



universidad
de león



FACULTAD DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE LEÓN

CURSO 2020/2021

**EL PROBLEMA CONSTITUCIONAL DEL
IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL
VALOR DE LOS BIENES DE NATURALEZA
URBANA.**

**THE CONSTITUTIONAL PROBLEM OF THE
TAX ON THE INCREASE OF THE VALUE OF
URBAN ASSETS.**

GRADO EN DERECHO

AUTORA: D. LAURA GONZÁLEZ GONZÁLEZ.

TUTOR: D. ANTONIO VAQUERA GARCÍA.

ÍNDICE

ABREVIATURAS.	4
RESUMEN.	5
PALABRAS CLAVE.	5
ABSTRACT.	6
KEY WORDS.	6
OBJETO DEL TRABAJO.	7
METODOLOGÍA.	8
1.INTRODUCCIÓN.	10
2. ANTECEDENTES Y EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL IMPUESTO. ..	11
3.PRINCIPALES ASPECTOS Y ELEMENTOS DEL IIVTNU.	18
3.1. CARACTERÍSTICAS Y NATURALEZA.	18
3.2. ESTRUCTURA.	22
3.2.1. Hecho imponible: el concepto del incremento del valor.	22
3.2.2. Exenciones y bonificaciones.	25
3.2.3. Supuestos de no sujeción.....	27
3.2.4. Devengo.....	28
3.2.5. Base imponible.	29
3.2.6. Tipo impositivo y cuota tributaria.	34
4.APLICACIÓN PRÁCTICA DEL IIVTNU.	35
4.1. GESTIÓN TRIBUTARIA DEL IIVTNU.....	35
4.2. ANÁLISIS DEL IMPUESTO EN DOS ENTIDADES LOCALES DE LA PROVINCIA: ASTORGA Y PONFERRADA.	38
4.3. MÉTODO DE CÁLCULO ESTABLECIDO LEGALMENTE, SUPUESTOS PRÁCTICOS.	43
5. PROBLEMA CONSTITUCIONAL DEL IMPUESTO.	46

5.1. INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS DE LA LEY REGULADORA DE LAS HACIENDAS LOCALES 2/2004. ANÁLISIS DE LAS SENTENCIAS DEL TC, DISTINCIÓN DE LA STC 59/2017.	47
5.2. APLICACIÓN DE LA SENTENCIA POR LOS JUZGADOS Y TRIBUNALES DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE CASTILLA Y LEÓN.....	50
5.2.1. Especial mención a los Juzgados de León.....	52
5.3. SITUACIÓN Y APLICACIÓN ACTUAL.....	53
5.4. POSIBLES PERSPECTIVAS DE FUTURO.	55
CONCLUSIONES.	57
BIBLIOGRAFÍA.	60
ANEXO LEGISLATIVO.	63
ANEXO JURISPRUDENCIAL.	64

ABREVIATURAS.

CCAA: Comunidades Autónomas.

CE: Constitución Española.

DGT: Dirección General de Tributos.

FEMP: Federación Española de Municipios y Provincias.

IBI: Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

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

ITPAJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

LGT: Ley General Tributaria.

LO: Ley Orgánica.

TC: Tribunal Constitucional.

TRLRHL: Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

TS: Tribunal Supremo.

TSJ: Tribunal Superior de Justicia.

RESUMEN.

El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Bienes de Naturaleza Urbana, es un tributo municipal, directo y de carácter potestativo, comúnmente denominado “plusvalía municipal”, cuya gestión corresponde al Ayuntamiento donde radique el inmueble. A este respecto, conviene saber que, los terrenos que tributan son los de naturaleza urbana, y no rústica, tributando únicamente el valor del suelo y no su construcción si la hubiere, y que se pone de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por diferentes títulos tasados.

Se trata de un impuesto regulado por el 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, y de gran actualidad ya que ha sido cuestionado a raíz de la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 de 16 de febrero de 2017, entre otras. Ello se debe a las numerosas impugnaciones que se realizan sobre la forma de cálculo del impuesto, así como de su hecho imponible, más concretamente sobre el incremento del valor, debido a las dudas suscitadas en relación con la aplicación del contenido de los preceptos que regulan el impuesto y sobre su constitucionalidad.

PALABRAS CLAVE.

Tributo Municipal; Carácter potestativo; Plusvalía Municipal; Ayuntamiento; Terrenos de Naturaleza Urbana; Transmisión de la Propiedad; Ley Reguladora de las Haciendas Locales; Tribunal Constitucional; Incremento del valor; Constitucionalidad.

ABSTRACT.

The Tax on the Increase in the Value of Urban Assets is a direct municipal tax of an optional nature, commonly called "municipal capital gain", whose management corresponds to the City Council where the property is located. In this regard, it is convenient to know that the lands that are taxed are those of an urban nature, and not rustic, paying only the value of the land and not its construction, if any, and that it becomes evident as a result of the transfer of ownership of the land for different appraised titles.

This is a tax regulated by Royal Legislative Decree 2/2004, of March 5, which approves the revised text of the Local Tax Regulatory Law, and is highly current since it has been questioned as a result of the Judgment of the Constitutional Court no. 59/2017 of February 16, 2017, among others. This is due to the numerous challenges that are made on the form of calculation of the tax, as well as its taxable event, more specifically on the increase in value, due to the doubts raised in relation to the application of the content of the precepts that regulate the tax and its constitutionality.

KEY WORDS.

Municipal Tribute; Optional character; Municipal Capital Gain; Town hall; Lands of Urban Nature; Transfer of Property; Regulatory Law of Local Finance; Constitutional Court; Increase in value; Constitutionality.

OBJETO DEL TRABAJO.

No cabe duda de que es el momento de abordar la revisión completa de este impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU), tratándose de uno de los más polémicos en los últimos tiempos tras las sentencias que asientan doctrina del Tribunal Constitucional (en adelante, TC) en 2017, con el fin de analizar las consecuencias que dicha declaración de inconstitucionalidad (ya confirmada) tendrá para los contribuyentes.

Sin embargo, lo cierto es que este impuesto se ha venido pagando también en los últimos años en los casos en que no había incremento de valor del terreno, y contribuyentes y abogados que prestan sus servicios, necesitan saber cómo recuperar lo pagado por este impuesto por los ejercicios anteriores por el que se pagaba un incremento ficticio y tras las declaraciones del TC.

El objeto del presente trabajo, es analizar la trayectoria del impuesto, sus rasgos más importantes, sus características principales conforme a su regulación en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, además de su estudio en distintas zonas de la provincia de León. Considero que las ordenanzas fiscales analizables en este trabajo son simplemente una redacción ajustada a lo que figura en la Ley, que a día de hoy sigue con la misma regulación que tenía antes de la crisis económica y después de las sentencias del TC.

La reclamación que articulan los contribuyentes es justa, y tiene cabida en los Tribunales, pero es necesario plantear bien la reclamación según los casos, conocer qué tipo de recurso se debe interponer de acuerdo con la forma de liquidación del impuesto en cada municipio, conocer qué tipo de recurso procede interponer en cada supuesto, saber cómo acreditar la inexistencia de incremento de valor del terreno...

Hay que tener en cuenta que vivimos en una época de demandas colectivas, y de perjudicados o agraviados por casi todo. Sin embargo, justicia y derecho no van siempre de la mano, ello hace que en ocasiones existan reclamaciones justas, pero para las que no es posible encontrar un cauce legal o procedimental que posibilite su reclamación.

Es necesario, por tanto, discernir cuales son los cauces llevados a cabo por los Juzgados que se estudian en este trabajo, de la doctrina sentada por el TC y de la forma en la que se puede reclamar, así como darse cuenta de que, en el caso concreto, no se hace una buena interpretación de la cuantía, hecho y base imponible del impuesto, ya que no

se cumplen los requisitos exigidos en la ley. Todo ello, a falta de la posible y esperada nueva redacción del tributo, esperada para los contribuyentes después de todas las reclamaciones que se hacen en el territorio español.

METODOLOGÍA.

El presente trabajo puede agruparse en dos bloques de acuerdo a las características y a la búsqueda de información en uno y en otro, estos son; uno relativo a los aspectos formales, en cuanto a la evolución histórica del impuesto, su naturaleza y características formales, ejemplos de algunos municipios de la provincia de León; y otro centrado en analizar las consecuencias jurídicas que produce el tributo, en concreto la presencia y posición de los Juzgados y Tribunales de nuestro país. Para la obtención de los resultados pretendidos, se ha utilizado para su elaboración un método propio de investigación jurídica. La investigación jurídica se entiende como la actividad intelectual con la que se pretende revelar soluciones jurídicas adecuadas para las controversias que plantea cualquier tema en la actualidad, con el fin de abordar el estudio de esos problemas.

En el primero, se ha tratado de exponer cronológicamente los principales antecedentes, hechos que se han producido en el pasado y que son similares a un elemento cultural presente en la normativa vigente del impuesto, analizando ordenadamente las distintas normativas. Para obtener la información se ha acudido principalmente a los textos legales, a las leyes reguladoras de las Haciendas Locales que han estado vigentes durante años, desde el que creemos sea el principal texto que guarda relación con el impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en este caso se ha utilizado el método jurídico- descriptivo, mediante el cual el tributo es descompuesto y analizado a través de los distintos caracteres que lo integran. Junto a la exégesis de la evolución, el trabajo es también un estudio de los principales artículos de esta ley, del 104 al 110 Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, (en adelante, TRLRHL) artículos que regulan todas las características, funciones y modos de cuantificar el tributo, además de estar regulado en las ordenanzas municipales de cada territorio, las cuales son reflejo de los límites máximos y mínimos de la cuota tributaria a pagar por los contribuyentes con respecto a este impuesto. A este respecto se ha acudido al estudio de las ordenanzas de dos municipios de la provincia, siendo elegidos porque

son dos de los municipios más grandes, a parte de la capital leonesa, y por la relación de cercanía que tengo con uno de ellos, además de mostrar mi inquietud por el estudio de sus ordenanzas.

Y, el segundo bloque, que se encuentra orientado a aclarar lo que supone la cuestión planteada por varios Juzgados, de inconstitucionalidad sobre algunos artículos del TRLRHL encargados de la regulación del IIVTNU. Para la investigación de esta parte del trabajo, se ha consultado principalmente jurisprudencia que versa sobre el tema, ello se debe a la fase temporal en la que nos encontramos posterior al boom inmobiliario, y su consecuente crisis económica, tras la cual, la sociedad presenta numerosas quejas al ver posibles irregularidades en la forma de contribuir con este impuesto, y la cantidad de reclamaciones que se realizan a los Tribunales y Juzgados. Teniendo siempre en cuenta la novedad de este impuesto, y en muchos casos, debiendo proceder a adaptar la información existente en dichas fuentes a la normativa actual, la cual debe necesariamente, bajo la opinión de diversos autores y la mía propia someterse a una actualización o una revisión de los artículos.

A lo largo de su realización se han utilizado fuentes entre las que se encuentran las legales, doctrinales, doctrina administrativa y jurisprudencia. En relación a las fuentes legales, se reúnen los distintos textos para su estudio y lectura destacando la información referente a los aspectos más importantes y relevantes del impuesto, utilizándose además en cuanto a las fuentes doctrinales distintos manuales teóricos y bibliográficos tanto de parte general como específica de cada punto relevante del tributo. Además, se ha utilizado jurisprudencia de diversos órganos judiciales entre los que se encuentra el Tribunal Constitucional y el Tribunal Superior de Justicia de alguna Comunidad Autónoma, empleándose también la doctrina más relevante aplicable al tema analizado.

1.INTRODUCCIÓN.

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, es un impuesto municipal regulado en el TRLRHL y en las Ordenanzas Fiscales de cada municipio supervisadas por cada Ayuntamiento, correspondiente al lugar en el que se encuentra el terreno, además existe una regulación propia de éste en el Territorio Histórico de Álava, Guipúzcoa y en la Comunidad Foral de Navarra, y que deben de pagar los contribuyentes cuando a efectos de una transmisión de la propiedad por cualquier título, se produce un incremento de valor en el terreno objeto de dicho negocio jurídico.

Durante años ha sido un impuesto pacífico que no plantaba especiales problemas, teniendo en cuenta que, sobre todo en la época del “boom inmobiliario” cuando todo el que vendía lo hacía obteniendo ingentes plusvalías. Y es cierto que entonces el impuesto se calculaba teniendo en cuenta el valor catastral del inmueble y el coeficiente de incremento, por lo que en muchos casos acababa gravando una plusvalía muy inferior a la que realmente se había obtenido, además esos valores catastrales por aquel entonces no habían sufrido las revisiones al alza que surgieron con la crisis. Todo ello convertía al IIVTNU en un tributo asumido por los contribuyentes, que pocas veces era discutido, y desde luego, no por el importe a pagar resultante de la autoliquidación o liquidación girada.

El IIVTNU ha pasado de ser un impuesto asumido por todos los contribuyentes y casi diríamos que insignificante, a ser uno más de los abusos e injusticias cometidos durante la crisis económica y símbolo de la opresión de los poderes públicos a los contribuyentes. Las operaciones inmobiliarias que antes generaban grandes plusvalías dejaron de ser tan rentables, ya no solo se obtenía un beneficio con la venta o transmisión de los inmuebles, sino que, en muchos casos, los contribuyentes empezaron a perder dinero. En esta situación, pasa a ser un tributo molesto, los pagadores no entendían que tuvieran que pagar un impuesto por transmitir un terreno, cuando habían perdido dinero en dicha transmisión.

Los Ayuntamientos, a través de la Federación Española de Municipios (en adelante, FEMP) y la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), siempre han manifestado que el impuesto se exige ahora igual que antes de la crisis económica, aplicando la misma fórmula. Por ello, si antes al liquidar este impuesto, no se tenía en cuenta el verdadero incremento del valor de terreno experimentado con su transmisión,

no hay motivo para quejarse ahora, pues el impuesto se sigue liquidando del mismo modo que siempre se ha hecho.

En esa tesitura, no tardaron mucho en llegar las primeras reclamaciones, y la decisión pasó a los Juzgados de lo Contencioso- Administrativo. Lo primero que se cuestionó fue la fórmula de cálculo del impuesto, posteriormente los Tribunales han ido entrando a postularse sobre el tema, es decir, a determinar si en los supuestos en los que no se ha producido el incremento del valor del terreno con motivo de su transmisión, debe considerarse producido el hecho imponible del IIVTNU.

Finalmente, ha sido el TC el que se postula ante las diversas cuestiones de inconstitucionalidad que se plantean sobre el impuesto por distintos Juzgados, que deseaban saber, antes de resolver los recursos que tenían pendientes, si podía considerarse inconstitucional el impuesto en estos casos. Entre otras sentencias, el pasado 11-5-2017 el TC dictó la primera sentencia en la que se refirió expresamente a la normativa estatal del impuesto (TRLRHL), declarando algunos de sus artículos inconstitucionales, cuando sometan a tributación situaciones en las que el valor del terreno no se ha incrementado. Esta sentencia cierra casi totalmente el debate sobre la constitucionalidad del impuesto, y así se ha seguido ésta sentada doctrina por los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Castilla y León y de León.

2. ANTECEDENTES Y EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL IMPUESTO.

Los inicios del impuesto se remontan al siglo XX. La Gobernación fue adjudicada a Don Antonio Maura, quien presentó en el Senado un proyecto de Ley y bases para la reforma de la Administración Local, el día 26 de mayo de 1903. El proyecto que presenta no tenía exposición de motivos, pero fue uno de los principales inicios que, más adelante se introduce en varios proyectos hasta, finalmente, estar integrado en la Ley de las Haciendas Locales como un Tributo Municipal.

El Impuesto Municipal sobre Incrementos del Valor de los Terrenos, se incluía en el proyecto de la Ley de Haciendas Locales, conocido como Proyecto de Ley de Maura,

de 7 de junio de 1907 y que no pasó de proyecto¹. A partir de ahí y hasta 1923 se suceden varias reformas municipales, despertándose una conciencia generalizada en la sociedad, para dotar a los Municipios de medios económicos que los sacasen de la ruina material en que se encontraban anteriormente, y en la actualidad del momento. Se pretendía someter a gravamen los aumentos de valor que obtenían las propiedades beneficiadas directamente por las reformas urbanas, con un objetivo social: que un particular no se apropie de los beneficios que tienen como causa la actividad urbanizadora del ayuntamiento, financiada por toda la comunidad².

Un precedente es la petición del Ayuntamiento de Madrid, en 1910, para establecer el Impuesto sobre los Incrementos del Valor de los Solares. Ante esta solicitud el Ministerio de la Gobernación, con fecha 2 de noviembre de 1910, dictó dos Reales Órdenes en las que desestimaba tales peticiones, ya que esta solución iba en contra de la potestad soberana de las cortes en materia legislativa.

Nos remontamos a principios del siglo XX, cuando ciudades grandes como Madrid, están en fase de expansión, tanto a nivel demográfico como financiero. Este crecimiento, se produce tras la independencia de Cuba en 1898, que provoca una repatriación de inversión a Madrid. Como consecuencia de ello, hay un incremento de la demanda por el terreno urbano, por el incremento de la construcción, y un gran aumento demográfico debido a la emigración de la zona rural a la capital, en búsqueda de nuevas y mejores oportunidades. Es por ello, que el Ayuntamiento de Madrid quiere sacar beneficio al incremento de valor que se produce en los terrenos urbanos de la ciudad tras la demanda, con la intención de poder autofinanciarse.

Por lo que, tanto en el proyecto como en la posterior petición que insta el Ayuntamiento de Madrid, antes citados, se pretende someter a gravamen los aumentos de valor que se producen en el núcleo urbano. Siendo estos, los primeros pasos del nacimiento del Tributo Local.

El íter histórico continua con el llamado Proyecto de Ley Canalejas-Cobian. Cuando fue ministro de Hacienda Eduardo Cobian y Boffignac, el presidente del Consejo

¹ El proyecto de 1907 era producto del desarrollo y la maduración del de 1903, que no rompía totalmente con el tradicional programa del partido conservador sobre régimen local, pero que incluyó muchos puntos de vista de los programas de otros partidos.

² Hernández Lavado, Alejo.: “El Impuesto Municipal sobre El Incremento de Valor de los Terrenos”, Lex Nova, Valladolid, 1988, p. 28.

de ministros, José Canalejas, presentó en las Cortes, el 7 de noviembre de 1910, el primer proyecto de ley que preveía el Arbitrio de la Plusvalía. El arbitrio gravaba el incremento de valor de los terrenos situados en el término municipal. Y entre sus características, se encontraba que, la plusvalía se determinaba mediante valoraciones generales y periódicas de los terrenos por períodos no superiores a cinco años con ocasión de las transmisiones de dominio.

Posteriormente, la cronología nos lleva al denominado Proyecto de Ley Bugallal. Este proyecto de ley, de 8 de noviembre de 1915, del ministro de Hacienda Gabino Bugallal Araujo, bajo la presidencia del gobierno de Eduardo Dato, se caracterizaba por convertir este tributo local en arbitrio del Estado, cuando en Europa la corriente mayoritaria apostaba por que fuera un instrumento de financiación de los ayuntamientos. Se proponía el establecimiento de un impuesto estatal sobre el aumento de valor que obtuvieran las fincas rústicas o urbanas al tiempo de su transmisión o de su gravamen por actos inter vivos o mortis causa. A diferencia del anterior proyecto de ley, éste gravaba el incremento del valor de toda clase de terrenos: rústicos y urbanos.

Se pretendía gravar el incremento de valor que no deriva en el esfuerzo o en los gastos realizados por el propietario del terreno, sino en la actividad social, es decir, el impuesto constituye una compensación exigida al contribuyente por las ventajas que la acción extraña le ha proporcionado.

Más tarde, El Proyecto de Ley Alba, el 24 de septiembre de 1916, el ministro de Hacienda, Santiago Alba, estructuraba un nuevo proyecto de ley del impuesto designado “Contribución Especial sobre el Aumento de Valor de los Bienes Inmuebles”. Se presentaba, también, como impuesto del Estado, pero se preveía un sistema de participación a favor de las Mancomunidades o Diputaciones, exigible con motivo de la transmisión de la propiedad, por actos ínter vivos o mortis causa, de toda clase de terrenos, rústicos o urbanos. En él, se creaba una contribución sobre el aumento de valor de los bienes obtenido por hechos ajenos a la acción de su propietario.

Este proyecto se concreta finalmente el 2 de marzo de 1917 con la Ley de Autorización. Se consolida, de manera que la Ley de Autorizaciones del 2 de marzo de 1917 es la primera Ley que autorizaba a un Gobierno para imponer el arbitrio municipal sobre el incremento de valor de los terrenos. Esta ley de Autorizaciones, trataba con una

autorización de carácter genérico, que habilitaba al Gobierno para el establecimiento de exacciones dirigidas a resolver el problema de financiación de los Ayuntamientos.

El 16 de julio de 1918, Augusto González Besada daba nombre a un nuevo Proyecto de Ley. Presentó uno de reforma de las exacciones municipales, en el que finalmente, se excluyó el arbitrio de plusvalía, y escogió la implantación, únicamente, del arbitrio sobre solares. El momento no era el más indicado para reformas tributarias de cierta importancia. No obstante, el plan financiero de Augusto González Besada fue de alcance similar al del señor Bugallal en 1915.

Al año siguiente, el 13 de marzo de 1919 se aprueba un Real Decreto, que implanta el arbitrio sobre los incrementos de valor del terreno. El Real Decreto, cuya regulación se hacía con carácter provisional y transitorio, a la vez, tiene gran importancia³.

Es por ello, que cabe mencionar más detalladamente sus principales características, que fueron: ser potestativo para los ayuntamientos. El gravamen recaía sobre las personas físicas en el curso de la transmisión del dominio de los terrenos. Las corporaciones, asociaciones y otras entidades de carácter permanente estaban sujetas a la llamada “tasa de equivalencia”, se cobraba mediante tasaciones periódicas de los terrenos. El incremento de valor estaba determinado por la diferencia entre el valor corriente en venta del terreno en la fecha de su adquisición y el valor que el mismo terreno alcanzase en el momento de su enajenación; del incremento de valor eran deducibles las mejoras, contribuciones especiales, Impuesto de Derechos reales. El sujeto pasivo, en las transmisiones mortis causa, era el heredero o legatario, en las inter vivos, el adquirente. En la tasa de equivalencia era sujeto pasivo la persona jurídica propietaria del terreno. Estaban exentos, además de los terrenos del Estado, municipales... los afectos a las explotaciones agrícolas o mineras y que no tuvieran consideraciones legales de terrenos. Las exenciones se establecieron con carácter limitativo. El tipo de gravamen debía estar comprendido en una tarifa entre 5 y el 25%.

En 1921 se dicta una Real orden orientada a reglamentar y desarrollar de otra forma el arbitrio de la plusvalía, solicitándose la revisión de este Real Decreto de 1919, cuyas novedades son incorporadas en el escrito del Real Decreto.

³ Hernández Lavado, Alejo: “El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en La Reforma de las Haciendas Locales”, Lex Nova, Valladolid, II, 1991, p. 62.

Más adelante, se implanta el Estatuto Municipal de 1924, que es el primer cuerpo legal que sistematizó todo lo relativo a las Haciendas Locales. Fue aprobado por el Real Decreto-Ley de 8 de marzo de 1924. Con él, se derogó y sustituyó la Ley de octubre de 1877 y la restante legislación municipal, incluyendo el Real Decreto de 13 de marzo de 1919 y las Órdenes que le siguen.

El Estatuto despliega debidamente la esfera privativa de la competencia municipal, pudiendo afirmarse que la extiende a todo el territorio y a todos los fines de la vida. Regula el arbitrio sobre el Incremento de valor de los terrenos en los artículos 422 a 432⁴, recogiendo el contenido del Real Decreto de 1919, con dos innovaciones: una, la de rebajar el tipo máximo, que no podía exceder del 15%, y otra, la de concebir el tributo como arbitrio con fines especiales. Y entre sus características más importantes introducidas por Calvo Sotelo, está la exclusión del gravamen de los incrementos generados con más de 30 años de anterioridad, respecto a la última transmisión.

Ya en el mismo artículo 422, se dice que se exceptúan los terrenos afectos a las explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o mineras, que no tengan la consideración legal de solares. Y, se introdujo, para cuantificar el Impuesto, el sistema de índices, similar al actualmente vigente, en el que inicialmente se fijaron los índices con una vigencia trienal.

La Ley de Bases del régimen Local de 1945⁵, se hace en desarrollo de las Bases establecidas, y de las demás Haciendas Locales. Se dictó el Decreto el 25 de enero de 1946, en el que la normativa referente al Impuesto sobre Plusvalías está contenida en los artículos 99 a 113 y, su regulación, era una refundición de las normas del Estatuto de 1924 y del Real Decreto-Ley de 3 noviembre de 1928.

Sin embargo, en 1975, se aprueba la Ley 41/1975 de Bases del Estatuto de Régimen Local. Recogiendo, en buena parte, el proyecto de Ley de Bases de Régimen Local de 1972, que nunca llegó a aprobarse, siendo, en esta Ley, donde se abandona la denominación de “arbitrio” para pasar a denominarse “Impuesto”.

En su escrito, las modificaciones que se introducen en otros impuestos tienen básicamente carácter técnico. Así, en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los

⁴ <https://www.boe.es/datos/pdfs/BOE//1924/069/A01218-01302.pdf> Sección Octava. Del arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos.

⁵ <https://www.boe.es/datos/pdfs/BOE/1945/199/A00360-00384.pdf> Base 22, letra f). Imposición municipal.

Terrenos, además de regular con mayor precisión algunos de los elementos del tributo, se eleva el tipo máximo hasta el cuarenta por ciento, y se crea un impuesto municipal sobre los gastos exclusivos en el que se refunden cinco gravámenes regulados por separado en la Ley de Régimen Local.

Además, en su redacción⁶, se acerca un poco más a la explicación que conocemos hoy en día; el impuesto gravará el incremento del valor de los bienes que hayan experimentado:

- ◆ Los terrenos cuya propiedad se transmita por cualquier título, o aquellos sobre los que se constituya o transmita cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, y;
- ◆ los terrenos que pertenezcan a personas jurídicas.

Mediante la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local y Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, se reflejó el modelo previsto en la Constitución para diseñar el sistema postconstitucional de financiación de las entidades locales, autorizando al Gobierno para que realizase un Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes, si bien, no pudo regular su actividad financiera más que en algunos aspectos generales⁷.

Después de toda la evolución histórica que hemos expuesto, se llega a la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. Del conjunto de la reforma, dimana la creación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, que completa el sistema impositivo local, y la sustitución del hasta ahora vigente Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos⁸ por otro impuesto de la misma naturaleza y análoga denominación, así como la abolición del Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios y del Impuesto Municipal sobre la Publicidad.

En esta Ley, se encuentra regulado el impuesto en los artículos 105 al 111, en ellos, se lleva a cabo una nueva regulación con respecto a las anteriores leyes, en relación a la base imponible: en la nueva Ley se establece que la base imponible del Impuesto

⁶ <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1975-23920> Base 27.

⁷ Esta normativa, se puede consultar en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1986-9865>.

⁸ Esta normativa se contiene en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1988-29623> Exposición de motivos, núm. 3.

estará construida por 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 veinte años.

A continuación, en el año 2002 se produce una nueva reforma, por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988. En esta nueva Ley de reforma, el impuesto queda regulado en los artículos trigésimo sexto a cuadragésimo.

-Se convierten en supuestos de no sujeción los actuales supuestos de exención aplicables a las aportaciones de los cónyuges a la sociedad conyugal y a las transmisiones entre cónyuges o a favor de los hijos por sentencias de nulidad, separación o divorcio, para evitar situaciones de fraude.

-Se adapta la exención de los Organismos autónomos a la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.

-Se sistematiza el precepto de determinación de la base imponible.

-Se suprimen las diferencias actuales en los porcentajes anuales de determinación del incremento de valor en función de la población de cada municipio, con fijación de un porcentaje único por cada período de generación.

-Se eliminan los diferentes tipos máximos de gravamen en función de la población del municipio, con fijación de un tipo máximo único para todos los municipios⁹.

Finalmente, entra en vigor El 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.

Esta norma, que es la actualmente en vigor del impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Por la que se integra en un único cuerpo normativo la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, y de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, y quedan derogadas todas las disposiciones de igual o de inferior rango que se opongan a esta ley, en concreto, dichas leyes anteriores que lo regulaban.

Este real decreto legislativo contiene, como dispone el preámbulo, un artículo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, dos disposiciones adicionales: la primera regula las remisiones normativas a los textos

⁹ Esta normativa se puede consultar en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2002-25286> Exposición de motivos, núm. 4.

derogados, y la segunda hace referencia a la aplicación del régimen especial previsto en el título X de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local; tres disposiciones transitorias que regulan, la participación de las entidades locales en los tributos del Estado para ejercicios anteriores al 1 de enero de 2004 y la aplicación de las referencias a las nuevas Leyes General Tributaria y General Presupuestaria hasta su entrada en vigor; una disposición derogatoria que prevé la derogación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, y de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, así como una disposición final de entrada en vigor.

En dicha ley, la actual normativa sobre este impuesto se recoge en los artículos 104 a 110 del TRLRHL, que serán objeto de análisis en el apartado siguiente del trabajo; a su vez, las diferentes Ordenanzas Fiscales de cada Ayuntamiento concretan en su propio ámbito la aplicación práctica del tributo, como veremos oportunamente.

3.PRINCIPALES ASPECTOS Y ELEMENTOS DEL IIVTNU.

3.1. CARACTERÍSTICAS Y NATURALEZA.

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana, generalmente conocido como Plusvalía Municipal, se encuentra regulado en los artículos 104 a 110 del TRLRHL aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

En cuanto a la naturaleza del impuesto, se trata de una implantación potestativa: su exacción por parte de los municipios requiere el acuerdo de imposición y ordenación mediante la correspondiente Ordenanza Fiscal de cada municipio. Puesto que, dicho tributo se devenga cuando se produce el hecho imponible, es aconsejable aunque no imprescindible, que dicha Ordenanza Fiscal esté aprobada y publicada antes del día 1 de enero de cada ejercicio.

El fundamento de este impuesto no es gravar el incremento “real” (término que además había desaparecido hace años de la definición de su base imponible) provocado por la diferencia entre los precios de venta y de compra respectivamente; sino la riqueza potencial o incremento de valor derivado de la acción urbanística del municipio,

devolviendo a la colectividad parte del beneficio obtenido (de acuerdo al artículo. 47.2 de la Constitución Española).

En cuanto a las características del impuesto, podemos cualificarlo como directo, real, objetivo, proporcional e instantáneo, de exacción voluntaria o facultativa, que recae sobre la renta, y de gestión íntegramente municipal¹⁰.

-Se trata de un impuesto directo, que resulta tanto de su clasificación presupuestaria como del hecho de que grave la renta, gravando de manera directa los ingresos o el patrimonio de los ciudadanos. De manera que no es legalmente posible para el sujeto pasivo la traslación de la cuota a terceras personas¹¹, el ciudadano que deberá pagar el impuesto está claramente identificado, recayendo individualmente.

-Es un tributo de carácter real, pues su hecho imponible es susceptible de definición sin necesidad de hacer referencia al contribuyente, y su naturaleza es determinada al margen del elemento personal de la relación tributaria, pudiendo ser definidos por la norma sin referencia personal alguna¹². Sin embargo, la bonificación potestativa de las cuotas devengadas en las transmisiones lucrativas mortis causa a favor de descendientes y adoptados, cónyuge, ascendientes y adoptantes, recogida en el art. 108.4 TRLRHL, deja en manos de los Ayuntamientos la opción de concederle cierto carácter subjetivo para este supuesto concreto¹³.

¹⁰ Plaza Vázquez, Amancio Luis y Villaverde Gómez, Begoña, “Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Análisis Jurisprudencial Práctico”, Ed. Thomson-Aranzadi, Navarra, 2005, pp. 48-53.

¹¹ No obstante, las partes pueden acordar que el impuesto sea abonado por persona distinta al contribuyente (generalmente el comprador), si bien los pactos que pudieran suscribir las partes contratantes carecerán de eficacia ante la Administración tributaria acreedora, tal y como se desprende de lo dispuesto en el art. 17.4 de la Ley General Tributaria, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas. Por consiguiente, cuando el obligado privadamente a abonar el impuesto no cumpliera con lo pactado, el acreedor tributario se dirigirá contra el obligado por ley, que no es otro que el contribuyente, o en su caso el sustituto, sin perjuicio de que puedan iniciarse en la esfera privada acciones civiles tendentes a recuperar la cantidad contractualmente pactada por las partes.

¹² En relación con su carácter real, hay que decir que el mismo ha sido negado en ocasiones por el TS. “Es un impuesto real, y no personal, porque la definición del hecho imponible no contiene referencia alguna a la persona de su realizador, siendo, pues, indiferente, a los efectos de la realización del hecho imponible, que en el contribuyente concurren unas u otras circunstancias personales. Y es un impuesto que grava una manifestación evidentísima de renta, el enriquecimiento que una persona, transmitente o adquirente según los casos, experimenta con ocasión de la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana, a título oneroso o lucrativo”. (STSJ de Castilla y León (Valladolid) de 31-3-2000 JT 2000\795).

¹³ Carrasco Parrilla, Pedro José: “Algunas notas sobre el IIVTNU”, Rev. Tributos Locales, núm. 88, 2009, p. 123.

-Es un impuesto objetivo, grava el incremento producido sin tener en cuenta la riqueza del sujeto pasivo gravado, ni tiene en consideración las circunstancias personales y familiares del contribuyente.

-Hablamos de un impuesto proporcional e instantáneo, se agota con su ejercicio sin que se repita en años sucesivos a pesar de que para su cálculo se atiende al aumento de valor experimentado en un máximo de 20 años, lo que pudiera otorgarle un matiz periódico¹⁴. Este carácter instantáneo del terreno es cabalmente lo que ha permitido a la jurisprudencia mantener una doctrina constante acerca de que lo único relevante es la condición del terreno en el momento del devengo del impuesto, independientemente de cuál haya sido esa condición cuando el terreno fue adquirido por el contribuyente o mientras ha permanecido en su patrimonio. Es lógico que el impuesto sea proporcional¹⁵ si tenemos en cuenta que, las ganancias patrimoniales se gravan de forma proporcional.

-Es de exacción voluntaria o potestativa, se trata de una imposición potestativa para el Ayuntamiento, por lo que para poder exigirlo es necesario adoptar un acuerdo de imposición y aprobar la correspondiente Ordenanza Fiscal¹⁶. Su gravamen es íntegramente municipal, sin que se contemple que pueda ser manifestada su materia imponible por las Comunidades Autónomas, (en adelante, CCAA).

-Recae sobre la renta, debido a que el objeto del impuesto está constituido por un componente de la renta de las personas físicas y jurídicas, las plusvalías de origen inmobiliario realizadas con la transmisión de un terreno o la constitución o transmisión de un derecho real de uso y disfrute sobre el mismo. No cabe discutir el carácter de impuesto del IIVTNU, ni cabe debatir que el objeto del mismo son las ganancias o plusvalías de origen urbano, persistiendo en que lo que el impuesto grava no es la transmisión del terreno en sí misma o la constitución o transmisión del derecho real de

¹⁴ López León, Javier: “Análisis de las modificaciones operadas en el IIVTNU, por la Ley 51/2002. Cuestiones pendientes”, Rev. Tributos Locales, núm. 27, 2003, p. 46, estamos ante un “impuesto instantáneo pero asociado a un elemento periódico”.

¹⁵ El tipo de gravamen no aumenta en proporción a la base imponible, por lo que no puede predicarse su carácter progresivo a pesar de que se establezcan tipos distintos, ya que, como afirma I. Pérez Royo, en AA.VV.: Curso de Derecho Tributario. Parte Especial (Dir. F. Pérez Royo), Ed. Tecnos, Madrid, 2007, p. 949, “estos tipos diferentes lo son, no en función de la cuantía del incremento sometido a gravamen, sino en función de los cuatro horizontes temporales que distingue la Ley en la generación del incremento: hasta cinco, hasta diez, hasta quince y hasta veinte años”. Vid. P. J. Carrasco Parrilla: op. cit., p. 124.

¹⁶ Existe una excepción de carácter territorial y es que se trata de un impuesto de exacción obligatoria en todos los ayuntamientos de Navarra. Esta obligatoriedad viene impuesta por la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, por la que se regulan las Haciendas Locales.

disfrute sobre el mismo, sino el incremento de valor que se pone de manifiesto como consecuencia de tales negocios jurídicos.

-Es un impuesto de gestión y de titularidad íntegramente municipal, sin perjuicio de la posibilidad de delegación de competencias, pudiendo exigirse, como valora el artículo 110 del TRLRHL, mediante liquidación administrativa o bien a través de autoliquidación.

Quedarán sujetas las transmisiones tanto onerosas como gratuitas, sin embargo, a efectos del impuesto es indiferente cuál ha sido el título por el que se ha adquirido la propiedad y el hecho de que la transmisión se realice de forma gratuita. Solo se devenga el impuesto cuando se constituye un derecho real de goce y no un derecho de garantía¹⁷.

Sobre la posible justificación de su exigencia, puede encontrarse cierto apoyo constitucional en el párrafo segundo del art. 47.2 CE: *“La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos”*. Para el Tribunal Supremo (en adelante, TS), aunque refiriéndose al arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos, en Sentencias de 5 de junio de 1961 y de 1 de marzo de 1967, el fundamento *“reside en una razón de equidad, ya que sin esfuerzo ni actividad alguna por parte de la propiedad pueden obtenerse plusvalías debidas exclusivamente a fenómenos de evolución natural o a las inversiones que en terrenos próximos hayan hecho el Estado, provincia o Municipio, o a las derivadas de un planeamiento general municipal que delimita, precisa y fija el aprovechamiento del suelo en su calidad urbanística.”* No obstante, en la STS de 5 de febrero de 2001, se establece que su fundamento *“no se halla en la ‘capacidad de pago’, que se exterioriza con las ganancias de capital, sino en el beneficio recibido, que es el fundamento de las tasas, de las contribuciones especiales y de este Arbitrio, de modo que los paulatinos y específicos aumentos de valor de los terrenos debidos a actuaciones concretas de las Corporaciones Locales, revierten a la comunidad a través de las respectivas Contribuciones especiales, en la modalidad de aumento de valor, y además, cuando el terreno se transmite, el total aumento de valor, experimentado en el período, debido a las actuaciones concretas de los Municipios y a otras causas generales, revierte también mediante el Arbitrio de Plusvalía, de ahí que las*

¹⁷ Salcedo Benavente, José María, “Guía práctica para impugnar la plusvalía municipal tras la declaración de inconstitucionalidad”, Editorial Jurídica Sepín, 2017, pp. 27-31.

Contribuciones especiales satisfechas en el período se sumen al valor inicial, para su deducción de la plusvalía general¹⁸.

3.2. ESTRUCTURA.

3.2.1. Hecho imponible: el concepto del incremento del valor.

La definición del hecho imponible se encuentra contenida en el apartado 1 del artículo 104 del TRLRHL, según el cual:

“Artículo 104.1 Naturaleza y hecho imponible.

- 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.”*

El primer elemento que integra el contenido del hecho imponible del impuesto, hace referencia al incremento del valor que experimentan los terrenos, si no se produjera incremento, teóricamente no nacería la obligación tributaria. Sin embargo, las reglas de fijación de la base imponible del impuesto hacen prácticamente imposible que progrese esta excepción, a excepción de los supuestos en que los períodos son inferiores al año, pudiendo afirmarse que lo que el impuesto grava realmente es el incremento legal del valor del terreno de naturaleza urbana experimentado por la permanencia de más de un año en el patrimonio del transmitente. La regulación incorpora un sistema de estimación objetiva de la base imponible que conduce a que para períodos superiores a un año inevitablemente se estime la existencia de un incremento de valor, de la misma manera que para períodos inferiores a un año, por mucha revalorización que experimente el suelo, a efectos del impuesto nunca puede apreciarse la existencia de un incremento de valor¹⁹.

¹⁸ Moreno González, Saturnina; Sánchez López, María Esther, “El ordenamiento tributario y presupuestario local” “Análisis interno y comunitario”, Tirant Tributario. 2016, pp. 307-308.

¹⁹ Álvarez Arroyo, Francisco: Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos (plusvalías), Ed. Dykinson, Madrid, 2004, p. 81.

La caída de precios de los inmuebles en estos últimos años hace que cada vez se ponga más en tela de juicio el respeto al principio de capacidad económica por parte de este impuesto, dado el método empleado para su cálculo reglado en nuestro ordenamiento. En momentos anteriores al “boom inmobiliario”, antes de la crisis, las ventas o transmisiones en general de inmuebles siempre se producían generando una plusvalía real por la revalorización permanente y considerable que venían sosteniendo los inmuebles; mientras que por el contrario, en esas otras fechas posteriores al pinchazo de la “burbuja inmobiliaria”, que además se vio agravada con la crisis financiera consiguiente por razones equivalentes; las enajenaciones de estos bienes implicaban prácticamente en todos los casos, o al menos en bastantes de ellos, una minusvalía para sus propietarios, pues debían venderlos muchas veces por un precio en todo caso inferior, y algunas veces incluso notablemente menor al que habían debido pagar para adquirirlos²⁰, pues *“la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado —la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos— en un efecto generalizado, al que necesariamente la regulación normativa del impuesto debe atender²¹”*.

La Resolución de la Dirección General de Tributos V0153-14, concluye que la transmisión de un bien inmueble de naturaleza urbana está sujeta al impuesto, independientemente de que la transmisión se realice por un precio inferior al de adquisición, al gravar el mismo el incremento de valor del terreno como consecuencia de la acción urbanística del propio municipio donde se encuentra. La Sentencia nº148, de 30 de julio de 2013, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Ávila, la nº107, de 13 de junio de 2014, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Pamplona y la Sentencia nº271, de 5 de diciembre de 2014, dictada por el Tribunal Superior de Justicia (en adelante, TSJ), de Castilla y León (Sala de Burgos), defienden esta misma teoría. Si no existe incremento de valor, se concluye, no nace la obligación tributaria por inexistencia del hecho imponible.

El segundo elemento supone que sean terrenos de naturaleza urbana²², y, para determinar la naturaleza de los bienes, ya sea urbana, rústica o de características especiales debe acudir, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 61.3 del TRLRHL, a los

²⁰ Moreno González, Saturnina; Sánchez López, María Esther, “El ordenamiento tributario y presupuestario local” “Análisis interno y comunitario”, Tirant Tributario. 2016, p. 309.

²¹ Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo (Fundamento Jurídico 3).

²² Orón Moratal, Germán: “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, en AA.VV.: Los Tributos Locales (Coord. D. Marín-Barnuevo Fabo), Ed. Thomson-Civitas, Navarra, 2005, pp. 683-684.

bienes definidos como tales en los art. 7 y 8 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario²³, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo.

Según la jurisprudencia del TS, el período de generación del incremento de valor a efectos del cálculo del IIVTNU se computará desde la anterior transmisión del terreno y no desde la fecha en que se produce la calificación urbanística. En este sentido se pronunció el TS en el recurso de casación en interés de ley nº2362/1996, resuelto en sentencia de fecha 29 de noviembre de 1997 (RJ 1997, 9284), afirmando que *“resulta inoperante la situación urbanística de los terrenos en el inicio del período impositivo o incluso durante el mismo, ya que lo decisivo es que, en el momento de la transmisión determinante del devengo, tengan la condición de urbanos, en los términos prevenidos para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o con arreglo a las disposiciones e instrumentos urbanísticos aplicable²⁴”*. La Sentencia del TS, dictada el 30 de mayo de 2014 ante el recurso de casación en interés de la ley nº2362/2013, concluye que los terrenos que tengan la consideración de urbanizables sólo pueden valorarse como suelos urbanos si disponen de un instrumento urbanístico de desarrollo que contenga su ordenación detallada. De lo contrario, tendrían la consideración de suelo de naturaleza rústica y en este caso no tributarían en el IIVTNU. En consecuencia, tal y como se recoge en los supuestos de no sujeción, no está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza rústica. Por el contrario, sí estará sujeto el incremento de valor de los terrenos integrados en bienes inmuebles de características especiales.

²³ Artículo 7.2 Ley del Catastro Inmobiliario. Se entiende por suelo de naturaleza urbana:

- a) El clasificado o definido por el planeamiento urbanístico como urbano, urbanizado o equivalente.
- b) Los terrenos que tengan la consideración de urbanizables o aquellos para los que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística aprobados prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, siempre que se incluyan en sectores o ámbitos espaciales delimitados y se hayan establecido para ellos las determinaciones de ordenación detallada o pormenorizada, de acuerdo con la legislación urbanística aplicable.
- c) El integrado de forma efectiva en la trama de dotaciones y servicios propios de los núcleos de población.
- d) El ocupado por los núcleos o asentamientos de población aislados, en su caso, del núcleo principal, cualquiera que sea el hábitat en el que se localicen y con independencia del grado de concentración de las edificaciones.
- e) El suelo ya transformado por contar con los servicios urbanos establecidos por la legislación urbanística o, en su defecto, por disponer de acceso rodado, abastecimiento de agua, evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica.
- f) El que esté consolidado por la edificación, en la forma y con las características que establezca la legislación urbanística.

Se exceptúa de la consideración de suelo de naturaleza urbana el que integre los bienes inmuebles de características especiales.

²⁴ Moreno González, Saturnina; Sánchez López, María Esther, “El ordenamiento tributario y presupuestario local” “Análisis interno y comunitario”, Tirant Tributario. 2016, p. 310.

El tercer elemento que integra esta definición es la transmisión de la propiedad del terreno o constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio. En este sentido, y según se ha entendido por el TSJ de Castilla-La Mancha en Sentencia de 21 de enero de 1993, los actos que pueden conllevar una transmisión de terrenos pueden ser, entre otros: permuta, adjudicación en pago, compraventa, subastas judiciales y notariales, herencia, donación, expropiaciones forzosas, aportación de inmuebles a sociedades, entrega de inmuebles a cambio de pensión vitalicia... además, que recaigan sobre terrenos urbanos, pueden ser: uso, habitación, servidumbres, usufructo, censos y foros. La justificación de por qué están sujetos al impuesto la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos de dominio se debe a que se produce una traslación de varias facultades dominicales²⁵.

3.2.2. Exenciones y bonificaciones.

Hay que analizar las exenciones que afectan al tributo, vienen reguladas en el artículo 105 del TRLRHL:

“Artículo 105. Exenciones.

1. Estarán exentos de este impuesto los incrementos de valor que se manifiesten como consecuencia de los siguientes actos:

a) La constitución y transmisión de derechos de servidumbre. b) Las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según lo establecido en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, cuando sus propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles. A estos efectos, la ordenanza fiscal establecerá los aspectos sustantivos y formales de la exención”.

Asimismo, están exentos los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer aquél recaiga sobre las siguientes personas o entidades:

²⁵ Álvarez Arroyo, Francisco: “Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos” (plusvalías), Ed. Dykinson, Madrid, 2004, p. 81.

2. a) *El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales, a las que pertenezca el municipio, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de dichas entidades locales.* b) *El municipio de la imposición y demás entidades locales integradas o en las que se integre dicho municipio, así como sus respectivas entidades de derecho público de análogo carácter a los organismos autónomos del Estado.* c) *Las instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes.* d) *Las entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social reguladas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.* e) *Los titulares de concesiones administrativas reversibles respecto a los terrenos afectos a éstas.* f) *La Cruz Roja Española.* g) *Las personas o entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en tratados o convenios internacionales.”*

Se pueden distinguir dos tipos de exenciones en el IIVTNU, unas de carácter objetivo, siendo éstas las recogidas en el artículo 105.1 del TRLRHL, ello es debido a que se aplican con independencia de cuál sea la índole del sujeto pasivo. En las exenciones objetivas la ley remite a las ordenanzas fiscales la regulación de los aspectos formales y sustantivos de dicha exención, puesto que se trata de exenciones “ope legis”, la ordenanza regulará esencialmente la justificación documental del derecho de servidumbre y en el segundo supuesto que las obras no se han financiado con aportaciones de agentes externos. Las otras exenciones, que se encuentran en el apartado 2 del artículo 105, hacen referencia a las exenciones subjetivas, solo operan cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre las personas o entidades numeradas y se califican como de concesión automática, salvo la de la letra c), pues para ésta se exige un requisito adicional y precisa solicitud previa, respecto a estas, no es necesario que la Ordenanza Fiscal regule ningún aspecto formal o sustantivo.

En este impuesto no se establece ninguna bonificación de carácter obligatorio y únicamente una de carácter potestativo: hasta el 95% del importe de la cuota en caso de operaciones realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de descendientes y adoptados, cónyuges y los ascendientes y adoptantes²⁶. La Ordenanza Fiscal regulará los

²⁶ Como ejemplo a tomar en consideración, se encuentra la Ordenanza Fiscal reguladora del IIVTNU, para el año 2015, del Ayuntamiento de Sevilla, art. 14.2.

aspectos sustantivos y formales de esta bonificación. Si así lo decide la Entidad Local, se puede graduar el porcentaje de las bonificaciones.

3.2.3. Supuestos de no sujeción.

Regulados en el apartado 2 y siguientes del artículo 104 del TRLRHL, entendiéndose por supuestos de no sujeción aquellos en los que no se da por realizado el hecho imponible del impuesto, diferenciándose así de los supuestos de exención en los que el hecho imponible sí se realiza, aunque se paralicen total o parcialmente las consecuencias naturales de dicha realización. Cuando estemos ante un supuesto de no sujeción el impuesto no se devengará, pero tampoco cerrará ningún período de cómputo del incremento del valor que se experimente por el terreno.

“Artículo 104: Supuestos de no sujeción.

2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

3. No se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.

Tampoco se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de 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 matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial”.

3.2.4. Devengo.

Con carácter general, y según el art. 109 del TRLRHL, el IIVTNU, se devengará:

109.1: “a) Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión.

b) Cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión”.

Cuando la transmisión se produce mediante escritura pública, que es lo que ocurre más frecuentemente, no se plantean problemas respecto a la fecha de devengo, ya que éste se produce a la fecha de su otorgamiento.

“2. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente por resolución firme haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato determinante de la transmisión del terreno o de la constitución o transmisión del derecho real de goce sobre aquel, el sujeto pasivo tendrá derecho a la devolución del impuesto satisfecho, siempre que dicho acto o contrato no le hubiere producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de cinco años desde que la resolución quedó firme, entendiéndose que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deban efectuar las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1.295 del Código Civil. Aunque el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo del impuesto, no habrá lugar a devolución alguna.

3. Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimará la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda.

4. En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuese suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla. Si la condición fuese resolutoria, se exigirá el impuesto desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según la regla del apartado anterior.”

Aunque el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se dé por incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, no habrá lugar a devolución²⁷.

3.2.5. Base imponible.

De conformidad con lo dispuesto en el art. 107.1 del TRLRHL, “*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*”. En el mismo artículo, el incremento de valor resulta de una fórmula²⁸ que, partiendo del valor catastral en la fecha de devengo, aplica a este valor un porcentaje en función del número de años transcurridos desde la anterior transmisión. Además, establece que para el cálculo de la base imponible del impuesto se aplicará sobre el valor catastral del terreno en el momento de devengo²⁹ (fijado a los efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles), el porcentaje anual que establezca cada ayuntamiento en sus ordenanzas fiscales, el art. 50.1 LGT dispone que la base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.

La DGT, se ha mostrado en varias ocasiones ofreciendo aclaraciones sobre el IIVTNU, en concreto y como ahora nos atañe sobre la base imponible del mismo. Comienza por aclarar que el TRLRHL no establece que el impuesto grave el incremento real del terreno, sino el incremento que se pone de manifiesto en el momento del devengo. A partir de ahí, y partiendo de que el art. 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que la interpretación de las normas tributarias se hará conforme al art. 3.1 del Código Civil, que a su vez dispone que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, hace un estudio por analogía con la fórmula de aplicación

²⁷ Moreno González, Saturnina; Sánchez López, María Esther, “El ordenamiento tributario y presupuestario local” “Análisis interno y comunitario”, Tirant Tributario, 2016, pp. 342.

²⁸ La sentencia nº 366/2010, de 21 de septiembre, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Cuenca, y la sentencia nº 85/2012, dictada el 17 de abril de 2012 por el TSJ de Castilla-La Mancha, han resultado muy polémicas, ya que en ellas se plantea una nueva fórmula para calcular la base imponible del impuesto. La duda, según dichas sentencias, surge en el método que se debe utilizar para calcular de forma correcta ese incremento. Tras analizar el recurso, entienden que de aplicar el cálculo como lo realiza el Ayuntamiento, se estaría calculando el incremento del valor del suelo en años sucesivos, pero no el que se hubiera producido realmente desde la fecha de adquisición hasta su venta.

²⁹ Cordero López, Juan: “Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (Caso práctico)”, Rev. de Contabilidad y Tributación, núms.281-282/2006, p. 87.

utilizada en otros tributos por el ordenamiento financiero y tributario español, entre los que destaca la misma fórmula utilizada por el artículo 29 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y los artículos 90 y 91 de la ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido, concluyendo que cuando el legislador utiliza la fórmula “aplicará un porcentaje”, lo hace en el sentido en el que lo están realizando los ayuntamientos.

“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.

Como regla general, el valor de los terrenos en el momento del devengo será el que tengan fijado a efectos del IBI. En los casos a los que se refiere este apartado de la Ley, el Ayuntamiento de la imposición podrá liquidar provisionalmente el impuesto con

arreglo al valor catastral³⁰ que tenga el terreno en el momento de la transmisión y, una vez obtenido el valor de los terrenos acorde a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, girar la liquidación definitiva, aplicando ese nuevo valor referido a la fecha del devengo, además la normativa prevé que 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.

b) En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo anterior que represente, respecto de aquel, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD) para tales casos se encuentran en el artículo 10.2 del Texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre y artículo 46 del Reglamento del ITPAJD.

c) En la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) que represente, respecto de aquel, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificadas una vez construidas aquéllas.

d) En los supuestos de expropiaciones forzosas, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor definido en el

³⁰ Trigueros Martín, María José: “El valor catastral: Parámetros de referencia en la normativa tributaria española”, Ed. Cooperación Municipal, Sevilla, 2019, p. 75.

párrafo a) del apartado 2 anterior fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio.

3. Cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, se tomará, como valor del terreno, o de la parte de éste que corresponda según las reglas contenidas en el apartado anterior, el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales la reducción que en cada caso fijen los respectivos ayuntamientos. Dicha reducción se aplicará respecto de cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales.

La reducción tendrá como límite mínimo el 40 por ciento y como límite máximo el 60 por ciento, aplicándose, en todo caso, en su límite máximo en los municipios cuyos ayuntamientos no fijen reducción alguna.

Los ayuntamientos podrán fijar un tipo de reducción distinto para cada uno de los cinco años de aplicación de la reducción.

El valor catastral reducido en ningún caso podrá ser inferior al valor catastral del terreno antes del procedimiento de valoración colectiva.

La Dirección General de Tributos ha explicado a los contribuyentes, en la Consulta/Informe de 18 de diciembre de 2012, sobre el cálculo de la base imponible del IIVTNU, qué hay que entender por aplicación de los coeficientes de incremento anual, la DGT entiende que en el artículo 107.4 debe multiplicarse el valor del terreno por la cifra del porcentaje aprobado por el Ayuntamiento para el período que contenga el número de años de incremento y el resultado, dividirlo por 100, y no cabe otra interpretación posible.

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. Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado”.

Al respecto de la base imponible del impuesto, se establece doctrina suficiente la cual ampara lo que el legislador ha optado conforme al artículo 107 TRLRHL, deduciendo de la misma; *“no es posible, sin embargo, aplicar un criterio distinto o una fórmula de cálculo distinta del establecido en la ley por motivos de idoneidad. Los tributos se rigen por la ley y la delimitación de la base imponible se regula en todo caso por ley, de conformidad con los arts. 7 y 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. El art. 107 de la LHL establece una regla de determinación de la base imponible que constituye una regla de valoración que cuantifica en su integridad la base imponible a través de un método objetivo. Los criterios estimativos de la determinación de la base imponible constituyen un mandato legal que debe aplicarse en todo caso, no una presunción iuris tantum que admita prueba en contrario³¹”*. Por todo ello, no pueden dejar de aplicarse las reglas de determinación de la base imponible contenidas, porque tienen carácter imperativo y ningún precepto prevé la posibilidad de utilizar otro método alternativo de cuantificación del IIVTNU.

³¹ Sentencia nº148, de 30 de julio de 2013, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Ávila, Fundamento de Derecho Séptimo.

3.2.6. Tipo impositivo y cuota tributaria.

Regulado en el artículo 108 del TRLRHL:

“Artículo 108. Tipo de gravamen. Cuota íntegra y cuota líquida. 1. El tipo de gravamen del impuesto será el fijado por cada ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del 30 por ciento.

Dentro del límite señalado en el párrafo anterior, los ayuntamientos podrán fijar un solo tipo de gravamen o uno para cada uno de los períodos de generación del incremento de valor indicados en el apartado 4 del artículo anterior”.

Pues bien, cada Ayuntamiento podrá decidir si aplica un solo tipo impositivo, que en ningún caso puede superar dicho tipo máximo, o bien si establece tipos impositivos diferenciados para cada uno de los períodos de generación de la plusvalía previstos por la TRLRHL: hasta 5, 10, 15 y 20 años.

“2. La cuota íntegra del impuesto será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.

3. La cuota líquida del impuesto será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra, en su caso, la bonificación a que se refiere el apartado siguiente.

4. 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.

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la bonificación a que se refiere el párrafo anterior se establecerá en la ordenanza fiscal”.

En relación a los apartados 3 y 4 de este artículo, han sido modificados³², la novedad respecto a la redacción anterior la constituye la nueva bonificación, son de carácter potestativo motivo por el que el Ayuntamiento puede optar por establecerlas o no, debiendo regularse en ambos casos los aspectos sustantivos y formales de la bonificación en la Ordenanza Fiscal. Por lo tanto, los Ayuntamientos quedan facultados

³² Modificada por el apartado primero del artículo 7 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

para, en virtud del principio de autonomía local³³, determinar las condiciones de aplicación de la bonificación³⁴.

4.APLICACIÓN PRÁCTICA DEL IIVTNU.

4.1. GESTIÓN TRIBUTARIA DEL IIVTNU.

El art. 110.1 del TRLRHL establece que los sujetos pasivos del IIVTNU vendrán obligados a presentar ante el Ayuntamiento la declaración tributaria que determine la ordenanza fiscal correspondiente, conteniendo todos los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente.

No hay pues, un modelo determinado por Ley, pudiéndose gestionar este impuesto por liquidación o por autoliquidación, a elección de los ayuntamientos de acuerdo con lo que establezca la correspondiente Ordenanza Fiscal. Cuando el acto o contrato está sujeto a condición suspensiva y ésta se cumple, se aplica la Ordenanza Fiscal vigente en el momento de la transmisión o constitución. Los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación serían:

De carácter objetivo, es decir, la identificación del bien objeto de transmisión o sobre el que se constituye o transmite un derecho real, detallando su referencia catastral y si la transmisión es a título lucrativo u oneroso.

De carácter subjetivo, con identificación del transmitente y del adquirente.

De carácter temporal, que contendrán la fecha de transmisión determinante del hecho imponible, así como de la transmisión anterior del terreno o del derecho sobre éste³⁵.

³³ La Carta Europea de la Autonomía Local de 15-10-1.985, ratificada por España con fecha 20.01.1988, define la autonomía local en su art. 3º: "1. Por autonomía local se entiende el derecho y la capacidad efectiva para las entidades locales de regular y administrar, en el marco de la Ley, bajo su propia responsabilidad y en beneficio de su población, una parte importante de los asuntos públicos".

³⁴ Así lo ha confirmado el Tribunal Supremo en la sentencia nº6647, de 17 de julio de 2009, dictada en recurso de Casación interpuesto por la Cámara Oficial de Industria, Comercio y Navegación de Cataluña contra el artículo correspondiente de la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Barcelona.

³⁵ Moreno González, Saturnina; Sánchez López, María Esther, "El ordenamiento tributario y presupuestario local" "Análisis interno y comunitario", Tirant Tributario. 2016, p. 343.

Dichos datos suelen figurar en el título en virtud del cual se produce la transmisión, por lo que, y tal como apunta el apartado 3 del artículo 110 TRLRHL, *“a la declaración se acompañará el documento en que consten los actos o contratos que originan la imposición”*. Por otra parte, de conformidad con la normativa reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el declarante del IIVTNU debe acreditar que ha satisfecho la cuota o que ha presentado la declaración correspondiente a dichos impuestos.

“110.2. Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto:

- a) Cuando se trate de actos ínter vivos, el plazo será de treinta días hábiles.*
- b) Cuando se trate de actos por causa de muerte, el plazo será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo”*.

En esta última hipótesis, la correspondiente ordenanza fiscal podría considerar la exigencia de intereses de demora³⁶. El plazo para efectuar el ingreso es más breve en el supuesto de las autoliquidaciones, puesto que, a diferencia del sistema de liquidación, en el primero el sujeto pasivo cuantifica e ingresa el impuesto en el mismo plazo que se otorga al sujeto pasivo para la presentación de la declaración en los supuestos de liquidación. En caso de gestionar el impuesto por autoliquidación la comprobación administrativa se alarga a la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto. Este plazo se contará desde el devengo del impuesto que tal como se dispone en el art. 109 se producirá en la fecha de transmisión.

El TRLRHL faculta a los Ayuntamientos para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo en el apartado 4 del artículo 110 de esta ley; *“que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante en los plazos previstos en el párrafo anterior. Respecto de dichas autoliquidaciones, el Ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas*

³⁶ Procede la exigencia de intereses de demora, por lo que atendiendo a la naturaleza jurídica de esta institución estaría perfectamente justificada su exacción por la correspondiente ordenanza fiscal. En relación con la naturaleza jurídica de los intereses de demora, puede consultarse: P. J. Carrasco Parrilla: “Los intereses de demora y recargos en la Ley General Tributaria”, en AA.VV.: Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo (Dirs.: J. Arrieta Martínez de Pisón, M. A. Collado Yurrita y J. J. Zornoza Pérez), Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pp. 1187-1201.

reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas. En ningún caso podrá exigirse el impuesto en régimen de autoliquidación cuando se trate del supuesto a que se refiere el párrafo tercero del artículo 107.2.a) de esta ley". Esto significa que, nunca podrá exigirse el impuesto en régimen de autoliquidación cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana en el momento del devengo del impuesto, no tenga fijado valor catastral en dicho momento, pudiendo el ayuntamiento practicar la liquidación posteriormente cuando el referido valor catastral sea fijado.

Además, "cuando los ayuntamientos no establezcan el sistema de autoliquidación, las liquidaciones del impuesto se notificarán íntegramente a los sujetos pasivos con indicación del plazo de ingreso y expresión de los recursos procedentes".

6. Con independencia de lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, están igualmente obligados a comunicar al ayuntamiento la realización del hecho imponible en los mismos plazos que los sujetos pasivos:

a) En los supuestos contemplados en el párrafo a) del artículo 106 de esta ley, siempre que se hayan producido por negocio jurídico entre vivos, el donante o la persona que constituya o transmita el derecho real de que se trate. Esto es, en los supuestos de transmisiones de terrenos o constitución o transmisión de derechos de goce limitativos de dominio a título lucrativo, siempre que se hayan producido por negocio jurídico entre vivos, el donante o la persona que constituya o transmita el derecho real de que se trate.

b) En los supuestos contemplados en el párrafo b) de dicho artículo, el adquirente o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate". En los supuestos de transmisiones de terrenos o constitución o transmisión de derechos de goce limitativos de dominio a título oneroso.

También, como se dispone en el apartado 7, los notarios estarán obligados a remitir al ayuntamiento, dentro de la primera quincena de cada trimestre, una relación o índice de todos los documentos autorizados por ellos durante el anterior trimestre, en los que se contengan hechos, actos o negocios jurídicos que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible del impuesto, con excepción de los actos de última voluntad. Además, están obligados a expedir la relación de los documentos privados

comprendivos de los mismos hechos, actos o negocios jurídicos, que les hayan sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas, entendiéndose todo ello sin perjuicio del deber general de colaboración establecido en la LGT.

En la relación o índice que remitan los notarios al ayuntamiento, éstos deberán hacer constar la referencia catastral de los bienes inmuebles cuando la referencia se corresponda con los que sean objeto de transmisión.

“Los notarios advertirán expresamente a los comparecientes en los documentos que autoricen sobre el plazo dentro del cual están obligados los interesados a presentar declaración por el impuesto y, asimismo, sobre las responsabilidades en que incurran por la falta de presentación de declaraciones”.

En el supuesto de que el sujeto pasivo presentase la declaración fuera del plazo establecido en el artículo 110 TRLHL, esta presentación tendrá consecuencias a efectos de imponer los recargos per extemporaneidad previstos en la LGT sin perjuicio de que se aplique la ordenanza fiscal vigente cuando se realizó el devengo³⁷.

4.2. ANÁLISIS DEL IMPUESTO EN DOS ENTIDADES LOCALES DE LA PROVINCIA: ASTORGA Y PONFERRADA.

Para comenzar, diremos que fue la Orden de 20 de diciembre de 1978 la que aprueba las Ordenanzas Fiscales tipo. El Real Decreto 3147/1978, de 29 de diciembre, determina la facultad que tendrán los Ayuntamientos para aprobar los tipos unitarios de valor cuya vigencia se establecerá según la Ordenanza Fiscal tipo para dos años.

Asimismo, es la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, la que actualmente las recoge en su Título VIII relativo a las Haciendas Locales. Podemos saber que las Entidades Locales tienen autonomía suficiente como para exigir y establecer tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado que regula lo

³⁷ Hay algunas resoluciones para el supuesto de no cumplir con obligaciones de carácter formal como es la presentación de la declaración de liquidación, todas ellas con un denominador común: la vulneración del principio de legalidad sancionadora, por subsumir en preceptos de incumplimiento de presentación de declaración tributaria la falta de presentación de autoliquidaciones y a la inversa, como la STSJ de Castilla y León –Burgos- de 28-6-1999 (JT 1999\1334). Pero, además de estas resoluciones sobre el incumplimiento del deber de presentar la debida declaración o autoliquidación, el TS ha elaborado una línea doctrinal para los supuestos de presentación irregular de la declaración, esta doctrina legal la fija el Alto Tribunal en STS de 14-2-2000 (RJ 2000\783), confirmada por la STS de 23-11- 2000 (RJ 2000\9480) y reproducida sintéticamente en la STS de 24-5-2002 (RJ 325 2002\4486).

competente a las Haciendas Locales, así como a las leyes que dicten las Comunidades Autónomas. La potestad reglamentaria de todas las Entidades Locales en materia tributaria es ejercida a través de sus Ordenanzas Fiscales regulando sus tributos propios, siendo de su competencia la gestión, recaudación e inspección de los mismos, sin perjuicio de las delegaciones que puedan otorgar a favor de las Entidades locales de ámbito superior o de las respectivas Comunidades Autónomas, y de las fórmulas de colaboración con otras Entidades locales, con las Comunidades Autónomas o con el Estado, de acuerdo con lo que establezca la legislación del Estado, y, a través de Ordenanzas generales en este ámbito de su gestión.

Tal y como dispone el artículo 107 de esta misma ley, las Ordenanzas Fiscales comienzan a aplicarse en el momento de su publicación definitiva en el Boletín Oficial de la provincia o, en su caso, de la Comunidad Autónoma uniprovincial, y obligan en el territorio de la respectiva Entidad local aplicándose conforme a los principios de residencia efectiva y de territorialidad.

En este sentido, y como ya dijimos en el apartado anterior, se trata de un impuesto de carácter instantáneo, lo relevante es la condición del terreno en el momento del devengo, es por esta razón por la que la Ordenanza Fiscal que regule este impuesto se puede aprobar en cualquier momento, resultando de aplicación a todos los hechos imponibles cuyo devengo se produzca a partir de su publicación. A este respecto, la STSJ Navarra de 29-9-2000 (JT 2000\1608) entiende que no existe retroactividad porque una Ordenanza Fiscal se aplique a incrementos generados antes de la implantación del impuesto en un municipio³⁸.

En cuanto a las Ordenanzas Fiscales de Astorga y Ponferrada, hay que señalar, que ambas Ordenanzas regulan lo esencial del Impuesto, acorde con el TRLRHL, y que, además son muy similares en prácticamente todos sus artículos.

En sus primeros artículos, se regula el hecho imponible del impuesto, dando una definición del mismo, enumerando los títulos a los que se refiere y qué se entiende por terreno de naturaleza urbana y los supuestos de no sujeción, siendo aquí la primera de las

³⁸ Cabe mencionar también, la doctrina jurisprudencial del TS contenida en la STS de 30-3-1999 (RJ 1999\2955), que establece la denominada “proscripción de la retroactividad absoluta”: “*Si se pretende su aplicación a obligaciones tributarias surgidas con anterioridad (...) se estaría ante un supuesto de aplicación retroactiva absoluta que estaría proscrito, por contrariar otros principios constitucionales como los de seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, capacidad económica del contribuyente (...)*”.

diferencias entre ambas. En el caso de la Ordenanza de Astorga, solo se hace referencia en estos supuestos a los terrenos que tengan la consideración de rústicos, mientras que en Ponferrada va más allá enumerando en tal caso; las transmisiones de terrenos derivadas de fusiones, escisiones, aportaciones de ramas de actividad, aportaciones no dinerarias especiales a excepción de lo que prevé el artículo 108 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades³⁹; transmisiones de terrenos realizados como consecuencia de los procesos de adscripción a una sociedad anónima deportiva de nueva creación, ajustadas a la Ley 20/1990, de 15 de octubre, del Deporte, y el Real Decreto 1084/1991, de 15 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas entendiéndose que no se ha interrumpido el número de años que ha sufrido el incremento.

Se observa aquí una gran diferencia entre ambos -ya que, en los supuestos de no sujeción no se realiza el hecho imponible, no nace la obligación tributaria principal, los supuestos no sujetos tienen un carácter residual, no naciendo las obligaciones formales, y por el contrario, en los supuestos de exención, el hecho imponible si se produce, sí nace la obligación tributaria, tiene que estar expresamente previsto en la ley, y salvo que la ley disponga lo contrario, en la exención sí nacen las obligaciones formales derivadas del Hecho imponible- en el caso de Ponferrada aparecen como casos de No Sujeción algunos tales como: aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal y, 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 matrimonial, que, por el contrario en el caso de Astorga aparecen expresamente mencionados en su Ordenanza Fiscal como Exenciones.

En cuanto a los supuestos de exención, hay otra gran diferencia entre ambos, debido a la arquitectura de la zona, nos referimos a la exención relativa a las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según lo establecido en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, en el caso de Astorga se encuentra como Anexo I en la Ordenanza Fiscal, referente a las transmisiones de inmuebles declarados como “bienes de interés cultural”, o ubicados en cualquiera de los “conjuntos históricos” declarados en el término municipal (recinto

³⁹ Terrenos que se aporten como beneficios o participaciones en beneficios de rentas exentas que proceden de entidades no residentes en territorio español y obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.

amurallado de Astorga, núcleo de Castrillo de los Polvazares y traza del Camino de Santiago) con arreglo a lo establecido en la legislación del patrimonio histórico español⁴⁰, en este Anexo hacen una referencia detallada sobre las obras realizadas en este territorio y el tipo de exención para cada caso. Mientras tanto, en Ponferrada, en el artículo de la exención, prevé las condiciones para que se cumpla la exención en su territorio, siendo éstas por las características de la zona más simples: que el importe de las obras de conservación y/o rehabilitación ejecutadas en los últimos cinco años sea superior al 90% del valor catastral del inmueble y que dichas obras hayan sido financiadas por el sujeto pasivo o su ascendiente en primer grado.

Por demás, hay otras tres grandes diferencias entre ambas Ordenanzas, la primera relativa a la Base imponible, cuando se fijen, revisen o modifiquen los valores catastrales, y siempre que estos nuevos valores sean superiores a los hasta entonces vigentes, como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, en Ponferrada las reducciones aplicables se tomarán las que se establezcan en el momento, mientras que, en Astorga, figuran fijadas en su Ordenanza debiendo aplicarse dichos porcentajes siempre, éstos son :

- El 58 % de los nuevos valores catastrales durante el primer año de efectividad.
- El 54% de los nuevos valores catastrales durante el segundo año de efectividad.
- El 50% de los nuevos valores catastrales durante el tercer año de efectividad.
- El 46% de los nuevos valores catastrales durante el cuarto año de efectividad.
- El 42% de los nuevos valores catastrales durante el quinto año de efectividad.

La segunda diferencia hace referencia a la determinación del incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana, para determinarlo se aplicará sobre el valor del terreno en el momento del devengo el porcentaje que corresponda en función del número de años durante los que se genera ese incremento. En cada uno de los municipios hay un valor determinado -que, como sabemos, no puede superar unos máximos fijados por el TRLRHL- en el caso de Ponferrada son esos máximos establecidos por la ley.

⁴⁰ A los efectos previstos en el art.105 b) de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

ASTORGA

Incremento de valor periodo 1-5 años.	Incremento de valor periodo hasta 10 años.	Incremento de valor periodo hasta 15 años.	Incremento de valor periodo hasta 20 años.
3,02 %	2,81 %	2,92 %	3,00 %

Fuente: elaboración propia, datos Ordenanza Fiscal de Astorga.

PONFERRADA

Incremento de valor periodo 1-5 años.	Incremento de valor periodo hasta 10 años.	Incremento de valor periodo hasta 15 años	Incremento de valor periodo hasta 20 años.
3,50 %	3,70 %	3,20 %	3,00 %

Fuente: elaboración propia, datos Ordenanza Fiscal de Ponferrada.

Y, finalmente la tercera gran diferencia es la existencia de Bonificaciones reguladas en la Ordenanza Fiscal de Ponferrada, -cuya explicación es la ausencia de bonificaciones obligatorias de este impuesto en la Ley- por su parte, Astorga en su Ordenanza sobre el mismo no las contempla. Estas bonificaciones del Ayuntamiento de Ponferrada son las transmisiones “mortis causa” referentes a la vivienda habitual del causante, cuando los adquirentes sean el cónyuge, los descendientes o los ascendientes por naturaleza o adopción: el 90% si el valor catastral del terreno correspondiente a la vivienda no excede de 24.000,00 euros y; el 75% si el valor catastral del terreno excede de 24.000,00 euros. Si no hay relación de parentesco, la bonificación afectará a quienes reciban del ordenamiento jurídico un trato análogo para la continuación en el uso de la vivienda para convivir con el causante.

Para concluir, diremos que en los demás artículos que regulan el Impuesto IIVTNU, en las Ordenanzas Fiscales de Astorga y Ponferrada, relativos al devengo, a los sujetos pasivos... no cabe mencionar ninguna diferenciación importante más, puesto que puede haberlas en cuanto a la manera de redactar, pero no en su contenido. Por demás es conveniente saber que, en el caso del Ayuntamiento de Ponferrada, esta Ordenanza entra en vigor el día de su publicación en el Boletín Oficial de la Provincia y será de aplicación a partir del 1 de enero de 2009, y en el caso de Astorga, comienza a aplicarse el día 1 de enero de 2011.

4.3. MÉTODO DE CÁLCULO ESTABLECIDO LEGALMENTE, SUPUESTOS PRÁCTICOS.

La fórmula de cálculo del impuesto está regulada en la base imponible: art. 107. Siendo básicamente el resultado de aplicar el valor del terreno transmitido, o sobre el que se ha cedido o constituido el derecho real, unos porcentajes anuales en función del número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento del valor. El artículo contempla los porcentajes anuales máximos a aplicar por cada Ayuntamiento. Sin embargo, se habla de máximos, por lo que cualquier ayuntamiento podría aprobar en su ordenanza porcentajes inferiores, nunca superiores. Sobre la base imponible así calculada, se aplicará el título de gravamen, que el art. 109 fija en un máximo del 30%.

Es importante saber a quién le corresponde pagar el IIVTNU, y es el artículo 106 del TRLRHL el que atribuye la condición de sujeto pasivo al adquirente o transmitente en función del tipo de título del que se haya realizado la transmisión. Así, la norma considera que, en las transmisiones a título gratuito, es sujeto pasivo del impuesto la persona física o jurídica, o entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se transmita o constituya el derecho real. Y, en las transmisiones a título oneroso la misma persona física o jurídica del artículo 35.4 de la LGT que transmita el terreno o que constituya o transmita el derecho real. El plazo para presentar el impuesto ya sea en régimen de autoliquidación o en liquidación es el mencionado en el artículo 110 TRLRHL viéndose los sujetos pasivos obligados a presentar ante el Ayuntamiento correspondiente la declaración que determine su ordenanza.

Es conveniente que los contribuyentes sepan que toda liquidación tributaria supone, desde la fecha de su notificación, la apertura de dos plazos: uno para recurrir y otro, un poco más amplio, para pagar. El plazo para recurrir es de cuatro años, plazo para solicitar la rectificación de la autoliquidación se contará desde el día siguiente a la finalización del plazo existente para presentar dicha autoliquidación, si esta se presentó en plazo. Si la presentó fuera de plazo, el plazo de cuatro años se contará desde la presentación de la autoliquidación. Ello según lo dispuesto en el art. 67.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

Recurrir no es lo mismo que pagar un impuesto, y en este caso, el recurso que se debe interponer dependerá en cada caso si al contribuyente se le ha notificado una liquidación por parte del Ayuntamiento, o si es él el que ha presentado una

autoliquidación del impuesto. En el caso de que el contribuyente haya recibido la notificación, el primer recurso a interponer será el recurso de reposición regulado en el artículo 14.2 del TRLRHL.

La reclamación económico-administrativa es una vía ineludible, por tanto, si el contribuyente decide interponer recurso de reposición, cuando sea desestimado de forma expresa o se entienda por silencio administrativo, deberá interponer obligatoriamente contra dicha desestimación la reclamación económico-administrativa siendo el órgano que la resolverá municipal.

Las ordenanzas fiscales municipales acaban remitiéndose a la regulación prevista en los arts. 226 a 248 de la LGT, a los arts. 28 a 64 del Real Decreto 520/2005 y a los procedimientos ordinarios o abreviados previstos en dichas normas.

Cuando la resolución se notificó y ya es firme, se debe acudir a los procedimientos especiales de revisión. Considerándose por algunos autores⁴¹, de todos los mencionados en el art. 216 de la LGT, el más apropiado el de nulidad de pleno derecho, regulado en el art. 217.1 de la norma.

CÁLCULO DE LA PROPORCIÓN DEL VALOR DE ADQUISICIÓN. Ejemplo práctico:

REFERENCIA CATASTRAL	VALOR CATASTRAL SUELO	PORCENTAJE	REFERENCIA CATASTRAL
0092306TN9109S0001QP	439.463,07 €	50,60%	105.239,44 €
0091401TN9109S0001QP	223.013,58 €	25,68%	53.405,68 €
0091503TN9109S0001MP	66.735,70 €	7,68%	15.981,38 €
0091504TN9109S0001OP	139.362,42 €	16,04%	33.373,50 €
	SUMA= 868.574,77 €		208.000,00 €

Fuente: elaboración propia. Datos catastrales.

Para calcular el porcentaje en cada caso en la tabla arriba indicada, se debe dividir el valor catastral del suelo de la finca cuya referencia catastral está indicada entre la suma

⁴¹ Salcedo Benavente, José María, “Guía práctica para impugnar la plusvalía municipal tras la declaración de inconstitucionalidad”, Editorial Jurídica Sepín, 2017, pp. 23-26.

de todos los valores catastrales suelo de la tabla, es decir, en el primer caso se divide VCS-439.436,07 entre la SUMA-868.574,77 y eso da un resultado redondeado de 50,60, correspondiente al %.

Para calcular el valor de adquisición, se debe multiplicar la cantidad total de adquisición por el porcentaje de cada finca correspondiente, es decir, en el segundo caso de la tabla, se multiplica el TOTAL-208.000 por el PORCENTAJE-25,68% y el resultado corresponde con el valor de adquisición de esa única finca.

DATOS PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO DE PLUSVALÍA MUNICIPAL. Ejemplo práctico:

FECHA ADQUISICIÓN FINCAS	VALOR CATASTRAL SUELO	AÑOS	PORCENTAJE	BASE IMPONIBLE	CUOTA	TOTAL
1) 03/02/2009	8352,965	8	0,034%	2272,00648	0,3	681,60
2) 03/03/2009	6129,365	8	0,034%	1667,18728	0,3	500,16
3) 03/02/2009	5709,54	8	0,034%	1552,99488	0,3	465,90
4) 03/02/2009	66585,315	8	0,034%	18111,20568	0,3	5.433,36
5) 03/02/2009	33789,83333	8	0,034%	9190,834667	0,3	2.757,25
6) 01/09/2005	29247,42	12	0,031%	10880,04024	0,3	3.264,01
					Total	13.102,28

Fuente: elaboración propia. Datos catastrales y Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de León.

Para el cálculo de la Base Imponible del impuesto que figura en la tabla de arriba, lo que se hace es multiplicar el valor catastral del suelo de la finca que tengamos por los años que han transcurrido desde la adquisición y por el porcentaje que le corresponde de acuerdo al territorio en el que se encuentra. En el caso de la finca 1, sería VCS-8352,965

por AÑOS-8 por %-0,034, dando como resultado 2272,00648 correspondiente a la Base Imponible.

Para calcular el resultado total (columna final de la tabla), de la plusvalía municipal sobre los terrenos indicados, lo que se hace es multiplicar la Base imponible de cada finca por la cuota correspondiente, esto es, en el caso de la finca número 2 de la tabla, sería BI-1667,18728 por CUOTA-0,3, quedando como resultado de la operación el correspondiente al total, 500,16.

Un ejemplo muy reciente, lo encontramos en las sentencias del TS de 21 de enero de 2021 y de 4 de febrero de 2021, sentencias relativas al valor proporcional del terreno. En ellas, el TS ha dado la razón a un contribuyente que, a efectos del IIVTNU consideró como valor del suelo una suma distinta a la derivada de las proporciones de los valores catastrales. El Ayuntamiento liquidó el impuesto considerando que el valor del suelo era de un 32,28% del valor total del inmueble, porcentaje que obtuvo de la proporción entre el valor catastral total y el de la edificación. El contribuyente, sin embargo, consideró que la proporción era únicamente del 19,92%, y aportó diversos informes periciales en los que fundamentaba dicho porcentaje. Con este valor se ponía de manifiesto que no existía un aumento efectivo del valor del terreno -que es, precisamente, el hecho imponible que queda gravado por el impuesto-, por lo que no procedía liquidación alguna.

Ante esta discrepancia, el TS se inclina por dar relevancia a la valoración aportada por el contribuyente, en concreto, considera que el método basado en la proporción de valores catastrales es válido, pero no es el único o exclusivo por el cual puede determinarse la base imponible. Así, los contribuyentes pueden proponer otros porcentajes y aportar las pruebas que consideren oportunas para sustentarlos, pruebas que los tribunales valorarán en cada caso concreto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica. Como veremos en el siguiente apartado, este es un ejemplo para el cálculo del impuesto posterior a las sentencias del Tribunal Constitucional, donde se puede observar la opinión de los tribunales en casos recientes.

5. PROBLEMA CONSTITUCIONAL DEL IMPUESTO.

5.1. INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS DE LA LEY REGULADORA DE LAS HACIENDAS LOCALES 2/2004. ANÁLISIS DE LAS SENTENCIAS DEL TC, DISTINCIÓN DE LA STC 59/2017.

El mayor problema de este impuesto parte del efectivo y real incremento de valor del terreno, y a quién le corresponde la carga de su prueba, el criterio mayoritario de Juzgados y Tribunales hasta la declaración de inconstitucionalidad por parte del TC era que la carga de la prueba correspondía a los contribuyentes, ello se debía a que la normativa del impuesto presume la realización del hecho imponible, es decir, la existencia de un incremento de valor del terreno, siempre que se transmita por cualquier título, o se constituya o transmita un derecho real de goce limitativo del dominio sobre el terreno. Hay que tener en cuenta que, según lo dispuesto en el art. 105.1 LGT, en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

Las primeras cuestiones de inconstitucionalidad de la norma, fueron planteadas por los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Vitoria, Jerez de la Frontera, Madrid y San Sebastián.

En fecha 16 de Febrero de 2017, en sentencia número 26/2017, el TC estimó parcialmente la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº3 de San Sebastián, que fue el primero en cuestionar la constitucionalidad del IIVNTU mediante Auto⁴², declarando inconstitucionales y nulos de pleno derecho los arts. 4.1, 4.2ª) y 7.4 de la Norma Foral 16/1989 del Territorio Histórico de Guipúzcoa.

El juzgado consideró, partiendo de una jurisprudencia anterior del propio TC bastante consolidada⁴³, en la que ha sentado la premisa básica de que atenta contra este principio, que la regulación del IIVTNU podría vulnerar los principios de capacidad económica (art. 31 CE) y el derecho a la defensa (art. 24 CE). Los arts. 4 y 7.4 de la

⁴² El art. 35.1 de la LO 2/1979 del TC dispone que “cuando un juez o tribunal, de oficio o a instancia de parte, considere que una norma con rango de ley aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo pueda ser contraria a la Constitución, planteará la cuestión al TC con sujeción a lo dispuesto en esta Ley”.

⁴³ Pueden verse las Sentencias Tribunal Constitucional 19/1987, de 17 de febrero; 37/1987, de 26 de marzo; 221/1992, de 11 de diciembre; 182/1997, de 28 de octubre; 233/1999, de 16 de diciembre; 194/2000, de 19 de julio; 276/2000, de 16 de noviembre; 96/2002, de 25 de abril; 193/2004, de 4 de noviembre; 245/2004, de 16 de diciembre; 189/2005, de 7 de julio; 19/2012, de 15 de febrero; 100/2012, de 8 de noviembre; 96/2002, de 25 de abril; 193/2004, de 4 de noviembre; 245/2004, de 16 de diciembre; 189/2005, de 7 de julio; 19/2012, de 15 de febrero; 100/2012, de 8 de mayo; 53/2014, de 10 de abril; 71/2014, de 6 de mayo; 26/2015, de 19 de febrero; 60/2015, de 18 de marzo; 62/2015, de 13 de abril, y 107/2015, de 28 de mayo.

Norma Foral 16/1989 que otorgan a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carece de toda justificación razonable en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, se están sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza en el art. 31.1.

La inconstitucionalidad y nulidad de los artículos referidos no se produce en todo caso, sino únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento del valor del terreno al momento de la transmisión.

Las sentencias del TC de Guipúzcoa y Álava de 16-2-2017 y de 1-3-2017 supusieron un auténtico terremoto jurídico que dejó muy tocado al IIVTNU. La sentencia de 11-5-2017, que ya afecta al TRLRHL, ha sido el golpe definitivo al impuesto.

En fecha 11-5-2017, se ha dictado por el Pleno del TC la esperada sentencia número 59/2017 que ha declarado inconstitucionales y nulos, algunos artículos de la normativa estatal del IIVTNU (TRLRHL), pero únicamente, en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos del valor.

La sentencia resuelve la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Jerez de la Frontera. Recordemos que esta cuestión se dirigía únicamente contra el artículo 107 TRLRHL, por considerar que infringía el principio de capacidad económica⁴⁴ consagrado en el art. 31 de la CE, en aquellos supuestos en los que el valor del terreno no solo no se había incrementado, sino que incluso había disminuido en la que tanto la recurrente como el Ministerio Fiscal no se oponen al planteamiento de la cuestión, sí el Ayuntamiento. El precepto cuestionado no contempla el supuesto de una minusvaloración en la venta de inmuebles, determinando siempre un incremento de valor por el que tributar, lo que parece contravenir la doctrina

⁴⁴ Art. 31.1 CE dispone que *“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”*. El Tribunal lo declara como incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. Además, en cuanto al cuestionado principio de no confiscatoriedad se refiere a cuando el incremento obtenido quede absorbido por el pago del impuesto, y así se dispone en el art. 31 de la CE, *“un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*.

del Tribunal Constitucional sobre el principio de capacidad económica, éste, no contempla la posible existencia de una minusvaloración al momento de la transmisión de los inmuebles, *“con lo que estaría haciendo depender la prestación tributaria de situaciones que no son expresivas de capacidad económica y, en consecuencia, estaría sometiendo a tributación manifestaciones de riqueza no ya potenciales, sino inexistentes o ficticias”*.

Es el abogado del Estado el que primero hace referencia a la precisión llevada a cabo por el TC de que, aun cuando se cuestiona por el órgano judicial el art. 107 TRLRHL en su totalidad, en la medida en que la liquidación impugnada en el proceso a quo deriva de la transmisión onerosa de unos terrenos, deben quedar fuera del objeto las letras b), c) y d) de su apartado 2, así como a las dos medidas invocadas por éste como posible solución en el precedente Auto que cuestiona su inconstitucionalidad ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Jerez que son, que los Ayuntamientos podrían adoptar de conformidad con la normativa reguladora del impuesto: de un lado, la reducción de valor catastral en hasta un 60 por 100 durante los cinco años siguientes a su revisión; y de otro, la actualización, incluso a la baja, de los valores catastrales.

Los artículos declarados inconstitucionales y nulos han sido el 107.1, el 107.2a) y el 110.4 del TRLRHL. Recordemos que dicha inconstitucionalidad no se producirá en cualquier caso, sino solo cuando se sometan a tributación situaciones en las que no se ha producido un incremento del valor del terreno.

Lo primero que llama la atención es que finalmente el art. 110.4 TRLRHL sí ha sido declarado inconstitucional, a pesar de que no se solicitó tal declaración por el Juzgado. Ello se debe a la petición del Fiscal General del Estado, que consideró que no tenía sentido declarar la inconstitucionalidad del art. 107 del TRLRHL (que consagra la fórmula de cálculo de la base imponible del impuesto)⁴⁵, y dejar intacto el artículo 110.4 de la misma norma, que impide a la Administración tener en cuenta bases o valoraciones distintas de las resultantes de aplicar la fórmula legal. Considera el TC que dicho artículo impide a los sujetos pasivos del impuesto *“acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica”*, y por ello extiende al mismo la declaración de

⁴⁵ Salcedo Benavente, José María, “Guía práctica para impugnar la plusvalía municipal tras la declaración de inconstitucionalidad”, Editorial Jurídica Sepín, 2017, pp. 70-71.

inconstitucionalidad, por conexión, tal y como permite el art. 39.1 de la LO 2/1979 del TC⁴⁶.

La declaración de inconstitucionalidad se vuelve a limitar únicamente al concreto supuesto de transmisión de un terreno planteado ante el Juzgado a quo, y no a otras situaciones no discutidas en tal litigio. Esta es la razón por la que únicamente se considera inconstitucional el apartado 1, y el 2 a) del art. 107 TRLRHL. Y es que el supuesto planteado ante el Juzgado de Jerez se refería a una transmisión de un terreno como consecuencia de una ejecución hipotecaria.

Por ello, considera el TC que la declaración de inconstitucionalidad solo puede extenderse a los supuestos de transmisión de terrenos, y no al resto de situaciones sujetas al impuesto, y contempladas en las letras b), c) y d) del art. 107 TRLRHL (constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o a realizar una construcción bajo suelo, ni tampoco a las expropiaciones forzosas).

Los efectos que tiene la sentencia del TC son “erga omnes”, es decir, afectan a la generalidad de los contribuyentes⁴⁷, y no únicamente a las partes intervinientes en el litigio planteado ante el Juzgado de Jerez. Cualquiera puede, a priori, beneficiarse de la declaración de inconstitucionalidad.

5.2. APLICACIÓN DE LA SENTENCIA POR LOS JUZGADOS Y TRIBUNALES DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE CASTILLA Y LEÓN.

Idéntico criterio siguió, pocos días después de la sentencia del TC estimando la cuestión de inconstitucionalidad, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Burgos, en su sentencia de 29-3-2017, éste basó su sentencia en la necesaria distinción que debe hacerse entre el hecho imponible y la base imponible del IIVTNU.

⁴⁶ El art. 39.1 de la LO 2/1979 del TC dispone que “*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*”.

⁴⁷ Hay que tener en cuenta que, a partir de las sentencias del TC de 16-2-2017 y 11-5-2017, los Ayuntamientos no podrán liquidar el impuesto en los supuestos en los que el valor del terreno no se haya incrementado. La Administración, por tanto, deberá estar a partir de ahora preparada para cuestionar la prueba que aporten los contribuyentes, dirigida a acreditar la inexistencia de incremento de valor del terreno.

Por su parte, tras el estudio de numerosas sentencias, vemos que el TSJ de Castilla y León sigue el mismo criterio marcado por el TC en sus sentencias conforme a la regulación de los artículos del IIVTNU en el TRLRHL. Considera que debe diferenciarse el hecho imponible del impuesto, de la fórmula empleada para determinar la base imponible como criterio a destacar.

Además, en sentencias como TSJ Castilla y León (Burgos) (Contencioso), sec. 2ª, S 09-06-2017, nº116/2017, rec.2/2017 o TSJ Castilla y León (Burgos) (Contencioso), sec. 2ª, S 26-04-2019, nº90/2019, rec.7/2019, se puede observar dos ejemplos del mismo juicio que se tiene en Castilla y León, el primero tras la sentencia del TC y el segundo, ejemplificando que la jurisprudencia sentada por el TC se sigue llevando a cabo desde el mismo criterio en años posteriores. La opinión fundada del TSJ a este respecto, sostiene que, en la medida en que, los artículos 104 y 107 de la Ley de Haciendas Locales y las Ordenanzas municipales, reconocen que la base imponible está constituida por el incremento de valor de los terrenos, si está acreditado que no ha existido ese incremento no son aplicables las fórmulas de determinación indicaria de incrementos que aplica la norma, lo que ya ha sido tenido en cuenta doctrinal y jurisprudencialmente en sentencias. Reitera la denuncia de la incorrecta cuantificación de la base imponible, y en fase de conclusiones, tras la práctica de la prueba practicada en esta instancia, trae a colación las recientes sentencias del Tribunal Constitucional que avalan los criterios interpretativos sostenidos.

El criterio que sigue el TSJ en estos casos es, que la ausencia objetiva de incremento del valor dará lugar a la no sujeción al impuesto, simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, *“pues la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del «método de cálculo» y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica”*. Posición compartida en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de los Tribunales Superiores de Justicia y de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo. En consecuencia, si no concurre alguno de estos elementos, no puede hablarse de realización de hecho imponible; si no se realiza el hecho imponible, no nace

la obligación tributaria (artículo 20 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) y, por tanto, no existe base imponible alguna que determinar⁴⁸.

5.2.1. Especial mención a los Juzgados de León.

El IIVTNU, viene siendo objeto de controversia en los últimos años, a raíz del hundimiento del mercado inmobiliario, dando lugar a distintas posiciones doctrinales y judiciales. En los Juzgados de León, no existe el mismo volumen de reclamaciones en ningún ámbito del derecho, como pueda ocurrir en municipios o ciudades más grandes, sin embargo, con respecto a este impuesto, y tras la doctrina sentada por el TC en las sentencias analizadas anteriormente, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de León sí se ha pronunciado en su sentencia EDJ 2017/11452 de 20 de junio de 2017, nº118/2017, rec.337/2015.

En la dictada sentencia, la actuación administrativa objeto de recurso fue una resolución del Ayuntamiento de León de 30 de septiembre de 2015, en virtud de la cual se desestima el recurso de reposición contra liquidaciones del IIVTNU, así como resolución de 30 de septiembre de 2015, que desestima el recurso de reposición frente a las sanciones impuestas al no haber abonado las liquidaciones del impuesto. Menciona este Juzgado, el art. 5.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial establece el carácter vinculante de la doctrina del Tribunal Constitucional para los Jueces y Tribunales, quienes interpretarán y aplicarán las leyes y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, *"conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos"*. En el caso que debe resolver, el ayuntamiento se remite a la evolución de los valores catastrales⁴⁹, de la cual deduce la existencia de aumento de valor. Sin embargo, tales

⁴⁸ Esta postulación de los TSJ puede verse también en otras sentencias como doctrina de las sentencias en las que se basa, que es compartida también por la Sala homónima de Valladolid como resulta de la reciente sentencia de 17 de marzo de 2017 dictada en el recurso de apelación 611/2016 siendo Ponente: Francisco Javier Pardo Muñoz, recordando sus sentencias de 28 de junio de 2016 recaída en el recurso de apelación 72/2016 y de 10 de junio de 2015, recurso de apelación 647/2015, ha venido a ser confirmado en cuanto al fondo por las recientes sentencias del Tribunal Constitucional 26/2017 de 16 de febrero de 2017 dictada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1012/2015; 37/2017 de 1 de marzo de 2017 en la cuestión de inconstitucionalidad 6444/2015; y 48/2017 de 27 de mayo de 2017.

⁴⁹ Conforme a los valores catastrales, cabe decir que el art. 23.2 del Real Decreto Legislativo 1/2004 de 5 de marzo, dispone que *"el valor catastral de los inmuebles no podrá superar el valor de mercado, entendiéndose por tal el previo más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas, a cuyo efecto se fijará, mediante orden del Ministro de Hacienda, un coeficiente de referencia al mercado para los bienes de una misma clase."* Y cabe recordar que, los terrenos que Catastro clasifica como urbanos son los incluidos en el art. 7.2 del TRCI.

valores ya no pueden considerarse como medio hábil para fundamentar la existencia del incremento de valor, pues el precepto que así lo establecía (art. 107.2 a) ha sido expulsado del ordenamiento jurídico y no existe ningún otro método alternativo que cuente con respaldo legal, hasta el punto de que el Tribunal Constitucional insta expresamente al legislador para que lo establezca en ejercicio de sus competencias.

Este Juzgado Contencioso-Administrativo de León aplica la doctrina del TC, y procede, por tanto, a la estimación del recurso, que se extiende igualmente a las resoluciones sancionadoras, puesto que la nulidad de los preceptos legales citados del TRLHL, se produce ex origine y el importe de la multa se calcula asimismo sobre la base de una cuota tributaria inexistente, ya que cuando no se ha producido ese incremento del valor del terreno, la capacidad económica gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia. La resolución da la razón al recurrente y señala que, a partir de ese momento, tendrá que ser el Ayuntamiento de la capital leonesa y no el contribuyente el que tendrá que demostrar que se produjo un incremento, además añade que, es a la administración local competente para recaudar *“a quien corresponde probar, en caso de discusión por el contribuyente, la concurrencia del hecho imponible del impuesto sobre el incremento de los terrenos de naturaleza urbana”*. como así quedó fijado por el TC y es aplicado por numerosos Juzgados y Tribunales, incluidos los de León⁵⁰.

5.3. SITUACIÓN Y APLICACIÓN ACTUAL.

Las sentencias solo afectan a los supuestos en los que se hagan tributar situaciones en las que no existe incremento del valor. En cuanto a los efectos erga omnes y temporales es obligatoria la alusión al art. 40.1 LO 2/1979 del TC, que dispone que: *“las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales”*, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un proceso sancionador en que, como hay nulidad de la norma aplicada, de ahí resulte una reducción de la pena o de una sanción, exención o

⁵⁰ Con respecto a las costas en este tipo de procedimientos, la sentencia, nº 118/2017 de 20 de junio de 2017 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº3 de León se pronuncia de acuerdo con lo dispuesto en el art. 139.1 LJCA (red. Ley 37/2011, de 10 de octubre), no procede la imposición de las costas del proceso, ya que, tras la STC 59/2017, de 11 de mayo, no puede afirmarse que las dudas existentes hayan sido completamente despejadas.

limitación de la responsabilidad. Las sentencias del TC⁵¹ no podrán aplicarse de forma retroactiva a procesos ya expirados.

Es común entre los contribuyentes, antes y después de las sentencias del TC preguntarse a quién corresponde probar que no se ha producido un incremento del valor en los terrenos, ya que, tras ella, los ayuntamientos no podrán exigir el impuesto en aquellos supuestos en los que el valor del terreno no se haya incrementado. Si el valor de los terrenos se ha incrementado o no, los ayuntamientos tendrán que valorar y tener en consideración la prueba que se aporta. Hay que tener en cuenta que el TC, en las sentencias referidas ha declarado que el legislador debe establecer y regular la forma de acreditar la ausencia de incremento de valor de los terrenos. Pero ello no significa que la práctica de dicha prueba deba ser soportada en exclusiva, por los contribuyentes⁵². Hasta que el legislador regule la forma de acreditar la inexistencia de incremento de valor del terreno, corresponderá a los contribuyentes elegir en cada caso, la manera menos gravosa de probar que el valor del terreno no se ha incrementado.

El criterio mayoritario hasta la declaración de inconstitucionalidad era que la carga de la prueba corresponde a los contribuyentes. Hasta la publicación de las declaradas sentencias del TC, el criterio mayoritario de Juzgados y Tribunales era el de que la carga de la prueba de acreditar que el incremento del valor del terreno es inferior al que resulta de aplicar la fórmula, correspondía al contribuyente. La clave de la exigencia del IIVTNU a los contribuyentes era, en definitiva, que la normativa del impuesto (art. 107 TRLRHL) presume la realización del hecho imponible, es decir, la existencia de un incremento de valor del terreno, siempre que se transmita por cualquier título, o se constituya o transmita un derecho real de goce limitativo del dominio sobre el terreno. Sin embargo, la negación de la práctica de la prueba que desvirtúe el valor que resulte de la fórmula de cálculo del impuesto podría convertir en inconstitucional el impuesto⁵³.

⁵¹ La reacción de la Administración: la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) y la Dirección General de Tributos (DGT). La FEMP fue la primera en actuar frente a la sentencia. Afirmando en un comunicado: “*Los ayuntamientos españoles al calcular el impuesto lo hacen ajustándose estrictamente a lo dispuesto en la vigente ley de las Haciendas Locales*”.

⁵² Álvarez Arroyo, Francisco, “Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos (plusvalías)”, Ed. Dykinson, Madrid, 2004, pp. 40-41.

⁵³ Fernández Pavés, María José, “¿En qué situación está el impuesto de “plusvalía”? La posibilidad de inaplicación y obtención de devoluciones”, *Tirant Tributario*, pp. 118-119.

Sin embargo, tras la sentencia, siguiendo la recomendación del TC, será el legislador el que establezca cómo determinar, en cada caso, la existencia del incremento de valor del terreno, como paso previo a practicar la liquidación del impuesto., por lo que y de acuerdo con lo previsto en el art. 105.1 LGT, le corresponde a la Administración hoy en día, la carga de la prueba de la existencia de dicho hecho imponible.

Las situaciones en las que puede quedarse un contribuyente tras la sentencia, teniendo en cuenta lo anterior, son tres⁵⁴:

- Si el contribuyente recibió en su día una liquidación del Ayuntamiento y no la recurrió, o lo hizo pero obtuvo finalmente una resolución administrativa o una sentencia judicial desestimatoria, la liquidación será firme y no podrá ser revisada.
- Solo en el caso de que hubiera obtenido una sentencia desestimatoria firme, pero en el procedimiento hubiera alegado la inconstitucionalidad del impuesto, podrá ahora iniciar un procedimiento de responsabilidad patrimonial del Estado legislador.
- Por el contrario, si fue el contribuyente el que presentó una autoliquidación del impuesto, porque así lo preveía la Ordenanza municipal, tendrá 4 años para solicitar la rectificación, contados desde que finalizó el plazo para presentar dicha autoliquidación. En dicha rectificación podrá solicitar la aplicación de la sentencia del Constitucional⁵⁵.

5.4. POSIBLES PERSPECTIVAS DE FUTURO.

Cuando es el contribuyente el que tiene que autoliquidar el impuesto, a él le corresponderá acreditar la inexistencia de hecho imponible del impuesto y por tanto la no sujeción al impuesto. En estos casos, se considera por varios autores⁵⁶, más que presentar una autoliquidación del IIVTNU a cero, sería conveniente presentar un escrito al

⁵⁴ Salcedo Benavente, José María, “Guía práctica para impugnar la plusvalía municipal tras la declaración de inconstitucionalidad”, Editorial Jurídica Sepín, 2017, pp. 83.

⁵⁵ Lasarte López, Rocío: “Cuestiones conflictivas en el sistema de cálculo de la plusvalía sometida a gravamen en el IIVTNU. Consideraciones tras los pronunciamientos del Tribunal Constitucional”; Tributos Locales, monografía nº3. 2017.

⁵⁶ Entre otros, Padilla Ruiz, Pedro: “Reflexiones en torno a la anulación parcial del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por el Tribunal Constitucional”; Quincena Fiscal, nº 9. 2017; San Martín Rodríguez, Alberto; “Análisis del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”; Tributos Locales, nº129. 2017.

Ayuntamiento indicando que la transmisión realizada no está sujeta al impuesto, por no haberse realizado el hecho imponible del IIVTNU, y aportando la prueba que así lo acredite. Si con posterioridad a la presentación de dicha autoliquidación el contribuyente considera que en la transmisión realizada no se incrementó el valor del terreno, y que por tanto no procedía la tributación por el IIVTNU, siempre podrá iniciar un procedimiento de rectificación de autoliquidación presentada, dentro del plazo de cuatro años contados desde el día siguiente al último que tenía para presentar dicha autoliquidación.

En este apartado, conviene preguntarse si es necesario una modificación de la regulación del IIVTNU, (TRLRHL). El TC reitera en su sentencia (al igual que ya hizo en las de 16-2-2017 y 1-3-2017), que corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, *“determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación (..) llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinente en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”*; por tanto, el impuesto deberá ser reformado para establecer mecanismos o cauces que permitan a los Ayuntamientos determinar, antes de exigir el impuesto, si en cada caso ha existido incremento de valor del terreno. Dicha revisión ya se ha llevado a cabo en Guipúzcoa y Álava.

En cambio, la determinación de la existencia o no de incremento del valor del terreno ha quedado postergada a la modificación o adaptación de la normativa del IIVTNU, que deberá realizar el legislador. A partir de ahora los Ayuntamientos ya no podrán aplicar sistemáticamente la fórmula de cálculo del impuesto, sino que deberán determinar, con carácter previo a la exigencia del tributo, la existencia o no de incremento de valor del terreno.

En la actualidad, no está regulada la forma de determinar tal incremento de valor. Posterior al pronunciamiento del TC, el 8 de mayo de 2018, es presentado por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso un proyecto de ley de reforma del TRLRHL, éste incluye una reforma de mínimos optando por incluir, ex novo, un supuesto de no sujeción para los supuestos en los que el sujeto pasivo se acredite y pruebe la inexistencia de incremento de valor, dejando ciertos cabos abiertos susceptibles de justificar nuevas situaciones litigiosas, igualmente queda afectada con ello la fórmula de cálculo del impuesto, pero este proyecto no prosperó, por lo que no queda clara esta laguna legal, y así, los contribuyentes podrán valerse de cualquier medio de prueba admitido en Derecho

para acreditar la inexistencia de incremento de valor del terreno. Sin embargo, si de la prueba practicada se determina la existencia de incremento de valor del terreno, el impuesto será plenamente exigible, no pudiendo cuestionarse la base imponible resultante de la fórmula de cálculo⁵⁷. La primera normativa aprobada fue la del Territorio Histórico de Guipúzcoa. Estamos, ante la primera normativa que condiciona el nacimiento de la obligación tributaria en el IIVTNU, a la existencia de un incremento del valor de los terrenos. Queda destruida, por tanto, la presunción legal de que en toda transmisión se producía el incremento del valor del terreno. Con la entrada en vigor de este Decreto-Foral será necesario determinar, con carácter previo a la aplicación del gravamen del impuesto, si el valor del terreno se ha incrementado.

El TC en su sentencia de 11-5-2017, ha afirmado textualmente que *“la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que sólo corresponde al legislador”*. Sin embargo, y hasta que se modifique la norma estatal del IIVTNU, lo cierto es que los contribuyentes se encuentran en una situación de inseguridad jurídica⁵⁸, ya que no hay regulación alguna que les indique cómo deben acreditar en cada caso, la inexistencia de incremento de valor del terreno, y si les corresponde a ellos o al Ayuntamiento la aportación de tal prueba, por lo cual conviene que se modifique la regulación para poder tener una perspectiva clara sobre su aplicación en el futuro.

CONCLUSIONES.

I.- A lo largo de este trabajo se ha analizado el Impuesto sobre el incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana desde un punto de vista práctico. Tras varias décadas de existencia, es a través de la Ley 39/1988 de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, cuando el IIVTNU es incorporado al sistema tributario local, siguiendo el modelo de financiación de las entidades locales establecido en la Constitución. Este tributo es una fuente de ingresos para los municipios, contribuyendo a procurar su autonomía financiera desde el punto de vista de la extra fiscalidad; o que la

⁵⁷ Pedreira Menéndez, José: “La inconstitucionalidad parcial de la plusvalía municipal debería servir para su eliminación total”; *Quincena Fiscal*; nº8. 2017, pp. 66.

⁵⁸ Salcedo Benavente, José María, “Guía práctica para impugnar la plusvalía municipal tras la declaración de inconstitucionalidad”, Editorial Jurídica Sepín, 2017, pp. 83.

simplicidad de su cuantificación no sólo ha buscado la eficacia en la gestión y en la recaudación del mismo, sino que también ha permitido proporcionar o hacer posible al obligado tributario que pueda cumplir con sus obligaciones y deberes tributarios.

II.- El fundamento del tributo está en el derecho que tiene la sociedad de recuperar parte de las plusvalías generadas por la acción urbanística de los Entes Públicos y que es proclamado en el artículo 47.2 CE.

Para que se realice el hecho imponible es necesario que exista un incremento de valor, pero no siempre se determina, por lo que es importante hacerse la pregunta de cómo se debería determinar dicho incremento. Este es el principal motivo por el que se discute, tanto en la jurisprudencia como en la doctrina, sobre el IIVTNU. Como sabemos, la base imponible se determina –desde la en vigor de la Ley 39/1988- mediante un método de estimación objetiva. Este método ha desplazado el debate al seno del TC y al de su doctrina sobre las rentas potenciales y las ficticias. La conexión con esta línea doctrinal va a ser crucial para resolver la constitucionalidad o no del art. 107 TRLRHL, planteada al Alto Tribunal por varios Autos de los Juzgados Contencioso- Administrativos.

Por tanto, considero que los Ayuntamientos, cuando reciban una declaración del impuesto, deberán determinar, con carácter previo a la práctica de una liquidación, si se ha realizado o no el hecho imponible del IIVTNU.

III.- La calificación jurídica del método de cálculo de la base imponible del IIVTNU es la de ficción jurídica. No hay correlación entre el hecho base y el presupuesto jurídico que impone la norma, si no que la propia norma intencionadamente modifica la realidad para así conseguir el efecto que pretende, el de gravar todas las transmisiones sujetas al impuesto. Al no ser correcta la aplicación por parte de los Tribunales de Justicia de métodos alternativos, la solución que prevé el ordenamiento para evitar la aplicación de un precepto que produce un resultado injusto es la de acudir al TC planteando una cuestión de inconstitucionalidad, sentando doctrina a partir de las sentencias definitivas que se han mencionado a lo largo del trabajo, y por la que se han seguido los diferentes Juzgados a los que se les plantea la cuestión, incluyéndose de esta manera y como así se estudió los de Castilla y León.

Los sujetos pasivos del impuesto, no podrán sustituir la forma de cálculo por otra, ya sea más o menos favorable que la actual, salvo en la medida de que se encuentre ante un supuesto de inexistencia de incremento del valor. Estos sujetos que se encuentran con

una minusvalía en vez de un incremento en el valor de su terreno, podrán hacer valer su derecho y aportar prueba en contrario para desvirtuar la presunción de incremento del valor del terreno en las transmisiones por cualquier título, siendo la principal prueba aportada las escrituras públicas de compraventa del terreno.

IV.- En mi opinión, plantear la inconstitucionalidad del impuesto por el mero hecho de que el incremento gravado sea superior al efectivamente obtenido me parece algo correcto, si bien algo escaso. El legislador ha optado por un sistema de determinación de la base imponible ficticia, que no tiene en cuenta ni el precio de adquisición ni el de transmisión, ni por tanto la ganancia efectivamente obtenida, por lo que surgen tantas controversias, debiendo bajo mi punto de vista y siguiendo el criterio de muchos autores ser un incremento real y no ficticio.

Si ha existido incremento del valor del terreno, y además el importe que resulta a pagar del IIVTNU es elevado, considero que merece la pena intentar obtener la devolución alegando la incorrección de la fórmula de cálculo del impuesto. El éxito del recurso posible planteado dependerá, por tanto, únicamente, de que quede debidamente acreditada la inexistencia de incremento de valor del terreno, o incluso el decremento de este valor.

A este respecto, la carga de la prueba ya no solo recaerá sobre los contribuyentes. A partir de la publicación de las sentencias del TC, solo es posible exigir el impuesto en los casos en los que se haya incrementado el valor del terreno. Y ello, a mi juicio, implica que será según el caso del contribuyente (si autoliquida el tributo) o la Administración (si practica liquidación) el que deberá acreditar la existencia o no del hecho imponible del IIVNTU.

Actualmente hay una gran incertidumbre con el controvertido impuesto tras las declaraciones realizadas, pero sigue vigente en nuestro Ordenamiento Jurídico a la espera de una nueva legislación que lo regule, la inestabilidad política y económica del país dificulta la posibilidad de llegar a un consenso que apruebe dicha regulación. No obstante, una gran parte de los autores que estudian el impuesto piensan que debería haber sido el fin de esa regulación o la supresión de los todos los artículos de este impuesto creando otro análogo subsanando los defectos que ha suscitado este y los que se vaticinan. Pues bien, a mi parecer, subsisten, a día de hoy, cuestiones que han quedado sin resolver tras

la declaración de inconstitucionalidad, y que deberán ser abordadas en breve, para paliar la inseguridad jurídica que actualmente todavía existe en relación con el IIVTNU.

BIBLIOGRAFÍA.

ÁLVAREZ ARROYO, Francisco: “Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos (plusvalías)”, Ed. Dykinson, Madrid, 2004.

CARRASCO PARRILLA, Pedro José: “Algunas notas sobre el IIVTNU”, Rev. Tributos Locales, núm. 88, 2009.

CARRASCO PARRILLA, Pedro José, “Los intereses de demora y recargos en la Ley General Tributaria”, en AA.VV.: Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo (Dirs.: J. Arrieta Martínez de Pisón, M. A. Collado Yurrita y J. J. Zornoza Pérez), Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2010.

COLAO MARÍN, Pedro: “Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, principios constitucionales y sistema jurídico tributario”; Quincena Fiscal, nº20, 2016.

CORDERO LÓPEZ, Juan, “Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (Caso práctico)”, Rev. de Contabilidad y Tributación, núms.281-282/2006.

CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, Pilar: “El Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. ¿Llegó por fin el momento de modificarlo?”; Tributos Locales, nº129. 2017.

GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix; “La tributación municipal y el principio de capacidad económica”; Tributos Locales, nº129. 2017.

GARCÍA FRÍAS, Ángeles: “Reflexiones sobre el presente y el futuro del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a la luz de

las SSTC 57 y 59/2017, de 11 de mayo”; Revista española de Derecho Financiero, nº175. 2017.

GARCÍA FRÍAS, Ángeles y PÉREZ MARTÍNEZ, Valentín: “El IIVTNU tras su declaración de inconstitucionalidad por las STC 26/2017 y 37/2017 ¿Quo vadis?”; Tributos Locales, monografía nº3. 2017.

GUILARTE GUTIÉRREZ, Alfonso, “Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, en AA.VV.: Tributos Locales y Autonómicos (Dir. P. M. Herrera Molina), Ed. Thomson Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2007.

HERNÁNDEZ LAVADO, Alejo.: “El Impuesto Municipal sobre El Incremento de Valor de los Terrenos”, Lex Nova, Valladolid, 1988.

HERNÁNDEZ LAVADO, Alejo.: “El Impuesto Municipal sobre El Incremento de Valor de los Terrenos”, Lex Nova, Valladolid, 1988.

LASARTE LÓPEZ, Rocío: “Cuestiones conflictivas en el sistema de cálculo de la plusvalía sometida a gravamen en el IIVTNU. Consideraciones tras los pronunciamientos del Tribunal Constitucional”; Tributos Locales, monografía nº3. 2017.

LÓPEZ LEÓN, Javier: “Análisis de las modificaciones operadas en el IIVTNU, por la Ley 51/2002. Cuestiones pendientes”, Rev. Tributos Locales, núm. 27, 2003.

MENÉNDEZ GARCÍA, Gerardo, “Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, en AA.VV.: Tributos Locales y Autonómicos (Dir. P. M. Herrera Molina), Ed. Aranzadi, 2006.

MOCHÓN LÓPEZ, Luis, “El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”, Ed. Comares, 2ª ed., Granada, 2001.

MORENO GONZÁLEZ, Saturnina; SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther, “El ordenamiento tributario y presupuestario local” “Análisis interno y comunitario”, Tirant Tributario, 2016.

ORÓN MORATAL, Germán: “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, en AA.VV.: Los Tributos Locales (Coord. D. Marín-Barnuevo Fabo), Ed. Thomson-Civitas, Navarra, 2005.

ORÓN MORATAL, Germán, “El Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, Palau 14, RVHP, núm. 18, 1992.

ORÓN MORATAL, Germán, “El Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a través de cuestiones prácticas”, Editorial Práctica de Derecho, Valencia, 2001.

PADILLA RUIZ, Pedro: “Reflexiones en torno a la anulación parcial del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por el Tribunal Constitucional”; Quincena Fiscal, nº9. 2017.

PEDREIRA MENÉNDEZ, José: “La inconstitucionalidad parcial de la plusvalía municipal debería servir para su eliminación total”; Quincena Fiscal; nº8. 2017.

PÉREZ ROYO, Fernando, “Derecho Financiero y Tributario. Parte General”, Civitas, Madrid, 2005.

PÉREZ ROYO, Fernando, en AA.VV.: “Curso de Derecho Tributario. Parte Especial” (Dir. F. Pérez Royo), Ed. Tecnos, Madrid, 2007.

PLAZA VÁZQUEZ, Amancio Luis y VILLAVERDE GÓMEZ, Begoña, “Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Análisis Jurisprudencial Práctico”, Ed. Thomson-Aranzadi, Navarra, 2005.

SALCEDO BENAVENTE, José María, “Guía práctica para impugnar la plusvalía municipal tras la declaración de inconstitucionalidad”, Editorial Jurídica Sepín, 2017.

SAN MARTÍN RODRÍGUEZ, Alberto; “Análisis del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”; Tributos Locales, nº129. 2017.

TRIGUEROS MARTÍN, María José: “El valor catastral: Parámetros de referencia en la normativa tributaria española”, Ed. Cooperación Municipal, Sevilla, 2019.

TRIGUEROS MARTÍN, María José, “El valor catastral: Parámetros de referencia en la normativa tributaria española”, Ed. Cooperación Municipal, Sevilla, 2006.

Otras fuentes:

<https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-12-tributos-locales-incremento-valor-terrenos-naturaleza-urbana-iivtnu>

<https://www.gtt.es/boletinjuridico/la-potestativa-bonificacion-de-la-cuota-integra-del-iivtnu-derivada-de-la-adquisicion-mortis-causa-de-derechos-sobre-la-vivienda-habitual-del-causante/>

<https://online.elderecho.com/seleccionProducto.do?producto=UNIVERSAL#>

ANEXO LEGISLATIVO.

Constitución Española, de 27 de diciembre de 1978. BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1978.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.

Ley Foral 19/2017, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra. BOE núm. 20, de 23 de enero de 2018.

Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional. BOE núm. 239, de 5 de octubre de 1979.

Norma Foral 16/1989, de 5 de julio del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa. BOG 31 de marzo de 2017.

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. Gaceta de Madrid núm. 206, de 25 de julio de 1889.

Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. BOE núm. 58, de 08 de marzo del 2004.

Proposición de ley núm. 122/000196 por la que se modifica el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo

2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. BOCG núm. 225/1, de 9 de marzo de 2018.

Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local. BOE núm. 96, de 22 de abril de 1986.

Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del Estatuto de Régimen Local. Publicado en BOE núm. 280, de 21 de noviembre de 1975.

Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. Publicado en BOE núm. 313, de 30 de diciembre de 1988.

ANEXO JURISPRUDENCIAL.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Valladolid) de 31-3-2000 JT 2000\795-

Sentencia nº148, de 30 de julio de 2013, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Ávila.

Sentencia nº107, de 13 de junio de 2014, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Pamplona.

Sentencia nº271, de 5 de diciembre de 2014, dictada por el Tribunal Superior de Justicia (en adelante, TSJ), de Castilla y León (Sala de Burgos)

Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017.

Sentencia del Tribunal Supremo, en el recurso de casación en interés de ley nº2362/1996, de 29 de noviembre de 1997 (RJ 1997, 9284).

Sentencia del Tribunal Supremo, dictada el 30 de mayo de 2014 ante el recurso de casación en interés de la ley nº2362/2013.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 21 de enero de 1993.

Sentencia nº366/2010, de 21 de septiembre, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº1 de Cuenca.

Sentencia nº85/2012, dictada el 17 de abril de 2012 por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha.

Sentencia nº148, de 30 de julio de 2013, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Ávila,

Sentencia del Tribunal Supremo nº6647, de 17 de julio de 2009.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León –Burgos- de 28-6-1999 (JT 1999\1334).

Sentencia del Tribunal Supremo de 14-2-2000 (RJ 2000\783), confirmada por la STS de 23-11- 2000 (RJ 2000\9480) y reproducida sintéticamente en la STS de 24-5-2002 (RJ 325 2002\4486).

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 29-9-2000 (JT 2000\1608).

Sentencia del Tribunal Supremo de 30-3-1999 (RJ 1999\2955).

Sentencias del TS de 21 de enero de 2021 y de 4 de febrero de 2021.

Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017, número 26/2017, planteada por el Juzgado de lo Contencioso- Administrativo nº3 de San Sebastián.

Sentencia del Tribunal Constitucional nº19/1987, de 17 de febrero.

Sentencia del Tribunal Constitucional nº37/1987, de 26 de marzo.

Sentencia del Tribunal Constitucional nº221/1992, de 11 de diciembre.

Sentencia del Tribunal Constitucional nº182/1997, de 28 de octubre.

Sentencia del Tribunal Constitucional nº233/1999, de 16 de diciembre.

Sentencia del Tribunal Constitucional nº194/2000, de 19 de julio.

Sentencia del Tribunal Constitucional nº276/2000, de 16 de noviembre.

Sentencia del Tribunal Constitucional nº96/2002, de 25 de abril.

Y más sentencias del Tribunal Constitucional como: 193/2004, de 4 de noviembre; 245/2004, de 16 de diciembre; 189/2005, de 7 de julio; 19/2012, de 15 de febrero; 100/2012, de 8 de noviembre; 96/2002, de 25 de abril; 193/2004, de 4 de noviembre; 245/2004, de 16 de diciembre; 189/2005, de 7 de julio; 19/2012, de 15 de febrero; 100/2012, de 8 de mayo; 53/2014, de 10 de abril; 71/2014, de 6 de mayo; 26/2015, de 19 de febrero; 60/2015, de 18 de marzo; 62/2015, de 13 de abril, y 107/2015, de 28 de mayo.

Sentencia del Tribunal Constitucional de Guipúzcoa, de 16 de febrero de 2017 nº26/2017, cuestión de inconstitucionalidad núm. 1012/2015.

Sentencia del Tribunal Constitucional de Álava, de 1 de marzo de 2017.

Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional, de 11 de mayo de 2017, nº59/2017.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Burgos) (Contencioso), sec. 2ª, S 09-06-2017, nº116/2017, rec.2/2017.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Burgos) (Contencioso), sec. 2ª, S 26-04-2019, nº90/2019, rec.7/2019.

Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de León, número EDJ 2017/11452 de 20 de junio de 2017, nº118/2017, rec.337/2015.

Sentencia del Tribunal Constitucional 37/2017 de 1 de marzo de 2017 en la cuestión de inconstitucionalidad 6444/2015.

Sentencia del Tribunal Constitucional nº48/2017 de 27 de mayo de 2017.