la venta por un coeficiente que determina cada ayuntamiento dentro del máximo que permite la ley y depende del tiempo durante el cual has sido dueño de la vivienda.

La base imponible es el resultado de aplicar el coeficiente aprobado por el Ayuntamiento al valor catastral del suelo; una vez determinada así la base imponible

se aplica el tipo impositivo que establezca cada ayuntamiento con un máximo de un 30%.

**TABLA DE COEFICIENTES MÁXIMOS A ESTABLECER POR CADA
AYUNTAMIENTO:**

AÑOS DESDE LA ADQUISICIÓN	2022	2023
Menos de 1 año	0,14	0,15
1 año	0,13	0,15
2 años	0,15	0,14
3 años	0,16	0,15
4 años	0,17	0,17
5 años	0,17	0,18
6 años	0,16	0,19
7 años	0,12	0,18
8 años	0,10	0,15
9 años	0,09	0,12
10 años	0,08	0,10
11 años	0,08	0,09
12 años	0,08	0,09
13 años	0,08	0,09
14 años	0,10	0,09
15 años	0,12	0,10
16 años	0,16	0,13
17 años	0,20	0,17
18 años	0,26	0,23
19 años	0,36	0,29
20 años o más	0,45	0,45

REAL: Para calcular la base imponible de la plusvalía municipal deberemos restar al valor de transmisión (precio de venta) el valor de adquisición (precio de compra o valor declarado en el impuesto de sucesiones). Luego, deberemos multiplicarlo su resultado por el porcentaje del valor catastral que corresponda al terreno.

Introducido este método de cálculo, también se dispuso la posibilidad de que el contribuyente pueda acogerse al método de cálculo que le resulte más favorable.

Además de no estar sujeto si, aplicando el método real, no resulta incremento del valor.

El tipo de gravamen será fijado en cada caso por el ayuntamiento competente siempre y cuando no exceda del 30 por ciento. (art. 108 TRLRHL).

Ejemplo: ¿Qué método resulta más favorable?

Supongamos que en 3 de febrero de 2023 vendemos un inmueble urbano por 540.000 euros, cuyo valor catastral son 400.000 euros, con un valor del suelo de 250.000 y un valor de construcción de 150.000 euros. El inmueble lo adquirimos el 7 de febrero de 2006 por un valor de 500.000 euros

Supongamos que el tipo impositivo está fijado en el 20% y que el Ayuntamiento ha establecido los coeficientes máximos permitidos por la ley.

-Años completos transcurridos $16=0.13$; luego el coeficiente aplicable es igual a 0.13 (si acudimos a la tabla del RDL 26/2021 en su artículo 107.4 podremos encontrar la tabla de coeficientes por año de posesión).

ESTIMACIÓN OBJETIVA:

Valor del suelo x coeficiente = cuota tributaria

Cuota tributaria x tipo impositivo= cuota líquida

Base imponible: $250.000 \times 0.13 = 32.500$ euros

$32.500 \times 0.20 = \mathbf{6.500 \text{ euros}}$

ESTIMACIÓN REAL:

Cálculo del valor del suelo en la adquisición: Aplicando la misma proporción que tiene ahora el valor catastral del suelo sobre el valor catastral total:

400.000 euros (V. Cat. Total) -----250.000 euros (V. Cat. Suelo)

500.000 (V. adquisición) ----- X

$X = (250000 * 500000) / 400000 = 312.500$ euros.

Cálculo del valor del suelo en la transmisión: Aplicando la misma proporción que tiene ahora el valor catastral del suelo sobre el valor catastral total:

400.000 euros (V. Cat. Total) ----- 250.000 euros (V. Cat. Suelo)

540.000 (V. Transmisión) ----- X

$X = (250000 * 540000) / 400000 = 337.500$ euros.

Base imponible: $337.500 - 312.500 = 25.000$ euros

$25.000 \times 0.20 = \mathbf{5.000 \text{ euros}}$

Por tanto, podemos acogernos a este método de cálculo al resultar una tributación menor que la correspondiente al método objetivo.

Bonificaciones:

Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.

Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio de terrenos, sobre los que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas

o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones a que se refieren los apartados anteriores se establecerá en la ordenanza fiscal.

5. CONCLUSIÓN

Llegados a este punto, tras el cual, hemos hecho un repaso a la evolución del impuesto y algunos de los problemas que ha ido dando a lo largo de la historia, podemos decir que a día de hoy queda todavía mucho por hacer, tras la última sentencia del Tribunal Constitucional, nos encontramos ante una mayor seguridad jurídica para los contribuyentes, pero como hemos visto en los antecedentes de este impuesto, el legislador era más consciente de las situaciones en las que se encontraban los ciudadanos y la configuración del impuesto era más justa..

¿Cómo podríamos hacer este impuesto más justo? Se deberían de tener en cuenta más factores y se podrían llevar a cabo varias medidas como:

Tipo de gravamen progresivo: El impuesto de plusvalía debería tener u tipo de gravamen que sea proporcional a la ganancia obtenida en la transmisión de la propiedad. Por ejemplo, si la propiedad se transmitió con una ganancia del 10%, el impuesto de plusvalía debería ser menor que si se hubiera obtenido una ganancia del 50%, lo que tampoco se consigue con la aplicación del sistema objetivo.

Revisión periódica de los valores de las propiedades: El valor de la propiedad debe ser actualizado regularmente para asegurarse de que el impuesto se calcule sobre una base justa y actualizada.

Utilización de los ingresos del impuesto: Los ingresos generados por el impuesto de plusvalía deberían ser destinados a financiar proyectos de interés público, como la construcción de viviendas asequibles o programas de renovación urbana.

Diferentes tipos según la ubicación de la propiedad: El valor de las propiedades varía considerablemente según su ubicación geográfica, por lo que se podría considerar aplicar diferentes tipos según la zona en la que se encuentre la propiedad. Si bien ya se tiene en consideración al determinar el valor catastral, se podría utilizar el valor de referencia.

Además, se debe revisar periódicamente el impuesto y la valoración de las propiedades para asegurarse de que se está aplicando de forma justa y adecuada

Pero además hay otro tipo de circunstancias que podrías valorar, y así hacerlo todavía más justo y equitativo:

Gastos en mejoras: Si un propietario ha realizado mejoras significativas en la propiedad que han aumentado su valor, se podría considerar permitir que esos gastos se deduzcan de la ganancia obtenida en la venta de la propiedad antes de calcular el impuesto de plusvalía.

Valor y gastos de adquisición y transmisión: Los gastos asociados con la adquisición y transmisión de la propiedad, como los honorarios del agente inmobiliario, los costes de tasación, los gastos notariales y registrales otros gastos y tributos relacionados con la adquisición y transmisión, así como la aplicación de coeficientes de actualización por

efecto de la inflación, podrían también considerarse para determinar la ganancia real obtenida como motivo de la transmisión.

En general, para que el impuesto municipal sobre plusvalía fuese justo y equitativo gravando la plusvalía real, debería tener en cuenta todas las circunstancias que afectan al valor de la propiedad y a la ganancia obtenida en su transmisión. Si se considerasen los referidos factores como los gastos en mejoras, los gastos de adquisición, las contribuciones especiales y las actualizaciones de los valores, se podría conseguir que el impuesto se calcule sobre una base real y no se graven injustamente las ganancias obtenidas por el propietario que son meramente nominales y no se corresponden con las realmente obtenidas.

ANEXO I. BIBLIOGRAFÍA.

Legislación:

- Constitución Española 1978
- Ley de Autorizaciones de 2 de marzo de 1917, Gaceta de Madrid nº62, de 8 de marzo de 1917
- Ley de 2 de marzo de 1917, Gaceta de Madrid nº73, de 14 de marzo de 1919.
- Real Decreto Legislativo de 8 de marzo de 1924, Gaceta de Madrid nº69, de 9 de marzo de 1924
- Real Decreto Legislativo de 13 de marzo de 1919. Gaceta de Madrid nº73, de 14 de marzo de 1919.
- Real Decreto de 25 de enero de 1946, B.O del E. nº35, de 4 de febrero de 1946.
- Real Decreto Legislativo de 8 de marzo de 1924. Gaceta de Madrid nº69, de 9 de marzo de 1924.
- Real Decreto de 3 de noviembre de 1928. Gaceta de Madrid nº14, de 14 de enero de 1928
- Ley de 3 de diciembre de 1953 sobre declaración de fincas manifiestamente mejorables, BOE nº338, de 4 de diciembre de 1953.
- Ley 41/1975 de 19 de noviembre, de bases del Estatuto de régimen local, BOE nº280, de 21 de noviembre de 1975
- Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, BOE nº26, de 31 de enero de 1977.
- Decreto de 4 de agosto de 1952, BOE nº281, de 7 de octubre de 1952.
- Orden de 20 de diciembre de 1978, BOE nº305, de 22 de diciembre de 1978.
- 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.
- Real Decreto Ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el RD 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.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Bibliografía:

- BEATRIZ MORENO SERRANO 2012. “Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Aspectos más relevantes de su régimen jurídico”. La ley grupo Wolters Kluwer. El Consultor de los ayuntamientos.
- DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO y otros. 2022. “La tributación local en esquemas” 2ª Edición. Tirant lo blanch.

Fuentes electrónicas:

- AGUSTI SAU MARTI. “Los 81 años de vigencia del Impuesto Sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana” http://dspace.uvic.cat/xmlui/bitstream/handle/10854/1714/treinv_a2000_sau_agusti_81vigencia.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- KEVIN DACOSTA LÓPEZ. “El auge y caída de la “plusvalía municipal”: una historia destinada al fracaso” <https://www.iberley.es/revista/auge-caida-plusvalia-municipal-historia-destinada-fracaso-628>

Jurisprudencia Constitucional:

- Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021 (núm. 182/2021)
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017 (núm. 26/2017)
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017 (núm. 37/2017)
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 (núm. 59/2017)
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 5 de junio de 2017 (núm. 72/2017)
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de octubre de 2019 (núm. 126/2019)
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021 (núm. 182/2021)

Jurisprudencia Ordinaria:

- Sentencia del Tribunal Supremo 2499/2018, de 9 de julio de 2018. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Recurso de casación nº 6226/2017.
- Sentencia del Tribunal Supremo 1248/2018, de 17 de julio de 2018. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Recurso de casación nº 5664/2017.
- Sentencia del Tribunal Supremo 313/2019, de 12 de marzo de 2018. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Recurso de casación nº 3107/2017.
- Sentencia del Tribunal Supremo 1470/2020, de 10 de noviembre de 2020. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Recurso de casación nº 1308/2017.
- Sentencia del Tribunal Supremo 145/2021, de 4 de febrero de 2021. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Recurso de casación nº 3816/2019.
- Sentencia del Tribunal Supremo 973/2020 de 18 mayo de 2020. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Recurso de casación nº 1665/2019.
- Sentencia del Tribunal Supremo 1205/2023, Sala de lo Contencioso Madrid. Recurso de Casación-Administrativo. Recurso de casación núm. 4254/2021
- Sentencia del Tribunal Supremo 1625/2023, de 17 de abril 2023, Sala de lo Contencioso Madrid. Recurso de Casación-Administrativo. Recurso de casación núm. 3181/2021