

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por el magistrado don Juan José González Rivas, Presidente; la magistrada doña Encarnación Roca Trías; los magistrados don

Andrés Ollero

Tassara,

don

Santiago

Martínez-Vares

García,

don

Pedro

José

González-Trevijano Sánchez, don Antonio Narváez Rodríguez, don Ricardo Enríquez Sancho, don Cándido Conde-Pumpido Tourón y la magistrada doña María Luisa Balaguer Callejón, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

## SENTENCIA

En 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 -sede

en

Málaga-,

respecto

de

los

arts.

107.1,

107.2.a)

y

107.4

del

Real

Decreto

Legislativo 2/2004,de

5

de

marzo,

por

el

que

se

aprueba

el

texto

refundido

de

la  
Ley  
reguladora  
de  
las haciendas  
locales,  
por  
posible  
vulneración  
del  
art.  
31.1  
CE.  
Han  
comparecido  
y  
formulado alegaciones  
el  
abogado  
del  
Estado,  
en  
representación

del

Gobierno

de

la

Nación,

y la

fiscal general del Estado. Ha sido ponente el magistrado don Ricardo Enríquez Sancho.

## **I. Antecedentes**

1. El día 18 de septiembre de 2020 tuvo entrada en el registro general de este Tribunal Constitucional un escrito de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía,

Ceuta

y

Melilla -sede

en

Málaga-(recurso

núm.

749/2016),

al

que

se acompaña, junto al testimonio del correspondiente procedimiento, el auto de 28 de julio de 2020 por el que se acuerda plantear

cuestión de inconstitucionalidad en relación con los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el

Real

Decreto

Legislativo

2/2004,

de

5

de

marzo

(en

adelante,

TRLHL),

por

presunta vulneración del principio de no confiscatoriedad (art. 31.1 CE).

2. Los antecedentes de hecho del planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad son, sucintamente expuestos, los siguientes:

a) La entidad mercantil TEAN Y TETOAN, S.L. adquirió el 6 de febrero de 2004 una finca

en

el

término

municipal

de

Benalmádena

(Málaga)

por

un

precio

en

escritura

pública

de 781.315,74€, siendo transmitida el 2 de mayo de 2013 al tiempo de la constitución de la entidad "Servicios Proactis, S.L." como aportación a su

capital

por

un

valor

en

escritura

pública

de 900.000€.

b) Como consecuencia de la citada aportación, con fecha de 18 de septiembre de 2013, el Ayuntamiento de Benalmádena giró a la entidad transmitente una liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) por una cuota tributaria de 70.006,19€. La base imponible se calculó aplicando al valor catastral del suelo al momento de la transmisión (808.152,33€) el porcentaje establecido por el Ayuntamiento

derivado

de

la aplicación las normas de valoración previstas en el art. 107.4 TRLHL [del 31,5%, a razón de un 3,5% por cada uno de los nueve años completos de permanencia del bien en el patrimonio del sujeto pasivo (del 2004 al 2013)]; base imponible de 254.567,98€ sobre la que se aplicó el tipo de gravamen del 27,50% fijado en la correspondiente ordenanza municipal, dando lugar a la ya referida cuota tributaria de 70.006,19€. Asimismo, se le aplicó una sanción de 7.000,62€ y un recargo

del

5%

a

ambas

cantidades (cuota tributaria más sanción) de 3.850,34€, por lo que la cantidad total a pagar ascendió finalmente a 80.857,15€.



c) El 29 de noviembre de 2013 la parte actora interpuso recurso de reposición contra la referida liquidación administrativa solicitando su anulación: (i) por desproporción entre la cantidad liquidada y el valor real, al no haber existido incremento real del valor del terreno, y (ii) por exención de gravamen de la operación societaria realizada. Dicho recurso fue desestimado mediante

Resolución

de

la

Alcaldesa-Presidenta

del

Ayuntamiento

de

Benalmádena

de

9

de diciembre de 2014 al no haberse acreditado: (i) la inexistencia de incremento de valor del terreno, (ii) el ejercicio de una actividad económica de los aportantes a efectos del IRPF, (iii) la aportación de

los

bienes

a

la

actividad,

o

(iv)

la  
llevarza  
de  
una  
contabilidad  
conforme  
al  
Código  
de Comercio.

d) Contra la anterior resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo cuyo conocimiento le correspondió al Juzgado de lo

Contencioso-Administrativo núm. 5 de Málaga (procedimiento ordinario núm. 104/2015) que, por sentencia núm. 766/2015, de 29 de octubre, se estimó parcialmente, anulando la sanción y la parte correspondiente del recargo a ella aplicado.

e) Promovido recurso de apelación (núm. 749-2016) contra la anterior sentencia ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla -sede en Málaga-, una vez tramitado y concluido el correspondiente procedimiento, mediante

providencia

de

12  
de  
diciembre  
de  
2019,  
con  
suspensión  
del  
término  
para

dictar sentencia, se acordó oír a las partes y al Ministerio Fiscal sobre la pertinencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad en relación con los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 TRLHL dada su posible oposición a los principios de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad (art. 31.1 CE).

f) Evacuado el trámite de alegaciones conferido, tanto la recurrente en el proceso a quo, mediante escrito registrado el día 8 de enero de 2020, como el Ministerio Fiscal, por informe de 14 de enero de 2020, manifestaron su conformidad al planteamiento de la cuestión. Por su parte, el Ayuntamiento de Benalmádena no presentó escrito alguno, decayendo en el trámite.

3. En el auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad de 28 de julio  
o  
de 2020 el órgano judicial proponente, tras precisar los hechos que dieron lugar al

planteamiento del recurso de apelación, subraya que el método de cálculo empleado por el legislador para obtener la base imponible del tributo puede dar lugar a cuotas tributarias que supongan una “carga fiscal excesiva” o “exagerada” para el contribuyente en supuestos como el controvertido en el que, aun cuando el importe de la cuota tributaria no resulta superior a la plusvalía realmente obtenida con la transmisión, sí supone una parte muy significativa de la misma. A juicio del órgano judicial, en el supuesto enjuiciado la cuota tributaria oscila, en función de los elementos probatorios que sean

considerados

(de

acuerdo

con

los

informes

periciales

aportados

con

la

demanda

el incremento de valor generado con el paso del tiempo sería de 115.096,80 €, mientras que de acuerdo con las escrituras públicas de constitución de sociedad

y de compraventa ascendería a 118.684,26€)

entre

el

60,82%

y

el

58,99%.

Esa

tributación

podría

atentar

al

principio

de capacidad económica e incurrir en una confiscatoriedad constitucionalmente proscrita (art. 31.1 CE).

Resalta el órgano judicial que la STC 126/2019, de 31 de octubre, para declarar la inconstitucionalidad del art. 107.4 TRLHL en aquellos casos en los que la cuota tributaria supera la plusvalía realmente obtenida, señaló que, aunque en el supuesto examinado no se sometía a tributación

una

situación

de

minusvalía

o

falta

de

incremento

real,

la

aplicación

del

tipo

de gravamen

previsto

en

el

art.

108.1

TRLHL

a

la

base

imponible

calculada ex art.

107.4

LHL comportaba exigir al sujeto pasivo una carga “excesiva” o “exagerada”, citando a tal efecto la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (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; o de 2 de julio de 2013, asunto R.Sz. c. Hungría). En este sentido, se concluyó que “cuando de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el art. 107.4 TRLHL

se

derivase

un

incremento

de

valor

superior

al

efectivamente

obtenido

por

el

sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica

y

de

la

prohibición

de

confiscatoriedad

que

deben

operar,

en

todo

caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo” (FJ 4).

La duda de constitucionalidad que se le suscita al órgano judicial es si la relación existente entre la cuota tributaria resultante y el efectivo incremento de valor experimentado puede suponer una carga fiscal excesiva hasta el punto de poder incurrir en la prohibición de confiscatoriedad que ha de operar como límite del gravamen. Es cierto, añade, que la cuota tributaria liquidada en el supuesto de hecho ahora analizado no ha consumido la totalidad del importe de la ganancia generada, ganancia generada,

con

lo

que

no

se

habría

agotado

la

riqueza

imponible,

que

es

lo

prohibido

por

el principio



de  
no  
confiscatoriedad  
(SSTC  
150/1990,  
de  
4  
de  
octubre;  
14/1998,  
de  
22  
de  
enero; 233/1999, de 16 de diciembre; o 26/2017, de 16 de febrero). Pero alega que, dada la vinculación existente entre dicha prohibición y el carácter excesivo de la carga tributaria [en la forma en que ha  
sido  
interpretado  
el  
artículo  
primero  
del  
Protocolo  
Adicional

al

Convenio

Europeo

de Derechos Humanos (CEDH)], cabe plantearse si, tras el examen de la jurisprudencia del TEDH (que ha estimado que una carga fiscal del 52% es contraria al art. 1 del citado Protocolo adicional), una carga tributaria que supere el 60% de la riqueza gravada puede considerarse una “privación” de la propiedad, esto es, una confiscación.

Considera el órgano judicial que, si bien el art. 1 del Protocolo Adicional al CEDH

no puede erigirse en parámetro directo de la constitucional del art. 107.4 TRLHL, en la medida que la prohibición de confiscatoriedad constituye la concreción del derecho de propiedad privada en el ámbito tributario (así se refleja en las SSTC 150/1990 y 233/1999), no pueden obviarse en su aplicación

las

exigencias

que

derivan

de

aquel

Protocolo

en

la

interpretación

efectuada

por

el TEDH.

Y

la

doctrina

del

Tribunal

europeo,

aunque

no

ha

establecido

con

carácter

general criterios concretos para considerar “excesiva” una determinada carga fiscal, exige que se respete el principio de proporcionalidad, lo que exige ponderar la existencia de un “justo equilibrio” de las circunstancias concurrentes en el caso concreto examinado. Y en el supuesto de hecho que es objeto

de

enjuiciamiento,

ante

un

tipo

de

gravamen

nominal

del

27,50%,

el

contribuyente

ha soportado

sobre

el

teórico

incremento

de

valor

del

terreno

un

tipo

efectivo,

en

el

mejor

de

los supuestos, de casi un 60% de la ganancia realmente generada.

En consecuencia, a la luz de lo expuesto, a juicio de la Sala Tercera, existen serias dudas de constitucionalidad en relación con los arts. 107.1, 107.2 a) y 107.4 TRLHL, en la medida en que, en aplicación de los mismos, puede llegar a exigirse a un contribuyente una cuota tributaria que puede suponer una carga fiscal excesiva, infringiendo la prohibición de confiscatoriedad del art. 31.1 CE.

4. Mediante providencia de 17 de noviembre de 2020, el Pleno de este Tribunal acordó admitir a trámite la cuestión planteada y, de conformidad con lo previsto en el artículo 10.1 c) de la Ley

Orgánica

del

Tribunal

Constitucional

(LOTIC),

reservar

para

sí

el conocimiento

de

la cuestión, dando traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece el artículo 37.3 LOTIC, al

Congreso

de

los

Diputados

y

al

Senado,

por

conducto

de

sus

Presidentas,

al

Gobierno,

por conducto

del

Ministro

de

Justicia,

y

a

la

fiscal

general

del

Estado,

al  
objeto  
de  
que,  
en  
el improrrogable plazo de 15 días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimaran convenientes. Asimismo, acordó comunicar la providencia a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal  
Superior  
de  
Justicia  
de  
Andalucía,  
Ceuta  
y  
Melilla,  
con  
sede  
en Málaga, a fin de que, de conformidad con el art. 35.3 LOTC, el proceso permaneciera suspendido hasta  
que  
este  
Tribunal  
resolviera  
definitivamente

la

presente

cuestión.

Por último,

se acordó publicar la incoación de la cuestión en el “Boletín Oficial del Estado”, lo que tuvo lugar en el “BOE” núm. 310 de 26 de noviembre de 2020.

5. Mediante escrito de 16 de noviembre de 2020, el magistrado don Juan Antonio Xiol Ríos, de acuerdo con lo previsto en el art. 217 LOPJ en relación con el art. 80 LOTC, comunicaron su voluntad de abstenerse en el conocimiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad por entender que concurría la causa del art. 219.10 LOPJ (tener interés indirecto e

la

causa).

Por auto

de

17

de

noviembre

de

2020,

el

Pleno



de

este

Tribunal

acordó

estimar

justificada

la abstención formulada por este magistrado en la presente cuestión y apartarle definitivamente del conocimiento de la misma y de todas sus incidencias.

6. Por escrito registrado en este Tribunal el 1 de diciembre de 2020 se recibió una comunicación

de

la

Presidenta

del

Congreso

de

los

Diputados

por

la

que

se

trasladaba

a

este Tribunal

el

acuerdo

de

personación

de

esta

Cámara

en

el

procedimiento

y

por

ofrecida

su colaboración

a

los

efectos

del

artículo

88.1

LOTIC,

con

remisión

a

la

Dirección

de

Estudios, Análisis

y

Publicaciones,

y

a

la

asesoría

jurídica

de

la

Secretaría

General.

Posteriormente, por escrito registrado el día 2 siguiente se recibió otra comunicación de la Presidenta del Senado por la

que

se

ponía

también

en

conocimiento

de

este

Tribunal

el

acuerdo

de

personación

de

esta Cámara en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del artículo 88.1 LOTC.

7. El abogado del Estado presentó su escrito de alegaciones en el registro general de este Tribunal el día 16 de diciembre de 2020, suplicando la desestimación de la presente cuestión de inconstitucionalidad basándose en los siguientes argumentos:

a) Según la representación estatal, a diferencia de los pronunciamientos principales del Tribunal Constitucional respecto al IIVTNU aplicable en territorio común (SSTC 59/2017, de 11 de mayo; y 126/2019, de 31 de octubre), el planteamiento de la presente cuestión se

circunscribe exclusivamente

a

si  
los

preceptos

controvertidos

del

TRLHL

contravienen

el

principio

de

no confiscatoriedad, y no a si existe vulneración del principio de capacidad económica (como en la STC 59/2017 en los casos de inexistencia de plusvalía) ni a si se violan ambos principios (como en la STC 126/2019 en los casos de cuota tributaria superior al incremento patrimonial realmente obtenido). Y ello porque, en los supuestos enjuiciados en las SSTC 59/2017 y 126/2019, de la aplicación de las normas impugnadas resultaba siempre una cuota tributaria superior a la plusvalía real, dando lugar al

gravamen de capacidades económicas inexistentes. En cambio, el auto del órgano judicial a quocuestiona ahora la constitucionalidad de las normas de base imponible del IIVTNU

en

los

supuestos

donde

la

cuota

tributaria

no

es

superior

a

la

plusvalía

realmente obtenida pero sí resulta, a su juicio, excesiva o exagerada y, como tal, podría lesionar el principio de no confiscatoriedad (art. 31.1 CE), apoyándose para ello en la jurisprudencia del TEDH que, si bien no es parámetro de constitucionalidad, es herramienta hermenéutica ex art. 10.2 CE (SSTC 84/1989, de 10 de mayo; 36/1991, de 14 de febrero; 64/1991, de 22 de marzo; y 26/2014, de 13 de febrero).

b) Sobre el concepto de incremento de valor a efectos del impuesto, el abogado del Estado alega que el art. 107.1 TRLHL solo toma en consideración el valor catastral en el momento del devengo (referenciado al de mercado según el art. 22 del texto refundido de la Ley de catastro, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo) y no 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. De este modo, el IIVTNU no pretende gravar la ganancia mercantil obtenida por el sujeto pasivo en la operación de venta por comparación

entre

el

precio

de adquisición y el precio de venta (capacidad económica real), sino el valor estático o acumulado del

inmueble

derivado

de  
la  
acción  
urbanística  
del  
municipio  
(art.  
47  
CE)  
calculado  
de  
forma objetiva  
(capacidad  
económica  
potencial).  
Y, en  
este  
sentido,  
ya  
la  
STC  
59/2017  
declaró “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 por el contribuyente” (FJ 3). De ahí que las fórmulas de valoración legal de los incrementos generados en

el

inmueble

por

el

paso

del

tiempo

establecidas

el



art.

107

TRLHL entran dentro del margen discrecional del legislador siempre que no den como resultado una cuota superior

a

la

ganancia

en

sí,

que

es

lo

que,

en

tanto

contravenía

el

principio

de

capacidad económica, fue declarado inconstitucional en las SSTC 59/2017 y 126/2019.

c) A juicio de la Abogacía del Estado, no cabe sostener que los preceptos legale

s impugnados

posean

el

alcance

confiscatorio

prohibido

por

el

art.

31.1

CE.

Tras

synetizar

la doctrina

constitucional

sobre

el

principio

de

no

confiscatoriedad

establecida

en

las

SSTC 150/1990, de 4 de octubre y 233/1999, de 16 de diciembre (“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”), considera que, dado

que

la

confiscatoriedad

fiscal

es

una

forma

de

expropiación

indirecta

de

las

fuentes

de generación de la riqueza de un patrimonio y su producción, este principio solo es predicable del sistema tributario en su conjunto y no de cada tributo en particular de forma aislada. De ahí que no pueda entenderse confiscatorio un gravamen excesivo o considerado excesivo (en este caso, del 60% de la ganancia obtenida con la transacción) sin que el órgano judicial haya expuesto cuál sería en el caso concreto la eventual aportación del tributo así regulado al conjunto del sistema tributario para que este último tenga alcance confiscatorio.

8. La fiscal general del Estado presentó su escrito de alegaciones en el registro general de este Tribunal el día 23 de diciembre de 2020, concluyendo que procede declarar la pérdida sobrevenida del objeto de la presente cuestión de inconstitucionalidad con los siguientes razonamientos:

a) Tras concretar los hechos objeto de la presente cuestión, identificar el contenido de las normas cuestionadas, precisar las dudas planteadas por el órgano judicial contra los principios de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad, y examinar el cumplimiento del trámite de audiencia y de los juicios de relevancia y aplicabilidad, asevera que la presente cuestión debe circunscribirse al art. 107.4 TRLHL a pesar de haber sido invocados formalmente también los arts. 107.1 y 107.2.a) TRLHL. Resalta la Fiscalía que dela argumentación ofrecida por el órgano judicial se infiere que este únicamente considera contraria al art. 31.1 CE la regla de cálculo del IIVTNU

del

art.

107.4

TRLHL,

donde

se

recogen

los

porcentajes

de

incremento

que, multiplicados

por

el

valor

catastral

del

terreno

en

el

momento

de

la

transmisión,

pueden determinar

que

la

cuota

del

tributo

sea

excesiva.

Para

ello

extrapola

con

idéntica

dicción

la delimitación que realizó este Tribunal del objeto de la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Zaragoza en relación con los arts. 107.1, párrafo

segundo,

107.2.a),

107.4

y,

por

conexión,

108.1,

párrafo

segundo

y

108.2

TRLHL

por vulneración de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad, en un supuesto de cuota superior a la plusvalía real generada, en la STC 153/2019, de 25 de noviembre, FJ único.a) in fine.

b) Asimismo manifiesta que en la STC 126/2019 ya se ha resuelto la duda de inconstitucionalidad

del

art.

107.4

TRLHL

por

su

posible vulneración

de

los

principios

de capacidad económica y no confiscatoriedad estableciendo que: (i) “en aquellos supuestos en los que

de  
la  
aplicación  
de  
la  
regla  
de  
cálculo  
prevista  
en  
el  
art.  
107.4  
TRLHL  
(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, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente  
en  
contra  
del  
principio  
de  
capacidad



económica

y

de

la

prohibición

de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE) (FJ 4), y que (ii) “en coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017, el art. 107.4 TRLHL debe serlo

únicamente

en

aquellos

casos

en

los

que

la

cuota

a

satisfacer

es

superior

al

incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente” [FJ 5.a)].

c) A la vista de lo anterior, a juicio del Ministerio Fiscal, resultaría redundante un nuevo pronunciamiento sobre la inconstitucionalidad del art. 107.4 TRLHL cuando, de acuerdo con la STC 126/2019, lo en él preceptuado solo vulnera los principios de capacidad económica

y

no confiscatoriedad (art. 31.1 CE) en los supuestos donde la cuota tributaria es superior a la plusvalía realmente obtenida. En efecto, como la cuota a pagar en el caso ahora enjuiciado es inferior a la plusvalía realmente obtenida (como reconoce el órgano judicial al considerar excesiva una cuota tributaria que supone aproximadamente un 60% del incremento del valor real), existe una riqueza real que evidencia una capacidad económica y el tributo no agota la riqueza imponible. Por todo ello, considera la fiscal general del Estado que la presente cuestión de inconstitucionalidad habría perdido objeto.

9. Mediante providencia de 26 de octubre de 2021, se señaló para deliberación y votación de la presente sentencia el mismo día, mes y año.

## **II. 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 5/2004, de 5 de marzo, por el que s

e  
aprueba

el

texto refundido

de  
la

Ley

reguladora

de

las

Haciendas

Locales

(en

adelante,

TRLHL)

por

posible vulneración del art.31.1 CE. 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.

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:

1ª 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.<sup>a</sup>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.<sup>a</sup>Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1.<sup>a</sup> 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, 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, 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 as  
evera que,

aunque

en

el

auto

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 [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 se infiere que el órgano judicial considera contrario al art. 31.1 CE 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.  
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.

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, 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 a 88/2017, 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

d

e

noviembre,

y

ATC 66/2020,

de

30

de

junio).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 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

tras

las

SSTC

59/2017

y

126/2019,

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 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 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, 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 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, 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, FJ 7; 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 b), y 26/2015, de 19 de febrero, 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, FJ 4, y 62/2015, de 13 de abril, FJ 3 c)], por lo que ‘tiene que constituir una manifestación de riqueza’ (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, 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, FJ 4, y 193/2004, de 4 de noviembre, 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” (SSTC 233/1999, de 16 de

diciembre, 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, FJ 9;14/1998, de 22 de enero, FJ 11 B); y 233/1999, de 21 de diciembre, FJ 23, y AATC71/2008, de 26 de febrero, FJ 6;120/2008, de 6 de mayo, FJ 1,342/2008, de 28 de octubre, FJ 1 y 69/2018, de 20 de junio, 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, STC150/1990, 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)” [SSTC26/2017,

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 inexpresivas 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 imposables 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 (FJ 2), que es la tenida en cuenta en las SSTC 59/2017 y 126/2019. En un principio se alega: (i) que la afirmación de que “el principio de capacidad económica previsto en el art. 31.1 CE sólo pueda predicarse del



sistema tributario en su conjunto y no al impuesto particular (con cita en los AATC 71/2008...)”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, FJ 3)

también ‘en función de’ su capacidad económica (SSTC 19/2012 y 60/2015)”. Sin embargo, acaba concluyendo, acudiendo al ATC 71/2008, de 26 de febrero (FJ 5), que la capacidad económica como criterio de imposición: (i) es solo un criterio inspirador del sistema tributario en su conjunto

(“auncuandoelprincipiodecapacidadeconómicaimplicaquecualquiertributodebegravarunpresupuestodehechoreveladorde riqueza, laconcreta exigenciadequelacargatributariase‘module’en la medida de dicha capacidad sólo resultapredicable 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, 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

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 (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” vulnera 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, FJ 4) que se erige no solo en un “criterio inspirador del sistema tributario” (SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3, y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5) u “ordenado de dic

ho

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” (SSTC182/1997,

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, STC96/2002, de 25 de abril, FJ 7; 10/2005, de 20 de enero, FJ 6; y 255/2004, de 22 de diciembre, 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, 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, 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, de tasas y precios públicos, que tenía repercusiones

principalmente

en

los

impuestos

sobre

transmisiones

patrimoniales

y

sobre sucesiones y donaciones, en la STC194/2000, de 19 de julio, 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 (AATC381 a 383/2005, todos de 25 de octubre, FFJJ 5, y 117 y 118/2006, 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)]; 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” exart. 2.2.a) LGT] (SSTC 125/2021, de 3 de junio, FJ 4.B) ; 63/2019, de 9 de mayo, FJ 3; 85/2014, de 29 de mayo, FJ 3.a), todas con cita de

la

STC71/2014,

de

6

de

mayo,

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)l 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, 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 exart. 58.2 LGT) en la STC 76/1990,

de

26

de

abril,

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, 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, a unque 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, 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, FJ 6; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3.c); y 20/2012, de 16 de febrero, 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 válidas(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" [SSTC96/2002, FJ 7; 10/2005, de 20 de enero, FJ 5; 57/2005, de 14 de marzo, FJ 4; 33/2006,

de

113

de

febrero,

FJ

4;

12/2012,

FJ

4.a);

y

60/2015,

FJ

4,

todas

con

cita

de

la

STC 134/1996, de 22 de julio, 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 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, 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, 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

I

a

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, 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



finés

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,

STC53/2014,

de

10

de

abril,

FJ

6

c);

120/2018,

de

31

de octubre, FJ 3.d); 4/2019, de 17 de enero, FJ 3.d); 22/2019, de 14 de febrero, FJ 3.d); y 28/2019, de

28

de

febrero,

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, 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 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 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 di

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, 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, 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: “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 agilizara 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” (SSTC 26/2017, FJ 3; 37/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3; 72/2017, 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  
generaci  
ó  
n  
de  
decrementos  
en  
un  
efecto generalizado  
”  
(STC 59/2017, FJ 3) y, por lo que aqu  
í  
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 exart. 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 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 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 STC59/2017 (“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 [STC233/1999, 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.

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 a dicha fecha.

## **Fallo**

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución

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, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en los términos previstos en el fundamento jurídico 6.

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

Dada en Madrid, a veintiséis de octubre de dos mil veintiuno.

**PUBLICIDAD:** Virtualex Abogados no es un centro de coworking, es el primer centro de negocios especializado en los abogados (desde 2009), que ofrece a los letrados la posibilidad una de domiciliar su despacho (oficina virtual) en una de las calles más representativas de Madrid (calle Alcalá núm. 147), reservar on-line el uso de salas de juntas y despachos individuales para recibir a sus clientes, servicio de secretariado -digitalización de documentos, recepción de llamadas y correspondencia-, bases de datos de legislación y jurisprudencia, bibliografía, etc.

**¿Qué más necesitas?**

Dónde estamos: <https://bit.ly/3bsCaps>

Consulta nuestras tarifas en <https://bit.ly/2zV16ZJ>

Despachos y salas de juntas <https://bit.ly/2TJ3Mkf>

