



**icava**  
Ilustre Colegio de  
Abogados de Valladolid



---

**Universidad de Valladolid**

## **FACULTAD DE DERECHO**

**UNIVERSIDAD DE VALLADOLID**

**MÁSTER EN ABOGACÍA**

Curso académico 2015/2016 (Convocatoria: Enero)

### **TRABAJO DE FIN DE MÁSTER**

**Dictamen**

**La plusvalía municipal sin ganancia**

Manuel de la Fuente Infante

Tutor: Antonio Arenales Rasines

## 1. HECHOS

Mi cliente Don José María González Rodríguez con domicilio en Valladolid, ha vendido una vivienda, sita en el término municipal de Valladolid, en diciembre de 2015 por un importe de 400.000 euros. Dicho inmueble había sido adquirido en febrero de 2006 por 300.000 euros.

Desde el punto de vista nominal, que tendrá reflejo en el IRPF de 2015, a declarar en 2016, se ha producido una pérdida patrimonial de 100.000 euros que deriva de la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición.

Sin embargo, la Administración tributaria del Ayuntamiento de Valladolid le ha practicado una liquidación de 16.754,62 euros por el concepto tributario de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Dicha liquidación tiene su origen en el mecanismo establecido en el artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Utiliza como referencia inicial el valor catastral del terreno (259.075,80 euros). Dicho valor se multiplica por un porcentaje (29,72%) que viene dado por el número de años transcurridos entre adquisición y enajenación (9 años) y un coeficiente aprobado por el Ayuntamiento y recogido en las Ordenanzas Fiscales (3,3024). El dato así obtenido constituye la base imponible (76.997,33 euros) sobre la que se aplica el tipo de gravamen (21,76%) y se obtiene la cuota antes mencionada.

Las fases en el proceso de liquidación son las siguientes:

Valor catastral del terreno: 259.075,80 euros

Porcentaje:  $9 \text{ años} \times 3,3024 = 29,72\%$

Base imponible:  $259.075,80 \times 29,72\% = 76.997,33 \text{ euros}$

Cuota:  $76.997,33 \times 21,76\% = 16.754,62$  euros

Es evidente que con la transmisión realizada no sólo no existe incremento de valor, sino que lo que se ha producido es una disminución patrimonial o pérdida, y por tanto resulta muy difícil aceptar el resultado de la liquidación practicada por la Administración municipal por el concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU).

Teniendo en cuenta los principios constitucionales en materia tributaria, las disposiciones legales y los pronunciamientos de algunos tribunales ¿Se podría impugnar esta liquidación por no existir incremento de valor?

**SE SOLICITA DICTAMEN SOBRE ESTA CUESTIÓN**

## **1. FUNDAMENTOS DE DERECHO**

En relación con los antecedentes expuestos, se plantean las siguientes cuestiones jurídicas:

### **a) Transmisión del inmueble y depreciación del valor del suelo.**

El cambio trascendente en la interpretación general del IIVTNU, ha estado vinculado directamente al “crash inmobiliario”. El cambio citado se ha iniciado gracias a las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 18 de julio de 2013, Sentencia número 805/2013, y de 22 de marzo de 2012, Sentencia número 3.120/2012. En estas Sentencias el mencionado Tribunal Superior declara de forma clara, deliberada y proactiva, que en el futuro va a dar primacía al artículo 104 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLHL)- que define el hecho imponible del impuesto- sobre el artículo 107 TRLHL, relativo a la base imponible, de modo que si se acredita que el valor real del inmueble no se ha incrementado mientras el contribuyente era su propietario, cuando se produzca la transmisión del inmueble no tendrá lugar el hecho imponible del IIVTNU y, por tanto, no procede la liquidación del tributo.

La realidad económica a la que se ha hecho referencia (burbuja inmobiliaria), ha dejado desfasado el sistema de cálculo objetivo de este tributo que viene establecido en la normativa vigente- artículo 107 del TRLHL- y que se fundamentaba en una realidad tradicional en la que se producían incrementos del valor de los terrenos año tras año, por la actividad municipal, tanto en la prestación de servicios como en las actuaciones urbanísticas realizadas. Esta realidad se ha visto quebrada con la crisis del sector inmobiliario en la que se han comenzado a producir disminuciones considerables de este valor del suelo.

Esta afirmación relativa a la disminución de valor del suelo de modo generalizado pone de relieve la existencia de una clara discrepancia entre la definición que se hace el hecho imponible (incremento del valor de los terrenos) y la fórmula, podríamos decir automática, para calcular el incremento de este valor de suelo que se considera a efectos de la

liquidación del impuesto. Además, respecto a la realidad económica, en la que dicho incremento no se produce, lo que existe es una disminución de este valor de suelo, que, sin embargo, no tiene una traducción en la norma del TRLHL porque, con la aplicación del método para dimensionar la base imponible, el resultado es siempre positivo, originando siempre un incremento de valor, aunque sea ficticio.

Los antecedentes de dicha interpretación se encuentran en alguna jurisprudencia aislada, como por ejemplo la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra nº 1501/2000, de 29 de septiembre, la cual en su fundamento jurídico primero establece lo siguiente: *“La recurrente justifica la interposición del recurso de alzada en que a consecuencia de la actual crisis económica el valor de la finca que ha transmitido mediante compraventa ha bajado, por lo que no existe ningún incremento de valor y no procede la liquidación del impuesto por tal concepto, e invoca el criterio mantenido por este Tribunal, entre otras, en resoluciones número 7108, de 9 de agosto de 2011, 4735, de 10 de agosto de 2012, o 5857, de 2 de octubre de 2012.”*, o la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 1995. Se trata de sentencias sobre casos no vinculados a la crisis inmobiliaria que ya prefiguraban la exigencia de un incremento patrimonial como elemento imprescindible para calcular la base imponible y la cuota imponible del IIVTNU.

#### **b) Ausencia de capacidad económica**

Buena parte de la jurisprudencia de nuestro país entiende que el incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana constituye el primer elemento del hecho imponible, de manera que en la hipótesis de que no existiera tal incremento, no se generará el tributo y ello pese al contenido de las reglas objetivas de cálculo de la cuota del art. 107 del TRLHL, pues al faltar un elemento esencial del hecho imponible, que es la capacidad económica manifestada por el incremento de valor del inmueble que se pone de manifiesto con ocasión de la transmisión del mismo, no puede surgir la obligación tributaria.

Por ende, 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.

En relación con esta idea es preciso hacer referencia, de modo especial, al principio de capacidad económica, ya que se trata de un principio de carácter sustantivo, protegido en el artículo 31.1 de la Constitución española cuando dispone “.....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.”

Existe una detallada jurisprudencia del Tribunal Constitucional que muestra la influencia de este principio en el sistema tributario. Como muestra de esta influencia se exponen a continuación algunos ejemplos:

En primer lugar, es preciso hacer referencia a la STC 27/81 porque en esta sentencia se establece que el principio constitucional de capacidad económica es una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. Los tributos tienen que responder a una cierta idea de capacidad económica o aptitud para contribuir. En el caso concreto sometido a consideración la riqueza se debe manifestar en la existencia real de un incremento de valor al transmitir el inmueble, y la filosofía del impuesto se encuentra en que la Administración municipal puede rescatar esa plusvalía porque ha colaborado en la obtención del incremento manteniendo los servicios municipales (alumbrado, recogida de basuras, semáforos, seguridad, etc.)

También son importantes las sentencias con referencia STC 221/1992 y la STC 214/1994 las cuales aportan un criterio muy importante relacionado con el caso: la única exigencia del principio de capacidad económica es que se grave la renta real, prohibiendo que se puedan gravar “*riquezas aparentes o inexistentes*”.

Destacar, además, la sentencia STC 19/2012, en la cual se plasma la dualidad del principio de capacidad económica, que se ha utilizado en un doble sentido:

- 1) Como exigencia lógica: estableciendo la necesidad de un mínimo 'existencial' no gravable, entendido como la cantidad de renta que no expresa capacidad económica, puesto que esa renta es requerida para cubrir las necesidades vitales del titular.
- 2) Como criterio determinante de otros elementos esenciales del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos, exenciones y base imponible), pero con una importancia difusa.

Por lo tanto, estamos ante un principio general modulador que influye en el ordenamiento tributario, ligado a otros criterios que han de articular nuestro ordenamiento jurídico tributario (principios de igualdad, generalidad y, sobre todo, equidad y justicia).

Por otro lado, el TSJ de Castilla y León en su sentencia de 5 de diciembre de 2014 recopila la doctrina constitucional dictada en relación a la capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución Española, estableciendo que el principio constitucional será respetado en aquellos supuestos en los que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto. El principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria. Aunque la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia.

Para abordar el supuesto de hecho que se somete a consideración es necesario hacer referencia al planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo contencioso-administrativo número 3 de Donostia en relación con los artículos 107 y 110.4 del TRLHL, por posible vulneración de lo dispuesto en el art. 31 de la CE en lo

relativo a la infracción del principio de capacidad económica y lo dispuesto en el art. 24 de la CE en lo relativo al derecho a la tutela judicial efectiva.

Durante los últimos años han tenido lugar distintos pronunciamientos judiciales que han puesto de manifiesto la dificultad de aplicar el IIVTNU en tiempo de crisis. Sobre todo porque su método simple y objetivo de cuantificación de la base imponible era idóneo para la cuantificación del tributo en un tiempo en que los inmuebles se revalorizaban cada año, pero manifiestamente incompatible con el principio constitucional de capacidad económica en los momentos de crisis y de caída continuada de precios en el sector inmobiliario.

Algunos de esos pronunciamientos aceptaron cuantificar la base imponible de forma distinta a lo previsto en la TRLHL, como la sentencia del Juzgado de Cuenca de 21 de septiembre de 2010; y otros, directamente, consideraron que no existía un incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana y que, por tanto, no se entendía realizado el hecho imponible, por lo que resultaba improcedente la exigencia del tributo (Sentencia del Juzgado de Barcelona de 22 de enero de 2013, con base en la doctrina establecida en las SSTJS de Cataluña de 21 de marzo de 2012, asumida por la STSJ de Madrid de 11 de diciembre de 2013).

La mayor parte de la doctrina se ha manifestado también abiertamente en contra de la aplicación del IIVTNU en estos tiempos de crisis, aunque algún sector de la doctrina discrepó con la solución adoptada por los tribunales porque “los jueces y tribunales no pueden dejar de aplicar las reglas de determinación de la base imponible contenidas en el artículo 107 del TRLHL, aunque no les gusten o les parezcan poco idóneas para su finalidad, porque tienen carácter imperativo y ningún precepto prevé la posibilidad de utilizar otro método alternativo de cuantificación de las plusvalías.

Si la aplicación de dichas reglas produjera un resultado injusto, como es probable que suceda en algunos casos, la única solución que prevé el ordenamiento jurídico es el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad”, tal y como ha hecho el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 3 de Donostia.

En esta tesitura, el mencionado juzgado ha dictado un Auto en el que plantea la cuestión de inconstitucionalidad de los artículos 107 y 110 del TRLHL. El pronunciamiento judicial trae causa en el recurso interpuesto por un contribuyente que vendió en 2014 por 600.000 € un terreno que había adquirido en 2003 por 3.101.222€ y, pese a ello, le exigieron el pago de 17.899 € en concepto de IIVTNU. Es decir: pese a que tuvo unas pérdidas que representaban el 80% del precio pagado por la adquisición del inmueble, la aplicación de la norma determinaba la exigibilidad del IIVTNU por un importe de 17.899€.

El citado Auto sostiene que la normativa reguladora de la base imponible del IIVTNU establece una regla de valoración legal que no puede ser corregida cuando se produce una minusvalía, lo que resulta contrario al principio constitucional de capacidad económica. Por ello considera que la cuestión de constitucionalidad “tiene un doble aspecto: en primer lugar, si la redacción de los artículos 104, 107 y 110.4 del TRLHL resulta, o no, compatible con el principio de constitucional de capacidad económica, y en segundo lugar si la regla de valoración legal establecida permite o no una prueba en contrario que permita en vía de alegación o de recurso administrativo o contencioso-administrativo – lo que afecta además al artículo 24 de la Constitución Española de 1978- acreditar y probar que se ha producido una revalorización menor o una minusvalía”.

Por otra parte, la base imponible determinada conforme a las reglas del artículo 107 del TRLHL no admite prueba en contrario (...) y el Ayuntamiento sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del IIVTNU sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas.

Continúa la extensa fundamentación del citado Auto señalando que “la doctrina constitucional que glosa y acota los límites del artículo 31 de la CE de 1978 en relación con cada tributo y con el sistema tributario en su conjunto ha recalado que no puede gravarse por parte del legislador local una riqueza imponible inexistente”, que como en el caso que nos ocupa y que provoca la elevación de esta cuestión de constitucionalidad, se manifiesta

en cuanto que la venta gravada acredita y refleja la generación de una “pérdida de patrimonio” con ocasión de la transmisión del terreno. La regulación foral y estatal del tributo señala que el impuesto grava el “incremento de valor” del terreno experimentado con ocasión de su titularidad durante un período de tiempo determinado (más de un año), pero si el precio de adquisición resulta superior al precio de venta, la contradicción con el principio de capacidad económica es paladina, como se colige además, de la previa STC 221/1992 que analizaba el antiguo artículo 355.5 del TR de la ley de Régimen Local en relación con la sujeción a gravamen de incrementos patrimoniales “nominales” (...) por lo que cabe señalar que lo que la regulación somete a gravamen no son capacidades económicas reales o potenciales sino ficticias que no pueden ser además, objeto de prueba en contrario (mediante un sistema de capitalización mediante el método matemático del descuento simple o la tasación pericial contradictoria u otro, según el artículo 57. 2 de la LGT)”.

Como refuerzo argumental de todo lo anterior, el mencionado auto añade “la inconstitucionalidad de la regulación del tributo ha sido puesta de manifiesto por la doctrina tributarista más autorizada”, y aunque sea poco habitual en las resoluciones judiciales españolas, cita literalmente diversos trabajos doctrinales en los que se aborda esta cuestión, utilizando como soporte argumental los siguientes criterios:

“El incremento de valor gravado por este tributo no es el real sino el derivado de las reglas establecidas para el cálculo de la base imponible, que siempre arrojan una plusvalía positiva; plusvalía que aumenta conforme lo hacen los años de posesión del inmueble por su titular, con independencia del incremento o disminución del valor que en la realidad haya podido experimentar la finca.

“Se trata, en definitiva, de un sistema arbitrario de determinación de la base imponible, incompatible con las exigencias de un sistema tributario justo que proclama el artículo 31.3 de la Constitución, aun cuando dichas exigencias se interpretan con la flexibilidad con que lo hace el parecer mayoritario del Tribunal Constitucional en la sentencia de 11 de diciembre de 1992.

“Toda transmisión de terrenos genera “plusvalía” aun cuando en la realidad se haya producido una venta a pérdida o minusvalía, dado que «la base imponible determinada conforme a las reglas del art. 107 no admite prueba en contrario, (...) y el Ayuntamiento sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas».

Finalmente, el auto citado concluye afirmando que “la regulación del artículo 107 y 110.4 del TRLHL de 2004, en cuanto que someten a gravamen un incremento del valor de los terrenos no solo inexistente y además, ficticio - sin posibilidad de prueba en contrario por parte del sujeto pasivo-, vulnera lo dispuesto en el artículo 31 de la CE de 1978 en lo relativo a la infracción del principio constitucional de capacidad económica y lo dispuesto en el artículo 24 de la CE de 1978 en lo relativo al derecho a la tutela judicial efectiva al establecer una regla legal de cuantificación de la base imponible que no puede sustituirse por prueba en contrario, más allá de un mero error en la aplicación de las reglas objetivas de cuantificación”.

Tal vez nos encontramos ante una acertada resolución judicial que puede ser decisiva para la depuración de nuestro ordenamiento jurídico tributario. Resulta incuestionable –y empíricamente demostrable- que se ha producido una caída continuada y generalizada del precio de los inmuebles en los últimos cinco años, y que la regulación del IIVTNU no contempla esa posibilidad, en tanto su cuantificación siempre tiene lugar desde la consideración de que cada año se produce un incremento de valor de los terrenos equivalente, aproximadamente, al 3% de su valor catastral.

En conclusión, se puede afirmar lo siguiente: se constata que el tributo se exige siempre, con independencia del incremento real del valor del terreno, y que en los últimos seis años se ha producido una generalizada disminución de valor de los inmuebles, lo cual determina que dicha regulación legal sea manifiestamente incompatible con las exigencias derivadas del principio constitucional de capacidad económica.

### **c) Repaso a la normativa local aplicable**

En primer lugar haremos mención al artículo 104 en sus apartados 1 y 2 del TRLHL:

- 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.*
  
- 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.*

En segundo lugar el artículo 107. 1 del mismo texto legal:

- 1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.*

*A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.*

Parte de la doctrina y de la jurisprudencia han empezado a entender que, existiendo una antinomia entre el artículo 104 y el artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora

de las Haciendas Locales, por criterio teleológico debe primar el primer precepto, que define el hecho imponible y la naturaleza básica del tributo, frente al sistema de determinación de la base imponible o cálculo del incremento.

El impuesto sobre el que estamos tratando no grava el incremento real del valor, ya que así lo dispone expresamente la propia ley en el mismo artículo: el artículo 107.2 y el artículo 107.4.a) del TRLRHL conteniendo una definición legal de incremento del valor y no de incremento real. Veamos:

Artículo 107.2.a) TRLRHL: *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.*

Artículo 107.4 TRLRHL: *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.*

Este sistema de determinación de la base imponible, puede acarrear situaciones de verdadera injusticia fiscal, que conculcan además el principio de capacidad económica, si bien -como veremos a continuación- reduce la carga administrativo-fiscal y simplifica la gestión y liquidación del Impuesto.

Atendiendo a lo expuesto en el anterior apartado, estamos ante una valoración legal imperativa y no una presunción iuris tantum.

En palabras del notario Joaquín Zejalbo Martín, haciendo referencia a su vez a María Reyes Vargas Jiménez en su obra “La Fiscalidad Inmobiliaria en el ámbito Local: Cuestiones Problemáticas”, se puede afirmar que la formulación legal es una declaración de intenciones, una alusión afable para dulcificar un régimen de cuantificación objetivo, automático, que se desconecta de la realidad y que ha tenido como consecuencia los intentos que algunos tribunales han hecho para evitar o bordear al menos la aplicación de un régimen de cuantificación cuyo resultado es, por definición irreal.

Sea como fuere, el régimen establecido en el artículo 107.2 y siguientes del TRLHL no es una presunción *iuris tantum* que admita la prueba en contrario de que el incremento del valor real es distinto del obtenido con el sistema para determinar la base imponible.

Idénticas conclusiones deberían aplicarse cuando haya existido incremento de valor, pero la cuantía de éste es probadamente inferior a la resultante de aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios.

A nivel conceptual, hay que subrayar la diferencia entre la existencia o no de un incremento en el valor de mercado de un inmueble y el hecho que su propietario haya obtenido un beneficio por su venta. El IIVTNU no grava la plusvalía personal del contribuyente, como sí hace el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al someter a gravamen la posible ganancia o pérdida patrimonial por la transmisión de un elemento patrimonial como el inmueble urbano.

Por lo expuesto antes, si el contribuyente ha vendido el inmueble por debajo de mercado debido a sus concretas circunstancias personales, el IIVTNU se devengará igualmente, ya que el valor real de la propiedad sí que ha aumentado. Sin embargo, en el IRPF se puede recoger la pérdida patrimonial con efectos positivos en la declaración del contribuyente ya que la puede compensar con ganancias patrimoniales de ese ejercicio o de los cuatro siguientes.

Finalmente, señalar que existe un riesgo especial de que se considere que se ha devengado el IIVTNU aun cuando se haya vendido el inmueble por debajo del coste de adquisición si la transmisión se ha hecho en favor de un familiar o a una persona vinculada, ya que en estos casos el precio de venta puede no coincidir con el de mercado por razones de vinculación familiar o de amistad.

**d) Exigencia de hecho imponible: incremento del valor del terreno.**

En este punto es preciso diferenciar el hecho imponible del IIVTNU de la base imponible del mismo. El hecho imponible exige, como presupuesto necesario, que se produzca un incremento del valor del terreno. La base imponible solamente se aplicará cuando se ha producido el incremento de valor del terreno cuantificándolo de una manera objetiva en función de las reglas previstas en el artículo 107 del TRLRHL.

El hecho imponible exige, como presupuesto necesario, que se produzca un incremento de valor del terreno en el momento del devengo del impuesto (momento de la transmisión o de la constitución de un derecho real sobre el inmueble) y teniendo en cuenta el periodo transcurrido respecto al momento de adquisición.

La base imponible del IIVTNU solamente se tendrá en cuenta cuando se haya producido el incremento de valor del terreno cuantificándolo de una manera objetiva en función de las reglas previstas en el artículo 107 del TRLRHL y en el artículo 8 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valladolid. En consonancia con lo establecido en el referido artículo 8, el incremento del valor del terreno que determina la existencia del hecho imponible del IIVTNU ha de producirse en términos económicos y reales. Solamente de esta manera se respetará la esencia y la razón de ser del IIVTNU, que hay que relacionar con la participación de la comunidad en las plusvalías generadas y puestas de manifiesto en un momento determinado, que es el del devengo. La exigencia del IIVTNU, máxime si se tiene en cuenta que el mismo es directo, sin haberse producido una plusvalía en los términos indicados contraviene los principios que rigen el sistema tributario, tal y como los mismos vienen establecidos en la Constitución y en la Ley General Tributaria.

En consecuencia a lo dicho con anterioridad, lo determinante, atendiendo a la naturaleza y finalidad del Impuesto, es la existencia de un incremento real del valor del terreno debiendo entenderse, como ya se ha dicho y ahora se insiste en ello, que la aplicación de los criterios legales de cuantificación de la base imponible solamente pueden tenerse en cuenta cuando

existe el incremento real del valor del terreno, que es lo que, según el hecho imponible, grava el IIVTNU y permite su liquidación.

El incremento de valor del terreno que se exige en el artículo 104.1 del TRLRHL ha de producirse en términos económicos y reales sin atender, por lo tanto, a lo que resulta de aplicar las reglas para cuantificar la base imponible. Solamente de esta manera se respetará la esencia y la razón de ser del Impuesto, que hay que relacionar con la participación de la comunidad en las plusvalías generadas y puestas de manifiesto en un momento determinado, que es el del devengo.

El hecho imponible del IIVTNU, tal y como se define en el TRLRHL y en la ordenanza fiscal aprobada por el Ayuntamiento de Valladolid, se cuantifica según lo dispuesto en el artículo 107 del TRLRHL, que es el que se refiere a la base imponible del Impuesto, debiendo tenerse en cuenta que el artículo 8, apartados 1 y 2, de la ordenanza fiscal aprobada por el Ayuntamiento demandado no coincide con el contenido del artículo 107 citado dado que éste no hace ninguna referencia al "incremento real del valor de los terrenos" circunstancia que sí que se menciona, de manera expresa, en el artículo 8 de la Ordenanza Fiscal, que, por lo tanto, no está adaptada a lo que resultó de la modificación llevada a cabo por la Ley 51/2002 ( RCL 2002, 3053 ), que suprimió el calificativo "real" que acompañaba al concepto "incremento" en la definición de la base imponible del Impuesto contenida en el anterior artículo 108,1 de la Ley de Haciendas Locales ( RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851), el cual nos decía lo siguiente: *“La base imponible de este impuesto está constituida 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 período máximo de veinte años.”*

Artículo 8 de la Ordenanza Fiscal:

1. *La base imponible de este Impuesto está constituida 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 período máximo de veinte años.*

2. *Para determinar el importe del incremento real a que se refiere el apartado anterior se aplicará sobre el valor del terreno en el momento del devengo el porcentaje que corresponda en función de número de años durante los cuales se hubiese generado dicho incremento. El porcentaje anteriormente citado será el que resulte de multiplicar el número de años expresado en el apartado 2 del presente artículo por el correspondiente porcentaje anual, que será: a). Para los incrementos de valor generados en un período de tiempo entre uno y cinco años: 3,5088%. b). Para los incrementos de valor generados en un período de tiempo de hasta diez años: 3,3024%. c). Para los incrementos de valor generados en un período de tiempo de hasta quince años: 2,9928%. d). Para los incrementos de valor generados en un período de tiempo de hasta veinte años: 2,8896%.*

Otra cuestión importante es poner de manifiesto que el "incremento real" al que se refiere la Ordenanza Fiscal resulta de aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo, que será el fijado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, un determinado porcentaje en función del número de años durante los cuales se hubiera generado el incremento. Lo que se acaba de señalar permite entender que la ordenanza fiscal aprobada por el Ayuntamiento, que, desde luego, regula el IIVTNU al tener éste carácter potestativo, está relacionando la base imponible del referido Impuesto con un incremento real que, además, se manifiesta a lo largo de un determinado periodo por lo que no puede descartarse que en el periodo considerado no se produzca ese incremento real.

En el caso de que ocurra lo anteriormente dicho, y así se acredite, no se podrá cuantificar la base imponible del Impuesto atendiendo a las reglas establecidas en la propia Ordenanza fiscal considerando que esas reglas solamente se aplicarán cuando haya un incremento real del valor del terreno.

**e) Error en el cálculo de la plusvalía**

Independientemente de lo comentado anteriormente sobre la ausencia de capacidad económica, el incremento de valor del terreno como objeto de gravamen del IIVTNU y la no existencia de hecho imponible, es preciso destacar que la cuantificación de esta figura se realiza de una forma indiciaria, ya que la plusvalía objeto de gravamen se cuantifica tomando como base del cálculo el valor del terreno en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles en el momento del devengo del IIVTNU.

La Ley (TRLHL) ha huido de los sistemas que tratan de acercarse a un incremento real, y, en particular, a la comparación de los valores de entrada y salida del terreno en el patrimonio del transmitente. En la norma aplicable al supuesto (artículo 107 TRLHL) se articula un sistema objetivo de cálculo con el que se pretende determinar dicho incremento. El método que se utiliza por parte del legislador nos lleva a resultados en los que siempre va a aflorar una plusvalía. Los incrementos así determinados no serán en absoluto reales.

En este apartado es preciso hacer referencia a la Sentencia citada del TSJ de Castilla La Mancha, (ratificando la dictada en su día por el Juzgado Contencioso –Administrativo nº 1 de Cuenca de fecha 21 de Septiembre de 2010), al establecer lo siguiente: *“Por lo que se refiere al otro motivo de impugnación, la fórmula de cálculo, en este aspecto sí que hay que dar la razón a la parte actora, por cuanto la misma, en base a los informes matemáticos que acompaña con sus escritos de recursos de reposición presentados en vía administrativa, sí que ofrece argumentos lógicos y coherentes para entender que la fórmula aplicada por el mismo y que ha determinado el resultado de la autoliquidación practicada por el recurrente, tal como el mismo refiere en su escrito de demanda, esto es,  $\text{plusvalía} = \text{valor final} \times \text{n}^\circ \text{ de años} \times \text{coeficiente de incremento} / 1 + (\text{número de años} \times \text{coeficiente de incremento})$ , se ofrece como correcta, en base a las explicaciones contenidas en el escrito de demanda, a los efectos de gravar de manera correcta la plusvalía generada durante el período de tenencia del bien, tal como se aplica gráficamente en dicho escrito de demanda, partiendo de un valor de suelo de 100 euros, y las diferencias de aplicar una u otra fórmula, 54 de aplicar la fórmula del Ayuntamiento, 35,06 de aplicar la fórmula de la parte actora, pues de aplicar la fórmula del Ayuntamiento, lo que se estaría calculando sería el incremento de valor del suelo en años sucesivos no en años pasados, al aplicar el incremento sobre el valor final, el de devengo,”...“*

La aplicación que se hace la normativa municipal y del TRLRHL a la hora de calcular la base imponible para practicar las liquidaciones supone que de hecho no se tenga en cuenta el incremento de valor de los terrenos, ni la variación de la valoración catastral durante el tiempo de tenencia, ni la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión, sino que únicamente se atiende al valor catastral del terreno en el momento de la transmisión, siendo por lo tanto un cálculo injusto y contrario al principio de capacidad económica, como ya se ha comentado anteriormente.

Por lo tanto, las liquidaciones realizadas por el interesado al que se refiere el presente dictamen deben anularse o corregirse a partir de un valor de suelo ajustado a la fecha de compra y no a una fecha correspondiente a 9 años a futuro. Se trataría de constatar si se ha producido o no un incremento en el valor del terreno y en qué cuantía, cuantificado en términos reales.

En consonancia con todo lo expuesto hasta ahora, y aplicando estas premisas, el detalle del cálculo de la plusvalía en nuestro caso podría ser el siguiente:

*Plusvalía = valor final x número de años x coeficiente de incremento / 1 + (número de años x coeficiente de incremento).*

Que aplicado a nuestro concreto supuesto sería:

Base Imponible:  $259.075,80 \times (9 \times 3,3024\%) / 1 + (9 \times 3,3024\%) = 76.997,32 / 1 + 0,2972 = 76.997,32 / 0,3072 = 59.356,55$  euros y que se considera BASE IMPONIBLE.

Cuota tributaria= base imponible x tipo impositivo =  $59.356,55 \text{ €} \times 21,76\% = 12.915,98$  euros.

Como se puede constatar, el resultado que obtenemos tras aplicar las citadas formulas es muy diferente del que se refleja en la liquidación practicada por la Administración municipal, demostrando que la forma de cálculo que se utiliza por el Ayuntamiento resulta abusiva, y por tanto debería anularse.

Esta fórmula es una alternativa al sistema establecido por el legislador, pero podría establecerse cualquier otro sistema que tenga en cuenta la variación de los valores catastrales y la evolución del mercado, de tal modo que puedan entrar en juego las diferencias existentes en los valores de los inmuebles o algún coeficiente corrector o de ponderación.

En todo caso, el supuesto analizado presenta una pérdida patrimonial efectiva y demostrable que no debería tributar a tenor de los argumentos que se recogen en el presente dictamen.

## CONCLUSIONES

1. Durante los últimos años, en época de crisis, ha tenido lugar una evidente depreciación del suelo, cuya consecuencia ha sido un sustancial cambio en la interpretación general del mecanismo de liquidación de la plusvalía municipal o incluso de la propia estructura del impuesto comenzando por el diseño del hecho imponible. El cambio citado puede iniciarse gracias a los diversos y detallados pronunciamientos de los tribunales, que tras su análisis se puede concluir que si se demuestra que con ocasión de una transmisión el valor real del inmueble no ha incrementado, - o incluso ha disminuido - no podrá tener lugar el hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, y por lo tanto no se podrá exigir el tributo.
2. En relación con el punto anterior es preciso destacar que el IIVTNU grava unos hechos que pueden no ser indicativos de la existencia de capacidad económica. Por consiguiente, estamos ante un impuesto que, según el criterio establecido por varios pronunciamientos de Tribunales Superiores de Justicia, vulnera claramente el principio constitucional de capacidad económica, ya que este quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino que no exista o sea ficticia.
3. Analizado el Auto dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Donostia dicta, se puede llegar a la conclusión que la normativa que regula la base imponible del IIVTNU (artículo 107 del TRLRHL) establece una regla de valoración legal que no puede ser corregida cuando se produce una minusvalía, lo que, en conexión con lo anterior, va en contra de lo establecido por el principio constitucional de capacidad económica.
4. Otra idea que se puede extraer del auto objeto de examen y de algún pronunciamiento jurisdiccional es que el sistema que se utiliza para la

determinación de la base imponible es, en buena medida, arbitrario e, incompatible con las exigencias de un sistema tributario justo, proclamado en el artículo 31.3 de la Constitución, aun cuando dichas exigencias se interpretan con la flexibilidad.

5. En cuanto a la exigencia del impuesto, y especialmente teniendo en cuenta que éste es directo, es preciso incidir en que al no haberse producido una plusvalía o incremento patrimonial en los términos indicados contraviene los principios que inspiran el sistema tributario, tal y como los mismos vienen establecidos en la Constitución y en la Ley General Tributaria. Lo decisivo, teniendo en cuenta la naturaleza y finalidad del Impuesto, debe ser la existencia de un incremento real del valor del terreno, debiendo entenderse que la aplicación de los criterios legales de cuantificación de la base imponible solamente deberían tenerse en cuenta cuando exista el incremento real del valor del terreno, que es lo que, según establece el legislador al configurar el hecho imponible, grava el Impuesto y permite que se proceda a su liquidación. Por lo tanto el incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana constituye el primer elemento del hecho imponible, de forma que en la hipótesis de que no existiera tal incremento, hay que dar por establecido que no se ha realizado el hecho imponible y no se podrá generar el tributo, y ello pese al contenido de las reglas objetivas de cálculo de la cuota establecidas en el artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, pues al no existir un elemento esencial en la estructura del tributo como es el hecho imponible, no es posible el nacimiento de la obligación tributaria.
  
6. En cuanto a la fórmula de cálculo de la cuota tributaria, las alternativas pueden ser muy variadas siempre que se tome en consideración el incremento real del valor del inmueble que ha sido objeto de transmisión o sobre el que se ha constituido un derecho real. En este caso se ofrecen argumentos lógicos y coherentes para entender que la fórmula,  $\text{plusvalía} = \text{valor final} \times \text{n}^\circ \text{ de años} \times \text{coeficiente de incremento} / 1 + (\text{número de años} \times \text{coeficiente de incremento})$ , se ofrece como una alternativa válida y correcta, a los efectos de gravar con más equidad la plusvalía

generada durante el período de tenencia del bien. El cálculo de la plusvalía sería el siguiente:

*Plusvalía = valor final x número de años x coeficiente de incremento / 1 + (número de años x coeficiente de incremento).*

Base Imponible:  $259.075,80 \times (9 \times 3,3024\%) / 1 + (9 \times 3,3024\%) = 76.997,32 / 1 + 0,2972 = 76.997,32 / 0,3072 = 59.356,55$  euros y que se considera BASE IMPONIBLE.

Cuota tributaria = base imponible x tipo impositivo =  $59.356,55 \text{ €} \times 21,76\% = 12.915,98$  euros

Este resultado es distinto al que se refleja en la liquidación municipal, quedando patente que la forma de cálculo utilizada por el Ayuntamiento es abusiva. Este mecanismo es una opción entre las muchas que se pueden manejar para conseguir una aproximación al verdadero incremento que se ha producido en el valor del inmueble y que podría ser ponderado con diversos coeficientes atendiendo a actuaciones urbanísticas, tiempo transcurrido, localización, tipo de transmisión...etc.

7. Por consiguiente, teniendo en cuenta lo dicho hasta ahora, es más que evidente que se puede impugnar la liquidación propuesta por el Ayuntamiento por no existir incremento de valor, y por tanto no realizarse el hecho imponible. Y en relación a esta afirmación se puede considerar que cada vez es menos aventurado impugnar las liquidaciones de la Plusvalía Municipal en aquellos casos en los que no se haya producido un incremento real del valor del inmueble, o en los casos en que el incremento real sea inferior al presunto, que se obtiene a través de la aplicación la aplicación automática de la ley. En el caso que esta tendencia se consolide, estaremos ante una magnífica noticia para la tutela y garantía de los principios de capacidad económica y de equidad en nuestro sistema fiscal y ante un evidente

síntoma de que, en algunos casos, nuestro sistema judicial es capaz de reconducir la interpretación las disposiciones legales para que, con sometimiento a los principios constitucionales, las normas respondan y se adapten a la realidad económica y social de nuestro momento.

## **BIBLIOGRAFÍA Y JURISPRUDENCIA UTILIZADA**

### **Bibliografía**

- ALONSO GIL, M. (2013): Los procedimientos de comprobación en los tributos locales, La Ley, Madrid.
  
- AA.VV. (2009): «Los principios jurídico sustantivos del Derecho Financiero» (A. MENÉNDEZMORENO, dir.), en Derecho financiero y Tributario, Parte General, Lex Nova, Valladolid.
  
- BUENO MALUENDA, C. (1997): «Reflexiones acerca del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (I.I.V.T.N.U)», en Revista de Hacienda Local, 80, vol. XXVII (mayo-agosto), pp. 353-435.
  
- CALVO ORTEGA, R. (2010): La reforma de la Hacienda Municipal, Cuadernos Cívitas.
  
- CHICO DE LA CÁMARA, Pablo (junio-julio 2013) Artículo titulado “Pérdida de Valor en el IIVTNU y Principio de Capacidad Económica”, publicado en la Revista “Tributos locales“, número 111, páginas 11 a 40.
  
- HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL. "El Principio de Capacidad Económica", disponible En: Base de datos de <http://www.iustel.es> Identificador de documento RI §910978 [visitado el 16/11/2009]. Quincena Fiscal, 18, pp. 65-89.
  
- LÓPEZ LEÓN, J. (2011): Gestión e Inspección del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, La Ley, Madrid.

- MARTÍNEZ MARTÍNEZ, M. (2012): «Dación en Pago», Enciclopedia de Derecho Concursal, t.I, Aranzadi, pp. 957- 976.

- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. Cómo debe cuantificarse el incremento de valor de los terrenos en el IIVTNU? La sorprendente sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012 (Diario La Ley, N° 8023, Sección Tribuna, 14 Feb. 2013, Año XXXIV, Editorial LA LEY).

- MOLINOS RUBIO, L.Mª (2008): Régimen Fiscal de la Extinción de la Pareja de Hecho, La Ley, Madrid.

- MOLINOS RUBIO, L.Mª: El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la autonomía local. Medidas tributarias y financieras.

- MORENO SERRANO, BEATRIZ (2011): “Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Aspectos más relevantes de su régimen jurídico”, página 176.

- RAMOS PRIETO, J. (2012): «Las relaciones de colaboración financiera de las Comunidades Autónomas con las Entidades Locales», en Anuario Aragonés de Gobierno Local. 2011, pp. 303-367.

- ROVIRA FERRER, I. (2013): «El IIVTNU en el contexto de crisis actual: su devengo en algunos supuestos problemáticos», en Tributos Locales, 110 (abril – mayo), pp 81-86.

- R. FALCÓN y TELLA, “La posible inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de naturaleza urbana”: Revista de Técnica Tributaria (nº 21/1993).

- SÁNCHEZ RIPOLL, J.A. / CALATRAVA ESCOBAR, M.J. (1993): El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, Tratado de Derecho financiero y Tributario Local, Marcial Pons, Madrid, pp. 857-892.

- VARGAS JIMENEZ, MARIA REYES (2011) “La Fiscalidad Inmobiliaria en el ámbito Local: Cuestiones Problemáticas”, páginas 370 y siguientes.

- VARONA ALABERN, J.E. (2010): «A vueltas con la inconstitucionalidad del IIVTNU», en Herrera Molina, Pedro Manuel. Capacidad económica y sistema fiscal, Marcial Pons, Madrid, 1998, pp. 76-96.

## **Jurisprudencia**

### **Tribunal Constitucional:**

- SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Nº 27/1981.

- SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Nº 221/1992.

- SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Nº 214/1994.

- SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Nº 19/2012.

### **Tribunal Supremo:**

- SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 22 DE OCTUBRE DE 1994.
  
- SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 22 DE SEPTIEMBRE DE 1995.
  
- SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 29 ABRIL 1996. RJ 1996\4916.
  
- SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 25 DE SEPTIEMBRE DE 1997, RECURSO 336/1993.

### **Tribunales Superiores de Justicia:**

- SENTENCIA Nº 85/2012 DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA LA MANCHA, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.
  
- SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN, SALA DE LO CONTENCIOSO- ADMINISTRATIVO DE BURGOS, DE 15 DE MARZO DE 2010.
  
- SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN DE 5 DE DICIEMBRE DE 2014.
  
- SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA DE 18 DE JULIO DE 2013, RECURSO 515/2011, SALA DE LO CONTENCIOSO, SECCIÓN 1ª.

- SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA MADRID 789/2010, DE 8 DE JULIO.

- SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 11 DE DICIEMBRE DE 2013.

- SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE NAVARRA N° 1501/2000, DE 29 DE SEPTIEMBRE.

- SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA RIOJA NÚM. 249/2015, DE 1 OCTUBRE.

**Juzgados de lo Contencioso – Administrativo:**

- SENTENCIA DEL JUZGADO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE BARCELONA N° 13, DE 22 DE ENERO DE 2013, RECURSO 152/2012.

- SENTENCIA NÚM. 159/2014 DE 24 ABRIL DEL JUZGADO DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO NÚM. 10 DE BARCELONA.

- SENTENCIA NÚM. 40/2015 DEL JUZGADO DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO NÚM. 4 DE BILBAO, DE 18 FEBRERO.

- SENTENCIA DEL JUZGADO DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO NÚM. 1, CUENCA, S21-9-2010, N°366/2010, REC 37/2010.

- SENTENCIA DEL JUZGADO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO N°4 DE VALLADOLID DE 31 DE JULIO DE 2015.