

QDL50

JURISPRUDENCIA

Estudio general sobre las últimas sentencias del Tribunal Supremo en materia de Haciendas locales¹

PILAR GALINDO MORELL

*Inspectora delegada, Área Contencioso-Administrativa.
Consejo General del Poder Judicial*

1. Introducción
2. La materia tributaria local en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y el acceso a la casación de las decisiones judiciales sobre la misma
3. Jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de tributos locales
4. Sentencias del Tribunal Supremo sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana
5. Pronunciamientos generales en materia tributaria
6. Asuntos admitidos a trámite por la Sección Primera de la Sala Tercera en materia de tributos locales y pendientes de sentencia

Resumen

Novedades jurisprudenciales sobre determinadas esferas del Derecho Administrativo y Tributario, que con anterioridad a la modificación del recurso de casación por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, estaban excluidas del conocimiento del Tribunal Supremo, y en la actualidad, debido a la extensión del ámbito objetivo de la casación, pueden ser conocidas por este, si la relevancia jurídica del asunto así lo exige. Siempre, claro está, en relación con la interpretación de normas de derecho estatal o comunitario, dejando a los Tribunales Superiores de Justicia el ejercicio de esta misma función en relación con el Derecho autonómico.

Palabras clave: *novedades jurisprudencia; tributación local; Tribunal Supremo.*

1. Ponencia presentada en el Ciclo de Seminarios de Actualización Jurídica Local «Josep Maria Esquerda» 2019, organizado por la Diputación de Barcelona, el día 25 de enero de 2019.

General study on the recent judgements of the Spanish Supreme Court regarding local taxes

Abstract

The article explores new case law developments on some matters of administrative and tax law which before the amendment of Organic Law 7/2015, of 21 July, on the cassation appeal, were excluded from the jurisdiction of the Spanish Supreme Court. Nowadays these matters may be addressed by the Supreme Court if the court decides that they are relevant and related to state and European Union law (the High Courts of the Autonomous Communities also have this jurisdiction related to subjects on regional law).

Keywords: recent case law developments; local taxes; Spanish Supreme Court.

1

Introducción

La jurisprudencia tradicional de la Sala Tercera ha sido uniforme al señalar que la existencia de una sola sentencia no constituye jurisprudencia a efectos del art. 1.6 CC², criterio que se mantiene con la nueva casación. Así, el Auto de la Sección de Admisión de 5 de diciembre de 2017 (casación 2717) afirma que «la existencia de una única sentencia de este Tribunal, si bien con un alcance no idéntico al caso de autos, hace aconsejable –para formar jurisprudencia mediante la doctrina reiterada a la que se refiere el artículo 1.6 del Código Civil– que la Sala se pronuncie para reafirmar, reforzar o completar aquel criterio o, en su caso, para cambiarlo o corregirlo en los términos –en ambos supuestos– que la Sección de Enjuiciamiento tenga por conveniente».

La Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio (BOE 22 de julio), por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, ha introducido una reforma sustancial del recurso de casación contencioso-administrativo. La disposición final tercera, en su apartado uno, da una nueva redacción a la sección 3.^a del capítulo III del título IV de la Ley 29/1998, reguladora de

2. «La jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho».

la jurisdicción contencioso-administrativa, integrada por los artículos 86 a 93, suprimiendo los artículos 94 y 95.

En el recurso de casación diseñado por la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante LJCA), antes de la modificación, se contemplaba la tutela de intereses subjetivos concretos (*ius litigatoris*), al margen de su trascendencia jurídica objetiva y de la utilidad que la decisión pudiese tener para crear pautas interpretativas del ordenamiento jurídico aplicables en otros supuestos. Se trataba, en realidad, de una última instancia en la que poder obtener satisfacción de una pretensión subjetiva.

Por ello, la casación contencioso-administrativa, tal y como estaba regulada, había dejado de ser un instrumento adecuado para la formación de la jurisprudencia y para que el Tribunal Supremo cumpliera su papel de establecer pautas interpretativas uniformes del ordenamiento jurídico estatal. Las últimas reformas, elevando el umbral cuantitativo para acceder a la casación a sumas tan elevadas como 600 000 euros, provocaron que quedaran al margen de la tarea jurisprudencial del Tribunal Supremo amplios sectores del ordenamiento administrativo y fiscal, lo que resultaba muy perjudicial en el ámbito de la tributación local, en el que la cuantía de las liquidaciones, en muy escasas ocasiones, por no decir en ninguna, alcanzaba la cuantía para la casación ordinaria.

Con la nueva regulación el legislador abandona la tradicional configuración de la casación como un recurso cuya admisión dependía por entero de la invocación de motivos tasados y de la cuantía del asunto en cuestión. La reforma viene presidida por una circunstancia que había permanecido casi inédita hasta ahora en el orden contencioso-administrativo: la ausencia del «interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia» como determinante de la inadmisión del recurso. Ese concepto jurídico indeterminado del interés casacional lo califica la nueva redacción del art. 88 LJCA de «objetivo», intensificando de esta manera la defensa del *ius constitutionis* frente a la garantía del *ius litigatoris*. Lo primordial no es ahora la tutela de derechos o intereses legítimos, sino convertir la casación en un instrumento al servicio de la «formación de jurisprudencia» por parte del tribunal de casación, que a través de sus autos de admisión –y en algunos supuestos en los de inadmisión– debe dejar sentada una interpretación del interés casacional según resulte del examen del propio ordenamiento jurídico.

El nuevo sistema se inspira en el modelo norteamericano de la *Certiorari Act*, que habilita a la Corte Suprema para la selección de los asuntos de los que conoce en consideración a la mayor relevancia del contenido de las cuestiones a tratar de cara a la comunidad jurídica o a la sociedad en general.

La nueva configuración de la casación se apoya en tres aspectos esenciales:

1. Se tiende a ampliar los asuntos que pueden llegar al Tribunal Supremo.
2. Se adopta como criterio determinante de la admisión la existencia de un «interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia».
3. Se pretende que se conozcan únicamente cuestiones jurídicas.

1. El actual art. 86 LJCA dispone que serán susceptibles de recurso de casación tanto las sentencias dictadas en única instancia por los juzgados de lo contencioso-administrativo («siempre que las sentencias contengan doctrina que se reputa gravemente dañosa para los intereses generales y sean susceptibles de extensión de efectos») como las dictadas en única instancia o en apelación por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y de los tribunales superiores de justicia.

De esta forma, se propicia que asuntos de pequeña cuantía o sobre determinadas esferas del derecho administrativo y tributario, que estaban excluidos del conocimiento del Tribunal Supremo, puedan ser conocidos por este, si la relevancia jurídica del asunto así lo exige. Siempre, claro está, en relación con la interpretación de normas de derecho estatal o comunitario, dejando a los tribunales superiores de justicia el ejercicio de esta misma función en relación con el derecho autonómico.

2. Otro objetivo del nuevo modelo es la concurrencia de un «interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia», tal y como dispone el art. 88.1 LJCA. La apreciación de ese «interés casacional objetivo» se constituye en la clave para que el recurso pueda ser admitido a trámite.

3. Además, es un recurso exclusivamente destinado a resolver cuestiones jurídicas, quedando al margen del mismo las cuestiones de hecho y de valoración de la prueba, sin perjuicio de que el Tribunal Supremo pueda integrar los hechos admitidos como probados en la instancia, siempre que estén suficientemente justificados según las actuaciones, que sean necesarios para apreciar la infracción alegada de las normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia; así lo establece claramente el art. 87 bis LJCA.

2

La materia tributaria local en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y el acceso a la casación de las decisiones judiciales sobre la misma



La competencia para conocer de los recursos que se deduzcan frente a los actos de las entidades locales³ corresponde a los juzgados de lo contencioso-administrativo (art. 8.1 LJCA), sin perjuicio de la competencia de las Salas de lo Contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) para conocer de las disposiciones emanadas de las entidades locales (art. 10.1 LJCA).

Si la cuantía excede de 30 000 € y, por tanto, son tramitados por el procedimiento ordinario, cabe la interposición de recurso de apelación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJ respectivo.

Como excepción, existe la impugnación indirecta de una disposición general (art. 81.2 d), no operando la *summa gravaminis* (30 000 €).

Tras la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2015, contra las sentencias dictadas en única instancia por los juzgados de lo contencioso-administrativo cabe recurso de casación, cuando contengan doctrina que se repute gravemente dañosa para los intereses generales y sean susceptibles de extensión de efectos (art. 86.1, segundo inciso, LJCA).

Deben cumplirse cumulativamente estos requisitos:

- a) Que contengan doctrina que se repute gravemente dañosa para el interés general.

En este sentido, el Auto de 16/07/2018 declara: «No se puede reputar gravemente dañosa para los intereses generales que exista una misma valoración de los bienes en el ámbito de diversos tributos sino que, por el contrario,

3. Artículo 106 de la Ley 7/1985: «1. Las entidades locales tendrán autonomía para establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado reguladora de las Haciendas locales y en las leyes que dicten las comunidades autónomas en los supuestos expresamente previstos en aquella. 2. La potestad reglamentaria de las entidades locales en materia tributaria se ejercerá a través de ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos propios y de ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección. (...)».

ello parece exigido por los principios de igualdad y capacidad económica previstos en el artículo 31.1 de nuestra Constitución y, por más decir, en el principio de seguridad jurídica contemplado en el artículo 9.3 del mismo cuerpo normativo».

El Auto de 10/10/2018 indica lo siguiente: «Es patente que si consideramos que el asunto carece manifiestamente de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia no lo apreciamos por ninguna de las circunstancias del artículo 88.2 LJCA invocadas, porque la singularidad del caso no permite entender nítidamente que la sentencia recurrida sienta una doctrina gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.a) LJCA], menos aún que pueda afectar a un gran número de situaciones, trascendiendo del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA]».

Asimismo, en idéntico sentido, el Auto de 28/11/2018: «En relación con la infracción del principio de regularización completa tampoco resulta nítido –atendidas una vez más las circunstancias fácticas concurrentes–, por qué la doctrina de la sala de instancia resulta gravemente dañosa para el interés general [artículo 88.2.b) LJCA]. Tampoco se concreta, más allá de una simple conjetura, en qué medida dicha doctrina afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA]».

b) Que sean susceptibles de extensión de efectos. Y son susceptibles de extensión de efectos las dictadas en materia de personal, tributaria y de unidad de mercado («unidad de mercado» entendida como concepto material y no meramente formal-procedimental, ATS de 8/5/17, casación 1277/17), que hubieran reconocido una situación jurídica individualizada (art. 110 LJCA).

Solo, pues, las sentencias estimatorias de los juzgados en las que concurren estos dos requisitos son susceptibles de recurso de casación, y ello porque una sentencia de signo desestimatorio no reconoce ninguna situación jurídica individualizada a la parte actora que sea susceptible de extensión de efectos, y, por esta razón, no cumple el presupuesto de recurribilidad que exige el art. 86.1 *in fine* LJCA. En este sentido se ha pronunciado de forma uniforme la Sección de Admisión, autos de 22/3/17, queja 143/16, 21/12/17, queja 684/17, 02/07/2018, queja 170/2018, y 10/12/2018, queja 466/18, entre otros.

Los tribunales superiores de justicia conocen en única instancia:

- Recursos contra las disposiciones generales emanadas por las entidades locales.
- Recursos contra las resoluciones de los tribunales económico-administrativos regionales, en las cuestiones relativas a los tributos de gestión compartida en los que la ley prevé la interposición de recla-

maciones económico-administrativas (inciso final del art. 14 TRLHL: impugnaciones del valor catastral a efectos del IBI y de los actos censales del IAE).

En materia de revisión de los actos tributarios dictados por las entidades locales, nos encontramos ante un régimen impugnatorio complejo:

Régimen General:

Ley 7/85, de Bases de Régimen Local (LRBRL)

Art. 108: *Contra los actos de aplicación y efectividad de los tributos locales se formulará recurso de reposición. Dicho recurso tendrá carácter potestativo en los municipios a que se refiere el título X de esta Ley.*

Art. 14.2 Real Decreto Legislativo 2/2004, TRLRHL: *Son impugnables, mediante el recurso de reposición, todos los actos dictados por las entidades locales en vía de gestión de sus tributos propios y de sus restantes ingresos de derecho público, sin perjuicio de formular reclamaciones económico-administrativas contra actos dictados en vía de gestión de los tributos locales.*

Régimen especial:

Municipios de gran población (MGP). Título X de la Ley 7/1985 introducido por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de Medidas para la Modernización del Gobierno Local.

Reposición: carácter potestativo.

Art. 137: Órgano para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

1. *Existirá un órgano especializado en las siguientes funciones:*
 - a) *El conocimiento y resolución de las reclamaciones sobre actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de tributos e ingresos de derecho público, que sean de competencia municipal.*
 - b) *El dictamen sobre los proyectos de ordenanzas fiscales.*
 - c) *En el caso de ser requerido por los órganos municipales competentes en materia tributaria, la elaboración de estudios y propuestas en esta materia.*
2. *La resolución que se dicte pone fin a la vía administrativa y contra ella solo cabrá la interposición del recurso contencioso-administrativo.*

3. *No obstante, los interesados podrán, con carácter potestativo, presentar previamente contra los actos previstos en el apartado 1 a) el recurso de reposición regulado en el artículo 14 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. Contra la resolución, en su caso, del citado recurso de reposición, podrá interponerse reclamación económico-administrativa ante el órgano previsto en el presente artículo.*

Cuando se trate de actos de gestión tributaria local objeto de impugnación que hayan sido dictado por la Administración tributaria estatal, bien por ser esta la titular originaria de la competencia (gestión catastral del IBI y gestión censal del IAE) o bien por actuar por delegación de la Administración local, opera el recurso de reposición como potestativo.

Municipio de Barcelona:

Ley 1/2006, que regula el Régimen Especial del municipio de Barcelona, excluida disposición transitoria cuarta de la Ley 57/2003

Artículo 46: Recursos contra los actos de aplicación de los tributos e ingresos de derecho público municipales.

1. *Contra los actos de la Administración municipal de aplicación de los tributos locales y otros ingresos de derecho público que sean de competencia municipal se podrá interponer, en el plazo de un mes, recurso de alzada ante el alcalde, aplicándose el régimen jurídico del recurso regulado en el artículo 14 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.*
2. *La resolución de este recurso de alzada pone fin a la vía administrativa y contra ella solo cabe la interposición del recurso contencioso administrativo.*
El recurso de alzada a que se refiere este artículo se entiende sin perjuicio de los supuestos en los que la Ley prevé la reclamación económico-administrativa contra actos dictados en vía de gestión de los tributos locales.

En el ámbito tributario local, no estamos ante un sistema de impugnación homogéneo, por cuanto varía según el tipo de entidad local de que se

trate, ya sea municipio de gran población o no. Por otro lado, la regulación es dispersa y se encuentra en distintos textos legislativos, hay que acudir a la Ley General Tributaria (LGT), sus reglamentos de desarrollo, la LBRL, el TRLRHL, sin olvidar las especialidades contenidas en las ordenanzas fiscales que cada entidad puede aprobar y, por último, los reglamentos orgánicos que cada municipio de gran población debe aprobar al objeto de regular tanto el funcionamiento de los órganos encargados de la resolución de las reclamaciones económico-administrativas como la tramitación de las reclamaciones.

En relación con esta materia de revisión de los actos administrativos, y de la preceptividad de la interposición del recurso de reposición, en los municipios donde resulta de aplicación el régimen general antes descrito, cuando se trata de combatir exclusivamente la inconstitucionalidad o ilegalidad de las normas que dan cobertura a los actos de aplicación y efectividad de los tributos y restantes ingresos de derecho público de las entidades locales, el ATS 7989/2017, de 6 de julio de 2017, ha admitido a trámite por presentar interés casacional objetivo la siguiente cuestión: *¿Es obligatorio formular con carácter previo recurso de reposición o puede el interesado acudir directamente a la vía contencioso-administrativa, cuando lo que se cuestiona es exclusivamente la inconstitucionalidad o ilegalidad de la norma que da cobertura a los actos impugnados?*

En el supuesto contemplado en el mismo, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Cáceres dictó sentencia inadmitiendo el recurso presentado –se trataba de un liquidación de plusvalía municipal–, dado que la entidad recurrente no había agotado la vía administrativa previa, combatiendo la liquidación emitida por la entidad local mediante el preceptivo recurso de reposición.

Interpuesto recurso de apelación, es desestimado en la sentencia contra la que se dirige este recurso de casación. La Sala de instancia razona que «los recursos administrativos no son necesarios o no, inútiles o no, sino que son preceptivos o no conforme la regulación legal de la materia», normativa constituida, en este caso, por «los artículos 108 de la Ley de Bases de Régimen Local, y 211,2 del Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales» (FJ 2.º). Rechaza que pueda «constituir pretensión de la parte demandante el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad», pues «el ámbito del recurso contencioso-administrativo son exclusivamente los actos y disposiciones generales (artículos 1 y 25 LJCA), no siendo impugnables ante esta jurisdicción la Ley, cuya fiscalización está reservada al Tribunal Constitucional». Concluye que «[e]l órgano judicial de instancia al declarar la inadmisión del recurso lo ha hecho amparado por normas con rango de ley», negando que «se pueda argumentar a favor de la

innecesariedad del recurso de reposición, la idea de evitar “dilaciones indebidas”», en la medida en que «[n]unca será indebido agotar un trámite propio de la vía administrativa, y los posibles retrasos injustificados no existen ni se pueden hacer depender de los cauces administrativos previos que el ciudadano deba agotar por imperativo legal antes de acudir a la vía judicial» (FJ 3.º).

Dicha cuestión ha sido resuelta por la **Sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 2018.**

FJ 4.º:

Siendo así, y en virtud de lo razonado en los anteriores fundamentos jurídicos, se ha de concluir que, en las circunstancias descritas, la exigencia como preceptivo de un recurso de reposición y, en su caso, el rechazo liminar de la acción contencioso-administrativa intentada sin su previa interposición, resultan desproporcionados y vulneradores del derecho a obtener la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 CE, al tiempo que desconocen el mandato del artículo 106.1 CE, incompatible con demoras impuestas por la interposición de recursos en vía administrativa manifiestamente ineficaces e inútiles para dar cumplimiento al fin que los justifica.

10. *En otras palabras, el privilegio de la tutela reduplicativa ha de ser objeto de una interpretación moderadora, en aras de la tutela judicial efectiva, evitando demoras innecesarias y anodinas que postergan el control judicial de la Administración.*
11. *Con ello no «inaplicamos» ni «anulamos» la previsión del artículo 25.1 LJCA, resultados que están fuera del alcance de nuestras potestades. Simplemente la interpretamos desde la perspectiva y a la luz de las exigencias que derivan de los artículos 24.1 y 106.1 CE, cuyo carácter normativo y fuerza de obligar resultan indiscutibles.*
12. *Las razones que sustentan la sentencia impugnada no obstaculizan la anterior conclusión. En primer lugar porque, al afirmar que «los recursos [administrativos] no son necesarios o no, inútiles o no, sino que son preceptivos o no conforme a la regulación legal de la materia», convierte en un valor absoluto la opción del legislador al regularlos, olvidando que también él está sometido a la Constitución (artículos 9.1 CE), debiendo en particular respetar el contenido esencial de los derechos fundamentales que garantiza a los ciudadanos (artículo 53.1 CE), y desconociendo que los recursos administrativos no son un fin en sí mismos, sino*

un instrumento para la más efectiva y eficaz defensa de los derechos de los administrados frente a las Administraciones públicas, su auténtico objetivo.

13. *En segundo término, porque, en efecto, el planteamiento o no de la cuestión de inconstitucionalidad pertenece al ámbito de decisión del órgano que tiene atribuciones para ello (siempre judicial, nunca administrativo), pero tal constatación no quiere decir que no se pueda impugnar en la vía administrativa, o en la jurisdiccional, un acto o una disposición reglamentaria con fundamento en la inconstitucionalidad de la ley que los ampara. Recuérdesse que el control, administrativo o judicial, de los productos de las Administraciones públicas y su eventual expulsión del mundo del derecho puede sustentarse en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, en virtud de defectos propios o de vicios de las normas que habilitan su adopción. El planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad no es nunca una pretensión, sino, como se ha dicho, una potestad del juez que le permite abrir un cauce incidental para solventar la perplejidad inherente a su doble sometimiento a la ley y a la Constitución, cuando una se opone a la otra. El reconocimiento de esa potestad lleva implícita, en buena lógica jurídica, la facultad de quienes acuden al juez de alegar como fundamento de su pretensión la inconstitucionalidad de la ley que permite la adopción del acto impugnado. La circunstancia de que a los órganos administrativos no se les reconozca tal potestad no puede traer como consecuencia que, ante ellos y en los recursos diseñados como preceptivos, quede vedado alegar como fundamento de la pretensión impugnatoria la inconstitucionalidad de la norma. Nuestro sistema constitucional demanda en tales casos, antes que acotar y disminuir el ámbito de las alegaciones de los interesados, negar carácter preceptivo al recurso administrativo en cuestión.*

FJ 5.º: Los artículos 108 LBRL, 14.2 LRHL y 25.1 LJCA, en relación con los artículos 24.1 y 106.1 CE, deben ser interpretados en el siguiente sentido:

Cuando se discute exclusivamente la inconstitucionalidad de las disposiciones legales que dan cobertura a los actos de aplicación de los tributos y restantes ingresos de derecho público de las entidades locales, cuestión respecto de la que estas carecen de competencia para pronunciarse o para proponerla a quien tiene competencia para ello, quedando constreñidas a aplicar la norma legal de que se trate, no resulta obligatorio interponer, como presupuesto de procedibilidad del ulterior recurso

contencioso-administrativo, el correspondiente recurso administrativo previsto como preceptivo.

La citada STS de 21 de mayo de 2018 no deroga el artículo 14 del TRLHL ni el carácter preceptivo del recurso de reposición en materia de impugnación de los actos tributarios dictado por las entidades locales, sino que establece, solo en los supuestos de invocación de inconstitucionalidad de una norma, que se pueda acudir directamente a la vía jurisdiccional, contencioso-administrativa, cuando lo único que se cuestiona es la ilegalidad de las normas que dan cobertura a los actos de aplicación y efectividad de los tributos y restantes ingresos de derecho público de las entidades locales, cuando estas no pueden pronunciarse, por carecer de competencia para ello; la doctrina de la sentencia resulta aplicable en todos aquellos supuestos de impugnación de un acto administrativo, y ante cualquier Administración, cuando el único motivo de la impugnación sea la inconstitucionalidad de la norma que ampara dicho acto.

3

Jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de tributos locales

STS de 18 de diciembre de 2017 (rec. 36/16): Interpretación del epígrafe 661.2 de las tarifas del IAE a fin de determinar si han de computarse las zonas ocupadas por terceros en virtud de cesión de uso o por cualquier título. Sobre la determinación de la cuota a satisfacer por grandes superficies comerciales o centros comerciales, debe considerarse la superficie de otros locales comprendidos dentro del centro explotados por terceros.

La sentencia da respuesta al Auto del Tribunal Supremo de fecha 1 de febrero de 2017 sobre la cuestión de si para calcular las cuotas del impuesto correspondientes al epígrafe, siendo sujeto pasivo el titular de una gran superficie o centro comercial, se han de computar las zonas ocupadas por terceros en virtud de cesión de uso o cualquier otro título, cuando ese sujeto pasivo no es el cedente o el que habilita la ocupación por terceros por carecer de todo título sobre los locales cedidos.

FJ OCTAVO.— Criterios interpretativos sobre la interpretación del epígrafe 661.2 (comercio en hipermercados) de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, y de su norma común 2.ª, en relación con los artículos 78.1, 83 y 85.1.4.ª del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Esa Norma común 2.^a a los epígrafes del Grupo 661, en lo que dispone sobre las superficies que han de ser computadas para el cálculo de las cuotas de este grupo, no podrá incluir las zonas ocupadas por terceros, distintos a quien la Administración tributaria haya considerado sujeto pasivo por dichos epígrafes, si este sujeto pasivo carece de título alguno para otorgar por sí solo a un tercero el uso o la utilización de esas zonas.

STS de 6 de marzo de 2018 (rec. 181/17): Interpretación de la cláusula antielusión del artículo 82.1.c) TRLHL. Grupo de empresas. Cifra de negocios.

FJ CUARTO.– La remisión que efectúa la ley al Código de Comercio obliga a entender que solo se comprendan en tal concepto aquellos grupos de entidades cuando actúen como «grupos consolidados», esto es, cuando deban, por obligación legal, formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación.

En consecuencia, si las sociedades afectadas no actúan como grupo consolidado, ni consta que tengan la obligación de hacerlo, el importe neto de su cifra de negocios deberá ir referido al volumen de los de la empresa de que se trate, no al conjunto de entidades pertenecientes a un grupo que, en la medida en que no actúa en régimen de consolidación, no tiene tal consideración a efectos de la aplicación de la cláusula antielusión.

STS de 6 de marzo de 2018 (rec. 196/17): Interpretación del Epígrafe 969.6 de la Sección Primera de las Tarifas del IAE y de la Regla 13.^a de la Instrucción del IAE. Máquinas recreativas y de azar propiedad del titular del salón recreativo en el que están instaladas.

FJ CUARTO.– 1. El titular de un salón recreativo y de juego, sujeto al epígrafe 969.6 al que hemos hecho continua alusión, en los casos en que sea además propietario o titular de las máquinas recreativas y de azar instaladas en dicho salón, debe tributar por estas en el epígrafe 969.4, debiendo hacerlo conjuntamente por ambas cuotas, municipal y nacional, la primera en su calidad de titular del salón y la segunda por la titularidad de las máquinas recreativas o de azar.

2. En tales casos no es posible acogerse a la opción que prevé la regla 13.^a de la Instrucción del IAE, aprobada mediante el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, porque la aplicación de dicha regla y el acogimiento a la opción prevista presuponen que una mis-

ma actividad tenga asignada más de una de las clases de cuotas a que se refiere la Regla 9.^a –municipal, provincial o nacional–, mientras que las actividades del epígrafe 969.4 son distintas y se refieren a distintos sujetos pasivos, siendo indiferente que coincidan ambas condiciones en la misma persona o entidad.

STS de 26 de junio de 2018 (rec. 1689/17): Exención del artículo 62.1.a) TRLHL a favor de inmuebles directamente afectos a servicios educativos.

La cuestión que se planteó en el auto de admisión era la siguiente: «Determinar si la exención del artículo 62.1.a) TRLHL a favor de bienes inmuebles directamente afectos a servicios educativos se aplica a un hospital universitario en el que, por imperativo legal, se imparte, también y simultáneamente a los servicios hospitalarios, los de enseñanza en cumplimiento de diversos conciertos celebrados con una Universidad».

El Tribunal Supremo, en la citada sentencia, dispone lo siguiente:

FJ TERCERO.– La circunstancia de prestarse servicios educativos en tales centros no implica una «afectación directa» a dicha función en los términos exigidos por el precepto que se interpreta, ni podría conciliarse el mismo –de admitirse la tesis contraria– con la exención (condicionada a la preceptiva decisión municipal) establecida en el artículo 62.3 del texto refundido aplicable.

Este último precepto condiciona a una previsión expresa del municipio la exención a los centros sanitarios presentes en el territorio, de manera que, dice la sentencia, sería absurdo que «la exención para un hospital público dependa de la decisión libre del municipio en que se ubica el centro y, sin embargo, venga impuesta, en relación con ese mismo hospital público, por la sola circunstancia de que se presten en él o se desarrollen en el mismo actividades docentes».

Y la respuesta debe ser negativa, conforme a lo que hemos razonado, pues la circunstancia de prestarse servicios educativos en tales centros no implica una «afectación directa» a dicha función en los términos exigidos por el precepto que se interpreta, ni podría conciliarse el mismo –de admitirse la tesis contraria– con la exención (condicionada a la preceptiva decisión municipal) establecida en el artículo 62.3 del texto refundido aplicable.

STS de 27 de junio de 2018 (rec. 235/16): Exenciones. Inmuebles destinados a actividad docente.

FJ TERCERO.– 1.º) *El artículo 62.2, letra a), del TRLHL, al declarar exentos del IBI, previa solicitud, a «[l]os bienes inmuebles que se destinan a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo, en cuanto a la superficie afectada a la enseñanza concertada», puesto en conexión con el artículo 61.3 del TRLHL –que dispone que el hecho imponible del IBI está constituido por la titularidad del derecho de propiedad sobre los inmuebles, de la concesión administrativa sobre los mismos o de los derechos reales de usufructo y superficie– y con el artículo 63.1 del TRLHL –que define como sujeto pasivo del impuesto a quien sea titular del derecho que sea constitutivo del hecho imponible–, debe interpretarse en el sentido de que solo establece la exención en favor de los bienes inmuebles destinados a la enseñanza por centros docentes acogidos al régimen de concierto educativo concertado cuando los sujetos pasivos del impuesto sean titulares de tales centros docentes.*

2.º) *El artículo 1, letra b) y penúltimo párrafo, del RD 2187/1995, que sigue en vigor, debe entenderse que es mero desarrollo del artículo 62.2.a) del TRLHL, y, como este último, debe interpretarse, según su propia literalidad, en el sentido de que exige también para tener derecho a la exención en el IBI que el titular del centro docente acogido al régimen de concierto sea a la vez el titular de los bienes inmuebles dedicados a la educación concertada.*

STS de 13 de diciembre de 2018: Si al practicarse la liquidación definitiva del ICIO se pueden añadir partidas, conceptos o unidades de obra que, pese a constar como tales en el presupuesto presentado en su día por el dueño de aquella y sujeto pasivo, no se tuvieron en cuenta por el ayuntamiento al establecer la liquidación provisional.

FJ QUINTO.– *Contenido interpretativo de la sentencia.*

Los términos en que viene enunciado el auto de admisión son los siguientes:

«Dilucidar si la vinculación a las partidas del presupuesto de obras, que constituye la base imponible en el ICIO, se produce tanto en la liquidación provisional como en la liquidación definitiva, previstas ambas en el artículo 103.1 TRLHL.

Esclarecer si la necesidad de una previa comprobación administrativa en el ICIO, prevista en el artículo 103.1 TRLHL, debe extenderse a todos

los supuestos en los que se dicte una liquidación definitiva, ya se trate de una alteración de los datos fácticos que figuraron en la liquidación provisional ya se trate de una corrección de los criterios jurídicos que la inspiraron».

- a) *En cuanto a la primera cuestión, esa vinculación a que se refiere la pregunta viene contestada por referencia directa a lo que ya dijimos en la sentencia de 1 de diciembre de 2011, a cuyo contenido hemos hecho constante alusión, en el sentido de que la vinculación es evidente en la liquidación provisional, en tanto debe cuantificarse en función del presupuesto presentado por los interesados, en la dicción legal.*
- b) *La vinculación de la liquidación definitiva a las partidas que integran dicho presupuesto no es sino la consecuencia de que la base imponible viene constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, de suerte que si esta es la misma que fue objeto de presupuesto y proyecto en su día, del que no se ha apartado el dueño de la obra, debe venir referida tal precisión conceptual al coste final de esta, a partir de las partidas y conceptos presupuestados o, de haberse excedido la ejecución, de los en efecto realizados, se contuvieran o no en el presupuesto.*
- c) *Dentro de tal esquema legal, la comprobación administrativa a que se refiere el artículo 103.1 del TRLHL es un trámite inexcusable, en cuanto resulta el único medio posible para determinar que la obra proyectada, en su desarrollo o ejecución, se ha ajustado o no al presupuesto presentado, y en qué medida, cualitativa o cuantitativamente, se ha desviado de sus previsiones, lo que es una operación necesaria para determinar la liquidación definitiva, que toma como base el coste real y efectivo de la construcción –o instalación u obra–.*
- d) *Consecuencia ineluctable de todo lo expuesto es que la Administración gestora del impuesto no puede introducir en la liquidación definitiva, partidas o conceptos que, figurando en el presupuesto aportado por el interesado, no se incluyeron, pudiendo haberse hecho, por tanto, en la liquidación provisional. En particular, no pueden rectificarse en perjuicio del sujeto pasivo los conceptos, partidas, equipos o instalaciones no incorporadas a la liquidación provisional cuanto tal rectificación empeora la situación jurídica del interesado.*
- e) *Consideramos innecesario abordar la cuestión suscitada en el auto de admisión sobre la aplicación al caso de la doctrina de los actos*

propios, en relación con el principio de confianza legítima (artículo 3.1, párrafo 2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJyPAC) que entendemos no entra en juego en el presente asunto: de un lado, porque no hay conducta jurídica del obligado tributario, en sentido propio, que se haya acogido o confiado, en la realización del hecho imponible, a criterios o declaraciones de voluntad o actos propios del Ayuntamiento de Valverde y haya obtenido un perjuicio por ese solo hecho, ya que lo que aquí nos consta es, simplemente, que el presupuesto se presentó en su momento, dando lugar a la liquidación provisional, así como que no consta otra cosa que la ejecución material del proyecto, no comprobada; pero, además, deviene superfluo cualquier tratamiento acerca de este principio general y su proyección al supuesto que nos ocupa cuando la solución jurídica procedente puede descansar, perfectamente, en la adecuada interpretación del artículo 103 TRLHL, según hemos llevado a cabo.

- f) Tampoco parece necesaria referencia alguna al artículo 57 de la Ley 58/2003, General Tributaria como norma de necesario esclarecimiento para la decisión de este asunto. De hecho, más parece un error por inadvertencia motivado posiblemente por los términos del escrito de preparación, pues el precepto en cuestión se refiere a la comprobación de valores de elementos determinantes de la obligación tributaria y a los medios legalmente previstos para llevarla a cabo, lo que no guarda relación directa con los hechos y circunstancias del asunto debatido, sin que, por lo demás, pueda ser confundida la comprobación administrativa como actividad de verificación de la realidad o certeza de algo, que es a la que se refiere el artículo 103.1 TRLHL, con la comprobación de valores como actividad, método o resultado de una valoración.*

4

Sentencias del Tribunal Supremo sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana

El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) es un instrumento fundamental de la fiscalidad municipal, sin que se pueda obviar la polémica que han suscitado los pronunciamientos del Tribunal Constitucional referidos a dicho impuesto. Desde que el 16 de febrero de 2017 se diera a conocer el fallo del Tribunal Constitucional

(STC 26/2017), no ha dejado de suscitar dudas la aplicación del mismo a las liquidaciones tributarias giradas por los distintos ayuntamientos.

Como ha puesto de manifiesto la doctrina, pudiera parecer que se trata de un asunto ya resuelto, dado que el Tribunal Constitucional ya ha establecido su doctrina en relación con la cuestión jurídica más relevante que venía suscitando el impuesto, esto es, y simplificando mucho la cuestión, la inconstitucionalidad del sometimiento a gravamen de plusvalías o incrementos de valor inexistentes.

La STC 59/2017 estima la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declara que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

La citada STC efectúa una serie de precisiones últimas sobre su alcance:

- a) El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al texto constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).
- b) Como apunta el Fiscal General del Estado, aunque el órgano judicial se ha limitado a poner en duda la constitucionalidad del artículo 107 LHL, debemos extender nuestra declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión (art. 39.1 LOTC) con los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, al artículo 110.4 LHL, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre este último citado precepto y las reglas de valoración previstas en aquellos, cuya existencia no se explica de forma autónoma, sino solo por su vinculación con aquel, el cual «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene» [SSTC 26/2017, FJ 6, y 37/2017, FJ 4 e)]. Por consiguiente, debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5).
- c) Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, *ex origine*, los arts. 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados, debe indicarse

que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes 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 (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).

Tras la publicación de las sentencias del Tribunal Constitucional que declaran inconstitucionales determinados preceptos del TRLHL relativos a la cuantificación de la base imponible del impuesto sobre plusvalías (al presumir *iuris et de iure* la existencia de un incremento gravable por la sola tenencia de terrenos), los tribunales superiores de justicia acogieron dos teorías antagónicas:

La llamada tesis «maximalista»:



Aquella que sostiene que todas las liquidaciones y autoliquidaciones por el impuesto de plusvalía deben ser anuladas, con independencia de si se ha probado o no la existencia del incremento y desde luego con independencia de a quién corresponda la carga de la prueba del incremento o del no incremento, por ser la única respuesta posible a la declaración de inconstitucionalidad y nulidad operada por el Tribunal Constitucional, que no atenta contra el principio de reserva de ley, contra el principio de igualdad y contra el principio de seguridad jurídica.

La tesis «minimalista»:



Esta segunda línea interpretativa defiende que sí que se debe abonar el IIVTNU en los casos en los que exista un verdadero incremento de valor. A

su vez, dentro de esta segunda línea interpretativa existen diversas interpretaciones: ¿sobre quién recae la carga de la prueba?, ¿qué medios de prueba son admisibles?

La Sala Tercera del Tribunal Supremo, en Sentencia número 1163 del pasado 9 de julio, ha desestimado el recurso de casación interpuesto contra la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón el 27 de septiembre de 2017, al estimar que este interpretó de manera correcta el ordenamiento jurídico al considerar que la STC 59/2017, de 11 de mayo, permite no acceder a la rectificación de las autoliquidaciones del IIVTNU y, por tanto, a la devolución de los ingresos efectuados por dicho concepto, en aquellos casos en los que no se acredita por el obligado tributario la inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, supuestos en los que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLRHL resultan constitucionales, y, por consiguiente, los ingresos, debidos.

El Tribunal Supremo sigue esta segunda tesis y señala, además, que la carga de probar la inexistencia de minusvalía corresponde al contribuyente, al que bastará un principio de prueba –como las escrituras de adquisición y enajenación– para trasladar a la Administración la carga de destruir aquella afirmación. En idéntico sentido las sentencias núms. 1248 y 1300 de 17 y 18 de julio de 2018 y núms. 1601 de 8 de noviembre de 2018 y 1715 de 3 de diciembre de 2018, en cuyo fundamento de derecho segundo contienen una remisión íntegra a los razonamientos expresados en la Sentencia de 9 de julio de 2018.

Dichas sentencias del Tribunal Supremo fijan la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en el litigio –arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL–:

1.º) *Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial.*

En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios que hemos expresado en el fundamento de derecho Quinto, que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE.

2.º) *El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene», o, dicho de otro modo, porque «imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)». Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL [...].*

Importantísimos pronunciamientos que no resuelven todas las cuestiones relacionadas con el tributo. Están por resolver recursos de casación admitidos (relativos a la carga de la prueba, los medios de prueba o los gastos de urbanización) y alguno más que llegará (como el eventual carácter confiscatorio de gravar pequeñas plusvalías o los medios de recuperación de los tributos ilegales ya abonados a los municipios).

5

Pronunciamientos generales en materia tributaria

La **STS de 31 de octubre de 2017** sienta los criterios interpretativos sobre los artículos 104.1 de la Ley General Tributaria y 66.4 del Reglamento general de desarrollo en materia de revisión en vía administrativa.

FJ CUARTO.– *El artículo 66.4 RGRVA, en relación con los apartados 2, 3 y 5 del mismo precepto, debe interpretarse en el sentido de que, anulada en la vía económico-administrativa una comprobación de valores por falta de motivación y, por ende, la liquidación derivada de la misma, ordenando retrotraer las actuaciones para que se practique nueva comprobación y se apruebe otra liquidación, las nuevas actuaciones realizadas en el procedimiento retrotraído y la resolución que se dicte no quedan sometidas a la disciplina del artículo 66 RGRVA, en particular al plazo de un mes previsto en su apartado 2.*

2.º) *Tratándose de procedimientos tributarios de gestión, el tiempo en el que debe ser dictada la nueva resolución, después de retrotraídas las*

actuaciones, se rige por el artículo 104.1 LGT y no por el artículo 150.5 LGT (actual artículo 150.7).

3.º) El artículo 104 LGT debe ser interpretado en el sentido de que, en una situación como la del presente litigio, la Administración tributaria debe tramitar el procedimiento retrotraído y notificar una resolución al interesado en el plazo que reste desde que se realizó la actuación procedimental causante de la indefensión del interesado, que determinó la anulación del acto administrativo que puso fin al procedimiento (en un caso como el litigioso el tiempo gastado desde la valoración inmotivada). Dicho plazo empieza a contarse desde el día siguiente a aquel en que se comunica la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones al órgano competente para llevarla a puro y debido efecto.

A pesar de la citada sentencia, queda pendiente una cuestión que no resulta inocua: ¿desde cuándo se computa el plazo cuando el TEAR se demora en remitir las actuaciones al órgano de ejecución?

En idéntico sentido, STS 819/2018, de 22 de mayo.

STS 845/2018, de 23 de mayo: Transmisión de bienes inmuebles. Comprobación de valor real. Aplicación de coeficientes correctores sobre el valor catastral [artículo 57.1.b) LGT]: inidoneidad. Tasación pericial contradictoria.

FJ SEXTO.– A. La primera cuestión consiste en «determinar si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, para comprobar el valor declarado a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real».

La respuesta a esa primera pregunta exige que transcendamos de los literales términos en que ha sido formulada, lo que resulta imprescindible para satisfacer el propósito legal de formar jurisprudencia sobre la aplicación del método legal de comprobación del artículo 57.1.b) LGT, consistente en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, aquí los que figuran en el Catastro Inmobiliario. A tal efecto, la respuesta es la siguiente:

1) El método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes [artículo 57.1.b) LGT] no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de

bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo.

2) La aplicación del método de comprobación establecido en el artículo 57.1.b) LGT no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no.

3) La aplicación de tal método para rectificar el valor declarado por el contribuyente exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real, sin que baste para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral.

4) El interesado no está legalmente obligado a acreditar que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real, siendo la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia.

B. La segunda cuestión se formula así: «determinar si, en caso de no estar conforme, el interesado puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en derecho o resulta obligado a promover una tasación pericial contradictoria para desvirtuar el valor real comprobado por la Administración tributaria a través del expresado método, habida cuenta de que es el medio específicamente regulado para cuestionar el valor comprobado por la Administración tributaria en caso de discrepancia». En armonía con una reiterada y constante jurisprudencia de este Tribunal Supremo, la respuesta a tal pregunta debe ser la siguiente:

1) La tasación pericial contradictoria no es una carga del interesado para desvirtuar las conclusiones del acto de liquidación en que se aplican los mencionados coeficientes sobre el valor catastral, sino que su utilización es meramente potestativa.

2) Para oponerse a la valoración del bien derivada de la comprobación de la Administración basada en el medio consistente en los valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes, el interesado puede valerse de cualquier medio admisible en derecho, debiendo tenerse en cuenta lo respondido en la pregunta anterior sobre la carga de la prueba.

3) En el seno del proceso judicial contra el acto de valoración o contra la liquidación derivada de aquel el interesado puede valerse de cuales-

quiera medios de prueba admisibles en derecho, hayan sido o no propuestos o practicados en la obligatoria vía impugnatoria previa.

4) La decisión del Tribunal de instancia que considera que el valor declarado por el interesado se ajusta al valor real, o lo hace en mayor medida que el establecido por la Administración, constituye una cuestión de apreciación probatoria que no puede ser revisada en el recurso de casación.

ATS 5029/2017, de 31 de mayo de 2017: En este supuesto, la cuestión se centra en determinar si el reclamante puede presentar ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria, determinando, en su caso, las circunstancias en que esta falta de aportación impide su presentación ulterior en sede económico-administrativa.

STS de 10 de septiembre de 2018: FJ tercero: «consideramos posible, en efecto, que quien deduce una reclamación económico-administrativa presente ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria que sean relevantes para dar respuesta a la pretensión ejercitada, sin que el órgano de revisión pueda dejar de valorar –al adoptar su resolución– tales elementos probatorios. Todo ello, con una única excepción: que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente».

En el mismo sentido, **ATS 1371/2018, de 19 de febrero de 2018:** La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si el reclamante puede presentar ante los tribunales-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria, determinando, en su caso, las circunstancias en que esta falta de aportación impide su presentación ulterior en sede económico-administrativa.

STS de 27 de febrero de 2018: Providencia de apremio dictada sin haber notificado la denegación de la solicitud de suspensión de la liquidación tributaria recurrida, sea en vía administrativa, económico-administrativa o jurisdiccional; improcedencia.

FJ QUINTO.— *La respuesta a tal cuestión ha de ser necesariamente negativa. Conforme a lo que se ha razonado, los preceptos sobre cuyo esclarecimiento nos interroga el Auto de admisión deben ser interpretados del modo más favorable a la posibilidad de otorgamiento de la tutela cautelar, en vía administrativa y económico-administrativa (concernidas ambas en este asunto) e igualmente en sede jurisdiccional, en el sentido de que no puede la Administración iniciar la vía de apremio —ni aun notificar la resolución ya adoptada— hasta tanto no se haya producido una resolución, debidamente notificada, sobre la solicitud de suspensión, pues admitir lo contrario sería tanto como frustrar o cercenar toda posibilidad de adoptarla por el órgano competente para ello.*

6

Asuntos admitidos a trámite por la Sección Primera de la Sala Tercera en materia de tributos locales y pendientes de sentencia

ATS de 12 de julio de 2017:

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: Determinar si, a efectos de cuantificar la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local de las instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos, cuando estas discurren o se encuentran emplazadas en suelo rústico, para la determinación de la utilidad que el sujeto pasivo obtiene de esas utilización o aprovechamiento cabe acudir al valor catastral de tal clase de suelo con construcciones, ponderándolo con el de esas instalaciones.

Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 24.1.a) del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

ATS de 27 de julio de 2017:

Determinar si los entes locales cuando solicitan en la vía económico-administrativa la suspensión de la ejecución del acto reclamado quedan sujetos, como lo demás obligados tributarios, a la disciplina general de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de

revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, no siendo aplicable en dicha vía las previsiones del artículo 173.2 texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, o si por el contrario en virtud de este último precepto la suspensión debe decretarse automáticamente una vez interesada.

ATS de 16 de noviembre de 2017:

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia es: fijar si, para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU, a los efectos del artículo 104.1 TRLHL, los gastos de urbanización deben considerarse como un mayor precio de adquisición o debe entenderse que incrementan el valor de los terrenos, incremento que se reflejaría en el precio de transmisión.

ATS de 26 de febrero de 2018, asunto idéntico a los RRCA/128/2016, 11/2017, 2154/2017, 3209/2017, 3479/2017 y 4093/2017:

Determinar si, con ocasión de la impugnación de liquidaciones del impuesto sobre bienes inmuebles y para obtener su anulación, el sujeto pasivo puede discutir la calificación (y la consiguiente valoración) catastral de su inmueble, cuando no lo hizo (o haciéndolo dejó que alcanzara firmeza) o no pudo hacerlo al tiempo en que le fue notificado individualmente el valor catastral del bien inmueble sujeto a tributación por dicho impuesto.

ATS de 10 de mayo de 2018:

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si la anulación del planeamiento urbanístico, que clasificaba un sector como suelo urbanizable, conlleva que los terrenos afectados vuelvan a tener la clasificación de suelo no urbanizable y, en consecuencia, no puedan tener la consideración de suelo urbano a efectos

catastrales, dando lugar a la nulidad de las declaraciones giradas del impuesto de bienes inmuebles.

ATS de 16 de mayo de 2018:

Exención en el IBI de los bienes inmuebles afectos al cumplimiento de los fines de las universidades. Alcance de la reforma operada en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre.

Procedencia o no de la exención en el IBI de los bienes inmuebles afectos al cumplimiento de los fines de las universidades, en aplicación del artículo 80.1 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades. Interpretación del alcance de la reforma operada en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre.

ATS de 16 de mayo de 2018:

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

(i) Discernir si, no habiéndose producido una revisión de los valores catastrales de la Ponencia de Valores en el plazo establecido por la norma de aplicación, dicha Ponencia pierde su vigencia y efectos, sin que sus valores catastrales puedan ser aplicados en aquellas liquidaciones tributarias en las que el valor catastral de los inmuebles resulta relevante a la hora de determinar la cuota tributaria derivada de hechos imponible con ocasión de la transmisión inmobiliaria.

(ii) Determinar si una revisión posterior de los valores catastrales puede surtir efecto con carácter retroactivo a la fecha de devengo del impuesto, al socaire de la pérdida de vigencia de la ponencia catastral, considerándose como una desactualización automática, de modo que la nueva valoración debería ser susceptible de aplicación retroactiva al momento en el que la anterior perdió su vigencia, todo ello a la luz de los principios de seguridad jurídica, reserva material de ley, igualdad y generalidad existentes en materia tributaria.

ATS de 12 de junio de 2018:

Precisar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Discernir si, interpretando los artículos 221 a 224.1 LGT, en relación con el artículo 18 TRLCI, es procedente la devolución en concepto de ingresos indebidos del importe de liquidaciones giradas por IBI e IIVTNU firmes y consentidas, como consecuencia de una resolución del Catastro Inmobiliario, dictada en el seno de un procedimiento de subsanación de discrepancias y que no consta impugnada, otorgándola efectos retroactivos. Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: los artículos 221, 222, 223 y 224.1 de la Ley General Tributaria; 4 y 18 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario y 75 y 107.2 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

ATS de 20 de junio de 2018:

Determinar si, con ocasión de la impugnación indirecta de una ordenanza fiscal, cabe alegar la falta de emisión de la memoria económica-financiera o su insuficiencia, al entenderse que se trata de un supuesto de incumplimiento de un requisito esencial en el procedimiento de elaboración de una disposición general, o, por el contrario, se considera que se trata de un mero vicio formal de dicho procedimiento y, como tal, no alegable en el recurso contencioso-administrativo indirecto.

ATS de 11 de julio de 2018:

Determinar si a efectos de fijar el dies a quo del cómputo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras –en aquellos casos en los cuales las obras no se ejecutan, por desistimiento del solicitante–, debe atenderse al transcurso del plazo de otorgamiento de la licencia o es necesario un acto formal de declaración de caducidad de la misma por parte del Ayuntamiento.

ATS de 3 de octubre de 2018:

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Aclarar, matizar, revisar o ratificar la doctrina jurisprudencial propia sobre el debate persistente en torno al artículo 2.2.a) LGT, en su redacción posterior a la LES, en cuanto a determinar la naturaleza jurídica de las tarifas para la prestación del servicio público de abastecimiento de agua en alta o aducción.

ATS de 21 de noviembre de 2018: Suscita la misma cuestión jurídica que otros admitidos a trámite de 23 de noviembre de 2017, 11 de diciembre de 2017 y 5 de febrero de 2018, reiterada en los más recientes de 8 de enero de 2019:

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar si, para garantizar la seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución Española), la igualdad en la aplicación de la ley (artículo 14 de la Constitución Española) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria (artículos 31.3 y 133.1 y 2 de la Constitución Española), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica, como deriva de la tesis que sostiene el juez a quo.

El número de asuntos ingresados en la Sala Tercera del Tribunal Supremo es bastante más elevado que en las otras salas del Alto Tribunal. De ellos, un importante porcentaje se refiere a materia de tributación, tanto local como estatal o autonómica.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo, así como las cuestiones que han sido admitidas por la Sección de Admisión, contienen un elevado número de pronunciamientos interpretativos que han permitido superar divergencias en la aplicación de las normas del ordenamiento jurídico, especialmente tributario.

La reforma de la casación en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo ha afectado muy especialmente a la materia relativa a la tributación local. Desde el punto de vista sustantivo el Tribunal Supremo ha tenido ocasión de tratar aspectos muy relevantes por su impacto en un número elevado de situaciones respecto de impuestos que tradicionalmente tenían muchas dificultades para alcanzar sede casacional, en particular, en relación con los tributos locales, donde existe, como es de todos sabido, un incremento cada vez mayor de la litigiosidad, que ha generado algunos pronunciamientos de gran relevancia, debido a la extensión del ámbito objetivo del recurso de casación tras la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2015.