

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NUEVO RÉGIMEN DE LA PLUSVALÍA MUNICIPAL

NOVEDADES NORMATIVAS

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



-Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

• Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.....4

• Comunidades forales:

Vizcaya: Decreto foral normativo 7/2021, de 16 de noviembre, por el que se adapta la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio.....4

Guipúzcoa: Decreto Foral-Norma 7/2021, de 16 de noviembre, de adaptación de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio.....4

Álava: Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 8/2021, del Consejo de Gobierno de 16 de noviembre.....4

**NOVEDADES
NORMATIVAS**

• El TC anula definitivamente el sistema de cuantificación del IIVTNU y el Gobierno reacciona (Real decreto-ley 26/2021 de 8 de noviembre)

-José María Utande San Juan. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente). Letrado del Tribunal Constitucional.....6

**TEMAS
FISCALES**

• TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
Sentencia 182/ 2021 de 26 de octubre ..
.....18

**TRIBUNAL
CONSTITUCIONAL**

TM
Tributos MUNICIPALES

NOVEDADES NORMATIVAS 4

• **Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana**

• Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.....4

• **Comunidades forales:**

Vizcaya: Decreto foral normativo 7/2021, de 16 de noviembre, por el que se adapta la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio.....4

Guipúzcoa: Decreto Foral-Norma 7/2021, de 16 de noviembre, de adaptación de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio.....4

Álava: Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 8/2021, del Consejo de Gobierno de 16 de noviembre.....4

NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES NORMATIVAS

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.

Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Para consultar el texto íntegro, pinche aquí.

COMUNIDADES FORALES

VIZCAYA

DECRETO FORAL NORMATIVO 7/2021, de 16 de noviembre, por el que se adapta la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana al reciente pronunciamiento del Tribunal Constitucional en relación con dicho impuesto.

Para consultar el texto íntegro, pinche aquí.

GUIPÚZCOA

Decreto Foral-Norma 7/2021, de 16 de noviembre, de adaptación de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional

Para consultar el texto íntegro, pinche aquí.

ÁLAVA

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 8/2021, del Consejo de Gobierno de 16 de noviembre. Modificar la normativa reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a fin de adaptarla a la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021

Para consultar el texto íntegro, pinche aquí.

TEMAS FISCALES..... 4

El TC anula definitivamente el sistema de cuantificación del IIVTNU y el Gobierno reacciona (Real decreto-ley 26/2021 de 8 de noviembre) 4

José María Utande San Juan. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente). Letrado del Tribunal Constitucional.

- 1. Introducción 6
- 2. Antecedentes 6
- 3. Precisiones sobre el objeto y la doctrina previa 7
- 4. Todo tributo debe cuantificarse según la capacidad económica, salvo justificación objetiva y razonable 8
- 5. El sistema de cuantificación del IIVTNU es inconstitucional 9
- 6. Los efectos de la Sentencia. La reacción del Gobierno 10
- 7. Votos particulares 15
- 8. Conclusión 15

TEMAS FISCALES

El TC anula definitivamente el sistema de cuantificación del IIVTNU y el Gobierno reacciona (Real decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre)

José María Utande San Juan.

Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente).
Letrado del Tribunal Constitucional.

1. Introducción

Por Sentencia 182/2021 de 26 de octubre¹ (publicada en el BOE de 25 de noviembre de 2021) el TC ha estimado íntegramente la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (TSJ), sobre los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales (TRLRHL)² por posible vulneración del art. 31.1 CE. La Sentencia cuenta con el voto particular discrepante de dos magistrados y el voto concurrente del presidente del Tribunal.

En este comentario nos proponemos dar cuenta del contexto de la Sentencia, los avances que supone para la doctrina constitucional sobre el principio de capacidad económica y las consecuencias en el caso del IIVTNU. Prestaremos atención a los efectos de la inconstitucionalidad y nulidad que se declaran, lo que resulta de especial interés para los distintos actores implicados. Asimismo, haremos referencia a la casi inmediata reacción del Gobierno mediante la aprobación del Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre (BOE del 9).

2. Antecedentes

Es bien conocido el debate doctrinal y jurisprudencial desarrollado en torno a este impuesto local, fundamentalmente a partir de que la crisis del sector

inmobiliario desencadenada en 2008 pusiera de manifiesto las debilidades de su método de cuantificación. Nos remitimos a trabajos anteriores³ para profundizar en el origen y resultado de los procesos constitucionales que desembocaron en las SSTC 26/2017, de 16 de febrero (normativa de Gipuzkoa); 37/2017, de 1 de marzo (normativa de Álava/Araba); 59/2017, de 11 de mayo (texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales) y 72/2017, de 5 de junio (normativa navarra); Sentencias, todas ellas, que coincidían en declarar inconstitucionales las respectivas normas reguladoras del IIVTNU, en la medida en que exigían el impuesto en operaciones con minusvalía. Posteriormente, la STC 126/2019, de 31 de octubre, haría lo mismo para aquellos supuestos en los que, existiendo plusvalía, esta era absorbida completamente por la cuota tributaria.

El supuesto de hecho de la Sentencia de 26 de octubre de 2021 es la tributación de plusvalías superiores a la cuota tributaria, pero inferiores a la base imponible determinada según el método objetivo de cálculo del IIVTNU. En concreto, en el proceso *a quo* el transmitente alega que obtuvo una ganancia real de 118.684,26 euros, mientras que la base imponible fue de 254.567,98 euros. La cuota a pagar, resultado de aplicar el tipo de

¹ [NOTA INFORMATIVA N° 102-2021.pdf \(tribunalconstitucional.es\)](#)

² Aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

³ “Origen, contenido y efectos de las recientes sentencias constitucionales en torno al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana”, Boletín Informativo Tributario plus núm. 208, junio 2017; “Más sobre la inconstitucionalidad parcial del IIVTNU: vías de reclamación, situación transitoria, propuestas de reforma”, Boletín Informativo Tributario plus núm. 211, septiembre de 2017; y “Nuevos pronunciamientos del Tribunal Constitucional en relación con el IIVTNU” Boletín Informativo Tributario plus núm. 238, diciembre de 2019.

gravamen establecido por el municipio competente, fue de 70.006,19 euros. Con fundamento en que dicha cuota representa casi un 60 por 100 de la ganancia realmente obtenida, considera que se ha producido un resultado confiscatorio contrario al art. 31.1 CE.

Desestimado en primera instancia el recurso de la entidad transmitente, esta recurrió en apelación y el TSJ de Andalucía, acogiendo su argumentación, plantea la cuestión de inconstitucionalidad. La Sala considera que el método de cuantificación que recogen los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 TRLRHL, en cuanto da lugar a resultados como el del caso “a quo” (una tributación del 60 por 100 de la ganancia real), puede ser contrario al principio de no confiscatoriedad, citando doctrina del TEDH⁴ sobre la posible afectación del derecho de propiedad (art. 1 del Protocolo adicional al Convenio Europeo de Derechos Humanos) cuando la carga fiscal sea “excesiva” o “exagerada”.

La cuestión fue admitida a trámite y, tras las alegaciones del abogado del Estado, que solicita la desestimación, y del Ministerio Fiscal, que considera que el tema debe entenderse resuelto por la STC 126/2019, se dicta Sentencia estimatoria con el contenido que a continuación se expone.

3. Precisiones sobre el objeto y la doctrina previa

A) Antes de resolver el asunto de fondo, la Sentencia realiza una serie de precisiones. En primer lugar, razona que el principio constitucional cuya vulneración debe analizarse es el de capacidad económica y no la prohibición de confiscatoriedad⁵, como pretende el TSJ de Andalucía. Ambos principios están conectados, pues una vulneración de aquel presupone la de este, pero la desproporción en el gravamen que aquí se invoca atañe más directamente al principio de capacidad económica como “criterio, parámetro o medida de la imposición”.

En segundo término, y en respuesta a una objeción del Ministerio Fiscal, se aclara que la duda de constitucionalidad no se ciñe al art. 107.4 TRLRHL (porcentajes de incremento anual de valor), sino que también alcanza al art. 107.1, segundo párrafo, que establece el método de determinación de la base imponible mediante la multiplicación del valor del terreno por los porcentajes del art. 107.4; y al art. 107.2.a) que para la transmisión de la propiedad de los terrenos remite al valor a efectos del IBI, es decir, el valor catastral.

La Sentencia tampoco acoge la pretensión del Fiscal

de considerar resuelta la duda con la doctrina de la STC 126/2019. En el caso de esta Sentencia, la ganancia era inferior, no ya a la base imponible, sino incluso a la propia cuota tributaria, lo que no sucede en el supuesto ahora controvertido. Por tanto, nos enfrentamos a un caso novedoso [FJ 2].

B) Efectuadas las puntualizaciones anteriores, la Sentencia hace un breve repaso de la doctrina sentada en los pronunciamientos previos sobre el IIVTNU que, en algunos casos, matiza o, directamente, corrige.

En primer lugar, pese a que la STC 26/2017, FJ 2, asumió la tradicional justificación del IIVTNU en el mandato del art. 47, último inciso, CE de que “[l]a comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos”, su actual configuración no se puede considerar basada en este precepto constitucional. Según la Sentencia, no cabe ignorar que los propietarios de terrenos urbanos ya deben costear las obras de urbanización, conforme al texto refundido de la Ley del Suelo y Rehabilitación Urbana [art. 18.1.c)]⁶ y que el diseño del tributo no tiene en cuenta si ha existido acción urbanística pública ni, de haberse producido, cómo ha influido la misma en el incremento del valor.

Una vez aclarado que el IIVTNU carece de fin extrafiscal, se recuerda que en las SSTC 26/2017, 37/2017, 59/2017 y 72/2017 se aplicó el principio de capacidad como “fundamento” de la imposición, que prohíbe exigir un tributo sobre un hecho que no sea demostrativo de capacidad económica. Por su parte, en la STC 126/2019 se razonó en clave del principio de no confiscatoriedad, concluyendo que este se vulnera cuando, aun existiendo ganancia, la cuota del tributo la supera.

La capacidad económica como “fundamento” se aplica a todos los tributos individualmente considerados. En cambio, la doctrina sentada en el ATC 71/2008, de 26 de febrero (que enjuiciaba la cuantificación de la tasa por máquinas “tragaperras”) consideró que la capacidad económica como “criterio” o “medida” del gravamen solo se exige al sistema tributario en su conjunto y a las principales figuras que lo integran. Las sentencias constitucionales previas [por todas, STC 26/2017, FJ 2] habían aceptado esta distinción, que ha sido muy criticada por la doctrina⁷ porque devalúa el principio de capacidad como límite para el legislador tributario.

Lo anterior es clave pues en el caso analizado ahora no se plantea la vulneración del principio de capacidad como “fundamento”, sino si el método de cuantificación se ajusta a la capacidad económica como “medida”, que se podría infringir por la aplicación de un método objetivo de cálculo desconectado de la ganancia realmente obtenida.

4 SSTEDH de 3 de julio de 2003, asunto Buffalo Sri c. Italia-; de 9 de marzo de 2006, asunto Eko-Alda AVEE c. Grecia; de 14 de mayo de 2013, asunto N.K.M c. Hungría; y de 2 de julio de 2013, asunto R.Sz. c. Hungría.

5 Sobre este principio, vid. MORENO FERNÁNDEZ, J.I. “La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo”, Revista Técnica Tributaria, N. 124 (2019), págs. 15-30.

6 Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre.

4. Todo tributo debe cuantificarse según la capacidad económica, salvo justificación objetiva y razonable

Como antes hemos recordado, el ATC 71/2008, FJ 5, consideró que “el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza” (capacidad como “fundamento”) pero “la concreta exigencia de que la carga tributaria se module en la medida de dicha capacidad sólo resulta predicable del ‘sistema tributario’ en su conjunto, de manera que puede afirmarse, trasladando *mutatis mutandis* nuestra doctrina acerca de cuándo un Decreto-Ley afecta al deber de contribuir, que sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que, por su naturaleza y caracteres, resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE”.

La Sentencia que comentamos afirma que, si la anterior doctrina se proyectara sobre el método de cuantificación del IIVTNU, no debería apreciarse la vulneración del principio de capacidad como “medida”, puesto que este requisito no sería exigible más que al sistema tributario en su conjunto y, todo lo más, a las principales figuras del mismo, entre las que no se encuentra este tributo local [FJ 4 A)]. Sin embargo, el Tribunal entiende necesario revisar (*overruling*) la doctrina del ATC 71/2008 por varias razones:

(I) Se recoge en un pronunciamiento aislado, a lo que –añadimos– se suma que se hizo en el trámite de inadmisión de una cuestión de inconstitucionalidad y con tres votos particulares discrepantes.

(II) Se apoya en el criterio acuñado por el TC para la admisibilidad del decreto-ley en el ámbito tributario. Pero una cosa es prohibir este instrumento normativo para cualquier intervención o innovación normativa “que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad

económica en el conjunto del sistema tributario” (art. 86.1 CE), lo que sucede en los decretos-leyes que regulen los impuestos que constituyen “los pilares estructurales del sistema tributario” (parece que el IIVTNU no sería uno de ellos) y “otra cosa muy distinta es que el art. 31.1 CE imponga al legislador la modulación de la carga fiscal de cada contribuyente en función de la intensidad en la realización del hecho imponible únicamente en aquellos impuestos”. Es decir, el ATC 71/2008 aplicó al principio de capacidad como “medida” un canon constitucional previsto para un problema diferente.

(III) El tenor literal del art. 31.1 CE exige que la contribución de cada cual al sostenimiento de los gastos públicos se haga, no de cualquier manera, sino “de acuerdo con su capacidad económica”, lo que debe concretarse “en la configuración de cada tributo”, a diferencia del principio de progresividad, solo predicable del conjunto del sistema. Esta plasmación constitucional del principio de capacidad engloba las dos vertientes del mismo (como “fundamento” y como “medida”) porque no basta con que deban contribuir al sostenimiento de las cargas públicas únicamente quienes tengan capacidad económica para ello (“fundamento”), sino que es necesario que la proporción de la contribución de cada individuo se determine también en atención (“en la medida de”) su capacidad económica [FJ 4 B)].

Así pues, la principal innovación de la Sentencia (“de enorme trascendencia” la ha calificado ya la doctrina⁸) es que corrige la doctrina del ATC 71/2008 para extender a todo tributo la exigencia de respetar el principio de capacidad económica como “medida” de la imposición. Sentada la regla general, la Sentencia efectúa unas precisiones que la flexibilizan [FJ 4 C)]:

(a) El principio de capacidad económica como “medida” no rige con la misma intensidad en todas las instituciones tributarias. Por ejemplo, se refleja mejor en los impuestos que en las tasas y, dentro de cada categoría, mejor en las obligaciones tributarias principales que en las accesorias o –cabría añadir– en los pagos a cuenta.

(b) El legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración de la capacidad como “medida”, no correspondiendo al TC enjuiciar si las soluciones adoptadas en la ley son las más correctas técnicamente, pero sí determinar cuando el régimen legal de un tributo vulnera el art. 31.1 CE.

(c) El legislador tributario, al regular cada figura, puede otorgar preeminencia a otros valores o principios constitucionales ante los que puede ceder la capacidad económica como criterio de cuantificación. En los tributos

7 Por todos, RODRÍGUEZ BEREJO, A. “Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica (Comentario al ATC 71/2008, de 26 de febrero)”. Revista Española de Derecho Financiero, 42, 2009 págs. 379-401 y “El principio de capacidad económica en una encrucijada (La problemática interpretación jurisprudencial del art. 31.1 de la Constitución en el impuesto sobre plusvalías inmobiliarias)”, Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional, 25(1), 2021 págs. 87-116. En el mismo sentido, HERRERA MOLINA, P. “La banalización de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad por el Tribunal Constitucional (sombras y luces de la STC 126/2019, de 31 de octubre sobre la segunda inconstitucionalidad de la plusvalía municipal”, Quincena Fiscal núm. 6, marzo 2020; y MARÍN-BARNUEVO, D. “La doble vertiente del principio de capacidad económica en la jurisprudencia constitucional”, El Notario del S. XXI núm. 82, noviembre-diciembre 2018 y “El Tribunal Constitucional vuelve a declarar la inconstitucionalidad de la plusvalía municipal en una controvertida sentencia” disponible en: <http://www.idluam.org/blog/el-tribunal-constitucional-vuelve-a-declarar-la-inconstitucionalidad-de-la-plusvalia-municipal-iiivtenu-en-una-controvertida-sentencia/>.

8 Vid. MARÍN-BARNUEVO FABO, D. <https://www.idluam.org/blog/nueva-declaracion-de-inconstitucionalidad-del-iiivtenu-plusvalia-municipal/>

con fin primordialmente fiscal, la doctrina constitucional ha admitido razones como: (i) el establecimiento de beneficios fiscales (por motivos de política económica o social, por ejemplo); (ii) la lucha contra el fraude fiscal, siempre que las medidas antifraude no sean desproporcionadas; y (iii) razones de política financiera, técnica tributaria o de practicabilidad o conveniencia administrativa.

5. El sistema de cuantificación del IIVTNU es inconstitucional

A la vista de que el principio de capacidad como “medida” es aplicable a todo tributo y, por tanto, también al IIVTNU, y que solo por razones justificadas puede la ley apartarse del mismo, la Sentencia analiza si el vigente método de cuantificación se ajusta al canon. Para ello, comienza subrayando que el método actual es objetivo, puesto que no calcula el incremento de valor realmente producido, sino que lo “estima” a partir de unos porcentajes anuales de revalorización, en función del tiempo de tenencia, que se aplican sobre el valor del terreno urbano a la fecha de la transmisión.

El Tribunal considera que una estimación objetiva como esta no es una forma alternativa de llegar al mismo resultado (el incremento producido realmente), a lo que no se podría poner tacha alguna, sino que conduce a algo diferente: una base distinta de la real. Y puntualiza que el método aquí es obligatorio, a diferencia de otros casos como el IRPF y el IVA [FJ 5 A)].

Partiendo de que lo anterior, la Sentencia retoma la doctrina sentada en el FJ 4. Toda vez que en el IIVTNU resulta exigible atenerse al principio de capacidad económica como “medida”, lo más adecuado es acudir a la plusvalía efectivamente obtenida. El legislador puede apartarse de ella en aras de otros intereses jurídicos dignos de protección, pero de forma justificada y sujeta a un escrutinio de razonabilidad.

En este punto, el Tribunal matiza su doctrina previa sobre el impuesto de plusvalía. En la STC 59/2017, FJ 3, había afirmado que “es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto”. Pero ahora aclara que “la renuncia a gravar según la capacidad económica (real) manifestada en el hecho imponible, estableciendo bases objetivas o estimativas, no puede ser arbitraria, sino que exige una justificación objetiva y razonable; justificación que debe ser más sólida cuanto más se aleje de la realidad el método objetivo elegido normativamente” [FJ 5 B)].

¿Puede justificarse el método objetivo en alguno de

los motivos antes indicados? La respuesta del Tribunal es negativa: (I) en primer lugar, se ha de descartar el motivo extrafiscal, pues el IIVTNU no se adapta en la actualidad al fin previsto en el art. 47 CE, tal y como se había anticipado; (II) tampoco puede considerarse que los preceptos cuestionados establezcan una norma antifraude; ni (III) que sea imposible técnicamente diseñar otra forma de cálculo de la plusvalía (hay precedentes de fórmulas alternativas en regulaciones anteriores de este impuesto, en el Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación local de julio de 2017⁹ y en estudios doctrinales¹⁰).

La razón más verosímil para explicar el método objetivo escogido por la ley es la voluntad de simplificar el cálculo, tanto para los contribuyentes como para la administración tributaria, ante la complejidad y la incertidumbre que supone determinar y comprobar con exactitud el incremento de valor del terreno urbano transmitido¹¹ [FJ 5 C)].

Sin embargo –y aquí radica otro de los puntos clave de la Sentencia– para que el método de cálculo de la base imponible sea constitucionalmente legítimo por razones de simplificación o practicabilidad administrativa, debe darse una de las dos condiciones siguientes:

(I) Bien no erigirse en método único de determinación de la base imponible, permitiéndose legalmente las estimaciones directas del incremento de valor. En otras palabras, que el método objetivo tenga carácter voluntario para los contribuyentes, permitiéndoseles demostrar el incremento realmente obtenido.

(II) Bien gravar incrementos medios, presuntos o potenciales, esto es, aquellos que previsible o presumiblemente se producen con el paso del tiempo. Los valores del art. 107.4 TRLRHL pudieron ser medios, presuntos o potenciales en el pasado, antes de la caída del mercado inmobiliario, pero no lo son a fecha de hoy, por lo que, ante el cambio de la situación económica, desaparece “la razonable aproximación o conexión que debe existir entre el incremento de valor efectivo y el objetivo o estimativo para que razones de técnica tributaria justifiquen el sacrificio del principio de capacidad económica como medida o parámetro del

9 https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informacioneells/2017/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sfl.pdf págs. 44 y ss.

10 Vid. CHICO DE LA CÁMARA, P. “Algunas propuestas de ‘lege ferenda’ para adaptar la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la plusvalía municipal a nuestra Constitución”, *Tributos Locales*, Monografía n. 3 (2017), p. 13-28.

11 La exposición de motivos, apartado III, del proyecto de que dio lugar a la ley reguladora de las haciendas locales de 1988 afirmaba que en el sistema de cuantificación escogido para el IIVTNU había primado la finalidad de “facilitar la gestión”. En efecto, la experiencia en otros tributos como el ITPyAJD y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones advierten de que la utilización de valores de mercado para determinar las bases imponibles es una fuente inagotable de conflictos.

reparto de la carga tributaria en este impuesto". En suma, en la actualidad los preceptos cuestionados no cuantifican incrementos medios, presuntos ni potenciales¹².

Así las cosas, para que una base imponible determinada de forma objetiva respete la capacidad económica como "medida" caben dos opciones: (I) hacerla voluntaria; o (II) que los valores que tome en cuenta sean "medios, presuntos o potenciales", atendida la realidad económica existente en cada momento. Esto segundo no evita que el incremento así calculado pueda ser superior al real pero, siempre que dichos casos sean excepcionales ("patológicos", como los denomina la doctrina constitucional, por todas, STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 5), la desviación se asumiría en aras de la simplificación.

Al no darse ninguna de las dos condiciones que, alternativamente, habrían podido evitar la vulneración del art. 31.1 CE, la Sentencia declara inconstitucionales y nulos, los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLRHL [FJ 5 D)].

6. Los efectos de la Sentencia. La reacción del Gobierno

Junto a las novedades doctrinales expuestas, otro de los puntos fundamentales de la Sentencia son sus efectos. Como es obvio, los efectos temporales de la sentencia declarativa de la inconstitucionalidad de una norma y, en concreto, del IIVTNU que aquí nos ocupa, tiene importantes repercusiones de cara a revisar los actos de aplicación en el pasado de la norma inconstitucional. Esto explica que tanto los contribuyentes afectados como las entidades locales hayan prestado especial atención a este aspecto.

A) Se ha escrito mucho sobre los **efectos de la declaración de inconstitucionalidad**¹³, a la que la Constitución dedica su art. 161.1.a): "la declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el

valor de cosa juzgada".

La LOTC añade que "[l]as sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado" (art. 38.1) y que "[c]uando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados" (art. 39.1), si bien "no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad" (art. 40.1).

No es ahora momento de analizar las distintas posturas teóricas sobre la interpretación más correcta de los preceptos que acabamos de referir. Lo cierto es que el TC ha venido entendiendo que solo a él corresponde determinar en cada caso los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, al señalar que le compete no solo el examen de la constitucionalidad de la Ley sino "en la medida que ello sea necesario para precisar el sentido de su decisión, la determinación del alcance de su fallo" (por todas, STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 5). De acuerdo con esta potestad que se reconoce, es posible encontrar casos de: I) inconstitucionalidad sin nulidad¹⁴; II) declaraciones de inconstitucionalidad con nulidad (a veces, explícita y otras, no); y III) en este último supuesto, modulaciones temporales de la nulidad.

Sin ir más lejos, en las sentencias recaídas hasta ahora sobre el IIVTNU se aprecia el distinto criterio seguido por el Tribunal. Así, en las sentencias de 2017, referidas a situaciones de minusvalía, se acordó la inconstitucionalidad y nulidad, aunque solo en cuanto los preceptos enjuiciados daban lugar al gravamen de minusvalías. En cambio, en la STC 126/2019, tan solo se previó la inconstitucionalidad, sin añadir nulidad, aunque

12 PALAO TABOADA, C. en "Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las sentencias sobre el IIVTNU", en Nueva Fiscalidad, núm. 2, 2017 ya a raíz de las primeras Sentencias sobre el IIVTNU argumentó que el sistema de cuantificación es inconstitucional en su conjunto, por la desvinculación entre lo que se dice gravar y lo que se grava.

13 Por todos, Vid. DÍAZ REVORIO, F.J. "Tipología y efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional en los procedimientos de inconstitucionalidad ante la reforma de la LOTC", La reforma del Tribunal Constitucional. Actas del V Congreso de la Asociación de Constitucionalistas de España, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, págs. 149. ss.; JIMÉNEZ CAMPO, J. "Qué hacer con la ley inconstitucional", en La Sentencia sobre la inconstitucionalidad de la Ley, Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional, Tribunal Constitucional/Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1997, pág. 41. Especialmente clara y referida además al caso concreto del IIVTNU nos parece la posición de RINCÓN GONZÁLEZ-ALEGRE, A. "Revisión de plusvalía municipal y responsabilidad patrimonial" El Derecho-Administración. Disponible en: <https://elderecho.com/revisión-plusvalía-municipal-responsabilidad-patrimonial>

14 Por ejemplo, cuando se declara que una norma es inconstitucional por no haberse aprobado mediante ley orgánica, pero se mantiene con el rango de ordinaria (caso de la STC 26/1987, de 27 de febrero); o que dicha norma no será aplicable en determinada Comunidad (por ejemplo, STC 43/1996, de 14 de marzo); o que no tendrá consideración de básica, aplicándose solo al Estado (por ejemplo, SSTC 86/1989, de 11 de mayo, y 155/1993, de 6 de mayo); o que es inconstitucional por omisión, como en el caso de la STC 68/1996, de 4 de abril, que declara inconstitucionales unas partidas presupuestarias sobre subvenciones que deberían haber sido territorializadas y ejecutadas por las CCAA, conforme a la STC 13/1992, pero "no nulas toda vez que la anulación de las mismas podría irrogar graves perjuicios a los intereses generales afectando a situaciones jurídicas consolidadas". Para una tipología de fallos de las Sentencias constitucionales, vid. GÓMEZ MONTORO, A. en AA.VV. Comentarios a la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, REQUEJO PAGÉS, J.L. (coord.), Tribunal Constitucional/Boletín Oficial del Estado, Madrid 2001, comentario a los arts. 38, 39 y 40 LOTC, págs. 553-631.

podría inferirse que realmente el fallo pretendía emular al de las sentencias de 2017: nulidad en cuanto al gravamen de plusvalías que son absorbidas por la cuota tributaria.

La STC de 26 de octubre de 2021, FJ 6 A), sí explicita que la inconstitucionalidad –ahora sin matices– lleva aparejada la nulidad y expulsión del ordenamiento jurídico lo que impide –aclara– “la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad”. Realmente, el IIVTNU no desaparece del ordenamiento, pero al anularse las normas reguladoras de la base, deviene inaplicable. Parece que la mención a la “recaudación y revisión” no impide el cobro de deudas ya contraídas cuando no les alcance la nulidad, por haber sido impugnadas, ni la revisión y anulación de las impugnadas antes de la fecha de la Sentencia.

Por otro lado, aunque del art. 107.2 TRLRHL solo se anula el apartado a), referido a la base imponible para la transmisión de la propiedad, sin incluir los apartados b) (derechos reales de goce limitativos del dominio), c) (derecho de construir en vuelo y en subsuelo) ni d) (expropiaciones), lo cierto es que los anteriores también devienen inaplicables como resultado de la anulación de la tabla de porcentajes del art. 107.4 TRLRHL.

B) Siempre que se declara la nulidad de un precepto, el Tribunal puede concretar su alcance temporal. En las sentencias sobre el IIVTNU de 2017 no se incluyó ninguna cláusula específica de modulación de efectos, dejando la cuestión abierta a la interpretación que los tribunales ordinarios hicieran sobre las consecuencias para cada caso concreto, lo cual creó no poca confusión¹⁵. En la STC 126/2019, sin embargo, se afirmó que “por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme” [FJ 5 a)]. Según recuerda la STC 126/2019, este tipo de modulación ha sido habitual¹⁶ en el ámbito tributario a partir de la conocida STC 45/1989, de 20 de febrero¹⁷, sobre la obligación de los cónyuges de tributar conjuntamente en el IRPF, en cuyo FJ 11 puede leerse que “[n]i esa vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad es, sin embargo, siempre necesaria, ni los efectos de la nulidad en lo que toca

al pasado vienen definidos por la Ley, que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento”.

De esta forma, en muchos casos en los que el Tribunal ha declarado la nulidad de la norma inconstitucional, ha acotado sus efectos a más supuestos que los de “cosa juzgada”, invocando habitualmente el principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 CE). Se evita así la reapertura de situaciones “consolidadas” y se limita el perjuicio financiero para la hacienda pública como consecuencia de tener que efectuar cuantiosas devoluciones por los ingresos recibidos con base en la norma inconstitucional. Pese a que esto supone en cierto modo sacrificar el principio de justicia, en su comentario a la STC 45/1989 GARCÍA DE ENTERRÍA¹⁸ aplaudió este criterio porque ayuda a que los Tribunales Constitucionales actúen con más valentía en la declaración de inconstitucionalidad de leyes, sin temor a que sus decisiones puedan tener consecuencias financieras inasumibles para la hacienda pública. Una interpretación más rígida de las posibilidades del Tribunal para limitar los efectos de la nulidad podría derivar en un mayor *self-restraint* a la hora de pronunciarse sobre la inconstitucionalidad de leyes¹⁹.

En el ámbito del Derecho de la UE, el art. 264 TFUE dispone que si el recurso fuere fundado, el TJUE declarará

15 Así, por ejemplo, en el ámbito tributario incluyen dicha cláusula las SSTC 179/1994 (recurso cameral permanente); 185/1995 (precios públicos); 180/2000 (multas coercitivas en ley riojana de presupuestos); 194/2000 (consecuencias tributarias de las comprobaciones de valor); 289/2000 (impuesto medioambiental balear); 234/2001 (exención en impuestos especiales); 54/2002 (participación de la comunidad en las plusvalías de la acción urbanística); 3/2003 (presupuestos de la CA del País Vasco); 173/2003 (tipos de gravamen del impuesto de matriculación en Canarias); 193/2004 (prorrato del IAE en las bajas de actividad); 189/2005 (ganancias patrimoniales en el IRPF); 179/2006 (impuesto medioambiental extremeño); 295/2006 (imputación rentas inmobiliarias en el IRPF); 161/2012 (ley andaluza sobre deducciones en el IRPF y comprobación valores); 60/2015 (bonificación valenciana en el ISD); 140/2016 (tasas judiciales); y 73/2017 (“amnistía fiscal”). Por el contrario, no han incluido una cláusula específica de modulación de efectos las SSTC 49/1995 (impuesto balear sobre loterías); 134/1996 (exención en el IRPF de pensiones por incapacidad); 173/1996 (gravamen complementario en las tasas sobre el juego); 46/2000 (tributación de las ganancias irregulares en el IRPF); 276/2000 (recargos por extemporaneidad de la LGT); 96/2002 (crédito fiscal a no residentes en el País Vasco); 63/2003 (tarifas portuarias); 255/2004 (deducción del salario de familiares en el IRPF de actividades económicas); 10/2005 (exención para las cajas de ahorro en la licencia fiscal); 113/2006 (presentador del documento en el ITPAJD); y 203/2016 (norma foral sobre estimación objetiva en el IRPF).

17 Aunque fuera del ámbito tributario hay precedentes anteriores, como la STC 60/1986, de 20 de mayo, sobre el Real Decreto-ley 22/1982, de 7 de diciembre, sobre medidas urgentes de reforma administrativa.

18 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. “Un paso importante para el desarrollo de nuestra justicia constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las leyes inconstitucionales”, Revista Española de Derecho Administrativo, núm. 61, enero/marzo 1989, págs. 5 y ss.

19 La técnica prospectiva tuvo su origen en el TS americano (caso Linkletter 1965) “la Constitución no prohíbe ni exige el efecto retroactivo”. El caso Stowall en 1967 ofrece pautas de cuándo aplicar la prospectividad. En EEUU hay muchos precedentes de no devolución de tributos inconstitucionales. Del Supremo norteamericano la técnica prospectiva pasó a los Tribunales europeos (caso Defrenne, 1976, en el TJUE y caso Marcks, 1979, en el TEDH).

15 Así, hubo distintos órganos judiciales (TSJ de Madrid, Castilla-León, Cataluña, Navarra y Galicia) que consideraron que, a raíz de la STC 59/2017, el IIVTNU dejaba de ser exigible en todos los casos (conocido como tesis maximalista), hasta que la STS de 9 de julio de 2018 aclaró que la nulidad declarada en la Sentencia constitucional solo afectaba a los supuestos de minusvalía, pudiendo exigirse el tributo en el resto de casos.

nulo y sin valor ni efecto alguno el acto normativo impugnado. Sin embargo, también prevé que “el Tribunal indicará, si lo estima necesario, aquellos efectos del acto declarado nulo que deban ser considerados como definitivos”. El TJUE ha interpretado ampliamente su potestad de fijación de límites, reconociéndose, al igual que el TC, un gran margen de maniobra en función de los intereses y valores en juego. Por citar un ejemplo, en la Sentencia de 27 de febrero de 2014 (asunto C-82/12 “céntimo sanitario”), se rechazó limitar la obligación del Estado de devolver con el argumento de que “no puede admitirse que la Generalitat y el Gobierno español hayan actuado de buena fe al mantener el IVMDH en vigor durante un periodo de más de diez años” (par. 45).

Así pues, la LOTC pone un límite claro a la eficacia temporal de la nulidad: no permite revisar los asuntos firmes judicialmente (“cosa juzgada”), salvo que en ellos se hayan aplicado normas sancionadoras (administrativas o penales) y la nulidad favorezca al ciudadano. Pero el Tribunal se ha considerado “soberano” para recortar más la eficacia temporal de la nulidad hacia el pasado, aplicando la misma solución a la firmeza administrativa. La razón es que lo contrario entrañaría “un inaceptable trato de desfavor para quien recurrió, sin éxito, ante los Tribunales en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales”(STC 45/1989, FJ 11). Es decir, quien recurrió y perdió en los tribunales vería cómo el límite de la cosa juzgada le impide recuperar lo indebidamente pagado, mientras que quien se aquietó y no recurrió sí lo podría recobrar, lo que el Tribunal juzga contrario a la equidad. A lo cual la STC 45/1989 añadió que “tampoco en lo que se refiere a los pagos hechos en virtud de autoliquidaciones o liquidaciones provisionales o definitivas acordadas por la Administración puede fundamentar la nulidad que ahora acordamos pretensión alguna de restitución”.

En todo caso, la modulación de los efectos temporales de la nulidad, más allá de lo que dispone el art. 40.1 LOTC, debe ampararse en valores constitucionales (seguridad jurídica, suficiencia financiera, buena fe de terceros, etc.) que el Tribunal, caso por caso, considere que deben prevalecer. Como ha señalado BELADÍEZ²⁰, “la mayor o menor protección constitucional de los valores que puedan verse perjudicados [es] lo que debe determinar la retroactividad o irretroactividad de la sentencia constitucional”. En el caso que analizamos, aunque la Sentencia guarda silencio, parece que han pesado los principios de seguridad jurídica y de suficiencia financiera de las entidades locales.

C) Por otro lado, hay que tener en cuenta que, en la actualidad, la mayor parte de los tributos se gestionan mediante el **sistema de autoliquidación**, de modo que la hacienda correspondiente recibe el ingreso en virtud de un acto privado del contribuyente, sin necesidad de ningún acto administrativo que, en cambio, sí es imprescindible en el procedimiento de declaración²¹. El IIVTNU admite los dos sistemas, a criterio del ayuntamiento correspondiente (art. 110.4 TRLRHL).

Por ello, cuando por razones de equidad se decide tratar igual la firmeza judicial y la administrativa, parece lógico hacer lo mismo respecto de las autoliquidaciones cuya rectificación ex art. 120.3 LGT²² no se haya instado antes de la Sentencia. Si la LOTC considera que, por razones de seguridad jurídica, una declaración de inconstitucionalidad no debe reabrir las situaciones cerradas judicialmente y el TC, por razones de equidad, extiende lo anterior a la firmeza administrativa, no tendría sentido –a nuestro juicio–, dejar fuera los ingresos tributarios efectuados mediante autoliquidación, que son la mayoría. En otras palabras, si la nulidad no beneficia a quien se aquietó frente a una liquidación administrativa del IIVTNU, no vemos razón para que beneficie a quien ingresó mediante autoliquidación y no intentó su rectificación. La ratio que guía al Tribunal respecto de las liquidaciones no impugnadas juega igual para las autoliquidaciones cuya rectificación no se haya solicitado antes de la Sentencia.

Este es el criterio que adopta la STC de 26 de octubre de 2021, FJ 6 B), que no es novedosa pues ya se recogió ya la STC 45/1989, FJ 11, como hemos anticipado. Si otros pronunciamientos del Tribunal en los que se modulaban los efectos no han especificado nada sobre las autoliquidaciones, cabe entender que ha sido, bien por entenderlas incluidas dentro de las “situaciones consolidadas”, en el sentido de aquellas a las que el contribuyente se ha aquietado sin emprender acción alguna, o bien, sencillamente, por olvido.

En todo caso, debemos insistir en que, conforme a su propia jurisprudencia, solo al Tribunal corresponde modular la eficacia temporal de la nulidad que declara. En este sentido, importa precisar que la Sentencia de 26 de octubre de 2021 no impide –no podría hacerlo– solicitar la rectificación de una autoliquidación del IIVTNU después de la Sentencia, sino solo que a dicho procedimiento iniciado a posteriori se le aplique la nulidad declarada.

21 Vid. ATC 116/2019, de 15 de octubre, FJ 5, que trata sobre la diferente naturaleza de la autoliquidación y la liquidación, por lo que no es exigible que tengan el mismo régimen de impugnación.

22 El art. 120.3 LGT dispone que “cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente”.

20 BELADÍEZ ROJO, M. Validez y eficacia de los actos administrativos, Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 335 y ss.

D) Otro aspecto a destacar es que **la fecha “de corte”** para apreciar si el contribuyente ha impugnado una liquidación o solicitado la rectificación de una autoliquidación del IIVTNU es la de dictarse la Sentencia, es decir, el 26 de octubre de 2021. Así pues, la nulidad tendrá efectos sobre los recursos y solicitudes de rectificación anteriores pero no sobre los posteriores. Con ello se trata de evitar el “efecto anuncio” (el fallo se publicó en la web del TC el mismo día de dictarse y el texto completo se colgó el 2 de noviembre) y una litigiosidad solo basada en la Sentencia. Al igual que para delimitar los efectos temporales, el Tribunal tiene potestad para fijar una fecha “de corte” u otra. Basta con que sea claramente identificable por los órganos administrativos o judiciales que deban aplicarla en los procesos correspondientes. De hecho, en hipótesis podría haberse escogido otra fecha, como la del auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, la de la providencia de admisión, etc. si se hubiera entendido que con dichos actos ya se producía un efecto anuncio.

La fecha de corte para delimitar los efectos temporales de la nulidad en un determinado procedimiento tributario debe diferenciarse de la fecha a partir de la cual los preceptos inconstitucionales han de entenderse “expulsados” del ordenamiento. Esto tiene lugar, según el art. 38.1 LOTC, el día de la publicación de la Sentencia constitucional en el BOE que es cuando produce efectos frente a todos. Lo anterior supone que, en rigor, la eliminación de los preceptos nulos se produce con dicha publicación. Esto podría significar que hasta ese momento el IIVTNU siga considerándose aplicable, por ejemplo, a efectos de una autoliquidación cuyo plazo de presentación venza en ese lapso de tiempo o una liquidación que se dicte respecto de una declaración ya presentada al tiempo de la sentencia. En tal caso, lo más correcto sería cumplir con la obligación tributaria y reaccionar de inmediato solicitando la rectificación o interponiendo el recurso, que deberá estimarse por la entidad local correspondiente. En todo caso, será un número limitado de casos, que habrá que resolver guiándose por la *ratio* de la Sentencia: al igual que la nulidad alcanza a los hechos imposables devengados e impugnados a 26 de octubre, con mayor razón se aplicará a los que, no habiendo podido serlo antes por no haber vencido el plazo para declarar o autoliquidar, se impugnen después. Por razones de economía procesal y buena administración, las entidades locales deberían abstenerse de dictar liquidaciones con base en las normas inconstitucionales a partir de la fecha de la Sentencia pero si lo hicieran, el ciudadano debería impugnarlas y el recurso debería estimarse.

Sistematizando lo anterior, las consecuencias para cada situación son las siguientes:

Son operaciones a las que no alcanza la nulidad: (I) las

liquidadas por la Administración, si no han sido recurridas antes del 26 de octubre; (II) las autoliquidadas por el ciudadano, si no ha solicitado la rectificación antes de tal fecha; y (III) las liquidadas o autoliquidadas antes de la misma e impugnadas en las que haya recaído resolución administrativa firme o sentencia con fuerza de cosa juzgada²³.

Son situaciones a las que la nulidad sí alcanza y, por tanto, no será exigible el impuesto: (I) las pendientes de autoliquidación/declaración, tanto si ha transcurrido ya el plazo para autoliquidar/declarar como si no; (II) las declaraciones presentadas y pendientes de que se dicte liquidación; y (III) las que estén en plazo de resolución de un recurso o de una solicitud de rectificación²⁴.

En cuanto a las deudas contraídas que puedan estar en plazo voluntario de pago o hayan sido aplazadas o fraccionadas, para que les alcance la nulidad es menester que hayan sido impugnadas (recurso contra la liquidación o solicitud de rectificación de la autoliquidación) pues entendemos que, de otro modo, el pago sería exigible aunque se produzca después de la fecha de dictarse la Sentencia.

E) Junto a la nulidad inmediata y la delimitación de efectos que hemos precisado, la Sentencia contiene una nueva exhortación al legislador para “en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos sobre los preceptos legales ahora anulados” dado que –añade, con un cierto tono de reproche–, “han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017” [FJ 6 A)].

Por tanto, para que el IIVTNU continuara aplicándose, era imprescindible una acción legislativa.

El Gobierno no se ha hecho esperar y, en menos de dos

²³ La STS de 4 de febrero de 2021 (rec. de casación núm. 3816/2019) sostiene, precisamente en relación con el IIVTNU, que una vez desestimada en vía administrativa una solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos y una vez firme tal desestimación, el contribuyente puede, dentro del plazo de prescripción, instar una segunda solicitud, siempre que esté fundada en hechos sobrevenidos o en motivos diferentes de los invocados en la primera solicitud.

²⁴ En el caso de una autoliquidación cuya rectificación se haya instado en plazo y no haya sido respondida, el ciudadano tiene la posibilidad, pero no la obligación, de interponer un recurso contra la desestimación por silencio y, en tal caso, habrá que estar al resultado del mismo: si está pendiente, le alcanzará la nulidad mientras que si ya ganó firmeza, no. Ahora bien, si el ciudadano no interpone recurso, es doctrina constitucional consolidada que “ante una desestimación presunta el ciudadano no puede estar obligado a recurrir en todo caso, so pretexto de convertir su inactividad en consentimiento del acto presunto, pues ello supondría imponerle un deber de diligencia que no le es exigible a la Administración” (STC 188/2003, de 27 de octubre, FJ 6, en un razonamiento reafirmado luego en incontables supuestos). Situación diferente es la de aquella solicitud de rectificación que se haya denegado mediante resolución expresa. En tal caso el contribuyente sí debe interponer el correspondiente recurso para evitar que gane firmeza y, con ello, escape a los efectos de la nulidad.

semanas, ha aprobado el **Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre** (BOE del 9), que parte del modelo de la proposición de ley que se presentó en el Congreso en la anterior legislatura (BOCG de 9 de marzo de 2018), iniciativa que no prosperó.

Las modificaciones que introduce dicho decreto-ley son las siguientes:

(I) Para evitar el gravamen de las operaciones con minusvalía (STC 59/2017), introduce un **nuevo supuesto de no sujeción** para los casos en que se constate, a instancia del interesado, que no se ha producido un incremento de valor (nuevo art. 104.5 TRLRHL). Esto se justificará mediante la aportación de los títulos de adquisición y transmisión, tomando los valores consignados en ellos o el comprobado por la Administración tributaria, si fuera mayor.

Se especifica que no se computarán los gastos ni tributos aplicables (aclarando así este aspecto controvertido sobre el que habían recaído varias Sentencias del Tribunal Supremo²⁵) y que para el desglose del valor del suelo y el vuelo se atenderá al valor catastral. Nada se dice tampoco sobre la corrección monetaria del valor de adquisición, por lo que no se tendrá en cuenta²⁶.

Naturalmente para que la no sujeción sea efectiva, en la posterior transmisión que tenga lugar, si hay plusvalía, no se computará el periodo de tiempo anterior a la adquisición no sujeta. Es decir, si hubo una transmisión en 2006, otra en 2015 que no está sujeta porque se produjo una minusvalía y una tercera en 2021 con plusvalía, el periodo de generación para la transmisión de 2021 será de 6 años, sin computar el tramo 2006-2015.

(II) En caso de plusvalía, se sustituye la tabla de porcentajes anuales de incremento por unos coeficientes máximos en función del periodo de generación, que "serán actualizados anualmente".

Los nuevos coeficientes parecen calculados atendiendo a la **evolución del mercado inmobiliario** (según la exposición de motivos, tienen en cuenta la evolución de los precios de las compraventas realizadas), en lugar de estimar el incremento de forma lineal, como hasta ahora. Así por ejemplo, a una transmisión con un periodo de 13 años (2008-2021) se aplica un máximo del 8 por 100 de incremento, mientras que para una de 4 años (2017-2021)

el coeficiente equivale a un incremento máximo del 17 por 100.

Dichos coeficientes se aplicarán, como hasta ahora, sobre el valor catastral del terreno urbano a la fecha de transmisión, pero, como novedad, se permite a los ayuntamientos que ajusten a la baja dicho valor hasta en un 15 por 100, se entiende que para casos de en los que los valores catastrales hayan sido recientemente actualizados.

(III) Además de regular unos coeficientes que tienen en cuenta la evolución del mercado, se introduce una regla de salvaguarda para hacer voluntario el método objetivo (nuevo art. 107.5), de modo que el sujeto pasivo pueda tributar sobre la ganancia real si resulta inferior. A tal efecto, la ganancia será determinada en la forma indicada en art. 104.5 para las minusvalías. En ambos casos, se prevé la potestad de comprobación por parte de los ayuntamientos (nueva redacción del art. 110.4). Asimismo, se introduce un nuevo art. 110.8 según el cual las comunidades autónomas y las entidades locales podrán colaborar para la aplicación del IIVTNU mediante la suscripción de los oportunos convenios, en particular para la comprobación de los casos de minusvalía y plusvalías inferiores a la base determinada objetivamente.

(IV) Se prevé una regla para que tributen las **plusvalías inferiores al año**, que hasta ahora quedaban libres de gravamen. La exposición de motivos lo justifica en que pueden tener un carácter más especulativo y que se corrige así una deficiencia de la normativa anterior²⁷. Para ello, será aplicable el coeficiente máximo anual (0,14) prorrateado por el número completo de meses. Por ejemplo, si el periodo de generación es de 3 meses y 10 días, para hallar el incremento se aplicaría un coeficiente de 0,035 (revalorización del 3,5 por 100).

(V) La disposición transitoria única prevé que los ayuntamientos adapten sus ordenanzas a la nueva regulación en el plazo de **6 meses** y que, mientras tanto, se apliquen directamente los coeficientes máximos previstos en la nueva redacción de la ley.

(VI) Por último, el Real decreto-ley 26/2021 entra en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE. Como se ha publicado el 9 de noviembre, se encuentra en vigor desde el día 10. Algunos ayuntamientos que aplican el sistema de autoliquidación han comunicado que, mientras adaptan sus sistemas informáticos a la nueva regulación, bastará que los obligados tributarios presenten una declaración con la transmisión del inmueble²⁸.

25 Entre otras, las SSTs 164/2019, de 12 de febrero; 542/2019, de 23 de abril; 568/2019, de 25 de abril; 1423/2019, de 9 de abril; 1470/2020, de 10 de noviembre y 1496/2020, de 11 de noviembre. Vid. DEL AMO GALÁN, O. "Nuevos pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre el alcance de la inconstitucionalidad de la plusvalía municipal", Carta Tributaria. Revista de Opinión, N. 48 (marzo 2019).

26 En relación precisamente con el IIVTNU el Tribunal ya afirmó que del principio de capacidad económica como "criterio" no se desprende la obligación de hacer correcciones monetarias en el cálculo, ni que éstas deban articularse aplicando coeficientes correctores al valor de adquisición (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 5. La STS 1470/2020, de 10 de noviembre, había descartado que la normativa amparase dicha corrección.

27 El art. 51 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se regula el Régimen Especial del municipio de Barcelona ya preveía la tributación de las plusvalías inferiores al año en dicho municipio.

28 <https://ajuntament.barcelona.cat/hisenda/es/tramites-gestiones-plusvalia-impuesto-sobre-el-incremento-de-valor-de-los-terrenos-de-naturaleza?profile=1>

(VII) La nueva regulación aprobada solo es aplicable en territorio común. Los territorios forales ya habían adaptado sus normas reguladoras del IIVTNU a raíz de las sentencias de 2017²⁹, y así se ha hecho con la nueva sentencia, en el caso del País Vasco³⁰, ya que mientras no se adapten a la Sentencia de 26 de octubre de 2021, cabe entender que el sistema objetivo de cálculo de la normativa foral no sería ajustado a la Constitución.

F) La rápida reacción del Gobierno ha venido motivada por la nulidad de los preceptos enjuiciados que hacen inaplicable el impuesto. Algún sector doctrinal³¹ había postulado que la nulidad tuviera **efectos diferidos**, otorgándose un plazo al legislador para modificar la norma, lo que también defiende el voto particular discrepante del magistrado Conde-Pumpido; plazo durante el cual el impuesto podría seguir aplicándose, haciéndose inexigible solo si el legislador lo incumpliera.

Hasta el momento, los pronunciamientos en los que el TC ha diferido los efectos de la nulidad han sido casos de inconstitucionalidad por omisión, falta de competencia, incumplimiento de trámites procedimentales o inadecuación del instrumento normativo empleado. Muy excepcionalmente, y sin unanimidad, la nulidad se ha aplazado en inconstitucionalidades sustantivas³².

En concreto, en el ámbito tributario nunca se ha pospuesto la nulidad de una norma declarada inconstitucional por vulnerar materialmente un precepto de la CE, menos aún, en perjuicio de los contribuyentes. Parece que lo anterior ha podido influir a la hora de que el Tribunal descartara esta solución alternativa. Cabe además tener en cuenta que el legislador ha tenido ocasiones para reformular la normativa del IIVTNU, por ejemplo, en la Ley 11/2021, de 9 de julio, que ha introducido modificaciones en prácticamente todas las figuras del sistema tributario³³, incluyendo algunos tributos locales.

7. Votos particulares

Como se indicó al comienzo, a la Sentencia se han formulado dos votos particulares (uno de ellos suscrito

por dos magistrados), cuyo contenido sintetizamos a continuación.

El voto discrepante, suscrito por el magistrado D. Cándido Conde-Pumpido, al que se adhiere la magistrada D.ª María Luisa Balaguer Callejón, gira en torno a los siguientes argumentos: (I) la Sentencia hace un *overruling* injustificado de los criterios mantenidos hasta ahora; (II) la duda del órgano judicial se proyectaba sobre el principio de no confiscatoriedad y la Sentencia lo reformula indebidamente hacia el de capacidad económica; (III) no se tiene en cuenta que solo hay que atender al incremento del valor del suelo, ni se analiza la adecuación de utilizar el valor catastral; (IV) la inconstitucionalidad se achaca a los porcentajes máximos de incremento de valor del TRLRHL, sin reparar en que los ayuntamientos a menudo establecen otros más reducidos; (V) la coyuntura del mercado inmobiliario no puede fundamentar la inconstitucionalidad del método de cuantificación; y (VI) debería haberse diferido la nulidad y haber otorgado un plazo al legislador para revisar el tributo.

El otro voto, del presidente del Tribunal, D. Juan José González Rivas, es concurrente, es decir, comparte el fallo pero discrepa de la argumentación en algún punto. Considera que: (I) debería haberse razonado más el porqué del *overruling*; (II) la inconstitucionalidad no debería haberse basado tanto en la coyuntura del mercado inmobiliario, como en que el IIVTNU no tiene en cuenta las singularidades de los distintos tipos de suelos urbanos que existen sino que hace un tratamiento unificado que no es razonable; y (III) el art. 47 CE sí presta cobertura a un tributo de este tipo.

8. Conclusión

A la vista de lo expuesto cabe alcanzar las siguientes conclusiones:

(I) La STC de 26 de octubre de 2021 revitaliza la doctrina constitucional sobre el principio de capacidad económica, que deberá jugar no solo como fundamento sino como criterio de cuantificación de todo tributo y, por tanto, también del IIVTNU. El Tribunal se aparta así expresamente de la doctrina del ATC 71/2008, que había sido muy criticada por devaluar el principio de capacidad como límite para el legislador tributario.

(II) Lo anterior solo podrá flexibilizarse en atención a valores constitucionales que, de forma justificada y razonable, puedan considerarse prevalentes. En el caso del IIVTNU, un sistema objetivo de cálculo que se desvía de la capacidad de pago realmente manifestada podría justificarse por razones de simplificación administrativa, pero siempre que el método escogido sea, bien voluntario para el contribuyente, bien basado en valores medios, presuntos o potenciales. El sistema de los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 TRLRHL no cumple ninguno de los dos

29 Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo, de Gipuzkoa; Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, de 28 de marzo, de Álava/Araba; Decreto Foral Normativo 3/2017, de 20 de junio, de Bizkaia; Norma Foral 8/1989, de 30 de junio; Ley Foral 19/2017, de 27 de diciembre, de Navarra.

30 Decreto foral normativo 7/2021, de 16 de noviembre, de Bizkaia, Decreto foral-norma 7/2021, de 16 de noviembre, de Gipuzkoa y Decreto normativo de urgencia fiscal 8/2021, de 16 de noviembre de Álava/Araba.

31 HERRERA MOLINA, P. op. cit. apartado IV.4.

32 Tal es el caso de la STC 151/2017, de 21 de diciembre, que enjuició el párrafo tercero del art. 197.1 a) LOREG, que recogía una norma "anti-transfugismo" en el ámbito local.

33 Además de la LGT y otras normas generales, se introducen modificaciones en los siguientes tributos: Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de no residentes, IRPF, ITPyAJD, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre el Patrimonio, IVA, IGIC e IAE.

requisitos, por lo que es inconstitucional y nulo.

(III) La nulidad que se declara solo se aplicará a situaciones pasadas cuando, a la fecha de dictarse la Sentencia, no hayan sido decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. Se aclara que tampoco son revisables las liquidaciones que no hayan sido recurridas ni las autoliquidaciones cuya rectificación no se haya solicitado a dicha fecha. Por razones de economía procesal y buena administración, las entidades locales deberían abstenerse de dictar liquidaciones con base en las normas inconstitucionales a partir de la fecha de la Sentencia pero si lo hicieran, el ciudadano debería impugnarlas y el recurso debería

estimarse.

(IV) El Gobierno ha reaccionado con rapidez y, antes incluso de la publicación de la Sentencia en el BOE, ha modificado el TRLRHL mediante el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre. En la línea marcada, se introduce un nuevo sistema de cálculo objetivo que no es lineal como el anterior sino más adaptado a la evolución del mercado. Por otro lado, se permite al contribuyente demostrar que ha obtenido una ganancia inferior mediante comparación entre el valor de adquisición y de transmisión, sin considerar gastos, tributos ni corregir el efecto de la inflación. Asimismo, se prevé expresamente la tributación de las plusvalías inferiores al año.



NOVEDADES NORMATIVAS

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL	18
IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA	
Sentencia num. 182/2021 de 26 octubre	18

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

Sentencia num. 182/2021 de 26 octubre

El Tribunal Constitucional declara la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL que supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017 («BOE» núm. 142, de 15 de junio). Como ya se recordó en la STC 126/2019, al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes en todo el territorio nacional [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 c)] y el principio de autonomía local (arts. 137 y 140 CE), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales exigida por el art. 142 CE.

No pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (I) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (II) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

1. Objeto de la cuestión de inconstitucionalidad y posiciones de las partes

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga, ha elevado cuestión de inconstitucionalidad respecto a los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 del Real Decreto Legislativo 5(sic)/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 602, 670), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (RCL 2004, 602, 670) (en adelante, TRLHL) por posible vulneración del art. 31.1 CE (RCL 1978, 2836). Entiende el órgano judicial que la aplicación de los preceptos legales impugnados, al establecer un sistema objetivo de cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) que no tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente, puede suponer una "carga fiscal excesiva" o "exagerada" que infrinja el principio constitucional de no confiscatoriedad en los supuestos en los que el importe de la cuota tributaria resultante, aun cuando no supera la plusvalía efectivamente obtenida con la transmisión del terreno urbano, sí representa una parte muy significativa de la misma.

El abogado del Estado, en los términos sintetizados en los antecedentes, solicita su desestimación por no concurrir la única tacha de inconstitucionalidad que estima invocada, cual es la contravención del principio de prohibición de la confiscatoriedad (art. 31.1 CE). Por su parte, la fiscal general del Estado, circunscribiendo el enjuiciamiento exclusivamente al art. 107.4 TRLHL por su posible oposición a los principios constitucionales de capacidad económica y prohibición de la confiscatoriedad, interesa la pérdida sobrevenida de objeto de esta cuestión al haber sido ya resuelta, a su juicio, en la STC 126/2019, de 31 de octubre (RTC 2019, 126) .

A fin de facilitar la comprensión de esta sentencia se transcriben a continuación los preceptos objeto de la presente cuestión de inconstitucionalidad:

"Artículo 107. Base imponible.

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

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

2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquel. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo.

(...)

4. Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes:

a) Período de uno hasta cinco años: 3,7.

b) Período de hasta 10 años: 3,5.

c) Período de hasta 15 años: 3,2.

d) Período de hasta 20 años: 3.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

1.^a El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.

2.^a El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.

3.^a Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1.^a y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2.^a, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.

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

2. Delimitación del objeto de la cuestión y resolución de óbices procesales

Antes de abordar el examen de constitucionalidad aquí planteado, es preciso dar respuesta a las alegaciones que sobre los motivos de impugnación y el objeto de este proceso constitucional han formulado, respectivamente, el abogado del Estado y la fiscal general del Estado para, una vez delimitado el objeto, analizar adecuadamente el óbice procesal opuesto por esta última.

A) En primer lugar, debe rechazarse la afirmación del abogado del Estado de que esta cuestión de inconstitucionalidad se circunscribe exclusivamente a la posible oposición al principio de no confiscatoriedad de los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 TRLHL(RCL 2004, 602 , 670) , quedando al margen el principio de capacidad económica, por dos razones. De un lado, porque, de acuerdo con la doctrina de este Tribunal, el principio de no confiscatoriedad entendido como proscripción

del gravamen de una riqueza inexistente o ficticia implica per se una vulneración del principio de capacidad económica como fundamento de la imposición (por todas, STC 26/2017, de 16 de febrero(RTC 2017, 26), FJ 2 in fine). De otro lado, porque la duda planteada por el órgano judicial consiste en determinar si es constitucionalmente admisible que los preceptos legales cuestionados determinen la base imponible del IIVTNU sin tener en cuenta la capacidad económica que efectivamente aflora al tiempo de la transmisión del terreno urbano, generando incrementos de valor legales de cuantía superior a los efectivamente obtenidos y, en consecuencia, gravámenes o cuotas que, sin agotar la plusvalía real, resulten desproporcionados; desproporción en el gravamen cuyo enjuiciamiento debe ubicarse, como se verá, no tanto en el principio de no confiscatoriedad, como afirma el órgano judicial, sino en el principio de capacidad económica como criterio, parámetro o medida de la imposición.

B) En segundo lugar, sobre el juicio de relevancia, la fiscal general del Estado asevera que, aunque en el auto (PROV 2021, 29626) se invoquen formalmente los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 TRLHL, el objeto de esta cuestión queda circunscrito únicamente a este último, sirviéndose para ello de la transcripción literal de la delimitación del objeto realizada por este Tribunal en la STC 153/2019, de 25 de noviembre(RTC 2019, 153) [FJ Único.a)], donde se planteó la constitucionalidad de los mismos preceptos legales aquí enjuiciados [107.1, 107.2.a) y 107.4 TRLHL, entre otros] en los supuestos en los que la cuota tributaria superaba el aumento real del valor del terreno urbano transmitido ("pues en este último precepto (art. 107.4) es donde se recogen los porcentajes de incremento que, multiplicados por el valor catastral del terreno urbano en el momento de la transmisión, determinan que la cuota del tributo pueda llegar a superar el incremento de valor realmente obtenido").

A diferencia de lo acontecido en la STC 153/2019, de la argumentación del auto de planteamiento (PROV 2021, 29626) se infiere que el órgano judicial considera contrario al art. 31.1 CE (RCL 1978, 2836) el método de cuantificación de la base imponible del IIVTNU en sí mismo y no solo alguno de sus elementos. Y, en este sentido, si bien el art. 107.4 TRLHL determina la regla de cálculo de la base imponible al expresar que "(s)obre 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", esta regla también se encuentra establecida con carácter general en el art. 107.1, segundo párrafo, TRLHL ("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"); siendo, por un lado, ese valor en caso de transmisión de terrenos el catastral del mismo en el momento del devengo [art. 107.2.a) TRLHL] y, por otro, esos porcentajes de incremento del valor en función de los años de tenencia del terreno los fijados por el Ayuntamiento con los límites máximos y las reglas para su determinación previstos en el art. 107.4 TRLHL. En suma, todos los apartados del art. 107 TRLHL aquí cuestionados, excepto el primer párrafo del art. 107.1 TRLHL que define la base imponible y no su forma de cálculo, deben ser enjuiciados en la medida en que todos ellos contribuyen a la determinación de la base imponible de este impuesto, cuya duda de constitucionalidad ha sido planteada en esta cuestión.

C) Finalmente, y sentado lo anterior, debe examinarse la pretendida pérdida sobrevenida de objeto interesada por la fiscal general del Estado, al señalar que, circunscrito este al art. 107.4 TRLH, se trata de un asunto ya resuelto en la STC 126/2019, de 31 de octubre (RTC 2019, 126). A ello debe añadirse que, una vez delimitado el objeto de este proceso constitucional por este Tribunal en el fundamento jurídico B) anterior, esa misma queja podría predicarse de los arts. 107.1 y 107.2.a) TRLHL, que fueron ya enjuiciados en la STC 59/2017, de 11 de mayo (RTC 2017, 59).

Por lo que aquí interesa, los arts. 107.1 y 107.2 a) TRLHL se declararon inconstitucionales y nulos en la STC 59/2017 "únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor" [FJ 5.a) y fallo]; declaración de inconstitucionalidad y nulidad calificada como parcial en la STC 126/2019, de 31 de octubre. Por su parte, el art. 107.4 TRLHL se declaró inconstitucional por la STC 126/2019 "únicamente en aquellos supuestos donde la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente" [FJ 5.a), al que remite el fallo]. El art. 164 CE, y también el art. 38 LOTC (RCL 1979, 2383), disponen que las sentencias del Tribunal Constitucional que declaren la inconstitucionalidad de una ley tienen efectos contra todos desde que se publiquen en el "BOE". Dichas sentencias se publicaron en el "BOE" de 15 de junio de 2017 y de 6 de diciembre de 2019, respectivamente, por lo que a partir de esas fechas estos artículos no pueden regir la resolución de ningún litigio, ni siquiera de aquellos que estén pendientes de sentencia (como el presente caso), en la parte que ha sido expulsada del ordenamiento jurídico.

De ahí que este Tribunal haya acordado, como consecuencia de ello, la inadmisión o la extinción por pérdida sobrevenida de objeto de las cuestiones de inconstitucionalidad que se le han planteado, en lo que hace a los arts. 107.1 y 107.2.a) TRLHL, en supuestos de no existencia de incremento de valor del terreno en caso de transmisión (AATC 85 (PROV 2017, 142901) a 88/2017 (RTC 2017, 88 AUTO), todos de 5 de junio; o ATC 101/2017, de 4 de junio) y, en lo que hace al art. 107.4

TRLHL, en los supuestos de cuota tributaria superior a la plusvalía real (STC 153/2019, de 25 de noviembre, y ATC 66/2020, de 30 de junio (RTC 2020, 66 AUTO)). Pero no cabe hacer lo propio respecto a todos estos preceptos [arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL] en el supuesto ahora controvertido que, al no ser el mismo, no ha quedado afectado por las anteriores declaraciones de inconstitucionalidad parcial. Se trata aquí de supuestos en los que el incremento de valor, que existe, es inferior al calculado ope legis como base imponible, y la cuota tributaria consume, sin agotar, una parte significativa de ese incremento real, por lo que la duda de constitucionalidad que suscita el auto de planteamiento (PROV 2021, 29626) en relación con estos artículos sigue vigente.

3. El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana regulado en el TRLHL(RCL 2004, 602 , 670) tras las SSTC 59/2017 (RTC 2017, 59) y 126/2019 (RTC 2019, 126), y el encuadramiento de la duda de constitucionalidad de las normas reguladoras de su base imponible en el principio de capacidad económica como criterio de imposición

A) Sobre la naturaleza de este impuesto local, este Tribunal ha subrayado, por un lado, que es un tributo directo que, según su configuración normativa, grava el "incremento de valor" que experimenten los terrenos (art. 104.1 TRLHL), "a lo largo de un período máximo de 20 años" (art. 107.1 TRLHL), y que se pone de manifiesto "a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos" (art. 104.1 TRLHL), siendo el devengo, en lo que ahora importa, "[c]uando se transmita la propiedad del terreno (...), la fecha de transmisión" [art. 109.1 a) TRLHL]. Por otro lado, que, definidos así su hecho imponible y su base imponible (arts. 104.1 y 107.1, primer párrafo, TRLHL, respectivamente), la cuantificación de ese "incremento de valor" gravado se realiza (art. 107.1, segundo párrafo, TRLHL) mediante la aplicación de un coeficiente (art. 107.4 TRLHL) al valor catastral del terreno al momento del devengo [art. 107.2 a) TRLHL]. Ese coeficiente se determina multiplicando el número de años completos de tenencia del terreno (con un mínimo de uno y un máximo de veinte años), contados desde la fecha de adquisición hasta la de su transmisión, por un porcentaje anual que determina cada Ayuntamiento dentro de los parámetros previstos en el art. 107.4 TRLHL . Esa base imponible se somete a un tipo de gravamen fijado por el Ayuntamiento de hasta el 30 por 100 (art. 108.1 TRLHL), dando lugar a la cuota tributaria (art. 108.2 TRLHL).

Interesa desatacar que, si bien se señaló en la STC 26/2017 (RTC 2017, 26) que este tributo local ha tenido como fundamento u objeto tradicional las plusvalías generadas por las actuaciones urbanísticas públicas sobre las que el art. 47 CE(RCL 1978, 2836) determina su reversión a la comunidad, la actual configuración normativa del mismo no se justifica en este precepto constitucional. El IIVTNU no resulta ser (o al menos no en exclusiva) un gravamen de las denominadas plusvalías inmerecidas de los titulares del suelo urbano, puesto que somete a tributación todo incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos objeto de transmisión durante los años de tenencia en el patrimonio del sujeto. Y ese sometimiento a gravamen se realiza: (I) primero, sin tener en cuenta que actualmente, entre los deberes de los propietarios del suelo vinculados a la promoción de las actuaciones de transformación urbanística, está el de "(c)ostear y, en su caso, ejecutar todas las obras de urbanización previstas en la actuación correspondiente, así como las infraestructuras de conexión con las redes generales de servicios y las de ampliación y reforzamiento de las existentes fuera de la actuación que ésta demande por su dimensión y características específicas..." [art. 18.1c) del Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre (RCL 2015, 1699)], por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Suelo y Rehabilitación Urbana]; (II) segundo, con independencia de la contribución de la actuación pública (urbanística o no) en su generación; y (III) tercero, incluso, aunque no haya habido actuación urbanística pública o privada alguna. En este sentido también se expresó en la referida STC 26/2017 (FJ 2) que "no estamos, pues, ante un impuesto que someta a tributación una transmisión patrimonial, pues el objeto del tributo no se anuda al hecho de la transmisión, aunque se aproveche esta para provocar el nacimiento de la obligación tributaria; tampoco estamos ante un impuesto que grave el patrimonio, pues su objeto no es la mera titularidad de los terrenos, sino el aumento de valor (la renta) que han experimentado con el paso del tiempo".

Por lo que se refiere al IIVTNU aplicable en territorio común, precisamente la regla de cálculo, objetiva e imperativa, del "incremento de valor" gravado en este tributo local ha dado lugar a dos pronunciamientos de inconstitucionalidad parcial de varios de los apartados del precepto que regula su base imponible (art. 107 TRLHL), restringiendo con ello su ámbito actual de aplicación.

B) En primer lugar, con apoyo en las SSTC 26/2017 y 37/2017 (RTC 2017, 31) en las que se enjuiciaron los preceptos homónimos de las Normas Forales vigentes en Guipúzkoa y Álava, respectivamente, este Tribunal resolvió que en los arts. 107.1 y 107.2.a) TRLHL el legislador establece "la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado" (STC 59/2017 (RTC 2017, 59), FJ 3). Razón por la que, en los supuestos de no incremento o de decremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, "lejos de someter a gravamen una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio

de capacidad económica del citado art. 31.1 CE " (FJ 3). Y ello porque "la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos en un efecto generalizado" (FJ 3).

Para llegar a esa conclusión se aplicó la doctrina constitucional que, sobre el principio de capacidad económica como fundamento, sustrato o fuente de la imposición, se compiló en la STC 26/2017, FJ 2: (I) "(E)n ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia [entre las últimas, SSTC 19/2012, de 15 de febrero(RTC 2012, 19), FJ 7; 53/2014, de 10 de abril(RTC 2014, 53), FJ 6 b), y 26/2015, de 19 de febrero(RTC 2015, 26), FJ 4 a)]" toda vez que "el tributo tiene que gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica [SSTC 276/2000, de 16 de noviembre(RTC 2000, 276), FJ 4, y 62/2015, de 13 de abril(RTC 2015, 62), FJ 3 c)], por lo que 'tiene que constituir una manifestación de riqueza' (SSTC 37/1987, de 26 de marzo(RTC 1987, 37), FJ 13, y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4), de modo que la "prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica (SSTC 194/2000, de 19 de julio(RTC 2000, 194), FJ 4, y 193/2004, de 4 de noviembre(RTC 2004, 193), FJ 5)"; (II) "basta con que dicha capacidad económica exista, como riqueza real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo" (STC 233/1999, de 16 de diciembre(RTC 1999, 233), FJ 14; y 193/2004, FJ 5); y (III) la capacidad económica como fundamento de la imposición se predica de todo tributo, sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal.

C) Posteriormente, en la STC 126/2019 se confirmó que, en aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla legal de cálculo (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, el art. 107.4 TRLHL no solo contradice el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad al gravar capacidades económicas parcialmente inexistentes ["la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente" (FJ 4 in fine)], sino también incurre, por lógica deducción de la doctrina constitucional sobre este último principio, en un resultado obviamente confiscatorio al agotar la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir.

En este sentido, el principio de no confiscatoriedad, entendido en su sentido tradicional, "obliga a no agotar la riqueza imponible —sustrato, base o exigencia de toda imposición— so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución [el derecho a la propiedad privada]" [SSTC 150/1990, de 4 de octubre(RTC 1990, 150), FJ 9; 14/1998, de 22 de enero(RTC 1998, 14), FJ 11 B); y 233/1999, de 21 (sic) de diciembre, FJ 23, y AATC 71/2008, de 26 de febrero(RTC 2008, 71 AUTO), FJ 6; 120/2008, de 6 de mayo(RTC 2008, 120 AUTO), FJ 1, 342/2008, de 28 de octubre(RTC 2008, 342 AUTO), FJ 1 y 69/2018, de 20 de junio (RTC 2018, 69 AUTO), FJ 3.c)]; Ello no obstante, ampliado su contenido en la STC 26/2017, se establece que "aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al 'sistema tributario', no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca 'en ningún caso', lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE)" [SSTC 26/2017, FJ 2; y 126/2019, FJ 4].

D) Una vez delimitado el ámbito actual de aplicación de la regla de cálculo de la base imponible del IIVTNU regulada en los preceptos aquí cuestionados [arts. 107.1, segundo párrafo; 107.2.a) y 107.4 TRLHL] a los supuestos en que el gravamen no agote el incremento de valor experimentado en el suelo urbano transmitido, la duda de constitucionalidad que ahora se plantea es si es constitucionalmente legítimo que, incontrovertida la existencia de un incremento del valor del terreno urbano objeto de transmisión, este sea inferior al legalmente calculado debido a la aplicación obligatoria de la fórmula estimativa de cuantificación de la base imponible –que prescinde de la capacidad económica manifestada por el contribuyente– y, en consecuencia, que la cuota a pagar sea desproporcionada o excesiva aunque no absorba por completo el aumento de valor existente al momento de la transmisión.

Dos datos permiten determinar el principio material de justicia tributaria (art. 31.1 CE) en el que se ubica la duda del órgano judicial a quo. Por una parte, los únicos preceptos legales cuestionados son los relativos a la base imponible del IIVTNU [arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL], y no los referentes al hecho imponible (art. 104 TRLHL) ni al tipo de gravamen y a la cuota (art. 108.1 y 2 TRLHL); y, por otra, la desproporción de la cuota tributaria respecto del incremento de valor efectivamente obtenido, alegada por el órgano judicial, no es sino consecuencia de la aplicación del único método establecido en la ley para cuantificar de forma objetiva o estimativa ese incremento de valor a efectos del

impuesto.

Por tanto, la presente cuestión no versa sobre el principio de capacidad económica como fundamento del gravamen, puesto que no se objeta que el tributo contemple en su presupuesto de hecho situaciones inexpressivas de capacidad económica (en este caso la plusvalía existe); ni tampoco puede situarse, como pretende el órgano judicial, en el principio de no confiscatoriedad, puesto que no se esgrime que el tributo agote o supere la riqueza imponible gravada (en este caso la cuota tributaria es una parte significativa de la plusvalía existente). A pesar de que el órgano judicial pretenda la ampliación del contenido de la prohibición constitucional de confiscatoriedad a la luz de la doctrina de la carga fiscal excesiva del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), esta cuestión tiene su natural acomodo en el principio de capacidad económica como criterio o parámetro de la imposición, puesto que lo discutido es el propio método de cuantificación de la base imponible del tributo en tanto que no calcula el incremento de valor del terreno urbano gravado en función de la capacidad económica efectiva y cierta manifestada por el contribuyente con ocasión de su transmisión.

Expuesto lo anterior, este Tribunal deberá determinar si el art. 31.1 CE obliga al legislador a respetar el principio de capacidad económica no solo al seleccionar las manifestaciones de riqueza que han de conformar los hechos imponibles de los tributos, sino también al concretar las normas de cuantificación de la prestación tributaria; y, en caso afirmativo, si se vulnera dicho principio con el establecimiento legal de una regla estimativa, no de un elemento concreto de la base imponible sino de la base imponible en su integridad [como la prevista en los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL], de aplicación automática en tanto el hecho imponible se realice (en este caso, en tanto el incremento de valor del terreno urbano transmitido exista).

4. El principio de capacidad económica como criterio, parámetro o medida de la tributación

A) Sobre la capacidad económica como criterio de la imposición, debe analizarse detenidamente la doctrina constitucional recogida en la STC 26/2017 (RTC 2017, 26) (FJ 2), que es la tenida en cuenta en las SSTC 59/2017 (RTC 2017, 59) y 126/2019 (RTC 2019, 126). En un principio se alega: (I) que la afirmación de que "el principio de capacidad económica previsto en el art. 31.1 CE (RCL 1978, 2836) sólo pueda predicarse del sistema tributario en su conjunto y no al impuesto particular (con cita en los AATC 71/2008 (RTC 2008, 71 AUTO) ...)" no es correcta, (II) que la capacidad económica como fundamento de la tributación debe predicarse de cada uno de los tributos que integran el sistema, y (III) que la capacidad económica como criterio de la imposición opera también en los impuestos ["y, en los impuestos (STC 71/2014, de 6 de mayo(RTC 2014, 71) , FJ 3) también 'en función de' su capacidad económica (SSTC 19/2012 (RTC 2012, 19) y 60/2015 (RTC 2015, 60))"]. Sin embargo, acaba concluyendo, acudiendo al ATC 71/2008, de 26 de febrero(RTC 2008, 71 AUTO) (FJ 5), que la capacidad económica como criterio de imposición: (I) es solo un criterio inspirador del sistema tributario en su conjunto ("aun cuando el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, la concreta exigencia de que la carga tributaria se 'module' en la medida de dicha capacidad sólo resulta predicable del 'sistema tributario' en su conjunto") y (II) que solo adquiere virtualidad "en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el artículo 31.1 CE "; esto es, únicamente opera en los impuestos que constituyen los pilares estructurales del sistema tributario.

De este modo, aplicando al supuesto aquí enjuiciado esta doctrina constitucional que restringe la capacidad económica como medida de la carga tributaria a las figuras impositivas estructurales del sistema, y una vez constatado que el IIVTNU no es una de ellas, se extraen tres conclusiones que abocarían a la desestimación de la presente cuestión de inconstitucionalidad: (I) En primer lugar, el IIVTNU respeta el principio de capacidad económica como fundamento de la tributación, puesto que tras la STC 59/2017 su hecho imponible siempre es revelador de una manifestación de riqueza al gravar únicamente la existencia de un incremento de valor en el suelo urbano transmitido; (II) en segundo lugar, como la capacidad económica no rige como criterio de la tributación en este impuesto, el legislador goza de plena libertad para determinar las reglas de su base imponible ["es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto" (SSTC 26/2017 , FJ 3; 59/2017 , FJ 3; 72/2017 (RTC 2017, 72) , FJ 3; y 126/2019 , FJ 3) o, incluso, no cuantificar el referido incremento con arreglo a la capacidad económica real o potencial]. Y, (III) finalmente, no habría más límite a la magnitud del gravamen que la prohibición de la confiscatoriedad (art. 31.1 CE); límite que, en aplicación de nuestra doctrina y frente a lo que sostiene el auto de planteamiento (PROV 2021, 29626) que da origen a este proceso constitucional, tampoco se habría vulnerado en el supuesto controvertido al no haberse agotado con la cuota tributaria la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir (SSTC 26/2017 , FJ 2; y 126/2019 , FJ 4).

B) Ahora bien, los postulados sobre el principio de capacidad económica como criterio de la tributación plasmada en las

sentencias sobre los IIVTNU (forales y común) merecen ser revisados por tres razones fundamentales.

a) Primera, porque se basan en un pronunciamiento aislado (el ATC 71/2008, que en principio, la propia STC 26/2017 dice desechar) que convierte la doctrina constitucional de los límites del decreto-ley en materia tributaria (art. 86.1 CE en relación con el deber de contribuir del art. 31.1 CE) establecida originariamente en la STC 182/1997, de 28 de octubre(RTC 1997, 182) (FJ 6) --y elaborada para determinar el ámbito material de la potestad legislativa extraordinaria del Gobierno--, en la doctrina constitucional del principio de capacidad económica como medida de la carga tributaria del contribuyente en tanto límite a la libertad de configuración del legislador. Esta equiparación de cánones constitucionales debe ser reconsiderada puesto que una cosa es (I) que "cualquier intervención o innovación normativa (mediante decreto- ley) que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario" vulnere el art. 86.1 CE y (II) que este Tribunal haya interpretado que se produce efectivamente esa afectación inconstitucional del deber de contribuir en los decretos-leyes que regulen los impuestos que constituyen los pilares estructurales del sistema tributario; y otra cosa muy distinta es que el art. 31.1 CE imponga al legislador la modulación de la carga fiscal de cada contribuyente en función de la intensidad en la realización del hecho imponible únicamente en aquellos impuestos. Como bien refleja la doctrina de este Tribunal, la adecuación de los tributos a la capacidad económica del contribuyente será una cuestión de grado en función de la categoría y caracteres de cada tributo (naturaleza, estructura y hecho imponible del mismo), y podrá ceder ante la existencia de una justificación objetiva y razonable y no arbitraria para su no materialización.

b) Segunda, porque el art. 31.1 CE exige que la contribución de cada cual al sostenimiento de los gastos públicos se haga, no de cualquier manera, sino "de acuerdo con su capacidad económica"; cualidad subjetiva del obligado a contribuir (por todas, STC 27/1981, de 20 de julio(RTC 1981, 27) , FJ 4) que se erige no solo en un "criterio inspirador del sistema tributario" (SSTC 19/1987, de 17 de febrero(RTC 1987, 19) , FJ 3, y 193/2004, de 4 de noviembre(RTC 2004, 193) , FJ 5) u "ordenador" de dicho sistema (SSTC 182/1997, de 28 de octubre , FJ 6; y 193/2004 , FJ 5), sino que opera singularmente también, a diferencia de otros principios (como, por ejemplo, el de progresividad), en la configuración de cada tributo. Siendo esto así sobre la capacidad económica como fundamento de la imposición (STC 26/2017 , FJ 2), debe reconocerse ahora que la recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos "de acuerdo con" la capacidad económica de cada contribuyente en el art. 31.1 CE [con el correlativo "derecho a que esa contribución solidaria sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad" (SSTC 182/1997 , FJ 6)] engloba las dos vertientes del referido principio. Y ello porque para hacerlo efectivo no basta con que deban contribuir al sostenimiento de las cargas públicas únicamente quienes tengan capacidad económica para ello, sino que es necesario que la proporción de la contribución que cada individuo deba realizar al sostenimiento de los gastos públicos se determine también en atención a su capacidad económica. En efecto, el art. 31.1 CE contiene un mandato que vincula a los poderes públicos: (I) "a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación" (por todas, STC 96/2002, de 25 de abril(RTC 2002, 96) , FJ 7; 10/2005, de 20 de enero(RTC 2005, 10) , FJ 6; y 255/2004, de 22(sic) de diciembre(RTC 2004, 255) , FJ 4) y (II) a exigirla en función de la intensidad con que aquella capacidad económica se ponga de manifiesto en esos contribuyentes, de forma que se lesionará este principio si "quienes tienen menor capacidad económica soport(a)n una mayor carga tributaria que los que tienen una capacidad superior" (STC 46/2000, de 17 de febrero(RTC 2000, 46) , FJ 8)".

c) Tercera, y principal, porque ya es clásica la doctrina de este Tribunal que declara que "el tributo es una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos (SSTC 182/1997, de 28 de octubre , FJ 15, y 233/1999, de 16 de diciembre(RTC 1999, 233) , FJ 18) que, por imperativo del art. 31.1 CE , sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida -en función- de la capacidad económica" (STC 182/1997, de 28 de octubre , FJ 6)". A este respecto, si bien puede objetarse que dicha afirmación se vertió al hilo del enjuiciamiento de determinados impuestos con protagonismo cierto en el sistema tributario (como en el caso de la previsión de la D.A. 4º de la Ley 8/1989, de 13 de abril(RCL 1989, 835) , de tasas y precios públicos, que tenía repercusiones principalmente en los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y sobre sucesiones y donaciones, en la STC 194/2000, de 19 de julio(RTC 2000, 194) , FJ 8), cabe destacar que se utilizó como ratio decidendi en procesos constitucionales contra otros impuestos con menor peso en el conjunto del sistema, como en los de la mal denominada "tasa" por emisión de informes de auditoría de cuentas (AATC 381(RTC 2005, 381 AUTO) a 383/2005(RTC 2005, 383 AUTO) , todos de 25 de octubre, FFJJ 5, y 117(PROV 2006, 139239) y 118/2006(PROV 2006, 139240) , ambos de 28 de marzo, FFJJ 4).

Es más, a la hora de diferenciar entre categorías tributarias en virtud del criterio utilizado para el reparto de la carga tributaria, se ha precisado que en los impuestos se realiza "en función de la capacidad económica" que se halla ínsita en el hecho imponible ["constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente" ex art. 2.2.c) de la Ley 58/2003, de 27 de diciembre , General Tributaria (LGT(RCL 2003, 2945))]; mientras

que en las tasas se efectúa en función del principio de equivalencia (y "sin perjuicio de que no puedan desconocer la capacidad económica"), dado que su hecho imponible encierra un sinalagma [que "consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario" ex art. 2.2.a) LGT] (SSTC 125/2021, de 3 de junio (RTC 2021, 125) , FJ 4.B); 63/2019, de 9 de mayo (RTC 2019, 63) , FJ 3; 85/2014, de 29 de mayo (RTC 2014, 85) , FJ 3.a), todas con cita de la STC 71/2014, de 6 de mayo (RTC 2014, 71) , FJ 3 y las en ella citadas); subrayando con ello la debida conexión de los elementos de cuantificación de la deuda tributaria (en los tributos variables, base imponible y tipo de gravamen) respecto del hecho imponible y su función retrospectiva. De ahí que, sobre todo en los impuestos, rija la capacidad económica no sólo en la elección de los hechos imponibles, sino también en la de los métodos impositivos o medidas técnicas que, partiendo de la realización de esa manifestación de capacidad económica tipificada, conduzcan a la determinación de la cuantía del tributo.

C) Sentado lo anterior, y teniendo en cuenta que el presupuesto de hecho del tributo debe ser, siempre y en todo caso, un índice de capacidad económica real o potencial, cabe realizar tres precisiones sobre la exigencia de modular la carga tributaria del contribuyente en función de su capacidad económica:

a) En primer lugar, el principio de capacidad económica como parámetro de la imposición no rige con la misma intensidad en todas las instituciones tributarias. En este sentido, ya se ha reconocido que dentro de las obligaciones tributarias materiales que conforman el tributo como relación jurídico-tributaria (art. 17.1 LGT), se refleja mejor en las obligaciones tributarias principales (art. 19 LGT) que en las obligaciones tributarias accesorias (art. 25.1 LGT) ["(e) principio de capacidad económica proyecta sus exigencias en relación con los tributos, que son las figuras contributivas, pero no así necesariamente y en la misma medida en relación con las obligaciones accesorias a la deuda tributaria propiamente dicha" (STC 164/1995, de 13 de noviembre (RTC 1995, 164)), FJ 8)]; admitiéndose como criterio de graduación de los recargos en tanto constituyen un porcentaje de la deuda tributaria stricto sensu [como criterio de graduación de las sanciones en materia tributaria (técnicamente excluidas de la deuda tributaria ex art. 58.2 LGT) en la STC 76/1990, de 26 de abril (RTC 1990, 76)], FJ 6.a) y b)]. Asimismo, como ya se ha anticipado en el fundamento jurídico B) anterior, debido precisamente a la configuración sinalagmática de las tasas, operará con más intensidad en los impuestos. Todo ello, como bien se ha aseverado, sin que del principio de capacidad económica "puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y concretas, sobre la particular regulación de cada figura tributaria" (STC 221/1992, de 11 de diciembre (RTC 1992, 221)), FJ 5).

b) En segundo lugar, este Tribunal ha mantenido desde sus primeros pronunciamientos que el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración de los tributos, "no correspondiendo(le) en modo alguno ... enjuiciar si las soluciones adoptadas en la ley tributaria sometida a control de constitucionalidad son las más correctas técnicamente, aunque indudablemente se halla facultado para determinar si en el régimen legal del tributo aquel ha sobrepasado o no los límites al poder tributario que se derivan de los principios constitucionales contenidos en el art. 31.1 CE" [SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 214/1994, de 14 de julio (RTC 1994, 214), FJ 5.A); 46/2000, de 17 de febrero, FJ 4; 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; 7/2010, de 27 de abril (RTC 2010, 7), FJ 6; 19/2012, de 15 de febrero (RTC 2012, 19), FJ 3.c); y 20/2012, de 16 de febrero (RTC 2012, 20), FJ 8].

c) Por último, es constitucionalmente posible que el legislador tributario, al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios, respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Constitución (STC 221/1992, FJ 5). En relación con los tributos tradicionales con fin primordialmente fiscal se ha admitido: (I) en primer lugar, el establecimiento de exenciones y bonificaciones, que serán "constitucionalmente válida(s) siempre que responda(n) a fines de interés general que la(s) justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita(s) ... por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica" [SSTC 96/2002, FJ 7; 10/2005, de 20 de enero, FJ 5; 57/2005, de 14 de marzo (RTC 2005, 57)], FJ 4; 33/2006, de 113(sic) de febrero (RTC 2006, 33)], FJ 4; 12/2012 (RTC 2012, 12), FJ 4.a); y 60/2015 (RTC 2015, 60), FJ 4, todas con cita de la STC 134/1996, de 22 de julio (RTC 1996, 134)], FJ 8]; (II) en segundo lugar, que, siendo la lucha contra el fraude fiscal "un objetivo y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos" [SSTC 76/1990, FJ 3; 214/1994, FJ 5.B); 46/2000, FJ 6; 194/2000, FJ 5; y 255/2004, de 22(sic) de diciembre, FJ 5], ya que "lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar" (STC 110/1984, de 26 de noviembre (RTC 1984, 110)), FJ 3), la capacidad económica como medida de la carga tributaria puede ceder ante la necesidad de evitar actuaciones abusivas por parte de los sujetos pasivos en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos; siempre, eso sí, que estas medidas antifraude no sean desproporcionadas [SSTC 146/1994 (RTC 1994, 146)], FJ 6.A); 194/2000, FJ 8; y 255/2004, FJ 6]. Y, (III) en tercer lugar, que el legislador puede recurrir a

una técnica que no exija la cuantificación exacta de los gastos producidos, estableciendo una deducción global o a tanto alzado, para evitar la complejidad en el procedimiento tributario y por la dificultad de comprobar la existencia y cuantía de ciertos gastos, con excesivos costes de gestión (razones de política financiera, técnica tributaria o de practicabilidad o conveniencia administrativa) [STC 214/1994 , FJ 6.A)].

Pero, sin duda, ha sido en materia de tributos con finalidad primordialmente extrafiscal donde la quiebra justificada de la capacidad económica como criterio de cuantificación ha adquirido mayor relevancia. Así, el reconocimiento constitucional de la instrumentalidad fiscal en la esfera de la imposición autonómica desde la STC 37/1987, de 26 de marzo (RTC 1987, 37) , ha supuesto, en lo que aquí importa, el establecimiento de impuestos "que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respond(e)n principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza" (arts. 39 a 52 CE), bastando con "que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo" (FJ 13). En este sentido, si bien se ha reiterado que "la naturaleza extrafiscal o recaudatoria de un tributo es una cuestión de grado, por lo que difícilmente existirán casos 'puros'", lo cierto es que en estas figuras impositivas difiere la "manera" en que la correspondiente fuente de capacidad económica (u objeto del mismo) es sometida a gravamen en la estructura del tributo [por todas, STC 53/2014, de 10 de abril (RTC 2014, 53) , FJ 6 c); 120/2018, de 31 de octubre (RTC 2018, 120) , FJ 3.d); 4/2019, de 17 de enero (RTC 2019, 4) , FJ 3.d); 22/2019, de 14 de febrero (RTC 2019, 22) , FJ 3.d); y 28/2019, de 28 de febrero (RTC 2019, 28) , FJ 4.B)]. Y ello porque, siendo su hecho imponible un signo de riqueza (generalmente potencial), el principio de capacidad económica como criterio de imposición cede ante la "insoslayable vinculación de la tributación soportada a la consecución de la finalidad pretendida" (por todas, STC 289/2000, de 30 de noviembre (RTC 2000, 289) , FJ 6), puesto que a su través se pretende un efecto disuasorio o estimulante de la realización de conductas obstaculizadoras o protectoras (respectivamente) de la finalidad de política social o económica (extrafiscal) perseguida.

5. Aplicación del principio de capacidad económica como criterio o parámetro de imposición a la regla de cuantificación de la base imponible del IIVTNU

A) Los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL(RCL 2004, 602 , 670) establecen un único método de determinación de toda la base imponible del IIVTNU, y no de parte de ella, de carácter objetivo y de imperativa aplicación.

a) En cuanto a su carácter objetivo u objetivado, en los preceptos controvertidos se fijan los dos elementos (objetivos) para calcular el importe del incremento gravado, cuales son el valor del terreno en el momento del devengo por referencia a su valor catastral en el art. 107.2.a) TRLHL y el porcentaje anual de incremento según el número de años transcurridos desde su adquisición en el art. 107.4 TRLHL . Y el denominado porcentaje de incremento se calcula multiplicando el periodo de generación de dicho incremento (años completos de tenencia en el patrimonio) al porcentaje anual que fija el Ayuntamiento a través de la Ordenanza dentro de los límites máximos que, para cada periodo de generación, establece el art. 107.4 TRLHL . Así, la medición del incremento de valor "legal" no atiende a las alteraciones efectivas de valor producidas por el paso del tiempo en el suelo urbano ahora transmitido, cuantificando su evolución temporal por referencia comparativa entre los valores de transmisión y adquisición, sino entendiendo que ese incremento es un porcentaje del valor catastral del terreno urbano en el momento de la transmisión; porcentaje, eso sí, calculado en función de los años transcurridos desde su adquisición. Por tanto, el propio establecimiento de una estimación objetiva supone dejar al margen la capacidad económica real demostrada por el contribuyente, ya que, como ha argumentado la doctrina científica desde antiguo, la evaluación directa y la estimación presuntiva o indiciaria no son métodos alternativos de determinación de una misma base imponible, sino de determinación de bases alternativas. Y ello porque no solo ambos métodos se diferencian desde el punto de vista cuantitativo, ya que para ser alternativos sería necesario que por ambos se llegara al mismo resultado; sino también desde el punto de vista cualitativo, porque la evaluación directa mide la capacidad económica real del contribuyente y la estimación presuntiva mide otra cosa, cuyo concepto sólo puede inferirse de las normas reguladoras de tal estimación.

b) Por lo que a la obligatoriedad de la norma de cuantificación aquí cuestionada se refiere, al no contemplarse en el art. 107 TRLHL la estimación directa de la base imponible sino solo una única estimación objetiva, se constituye, como apunta el abogado del Estado, una verdadera regla imperativa de valoración del "incremento de valor" gravado. En este sentido, la STC 59/2017 (RTC 2017, 59) terminó con la ficción legal de la existencia inexorable de un incremento de valor (y, por tanto, de gravamen) con toda transmisión de suelo urbano, determinando que dicha transmisión es condición necesaria pero no suficiente para el nacimiento de la obligación tributaria en un impuesto cuyo objeto es el incremento de valor (FJ 3). Pero una vez constatada la efectividad de esa plusvalía, lo cierto es que, como bien especifica la representación estatal, los preceptos legales impugnados solo permiten tomar en consideración el valor catastral en el momento del devengo

y no acudir a otros valores, como podría ser el valor catastral en el momento de la adquisición del terreno o los valores comparativos de compra y venta del mismo. O lo que es lo mismo, el [art. 107 TRLHL](#) no permite la prueba de incrementos efectivos distintos (generalmente inferiores) al legalmente calculado y, por ende, la tributación en consecuencia. Y ello porque la presunción de que el suelo urbano se revaloriza anualmente (y aumenta en función de los años de tenencia) es únicamente la ratio legis de la regla de valoración ahora enjuiciada y no la regla de valoración en sí; presunción vulgar (que no jurídica) que venía respaldada por la realidad económica del tiempo que en que se promulgó este sistema objetivo de medición ([art. 108 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre \(RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851\)](#)), reguladora de las Haciendas Locales).

B) Así las cosas, y aplicando la doctrina constitucional de la capacidad económica como criterio de imposición expuesta en el fundamento jurídico anterior a los preceptos legales cuestionados en su configuración actual tras las SSTC 59/2017 y 126/2019 (RTC 2019, 126), puede afirmarse que a un impuesto de carácter real y objetivo como el IIVTNU, con un hecho imponible específico y no general (al gravar una concreta manifestación de riqueza, cual es la plusvalía de los terrenos urbanos por el paso del tiempo y no la renta global del sujeto), y sin constituir una figura central de la imposición directa, le es plenamente aplicable el principio de capacidad económica como fundamento, límite y parámetro de la imposición. Lo que implica, en el caso del IIVTNU, en primer lugar, que quienes se sometan a tributación deban ser únicamente los que experimenten un incremento de valor del suelo urbano objeto de transmisión, como resolvió la STC 59/2017 (FJ 3) al requerir transmisión del suelo urbano más materialización del incremento de valor para el nacimiento de la obligación tributaria; esto es, incremento real, y no potencial o presunto, para la realización del hecho imponible. Y, en segundo lugar, que quienes experimenten ese incremento se sometan a tributación, en principio, en función de la cuantía real del mismo, conectándose así debidamente el hecho imponible y la base imponible, dado que esta última no es más que la cuantificación del aspecto material del elemento objetivo del primero.

Si bien es cierto que la forma más adecuada de cuantificar esta plusvalía es acudir a la efectivamente operada, el legislador, a la hora de configurar el tributo, tiene libertad para administrar la intensidad con que el principio de capacidad económica debe manifestarse en ellos, para hacerlos compatibles con otros intereses jurídicos dignos de protección, como puedan ser, como ya se ha manifestado, el cumplimiento de fines de política social y económica, la lucha contra el fraude fiscal o razones de técnica tributaria. De ahí que, con la revitalización del principio de capacidad económica como medida de cuantificación en los impuestos, deba matizarse la afirmación vertida en la STC 59/2017 de que, siendo el hecho imponible del tributo un índice de capacidad económica real (puesto que no pueden someterse a tributación situaciones de no incremento de valor), "es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto" (FJ 3). Y ello porque la renuncia a gravar según la capacidad económica (real) manifestada en el hecho imponible estableciendo bases objetivas o estimativas no puede ser arbitraria, sino que exige justificación objetiva y razonable; justificación que debe ser más sólida cuanto más se aleje de la realidad el método objetivo elegido normativamente. En suma, la falta de conexión entre el hecho imponible y la base imponible no sería inconstitucional per se, salvo que carezca de justificación objetiva y razonable.

C) Sentado lo anterior, debe rechazarse ab initio que el método estimativo del incremento de valor gravado en el IIVTNU sea consecuencia del carácter extrafiscal de este tributo. Incluso, el fundamento tradicionalmente asignado a este impuesto ([art. 47 CE \(RCL 1978, 2836\)](#)): "La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos") no hace sino confirmar la finalidad fiscal o recaudatoria del mismo, al igual que la tienen las contribuciones especiales eventualmente exigibles por el aumento del valor de los inmuebles debido a la realización de obras públicas y a la creación o ampliación de servicios públicos. Tampoco puede considerarse que los preceptos legales cuestionados (I) establezcan una norma antifraude fiscal, al no pretender combatir conductas elusivas concretas del deber constitucional de contribuir, o (II) que se basen en la imposibilidad técnica del legislador de establecer otra forma de cálculo de las plusvalías del suelo urbano, puesto que no faltan ejemplos alternativos en los antecedentes históricos de este mismo impuesto local, en el Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación local de julio de 2017 o en los numerosos estudios científicos que, sobre este particular, han proliferado tras la promulgación de las declaraciones de inconstitucionalidad parcial de los preceptos legales ahora impugnados. Por ello, cabe concluir que el hecho de que el legislador opte por unos parámetros objetivos de cuantificación, renunciando a la valoración real de ese incremento, tiene como fin proporcionar un instrumento simplificado de cálculo que facilite la aplicación del impuesto a las dos partes de la obligación tributaria, como expuso el apartado III de la Exposición de Motivos de la Ley 39/1988: "(e)n el campo de los recursos tributarios, la reforma (de las haciendas locales) ha introducido cambios verdaderamente sustanciales tendentes a ... facilitar la gestión del sistema (tributario local) diseñado". En este sentido, ante la complejidad y la incertidumbre que supone determinar y comprobar la realidad y exactitud del incremento de valor del terreno urbano objeto de transmisión,

con excesivos costes de gestión y de litigiosidad, se optó por la simplicidad y certidumbre de un método objetivo de medición del incremento de valor por referencia al valor catastral en el momento de la transmisión y a un coeficiente en función de la extensión del periodo de generación del mismo, que agilizará la aplicación del tributo y redujera la conflictividad que supone acudir al incremento real.

D) Ahora bien, para que este método estimativo de la base imponible sea constitucionalmente legítimo por razones de simplificación en la aplicación del impuesto o de practicabilidad administrativa, debe (i) bien no erigirse en método único de determinación de la base imponible, permitiéndose legalmente las estimaciones directas del incremento de valor, (ii) bien gravar incrementos medios o presuntos (potenciales); esto es, aquellos que previsiblemente o "presumiblemente se produce(n) con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana" (STC 26/2017 (RTC 2017, 26), FJ 3; 37/2017 (RTC 2017, 37), FJ 3; 59/2017, FJ 3; 72/2017 (RTC 2017, 72), FJ 3 y 126/2019, FJ 3). Esta última posibilidad pudo ser cierta con anterioridad a la caída del mercado inmobiliario, pero lo que resulta incontrovertido es que "la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos en un efecto generalizado" (STC 59/2017, FJ 3) y, por lo que aquí interesa, ha dado lugar a que tampoco sean excepcionales o "patológicos" los supuestos en los que el efectivo incremento de valor sea de importe inferior -con frecuencia, incluso, notablemente inferior, como en el supuesto aquí enjuiciado- al incremento calculado ex art. 107 TRLHL. Siendo, pues, que la realidad económica ha destruido la antes referida presunción de revalorización anual de los terrenos urbanos que operó en la mente del legislador para crear la norma objetiva de valoración ahora cuestionada, desaparece con ella la razonable aproximación o conexión que debe existir entre el incremento de valor efectivo y el objetivo o estimativo para que razones de técnica tributaria justifiquen el sacrificio del principio de capacidad económica como medida o parámetro del reparto de la carga tributaria en este impuesto. Con lo que la base imponible objetiva o estimativa deja de cuantificar incrementos de valor presuntos, medios o potenciales.

En consecuencia, el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE).

Es más, cabe añadir que la simplificación en la aplicación del IIVTNU desaparece en su actual configuración, dado que para su gestión ya se recurre al incremento efectivo y a su cuantía. Así, la materialización del incremento de valor del terreno urbano transmitido es condición sine qua non para el nacimiento de la obligación tributaria tras la STC 59/2017 [FFJJ 3 y 5.a)], y su cuantía real es determinante para la inexigibilidad del tributo en los supuestos en los que la cuota tributaria agote o supere el referido incremento efectivo tras la STC 126/2019 [FJ 5.a)]. Por lo que carece ya de sentido exigir obligatoriamente el gravamen en función de la cuantía de un incremento objetivo basando su legitimidad constitucional en razones de practicabilidad ante una pretendida dificultad para determinar la existencia y cuantía del incremento del suelo urbano transmitido, cuando esa dificultad forma parte hoy de la mecánica de la aplicación de este impuesto.

Por todo ello, debe estimarse la presente cuestión de inconstitucionalidad promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla -sede en Málaga- y declarar inconstitucionales y nulos los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL por contravenir injustificadamente el principio de capacidad económica como criterio de la imposición (art. 31.1 CE).

6. Alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad

Sobre la presente declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL (RCL 2004, 602, 670) cabe realizar las siguientes precisiones:

A) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este Tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE (RCL 1978, 2836) puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017 (RTC 2017, 59) ("BOE" núm. 142, de 15 de junio). Como ya se recordó en la STC 126/2019 (RTC 2019, 126), al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes en todo el territorio nacional [STC 233/1999, de 16 de diciembre (RTC 1999, 233), FJ 10 c)] y el principio de autonomía local (arts. 137 y 140 CE), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales

exigida por el art. 142 CE.

B) Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT(RCL 2003, 2945) a dicha fecha.

Fallo

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución (RCL 1978, 2836) de la Nación española, ha decidido estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales(RCL 2004, 602 , 670), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en los términos previstos en el fundamento jurídico 6.

Voto particular que formula el magistrado don Cándido Conde-Pumpido Tourón, al que se adhiere la magistrada doña María Luisa Balaguer Callejón, a la sentencia dictada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020

Con el mayor respeto a la opinión de la mayoría de los magistrados, formulamos nuestra discrepancia con la argumentación contenida en la sentencia y, por este motivo, con el fallo estimatorio de la cuestión de inconstitucionalidad planteada, por las razones expresadas en la deliberación y que ahora, de forma más sintética, reiteramos.

1. Modificación del criterio unánime precedente (overruling).

El ineludible punto de partida de esta discrepancia obliga a poner de manifiesto que la presente sentencia es la última en el tiempo de una serie de pronunciamientos del Pleno de este tribunal en los que, desde la STC 26/2017, de 16 febrero (RTC 2017, 26), ha venido declarando de forma unánime la conformidad a la Constitución (RCL 1978, 2836) de la exigencia del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU) salvo en aquellas situaciones concretas en las que resultaban gravadas capacidades económicas inexistentes (STC 59/2017, de 11 de mayo (RTC 2017, 59)) o parcialmente inexistentes (STC 126/2019, de 31 de octubre(RTC 2019, 126)). Unánime fue en ambos casos la premisa de partida de estos precedentes según los cuales el IIVTNU no es "con carácter general, contrario al texto constitucional, en su configuración actual", dado que "la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación" es tarea que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, siendo por ello "plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto" (STC 126/2019, de 31 de octubre, FJ 3).

Pues bien, la sentencia de la que discrepamos llega mayoritariamente a la conclusión contraria. Deja de ser "plenamente válida" aquella opción de tributación mediante el sistema de estimación objetiva elegida por el legislador y de ser constitucionalmente admisible utilizarla "en lugar de" la estimación directa. La inconstitucionalidad y nulidad del sistema de determinación de la base imponible se declara argumentando que "el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE(RCL 1978, 2836))" (FJ 5, D).

No nos cabe duda de que el Pleno goza de libertad para separarse de su doctrina anterior, llevando a cabo el overruling que acabamos de exponer, pero en nuestra opinión no era éste el caso ni el momento propicio para hacerlo, porque no nos encontramos ante una nueva realidad social o jurídica que propiciase la oportunidad de tal cambio, dado el escaso tiempo transcurrido desde la publicación del último pronunciamiento de la serie (la STC 126/2019 de 31 de octubre), teniendo además en consideración la ausencia de unanimidad en la adopción de este cambio del criterio tan recientemente adoptado con la participación de todos los magistrados que integran la mayoría favorable a la estimación de la cuestión planteada. Consideramos, además, que debiéramos haber tomado en consideración la importantísima repercusión económica que esta decisión va a causar en los miles de municipios que están a punto de aprobar sus presupuestos para el año próximo; todo ello en una situación social y económicamente tan delicada como la actual. En nuestra opinión, los criterios fijados hasta la fecha por el Pleno en los precedentes citados permitían abordar y construir la solución del caso que ha dado lugar

a la cuestión de inconstitucionalidad resuelta en sentido estimatorio.

Entendemos asimismo que, cuando se acuerda un completo cambio de criterio, máxime si tiene tanto calado como este, ha de responder a una especial justificación. Sin embargo, no encontramos ese motivo en los fundamentos jurídicos de la sentencia, pues no va más allá de insistir en la "realidad del mercado inmobiliario y la crisis económica", algo coyuntural y transitorio, que ya se había producido en 2017 cuando se dictó la primera sentencia de la serie, siendo incluso entonces más grave y evidente que en la situación actual, cuando los indicadores económicos apuntan, en este aspecto, hacia una senda de normalización.

Una razón adicional que no podemos dejar de apuntar, por la que el Tribunal en nuestra opinión no debió entrar a analizar la constitucionalidad de un método de cálculo que ya había sido declarado conforme con la Constitución, es que el auto de planteamiento (PROV 2021, 29626) ni siquiera cuestiona el mismo, sino que vierte sus dudas sobre si el impuesto pudiera suponer una "carga fiscal excesiva" o "exagerada" hasta el punto de infringir la prohibición de confiscatoriedad establecida en el art. 31.1 CE. Así lo señalan en sus escritos de alegaciones tanto el abogado del Estado, como el ministerio fiscal, razón por la cual nada alegaron en relación con el aspecto nuclear sobre el que se centra la sentencia: la constitucionalidad del método de determinación de la base imponible mediante del sistema de estimación objetiva.

La decisión de la mayoría no examina si se cumplió con la prohibición constitucional según la cual el sistema tributario no puede tener alcance confiscatorio, sino que, a nuestro entender, reorienta el problema constitucional que suscita el órgano judicial para terminar encuadrándolo en la forma de determinar la base imponible y su adecuación con el principio de capacidad económica, en cuanto criterio o parámetro de imposición. Así, a lo largo de la fundamentación jurídica se va produciendo una mutación en el contenido de la cuestión que se plantea que deja sin respuesta lo que objetivamente planteó el órgano judicial.

2. Desconexión con el hecho imponible del IIVTNU y ausencia de un análisis del contenido de los artículos que regulan la base imponible.

Según la literalidad de los apartados 107.1; 107.2 a) y 107.4 TRLRHL (RCL 2004, 602, 670) declarados inconstitucionales, la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, que se cuantifica partiendo del valor de los mismos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), esto es, el valor catastral del suelo.

Resulta preciso concretar los hechos acaecidos en el supuesto que ha provocado este cambio de criterio. En 2004 se adquirió, mediante escritura pública de compraventa, por un precio de 781.315,74 € una vivienda unifamiliar (de 318 m²) en la Costa del Sol, en el término municipal de Benalmádena (Málaga). Nueve años después, en 2013 se produjo su transmisión a través de una aportación no dineraria del citado inmueble para la constitución de una sociedad limitada. Las partes (socio y sociedad) establecieron un valor de la aportación del inmueble de 900.000 €. Tomando como referencia la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión (de la totalidad del inmueble, esto es, del suelo más la edificación realizada en él) se generó una ganancia patrimonial bruta de 118.684,26 €. Ni en la escritura pública de adquisición ni en la de transmisión se discriminó qué parte del valor de aportación correspondía al suelo y cual al inmueble construido. Sin embargo, el valor catastral del terreno a efectos del IBI sí había experimentado un importante incremento, como consecuencia natural del incremento del valor del suelo en la zona de la Costa del Sol, donde se sitúa la finca objeto de esta cuestión de inconstitucionalidad. Aplicando la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Benalmádena, que estableció los porcentajes máximos del art. 107.4 TRLRHL, resultó una cuota tributaria de 70.006,19 euros. Por tanto, hubo un evidente incremento de valor del suelo, que se había visto reflejado en el incremento del valor catastral del terreno, de lo que se deduce que se habría producido una depreciación de la construcción, o que el valor fijado para la aportación de la finca no respondía necesariamente a su efectivo valor de mercado.

La sentencia justifica la novedad del caso enjuiciado señalando que "se trata aquí de supuestos en los que el incremento de valor, que existe, es inferior al calculado ope legis como base imponible, y la cuota tributaria consume, sin agotar, una parte significativa de ese incremento real, por lo que la duda de constitucionalidad que suscita el auto de planteamiento (PROV 2021, 29626) en relación con estos artículos sigue vigente" (FJ 2). En su razonamiento compara el incremento de valor "real", que sería el resultante de la diferencia entre los precios de adquisición y transmisión (aportación, en este caso) con el "legal", el establecido por el art. 107 TRLRHL, teniendo en consideración que este último es el resultado de una fórmula estimativa de aplicación obligatoria. Pero lo cierto es que no sabemos cuál fue el incremento real de valor del terreno, sino únicamente el que se determinó por los socios al contabilizar la aportación de la finca a la sociedad, lo que dificulta compararlo con el incremento legal del mismo. Además, el legislador no fijó una regla única, sino que se limitó a establecer los valores máximos que podían ser aprobados por los municipios en sus Ordenanzas Fiscales, y así lo hizo la ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU en Benalmádena.

Realmente no encontramos en la sentencia un análisis del contenido de los preceptos declarados inconstitucionales

que nos permita discernir por qué el método regulado por el legislador no es acorde, en la generalidad de los casos, con el principio de capacidad contributiva.

Recordemos que, en el IIVTNU, el hecho imponible, esto es "el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo" ex. [art. 20 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#), es "el incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos"; y, dado que la base imponible es la cuantificación del hecho imponible, el precepto cuestionado (art. 107.1 TRLRHL) lo que mide o cuantifica es precisamente el incremento de valor del suelo, para lo cual utiliza como parámetro el valor que se haya dado al terreno en el IBI, es decir, el valor catastral del suelo. Pero, aunque no estuviéramos de acuerdo con la corrección de la fórmula estimativa que emplea el legislador (en síntesis, el valor catastral del suelo multiplicado por los coeficientes legales), lo cierto es que el incremento "efectivo" o "real" de valor del suelo tampoco resultaría correctamente cuantificado de forma directa mediante la diferencia entre los precios de transmisión y adquisición de la totalidad del inmueble. No olvidemos que la pretensión del legislador no ha sido gravar la ganancia patrimonial efectivamente obtenida, como sucede en el IRPF, pues ni el hecho ni la base imposables hacen referencia a otra cosa diferente que al incremento de valor del terreno o del suelo, sobre el que en este caso se edificó un inmueble.

No encontramos en la sentencia un razonamiento suficiente sobre si es adecuado acudir al valor catastral del suelo como parámetro posible para medir la base imponible. Es algo que no debería suscitar duda alguna sobre su corrección pues, como hemos reiterado, ya se utiliza como criterio básico en otro impuesto, el IBI. Además, se trata de un valor que resulta conocido por el sujeto pasivo durante todo el periodo de tenencia del bien transmitido, que no puede superar el valor de mercado, y que siempre puede ser impugnado en caso de disconformidad con el mismo.

No ofreciendo dudas la primera parte de la fórmula legal de determinación, entendemos que sería entonces la segunda parte, los índices correctores del art. 107.4 TRLRHL, la causante de la inconstitucionalidad del sistema de cálculo. Sucede que la sentencia tampoco lleva a cabo un análisis del contenido de este precepto, que en nuestra opinión va más allá de su posición como componente de una fórmula matemática que pudiera llegar a ser incorrecta. Basta observar su redacción para concluir que no resulta posible utilizar el criterio que se emplea para declarar la inconstitucionalidad del sistema de determinación de la base. Así, este precepto establece que sobre el valor del terreno en el momento del devengo -el catastral- "se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes (...)".

Se trata de un precepto que establece los coeficientes máximos anuales que pueden aplicar los municipios ejerciendo su potestad tributaria normativa. Precisamente fueron esos coeficientes máximos permitidos los utilizados por la Ordenanza fiscal de Benalmádena en su ámbito de aplicación. Bastaría haber tomado una muestra de diferentes Ordenanzas fiscales para comprobar que no es esto lo que sucede en un gran número de municipios que aprueban coeficientes más reducidos, de modo que no se produciría el desajuste entre el incremento de valor real y el calculado mediante las reglas de la Ordenanza fiscal.

3. La nueva doctrina que se establece respecto de la estimación objetiva.

Aun compartiendo el fundamento de la nueva doctrina sobre el sistema de estimación objetiva entiendo que, dada la relevancia que puede llegar a tener en sucesivos pronunciamientos sobre la materia, deberían haberse matizado algunos aspectos.

Las fórmulas de estimación objetiva no prescinden de la capacidad económica, sino que tan solo la calculan de otra forma. No determinan la base imponible con precisión, sino que la estiman de la forma más aproximada posible a la realidad, utilizando para ello diferentes índices de riqueza estrechamente vinculados al hecho imponible que pretende cuantificar. Su pretensión no es llegar al mismo resultado por diferente camino, sin que ello sea óbice para ser considerada una fórmula alternativa constitucionalmente legítima. La clave de su corrección reside en determinar si la diferencia que arrojan los dos métodos se enmarca dentro de los límites de tolerancia. Pero, en todo caso, la comparación que debemos realizar para examinar la constitucionalidad del sistema no se debería hacer partiendo de los datos de un único caso concreto, el del proceso a quo, y extrapolando el resultado a la generalidad de los casos en los que las normas declaradas inconstitucionales habían de ser aplicadas.

Dado que lo examinado es un sistema de determinación de la base imponible, los criterios de justicia tributaria deberán cumplirse para la mayoría de los casos, aun cuando en casos puntales pudieran producirse desajustes susceptibles de impugnación.

No se puede olvidar que el sistema de estimación objetiva del IIVTNU declarado inconstitucional ha venido siendo aplicado durante décadas, porque se trata de un método simple, de fácil gestión, cuyo coste es previsible y su cuantía no resultaba excesiva. Y debería también tenerse en cuenta que el mismo continúa siendo favorable para muchos contribuyentes, de modo que al menos para este grupo, no se plantearía su incompatibilidad con el principio de capacidad contributiva.

En este sentido, la sentencia afirma que no son "excepcionales o patológicos los supuestos en los que el efectivo incremento de valor sea de importe inferior -con frecuencia, incluso, notablemente inferior, como en el supuesto aquí enjuiciado- al incremento calculado ex art. 107 TRLHL(RCL 2004, 602 , 670) " (FJ 5, D). Desconocemos que datos se han tomado como referencia para sustentar esta afirmación, pero lo cierto es que hay numerosas ocasiones en las que el incremento de valor del terreno se produce de forma evidente. Entre ellos podemos citar, por ejemplo, el gran número de adquisiciones de inmuebles mortis causa , que habitualmente se producen después de un largo periodo de generación, así como los supuestos de transmisión inter vivos de terrenos que se hayan visto revalorizados por diferentes motivos, entre los que merecen una mención especial las acciones urbanísticas del ente local, o la ubicación del inmueble en una zona de relevante crecimiento urbanístico, como sucede en el caso actual.

La sentencia en ningún momento advierte que el impuesto también grava los incrementos de valor de los terrenos que se producen con ocasión de las adquisiciones mortis causa de inmuebles, que han venido constituyendo aproximadamente la mitad de los hechos imposables que se realizan, y que sin duda en estos años de pandemia han superado las cifras. Las plusvalías que se generan por este motivo, a diferencia de lo que sucede con las adquisiciones inter vivos , no se gravan en el IRPF, sino en el Impuesto sobre Sucesiones que, recordemos, está altamente bonificado en algunas comunidades autónomas cuando se trata de transmisiones que se producen dentro del ámbito familiar.

4. La coyuntura del mercado inmobiliario como criterio determinante de la inconstitucionalidad.

Discrepamos del razonamiento que hace depender la constitucionalidad del método de determinación de la base imponible de una situación económica coyuntural cuya incidencia no resulta exhaustivamente analizada.

La opinión de la mayoría concede una relevancia excesiva a la situación de crisis económica e inmobiliaria, hasta el punto de afirmar que es la realidad económica la que "ha destruido la antes referida presunción de revalorización anual de los terrenos urbanos" (FJ 5 D). No cabe duda de que durante los años en que se produjo el denominado "estallido de la burbuja inmobiliaria", fue cuando se desencadenó la crisis del impuesto debido a que se incrementaron los casos en los que se sometían a gravamen capacidades económicas inexistentes o parcialmente inexistentes; pero este efecto del sistema de estimación objetiva ya fue corregido en las STC 59/2017 y 126/2019 .

Lo que ahora se examina es la adecuación del sistema de determinación de la base imponible con el principio de capacidad económica en las restantes situaciones en las que sí se produce un incremento de valor del suelo.

Desciende la sentencia sobre este aspecto porque es lo que le permite constatar el cumplimiento del segundo requisito para que sea posible acudir al sistema de estimación de bases, si se gravan incrementos medios presuntos, y concluir (FJ 5, D) que mantener el sistema es ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica, lo que vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición.

Pero ni esto es lo que sucede en el proceso a quo , en el cual no solo se declara una ganancia patrimonial, sino que además se incrementó claramente el valor catastral del suelo, ni tampoco puede afirmarse sin más que sea la situación actual del mercado inmobiliario en el que, según afirma la prensa especializada, se ha iniciado una reactivación del sector. Pero lo más importante es que no puede hacerse depender la constitucionalidad de la base imponible, de una forma tan contundente, de una situación coyuntural como es la del mercado inmobiliario. Lo que sí cabría reprochar al ente local, en este caso al Ayuntamiento de Benalmádena, es que no adaptase su Ordenanza fiscal a la situación del mercado inmobiliario utilizando los coeficientes del art. 107.4 TRLRHL. Algo similar podemos decir del legislador estatal, que tampoco hizo uso de la facultad que le otorga el mismo precepto cuando señala que "los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado". Aunque sobre la injustificable pasividad del legislador ya se pronuncia con acierto la sentencia.

5. Sobre la vinculación del IIVTNU con las acciones urbanísticas.

Tampoco compartimos el cambio de criterio que se lleva a cabo en el FJ 3 en relación con el fundamento del tributo que afirmó la STC 26/2017 . De la sentencia puede deducirse que el impuesto local ha dejado tener como fundamento las plusvalías generadas por las actuaciones urbanísticas públicas, desvinculándose así del contenido del art. 47 CE .

Dado que la actual configuración del tributo no ha cambiado desde que se pronunció la STC 26/2017 , no encontramos razón alguna que justifique afirmar que haya mutado el fundamento que se encuentra en el origen del impuesto. Si entonces este tribunal entendió de forma unánime que el tributo respondía no solo a las plusvalías originadas por el paso del tiempo sino también a las producidas por la acción urbanística, cabe entender que la fórmula de cálculo estimativa también integra estas plusvalías en la base imponible, de las que se ha visto beneficiado el propietario del inmueble durante el periodo de tenencia del bien, aunque no se sometían a tributación hasta su transmisión a tercero. No cabe duda de que el incremento de valor del suelo urbano producido con el paso del tiempo responde en gran medida a la acción urbanística llevada a cabo

por el ente local, pero de nuevo la opinión mayoritaria parece también obviar en este punto que lo gravado es únicamente el incremento de valor del suelo urbano.

6. El precepto cuestionado forma parte de la Ley reguladora de Haciendas locales.

La sentencia no toma en suficiente consideración que lo cuestionado es una ley que regula el sistema de financiación de los municipios. El IIVTNU se configura como un impuesto de establecimiento potestativo, que solo podrá exigirse si previamente ha sido regulado mediante la ordenanza fiscal aprobada por cada municipio. En los preceptos cuestionados, el legislador regula los elementos cuantitativos que como máximo podrán utilizar los entes locales. No se fijan límites mínimos precisamente porque es un impuesto potestativo que muchos municipios no han establecido. Entendemos que no era posible examinar la constitucionalidad de la base imponible sin tener en cuenta que los elementos cuantitativos del tributo se regulan en la ley solo en su límite máximo, por lo que la base imponible y la cuota varía en cada municipio. Probablemente la cuestión de inconstitucionalidad carecería de toda relevancia y fundamento si el hecho imponible se hubiera realizado en otro municipio con otros coeficientes más reducidos que también tienen cabida en el 107.4 TRLRHL. No olvidemos que lo que plantea el órgano judicial es la desproporción de la cuota que se exigió en relación con la ganancia patrimonial efectivamente obtenida con la venta del terreno y el inmueble en él edificado; análisis que solo es posible hacer atendiendo al contenido de la concreta ordenanza fiscal aplicada.

7. Sobre la extensión de efectos del fundamento de la declaración de inconstitucionalidad.

Finalmente creo preciso advertir de que la sentencia nada dice sobre los efectos que tiene la doctrina que elabora sobre las bases imposables que no se examinan en la misma, es decir, los supuestos b), c) y d) del art. 107.2 TRLRHL, que se calculan también por el método de estimación objetiva. Aunque entiendo que asimismo devendrían inaplicables con la declaración de nulidad que se lleva a cabo, debería haberse aclarado este extremo para generar una mayor seguridad jurídica.

Por todo lo expuesto entendemos, con todo respeto a la opinión de la mayoría, que no debió declararse la inconstitucionalidad y nulidad de la norma cuestionada. Provoca un vacío normativo innecesario y desequilibrado que beneficiará a quienes, aun habiendo obtenido importantes plusvalías, no se verán obligados a pagar el impuesto, a pesar de que el gravamen pudiera llegar a ser inferior al que resultaría de haber sido gravados atendiendo a la plusvalía efectivamente obtenida. Tampoco se van a ver favorecidos los que pagaron el impuesto sin presentar reclamación ni rectificación de autoliquidación alguna, atendiendo a la situación de confianza legítima que generaron los anteriores pronunciamientos de este tribunal en los que declaró que el impuesto era conforme con la Constitución en su configuración actual.

En nuestra opinión, si como señala la sentencia, la constitucionalidad de la regulación de la base imponible se puede alcanzar articulando un sistema de determinación directa de la base imponible, alternativo al vigente sistema de estimación objetiva, la solución más adecuada debería haber sido no declarar la nulidad de la norma reguladora de la base, sino dar un plazo al legislador para regular el sistema alternativo, de aplicación retroactiva, que hubiera permitido pedir la devolución del IIVTNU en todos aquéllos casos en los que la cantidad abonada no se adecuase a la plusvalía del terreno efectivamente obtenida.

Y en este sentido, con el máximo respeto a la opinión mayoritaria, emitimos el presente voto particular.

Voto concurrente que formula el presidente don Juan José González Rivas respecto de la sentencia de 26 de octubre de 2021 , dictada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020

Con el máximo respeto a la opinión de mis compañeros de Pleno, en la que se funda la sentencia, aunque he votado en favor del fallo, manifiesto mi discrepancia con una parte de su fundamentación jurídica y formulo este Voto concurrente, al amparo del [art. 90.2](#) de la [LOTCL \(RCL 1979, 2383\)](#) , por las razones que a continuación se exponen.

1. Overruling y seguridad jurídica.

El principio constitucional de seguridad jurídica ([art. 9.3 CE \(RCL 1978, 2836 \)](#)) impone a este Tribunal Constitucional una especial sensibilidad a la hora de cumplir con la función que tiene encomendada. La certeza del Derecho constituye una exigencia primordial de la jurisdicción constitucional y en los fallos constitucionales recaídos sobre este impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, los pronunciamientos de este tribunal, comenzando por la [STC 26/2017, de 16 de febrero \(RTC 2017, 26 \)](#) , sobre la [Norma Foral 16/1989, de 5 de julio \(LPV 1989, 176 \)](#) , del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Gipuzkoa y las declaraciones de inconstitucionalidad y nulidad, por etapas, de las normas legales reguladoras de este impuesto no han dejado de incrementar la conflictividad jurídica en los tribunales de justicia, especialmente en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

Llegados a este punto, ante el planteamiento de la sentencia de llevar a cabo un verdadero overruling, no basta, a mi juicio, con reconocer que los postulados sobre el principio de capacidad económica contenidos en las sentencias precedentes dictadas sobre este mismo impuesto merecen ser revisados. Debió explicitarse que se aborda aquí un cambio de criterio y explicar con mayor detenimiento las razones que llevan al tribunal a modificar su postura con ocasión de la presente cuestión de inconstitucionalidad.

Aun compartiendo el contenido del FJ 4, apartado B), en que se da cuenta de razones para la revisión que se acomete, hubiera debido justificarse la necesidad de cambio atendiendo al concreto contenido de la duda suscitada por el órgano judicial al plantear la cuestión de inconstitucionalidad y a que el criterio precedente resulta insatisfactorio para abordar el análisis de adecuación a la Constitución que impone la tarea asignada de solventar dicha duda. Resulta insatisfactorio porque afirmar que el principio constitucional de capacidad económica ([art. 31.1 CE](#)) no despliega ningún efecto sobre la configuración normativa del método de determinación la base imponible de este impuesto es tanto como negar su existencia en nuestra Constitución, máxime al no tratarse la esencialidad del principio de confiscatoriedad como plantea el Auto (PROV 2021, 29626) proponente de 28 de julio de 2020.

2. Respuesta al órgano judicial.

La sentencia de la mayoría obedece a un planteamiento puramente abstracto que no se coherente con la naturaleza de la cuestión de inconstitucionalidad en que se dicta.

Si bien los dos primeros fundamentos jurídicos de la sentencia responden coherentemente al esquema propio del examen de una cuestión de inconstitucionalidad (en particular, al delimitar el objeto de la promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, y rechazar los óbices procesales opuestos por las partes), a partir del fundamento jurídico tercero, el enjuiciamiento se torna puramente abstracto. Se pierden de vista así las circunstancias que rodean al asunto concreto del que dimana y la específica duda de constitucionalidad planteada por el órgano judicial, salvo para descartar la afectación del principio de no confiscatoriedad. Se inicia, de este modo, un examen de las reglas de cuantificación del tributo en abstracto, como si de un recurso de inconstitucionalidad se tratase.

En el análisis que sigue se omite, en primer lugar, toda referencia a la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Benalmádena, que establece el impuesto y completa la regulación normativa aplicable al caso, de acuerdo con los principios de tributación local que rigen en la materia (arts. 15, 59.2, y preceptos reguladores de este impuesto [del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales \(RCL 2004, 602, 670\)](#)). En segundo lugar, se prescinde de factores relevantes para el examen de constitucionalidad que pide el órgano judicial, como el hecho de que el contribuyente, en el caso, deba abonar en concepto de cuota tributaria una cantidad que supone –en el mejor de los casos, dice el sala– "un 60% del incremento real experimentado". Este tribunal, en el ejercicio de la función que tiene encomendada, puede no aceptar la certeza de esta afirmación, rechazar la noción de "incremento real" en el entendimiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo que plantea esta cuestión y descartar su relevancia como fundamento del fallo. Lo que no puede, a mi juicio, es prescindir de ella.

No quiere decirse con ello, ni mucho menos, que la respuesta ofrecida por la sentencia no sea útil para la resolución del litigio del que dimana la cuestión. Se trata solo de advertir que se echa en falta una respuesta explícita a este concreto planteamiento efectuado por el órgano judicial con base en el principio de no confiscatoriedad ([art. 31.1 CE](#)), que es lo que dicho órgano demandaba de este tribunal, de acuerdo con el artículo 163 de la Constitución.

3. Irrazonabilidad del método de determinación de la base imponible del impuesto.

Comparto con la mayoría la tesis central de la sentencia, según la cual el principio constitucional de capacidad económica plasmado en el [art. 31.1 CE](#) es aplicable no solo al conjunto del sistema tributario y a sus pilares estructurales, sino a todos los tributos, entre los que se encuentra este impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

La idea de capacidad económica como medida de la imposición, como se expone en el FJ 4 de la sentencia, ha estado presente en la doctrina constitucional desde los primeros tiempos. A partir de esta premisa, es consecuencia inmediata el reconocimiento, también de acuerdo con la mayoría, de que la adecuación de cada tributo a la capacidad económica del contribuyente es una cuestión de grado, de intensidad, en función de su categoría y caracteres (naturaleza, estructura y hecho imponible del mismo), y puede ceder con base constitucional en una justificación objetiva y razonable.

A mi juicio, el fundamento jurídico cuarto de la sentencia desarrolla con solidez la idea del principio de capacidad económica como "criterio, parámetro o medida de la tributación". Una vez sentado que el presupuesto de hecho del tributo debe ser, siempre y en todo caso, un índice de capacidad económica real o potencial, admite que el legislador dispone de un amplio margen para modular la intensidad con que ha de regir este principio en la configuración de cada tributo y de las obligaciones accesorias, con fundamento en la preeminencia a otros valores o principios. Entre ellos se

alude al establecimiento de exenciones y bonificaciones, a motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, razones de técnica tributaria, lucha contra el fraude fiscal, e incluso "practicabilidad" o conveniencia administrativa.

El fundamento jurídico quinto de la sentencia aborda la tarea de aplicar los criterios anteriores a la regla de cuantificación de la base imponible del IIVTNU. En su apartado A), en que se describe, también acertadamente, el sistema legal, se introduce una afirmación que creo preciso destacar en cuanto será la base del argumento desarrollado posteriormente respecto del que discrepo. Dice: "...la presunción de que el suelo urbano se revaloriza anualmente (y aumenta en función de los años de tenencia) es únicamente la ratio legis de la regla de valoración ahora enjuiciada y no la regla de valoración en sí; presunción vulgar (que no jurídica) que venía respaldada por la realidad económica del tiempo que en que se promulgó este sistema objetivo de medición (art. 108 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre(RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851) , reguladora de las Haciendas Locales)".

Tras reiterarse, bajo el siguiente epígrafe del fundamento jurídico quinto, el enunciado del canon constitucional aplicable, el apartado C) de este mismo fundamento concluye señalando, acertadamente también, a mi juicio, que la finalidad de las reglas legales examinadas es "proporcionar un instrumento simplificado de cálculo que facilite la aplicación del impuesto", lo que se extrae de la exposición de motivos de la Ley 39/1988 . En definitiva, reducir "costes de gestión y de litigiosidad" ("practicabilidad administrativa"). Finalmente, en el último apartado – el D)- de este fundamento jurídico quinto, se indica que el fin de simplificación o practicabilidad sólo justificaría ese método estimativo de la base imponible, apartándose así del principio de capacidad económica, en dos situaciones: (I) si no fuera el método único, "permitiéndose legalmente las estimaciones directas del incremento de valor"; (II) si gravara incrementos medios o presuntos (potenciales); esto es, aquellos que previsiblemente o "presumiblemente se produce(n) con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana". Lo primero ya ha sido negado en el apartado A): el método es único e imperativo, sin alternativa posible. Lo segundo, continúa razonando la sentencia, es algo desmentido por la "crisis económica".

Del discurso, el argumento final que gira sobre la denominada crisis económica, resulta, a mi juicio, insatisfactorio. Puede aceptarse que dicha situación, que no niego, ha dado visibilidad a la inconstitucional que ahora se declara, pero no que sea la causa de la misma por los siguientes razonamientos:

a) En primer lugar, porque la constitucionalidad de la ley no puede pender de la situación coyuntural. La razonabilidad del método de determinación de la base imponible no puede hallarse –no solo, al menos- en una circunstancia externa como esta, relativa a la situación económica general en España.

b) En segundo lugar, porque no se puede asegurar la certeza del hecho de que el suelo urbano –todo el suelo urbano- aumente indefinidamente de valor, con o sin crisis económica, con o sin acciones de implantación, mejora y conservación de infraestructuras y servicios. No hay duda de que otros fenómenos ajenos a la crisis económica apuntada, entre los que se encuentra la despoblación de las zonas rurales, pueden tener una importante incidencia en la misma dirección.

c) Finalmente, conviene recordar que el impuesto grava "rentas potenciales", de modo que las fluctuaciones del mercado –los precios de los inmuebles, a los que afecta principalmente la situación económica- inciden más bien en los impuestos indirectos en que recae la plusvalía real (IRPF e IS).

El grave problema de la configuración de este impuesto reside, precisamente, en el tratamiento del suelo urbano en España como un todo, como una categoría única, sin atender a sus singularidades, al municipio y zona en se halla. Podría decirse que no existe "un terreno urbano" sino una pluralidad de terrenos urbanos, cada uno con sus propias características en cuanto a localización geográfica, accesos, infraestructuras y servicios. Es cierto que el valor catastral de cada finca encierra sus singularidades, pero también lo es que de ese concreto valor no es posible inferir su variación en el tiempo y menos aún medir atinadamente un presunto incremento. El método para cuantificar la variación del valor parte de una premisa inaceptable: que todo el suelo urbano aumenta de valor y lo hace linealmente en todo el territorio en que se aplica este impuesto. Bastaría con afirmar que este tratamiento unificado –igualitario- del suelo urbano no es razonable. No lo es, ni ha sido nunca, con independencia de la situación económica general del país.

Para completar el razonamiento final contenido en la sentencia, existe, en mi opinión, otro elemento relevante. La sentencia sostiene –en el FJ 3- que el tradicional fundamento de este impuesto en el gravamen de las plusvalías generadas por las actuaciones urbanísticas ex art. 47 CE no constituye, "al menos no en exclusiva", la causa o justificación del mismo en su actual configuración. Sin embargo, aunque puede admitirse que este no sea el único fundamento del tributo en su configuración legal vigente, no debe prescindirse del mismo. Este factor, además de estar presente en su origen histórico, es el que conecta el impuesto con el municipio –con el "circulo de sus intereses", en los términos del art. 2 de la Ley de Bases de Régimen Local(RCL 1985, 799 , 1372) -, entidad urbanística actuante y que asume la mayor parte de los costes de infraestructuras y servicios, así como de su mejora y conservación.

La disociación del valor del suelo y del valor de la edificación, punto de partida de este impuesto, que solo grava el incremento del valor del suelo, apunta en la misma dirección. No se trata de una imposición exclusivamente sobre la parte de incremento de valor del suelo atribuible causalmente a la "acción urbanística" en una determinada franja temporal, pues la ley no discrimina la fuente. Lo que se estima adecuado, por resultar coherente con el fundamento de este impuesto, es que, para determinar ese "incremento" – la base imponible-, no puede prescindirse, como se decía, de las características de cada terreno desde una perspectiva dinámica, entre las que cobran una posición central las acciones municipales de creación, mejora y conservación de infraestructuras y servicios.

Es la absoluta desatención hacia esas singularidades, las que cada concreta porción de suelo presenta a lo largo del periodo de tiempo considerado, lo que hace que el método legal, único e imperativo, de delimitación de la base imponible no sea razonable y, por ende, no esté justificada constitucionalmente la falta de conexión entre el hecho imponible y la base imponible, infringiéndose, por ello, el principio de capacidad económica ([art. 31.1 CE](#)).

Las anteriores consideraciones hubieran propiciado, en mi opinión, una mayor comprensión de los criterios básicos aplicables en la cuestión planteada y, en este sentido, emito el voto concurrente.

Publíquese esta sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Madrid, a veintiséis de octubre de dos mil veintiuno.

