

El Tribunal Constitucional vuelve a pronunciarse sobre la plusvalía municipal: es inconstitucional cuando la cuota supera a la ganancia

Análisis de la [STC 126/2019, de 31 de octubre, cuestión de inconstitucionalidad 1020-2019](#)

María del Carmen Cámara Barroso

*Profesora contratada doctora de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA*

Marta González Aparicio

*Ayudante del Área de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de León*

Extracto

La comúnmente conocida como plusvalía municipal es uno de los tributos que más debate jurisprudencial, administrativo y doctrinal ha originado en los últimos tiempos, particularmente por la fórmula de cálculo de su base imponible. Tras la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, donde se declaraba inconstitucional el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana en los casos de transmisiones con pérdidas, ahora, el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 126/2019, de 31 de octubre, objeto de análisis en las páginas siguientes, se ha vuelto a pronunciar sobre la constitucionalidad de la normativa reguladora de este impuesto en los casos en los que la cuota supera a la ganancia.

1. Supuesto de hecho

Antes de entrar a examinar el supuesto de hecho, vamos a hacer previamente unas consideraciones iniciales del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), comúnmente conocido como «plusvalía municipal». Este impuesto es uno de los tributos que más debate jurisprudencial, administrativo y doctrinal ha originado en los últimos tiempos, particularmente por la fórmula de cálculo de su base imponible y se encuentra regulado en los artículos 104 a 110 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 (TRLRHL).

Del cálculo de la base imponible sometida a tributación en este impuesto se ocupa el artículo 107 del referido texto legal. Este precepto ha sido el centro del debate, pues la fórmula de cálculo referida se articulaba de tal manera que, aun no produciéndose incremento de valor alguno, siempre ofrecía un resultado positivo. Por ello, el Tribunal Constitucional (TC), en su Sentencia 59/2017, de 11 de mayo (NCJ062411), declaró inconstitucionales y nulos los apartados 1 y 2 a) del referido artículo 107. La poca claridad de esta sentencia, y los múltiples interrogantes que dejaba en torno a la aplicación del régimen del IIVTNU por los distintos operadores legales, provocó que nuestro otro gran órgano jurisdiccional estatal, el Tribunal Supremo (TS), se pronunciara, en Sentencia de 9 de julio de 2018 (rec. núm. 6226/2017 –NFJ070779–) «interpretando» este pronunciamiento del TC y, en particular, los límites de la declaración de inconstitucionalidad¹. Este pronunciamiento, aunque ha aclarado algunas cuestiones dudosas, ha originado una situación que no puede tildarse sino de «particular», en la que el TS parece adoptar una posición más que de juzgador, de intérprete de las resoluciones emitidas por el TC.

Tras esta sentencia del TS han venido otras que han aclarado, en mayor o menor medida, diferentes aspectos difusos en torno a la tributación de este impuesto. Sin embargo, la

¹ Sobre el particular, *vid.*, en profundidad, García Frías (2019, pp. 75-100).

indeseable situación, que se prolonga en el tiempo, generada por la inacción del legislador en el establecimiento de un régimen jurídico claro sobre el mismo, que venga a sustituir al anterior y solvente sus problemas, conduce a que no dejen de surgir nuevos interrogantes derivados de la aplicación de la normativa parcialmente anulada.

Uno de ellos es la situación que se resuelve en esta Sentencia del TC (STC) 126/2019, de 31 de octubre (NFJ075398), objeto de análisis, en la que el TC se vuelve a pronunciar sobre la constitucionalidad de la normativa reguladora del IIVTNU, relacionando directamente la aplicación de los preceptos previamente declarados inconstitucionales con dos principios tributarios esenciales: el principio de capacidad económica y el principio de no confiscatoriedad, ambos consagrados en el artículo 31.1 de la Constitución española (CE).

La sentencia da respuesta a la cuestión de inconstitucionalidad número 1020-2019 promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 32 de Madrid respecto de los artículos 107 y 108 del TRLRHL por posible vulneración del artículo 31.1 de la CE. El planteamiento de esta cuestión de inconstitucionalidad trae causa de los siguientes hechos:

- El 30 de enero de 2003, la contribuyente adquirió una vivienda en el término municipal de Majadahonda (Madrid) por 66.111,33 euros, que transmitió el 15 de febrero de 2017 por 70.355 euros, obteniendo una ganancia patrimonial bruta de 4.243,67 euros. La ganancia real neta, una vez descontados los gastos y tributos soportados –tanto en el momento de la adquisición como de la transmisión–, fue de 3.473,90 euros.
- El 28 de febrero de 2017 presentó ante el Ayuntamiento de Majadahonda la correspondiente declaración por el IIVTNU, quien, el 2 de mayo de 2017, practicó una liquidación sobre una base imponible de 17.800,12 euros, con una cuota tributaria resultante de 3.560,02 euros, superior a la ganancia neta (es decir, la cuota tributaria derivada superó el 100 % de la riqueza efectivamente generada).
- El 20 de diciembre de 2017 la contribuyente, con fundamento en la STC 59/2017 (que, como hemos señalado anteriormente, declaraba la inconstitucionalidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLRHL) interpuso un recurso de reposición solicitando la anulación de la liquidación con devolución de la cantidad ingresada, por resultar la cuota tributaria liquidada (3.560,02 €) superior al importe de la ganancia patrimonial neta obtenida (3.473,90 €). Transcurrido el plazo legal sin haberse resuelto expresamente el recurso promovido contra la anterior liquidación, se interpuso el 18 de julio de 2018 un recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 32 de Madrid. Una vez finalizado el procedimiento, mediante providencia de fecha 4 de enero de 2019 se dio traslado a las partes y al Ministerio Fiscal para que alegasen si, a su juicio, las normas reguladoras del IIVTNU contradicen la doctrina constitucional sobre la capacidad económica, prohibición de no confiscatoriedad y progresividad de los tributos.

En el Auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad de 8 de febrero de 2019 (rec. núm. 336/2018 –NFJ072945–), el órgano jurisdiccional remitente puso de manifiesto cómo la forma de cálculo de la cuota a pagar por el IIVTNU era totalmente ajena al incremento real obtenido, pudiendo ser incluso superior al propio incremento del valor del terreno. Para el órgano judicial, el impuesto tiene alcance confiscatorio en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al rendimiento que se obtiene, habiéndose producido una «expropiación *de facto*».

El 26 de marzo de 2019 el pleno del TC acordó admitir a trámite la cuestión planteada. El 22 de abril de 2019 tuvo entrada en el registro general del TC un escrito del abogado del Estado en el que solicitaba que desestimase la cuestión de inconstitucionalidad pues, a su juicio, la duda planteada por el órgano jurisdiccional partía de una concepción errónea del concepto «incremento de valor», pues 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) sino, por el contrario, el valor estático o acumulado del bien inmueble, gravando el incremento de valor del terreno derivado de la acción urbanística del municipio ex artículo 47 de la CE. En su opinión, no podía entenderse que, en este caso concreto, el gravamen fuera confiscatorio, pues siendo la base imponible de 17.800,12 euros y la cuota de 3.560,02 euros, la presión soportada rondaba el 20 %.

Por su parte, la fiscal general del Estado, mediante escrito registrado en el TC el 7 de mayo de 2019, manifestó que cuando existe un incremento de valor del terreno en el momento de la transmisión y la cuota a pagar es superior al incremento realmente experimentado, se estaría tributando, en parte, por una renta inexistente, virtual o ficticia, produciendo un exceso de tributación contraria a los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad.

2. Doctrina del tribunal

En el fundamento jurídico (FJ) 2 de la STC 126/2019, el TC comienza recordando que, aunque el objeto del IIVTNU es el incremento de valor, el gravamen no se anuda necesariamente a la existencia de dicho incremento, sino a la mera titularidad del terreno durante un determinado intervalo de tiempo².

Respecto a la posible finalidad extrafiscal del IIVTNU, en diferentes ocasiones, el TC ha afirmado que es constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que

² Y así se puso ya de manifiesto en las SSTC 26/2017, de 16 de febrero (NCJ062176) (con relación a la Norma Foral del territorio histórico de Guipúzcoa); 37/2017, de 1 de marzo (NFJ066091) (respecto a la Norma Foral del territorio histórico de Álava); 59/2017, de 11 de mayo (NCJ062411) (en relación con la normativa estatal, el TRLRHL); y 72/2017, de 5 de junio (NCJ062507) (relativa a la Ley Foral de Navarra).

estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución garantiza (art. 47 CE: «La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos»), 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», sin que en ningún caso pueda «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» (SSTC 26/2017, FJ 3; 37/2017, FJ 3; y 59/2017, FJ 3). Por ello, en el FJ 3 de la STC 59/2017, el TC llegó a la conclusión de que la normativa reguladora del IIVTNU, en los supuestos de no incremento (o, incluso, de decremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana), estaba gravando una renta ficticia y, en consecuencia, sometiendo a tributación «situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE».

Por su parte, en el FJ 4 de la sentencia objeto de análisis, se señala que, en aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el artículo 107.4 del TRLRHL se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que exceda 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 confiscatoriedad³.

A continuación, en el FJ 5 se dispone que, únicamente en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar sea superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente, el impuesto deviene inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, afirmando que el vicio reside exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria.

Por último, se indica que solo 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

³ En el artículo 107.4 del TRLRHL se establece lo siguiente: «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 aquel pueda exceder de los límites siguientes: [...]». Sobre la forma de cálculo de la base imponible del IIVTNU, el TS, en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 2.ª) número 419/2019, de 27 de marzo (rec. núm. 4924/2017 -NFJ073056-), determinó que «el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ha de ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual correspondiente», rechazando que el cálculo de la base imponible pudiera realizarse de otra forma que el contribuyente entienda más adecuada, como habían admitido algunos tribunales inferiores.

haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme. Como novedad respecto a las sentencias publicadas en 2017, esta vez el TC determina, de forma expresa, una limitación al alcance de los efectos del fallo, permitiendo la revisión «exclusivamente a aquellas liquidaciones que no hayan adquirido firmeza a la fecha de su publicación».

También en esta ocasión, al igual que sucedió con la anteriormente citada STC 59/2017, publicada hace ya más de dos años, el TC insta al legislador a realizar la adaptación del régimen legal del impuesto a las exigencias constitucionales puestas de manifiesto en la sentencia.

3. Comentario crítico

3.1. Los antecedentes del caso: la STC 59/2017, de 11 de mayo

El hecho imponible del IIVTNU viene determinado por el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana y que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o con ocasión de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre aquellos. En teoría, como ya hemos adelantado, la justificación (extrafiscal) de este tributo se encuentra recogida en el artículo 47 de la CE, donde se establece que «la comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos».

La base imponible del IIVTNU se cuantifica multiplicando el valor catastral del suelo (por referencia a la base imponible del impuesto sobre bienes inmuebles) por un porcentaje (que es el resultado de multiplicar el número de años de titularidad del bien, con un mínimo de un año y un máximo de veinte, por un porcentaje que se establece en la ordenanza fiscal en función del número de años de titularidad del inmueble). A la base imponible así calculada se aplica el tipo de gravamen fijado en la ordenanza fiscal, que en ningún caso podrá exceder del 30 %. Como ya se ha indicado, esta fórmula de cálculo de la base imponible siempre arroja un resultado positivo, a diferencia de lo que ocurriría si se partiese del valor de mercado.

Siendo así, el IIVTNU determina de forma objetiva el gravamen con independencia del incremento realmente producido (o, yendo más allá, con independencia de si realmente se ha producido tal incremento). Esta forma de cálculo, aunque no exenta de críticas desde el inicio, fue relativamente admisible hasta el comienzo de la crisis económica y financiera, allá por 2008, donde se produjo una caída generalizada de los precios del suelo a consecuencia del desplome del mercado inmobiliario. Ello llevó aparejado que, incluso en los casos de transmisiones con pérdidas (donde el valor de transmisión era inferior al valor de adquisición), más que habituales en aquella época, se siguiera aplicando el IIVTNU como impuesto que gravaba los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto en el momento de la transmisión por aplicación de un porcentaje sobre el valor catastral.

Ya en aquella época, por la clara contraposición de este impuesto con el principio de capacidad económica contenido en el artículo 31 de la CE, muchos tribunales superiores de justicia atendieron las pretensiones de los contribuyentes que probaban suficientemente la inexistencia de incremento de valor, anulando las liquidaciones impugnadas. Esta realidad explica que no sea muy elevado el número de cuestiones de inconstitucionalidad planteadas ante el TC, y no haya sido hasta 2017 cuando el mismo haya podido pronunciarse por primera vez sobre la (in)constitucionalidad de este impuesto.

Así, como ya hemos adelantado anteriormente, en 2017 asistimos a cuatro pronunciamientos del TC sobre la materia, tres de ellos relativos al régimen foral y otro a la normativa estatal de régimen común: las SSTC 26/2017, de 16 de febrero; 37/2017, de 1 de marzo; 59/2017, de 11 de mayo; y, por último, la 72/2017, de 5 de junio. En todos sus pronunciamientos el TC se ha centrado en los preceptos reguladores de la base imponible y su aplicación. Así, en su STC 59/2017, referida a la normativa estatal, se declaró que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLRHL eran inconstitucionales y nulos, pero «únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor».

Sobre la forma de determinación de cuándo existe (o no) incremento de valor, el TC instaba al legislador estatal para que modificase la normativa reguladora de este impuesto (lo que, en el momento de redactar estas páginas, todavía no se ha producido) en los siguientes términos:

[...] la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa [...] llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

3.2. Cálculo del incremento de valor: ¿deben incluirse los gastos inherentes a la adquisición y transmisión?

Como hemos indicado, el TS, en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 2.^a) número 1163/2018, de 9 de julio (rec. núm. 6226/2017), interpretó la STC 59/2017 como una declaración de inconstitucionalidad total del artículo 110.4 del TRLRHL y parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del mismo texto legal, rechazando la denominada «tesis maximalista» seguida por algunos órganos inferiores que habían entendido que, tras el pronunciamiento del TC, no cabía seguir liquidando el IIVTNU hasta que se dicte la legislación que sustituya a la anulada.

Además, también en esta sentencia, ante la inactividad del legislador, el TS estableció que:

[...] para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo (a) ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, *como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas* (la cursiva es nuestra).

Precisamente la prueba tenida en cuenta por el TC en la STC 59/2017 fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos (sin hacer referencia alguna a los gastos accesorios inherentes a dicha adquisición o transmisión).

En esta línea, también el TS, en su Sentencia 1187/2019, de 16 de septiembre (rec. núm. 3950/2018 –NFJ076198–), sobre la cuestión relativa a si al valor del bien que consta en la escritura de adquisición y aceptación de herencia han de sumarse las cuotas devengadas entonces por el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) y por el IIVTNU, dispone que, a los efectos de desvirtuar la existencia del incremento de valor, exclusivamente puede realizarse la comparación entre los valores de adquisición y transmisión, «sin que proceda adicionar al valor de adquisición ninguna partida»⁴.

Siendo así, tal y como señala Marín-Barnuevo Fabo (20 de noviembre de 2019):

[...] sorprende que la STC de 31 de octubre, en lugar de aceptar ese criterio jurisdiccional de valoración del incremento de valor de suelo, haya considerado que para calcular el incremento de valor del suelo es oportuno tomar en consideración los tributos y gastos soportados por el contribuyente en el momento de adquisición y transmisión del bien (consultado el 19 de diciembre de 2019).

⁴ Los hechos del litigio que dieron lugar a la Sentencia 1187/2019 fueron los siguientes: En fecha 27 de febrero de 2014, mediante escritura pública de manifestación y aceptación de herencia, una contribuyente adquirió la plena propiedad de una mitad indivisa de una vivienda sita en Zaragoza. El día 16 de octubre de 2014, en escritura autorizada por notario, dicha contribuyente transmitió la participación indivisa de la que era propietaria sobre el inmueble. Por parte del servicio de Inspección Tributaria del Ayuntamiento de Zaragoza fue practicada liquidación del IIVTNU, resultando una cuota a ingresar de 1.022,92 euros, junto con unos intereses de 94,18 euros. Por parte de la contribuyente fue presentado un escrito de alegaciones y subsiguiente recurso de reposición, que fue desestimado por parte del Servicio de Inspección Tributaria del Ayuntamiento de Zaragoza. Para el impago del IIVTNU, alegaba en defensa de sus pretensiones que, aunque efectivamente el inmueble fue transmitido por la cantidad de 305.500 euros y fue valorado en la herencia por 268.387,95 euros, al incluir los gastos abonados por los impuestos satisfechos (esto es, ISD –95.787,66 euros– e IIVTNU –14.044,47 €–), el importe total (378.220,08 €) superaba el precio por el que el bien inmueble fue transmitido y, por tanto, la operación no se encontraba sujeta al IIVTNU. En la resolución desestimatoria del recurso de reposición se declaraba que este tipo de elementos y gastos inherentes a cualquier adquisición introducen elementos subjetivos (notarios, registros, impuestos...) que no deben tenerse en cuenta a la hora de determinar si ha existido incremento de valor del terreno objeto de transmisión. Interpuesto recurso contencioso-administrativo se estimó por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 5 de Zaragoza acogiendo la tesis maximalista.

Entendemos que ha sido precisamente esta nueva interpretación del TC la que ha propiciado la (nueva) declaración de inconstitucionalidad del artículo 107.4 del TRLRHL, pues siguiendo la interpretación del TS, a la que acabamos de hacer referencia, la cuota no habría sido superior al incremento de valor realmente obtenido en el caso concreto.

3.3. El IIVTNU es inconstitucional cuando la cuota a pagar supera la ganancia real obtenida

El TC, en la Sentencia de 31 de octubre de 2019 que analizamos, ha resuelto la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 32 de Madrid mediante Auto de 8 de febrero de 2019 (rec. núm. 336/2018), fallando que el artículo 107.4 del TRLRHL es inconstitucional en los siguientes términos (FJ 5): «únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente», declarando que el vicio declarado «se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria».

En su FJ 4 ha reconocido que en aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el artículo 107.4 del TRLRHL se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que exceda 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).

Mientras que el FJ 4 parece reconocer la inconstitucionalidad de las situaciones en que la base imponible del impuesto fuera superior al incremento de valor efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, el fallo de la sentencia, que se remite al FJ 5, reconoce la misma en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer sea superior al incremento patrimonial «realmente» obtenido por el contribuyente.

El artículo 38 de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, eliminó el término «real» que adjetivaba el incremento de valor sometido a tributación en la Ley 39/1988, antecedente inmediato del actual TRLRHL. A tal respecto, en la STC 59/2017 se señalaba lo siguiente:

[...] 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.

Sin embargo, «una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal». Si seguimos el razonamiento empleado por el TC entonces, en este caso no podría discutirse la existencia de un incremento de valor en el terreno en el momento de la transmisión.

Tal y como hemos señalado anteriormente, los fundamentos jurídicos utilizados por el TC se han centrado en el principio de capacidad económica y en la prohibición de confiscatoriedad, contenidos ambos en el artículo 31.1 de la CE. En este punto, resulta interesante recordar que, en la misma línea, el TS presentó una cuestión de inconstitucionalidad similar mediante Auto de la Sección 2.^a de la Sala Tercera de 1 de julio de 2019 (rec. núm. 981/2018 –NFJ074044–) en el que, a la duda sobre la compatibilidad del régimen legal con las normas sobre capacidad económica e interdicción de la confiscatoriedad (art. 31.1 CE), se añadía una eventual vulneración de las obligaciones asumidas por España al suscribir el Convenio Europeo de Derechos Humanos, que tiene su reflejo en el artículo 33 de la CE, donde se reconoce el derecho a la propiedad privada⁵.

Si se hubiera enjuiciado esta cuestión teniendo en cuenta dicho derecho a la propiedad privada, ¿se habría llegado a la conclusión de que también sería inconstitucional un supuesto en el que la cuota íntegra coincide con el incremento de valor real? La solución no es clara, pero el TS parece inclinarse por una respuesta afirmativa, pues la aplicación de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad se incardina con el derecho constitucional a la propiedad privada. Esta conexión se deriva, entre otras, de las SSTC 150/1990, de 4 de octubre (NFJ004014); 233/1999, de 16 de diciembre (NFJ008394), y 14/1998, de 22 de enero (NCJ062182), en las que se concluye que el fundamento de la interdicción de la confiscatoriedad es salvaguardar el derecho de propiedad.

Para concretar la aplicación de este principio en el ámbito tributario, es preciso acudir a la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) al efecto. El propio TS, en

⁵ En esencia, el presupuesto fáctico del que se parte en este auto es la adecuación al principio de capacidad económica y de no confiscatoriedad en el caso de una liquidación del IIVTNU en la que el importe a pagar es superior a la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión de un inmueble. El TS sustenta su cuestión de inconstitucionalidad en distintos argumentos jurídicos, los cuales sistematiza de la siguiente forma:

1. El marco normativo aplicable (los arts. 107.1, 107.2 a) y 107.4 TRLHL); las declaraciones de inconstitucionalidad contenidas en la STC 59/2017, de 11 de mayo; y nuestra Sentencia de 9 de julio de 2018 (interpretativa del alcance que debía atribuirse al fallo de la STC 59/2017).
2. La doctrina del TC en relación con los principios de capacidad económica y de prohibición de confiscatoriedad (art. 31.1 CE) y las dudas de constitucionalidad.
3. La interdicción de confiscatoriedad como concreción del derecho de propiedad (art. 33 CE) en el ámbito tributario. La necesaria observancia del principio de proporcionalidad y la prohibición de «carga fiscal excesiva» derivada del artículo 1 del Protocolo N.º 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos.

el referido Auto de 1 de julio de 2019⁶, señala que el artículo 1 del Protocolo N.º 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos⁷, que consagra el derecho a la propiedad privada, debe ser objeto de una interpretación integradora, en el sentido de:

[...] cualquier norma tributaria sustantiva, en la medida en que supone una injerencia en la esfera patrimonial de los contribuyentes, debe ser valorada a la luz de lo dispuesto en el precepto que acabamos de reproducir (refiriéndose al art. 1) y, lo que es más relevante, de los principios generales que en su interpretación y aplicación ha venido estableciendo el Tribunal de Estrasburgo.

El TS destaca que el TEDH, cada vez que ha valorado una supuesta vulneración del derecho de propiedad, ha aplicado varios criterios de juicio. De ellos, el que muestra especial incidencia en el caso enjuiciado es «si se llevó a cabo una justa ponderación entre los intereses públicos concurrentes y el interés privado de la parte actora y, en particular, si existió una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y el fin perseguido». En definitiva, el test se debe centrar en si se ha respetado el principio de proporcionalidad y la prohibición de carga fiscal excesiva.

Sin embargo, tampoco es clara la concreción del concepto «carga fiscal excesiva», pues el TEDH no ha establecido criterios homogéneos, dejando un amplio margen a la apreciación de cada uno de los Estados⁸.

⁶ En este auto el TS reconoce que la prohibición de confiscatoriedad no está suficientemente concretada en nuestro ordenamiento jurídico. Por ello, hace un esfuerzo por concretar este principio, particularmente relacionándolo con el derecho a la propiedad reconocido en el artículo 1 del Protocolo N.º 1 al Convenio para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales de 1950, y, en especial, a la interpretación que otorga a este derecho, en materia tributaria, el TEDH. Con carácter previo al examen del contenido que el TEDH otorga al referido precepto, el Alto Tribunal aclara dos extremos: 1. Que no se solicita la aplicación directa del artículo 1 para resolver las dudas de constitucionalidad que plantean los artículos dubitados del TRLHL, ni se invoca este Convenio como «parámetro directo de constitucionalidad de las normas internas»; 2. Que no considera que los artículos del TRLRHL cuestionados vulneren el derecho a la propiedad con carácter general, sino que esta vulneración se produce con carácter excepcional en algunos casos.

⁷ El artículo 1 del Protocolo adicional al Convenio Europeo de Derechos Humanos señala lo siguiente:

Toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional. Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que tienen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas.

⁸ En este sentido, concluye el TS en el referido auto que:

[...] lo que es más relevante para enjuiciar los hechos que han suscitado el planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad, la valoración de la proporcionalidad de la injerencia

Por otro lado, la posible confiscatoriedad del IIVTNU ya se había puesto de manifiesto por algunos autores, en muchos casos, por su relación directa con el principio de capacidad económica. En este sentido, Varona Alabern (2010) entiende que este principio:

[...] debe ser no solo fundamento, sino también medida de la imposición, es decir, no basta que los hechos imposables recojan manifestaciones de riqueza, sino que también es necesario que el impuesto mida adecuadamente esa riqueza y module la carga tributaria que se vaya a exigir al sujeto pasivo⁹.

Claro ejemplo en el que la carga tributaria no se modula es el enjuiciado, pues la cuota tributaria agota y excede la base imponible.

La imprecisión en los términos de la STC 59/2017 también provocó que se aludiera expresamente a estos supuestos. En estos expresos términos se pronunció Palao Taboada (2017, p. 22), incidiendo en que:

[...] salta a la vista la injusticia de este fallo, pues un contribuyente que obtenga una pérdida como consecuencia de la transmisión de un inmueble se verá libre del IIVTNU mientras que otro que haya obtenido una mínima plusvalía quedará sujeto a él sobre una base seguramente muy superior al importe de esta.

En otro orden de ideas, por lo que respecta a la eventual limitación de efectos de la STC 126/2019 analizada, se ha dispuesto lo siguiente:

[...] 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.

Uno de los aspectos más llamativos del fallo de los pronunciamientos del TC en 2017, tanto a nivel foral como a nivel estatal, y así lo ha entendido la mayor parte de la doctrina, era la no limitación de efectos de su declaración de inconstitucionalidad¹⁰. A diferencia de

y de la inexistencia «de carga fiscal excesiva» debe hacerse, necesariamente, en función de las circunstancias concurrentes en el caso concreto examinado, y dependerá, fundamentalmente, de los efectos que en cada supuesto específico produzca la aplicación de la norma sobre la carga fiscal del contribuyente.

⁹ Este autor, además, hace referencia a la sobreimposición del impuesto integrado en el conjunto del sistema tributario y, en concreto, en el conjunto de los tributos que gravan la tenencia y transmisión de inmuebles.

¹⁰ Hasta el momento, la práctica habitual del TC ha sido la de limitar los efectos de su declaración de inconstitucionalidad. Así, por ejemplo, en la STC 45/1989, de 20 de febrero (NFJ000499), en su FJ 11,

esta sentencia y en la forma enunciada, la de 2019 sí incluye expresamente una limitación de sus efectos.

Además, a pesar de que cuestionar la vulneración del principio de no confiscatoriedad en este supuesto puede resultar pertinente, coincidimos en la valoración que hace Menéndez Moreno (2019)¹¹, refiriéndose al Auto del TS de 1 de julio de 2019, cuando pone de manifiesto que lo que se está planteando en este caso es la declaración de inconstitucionalidad de unos preceptos que ya fueron declarados inconstitucionales (a excepción del art. 107.4), con base en un argumento distinto, pero íntimamente relacionado con el principio de capacidad económica. En definitiva, parece paradójico volver a declarar inconstitucional lo ya inconstitucional.

3.4. La necesaria actuación del legislador

Termina disponiendo el TC que, habiéndose declarado inconstitucionales, por STC 59/2017, los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLRHL, y ahora el artículo 107.4 del TRLRHL, es tarea del legislador realizar la adaptación del régimen legal del impuesto a las exigencias constitucionales puestas de manifiesto en ambas sentencias.

En el ámbito foral, los territorios históricos del País Vasco y Navarra ya modificaron su normativa para hacer frente a la situación creada tras los pronunciamientos del TC¹². Los

se dispone lo siguiente: «[...] conviene precisar 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». Del mismo modo, en la STC 140/2016, de 21 de julio (NCJ061472), sobre las tasas judiciales, en el FJ 15 establece:

[...] la modulación del alcance de nuestra declaración de inconstitucionalidad no se limita a preservar la cosa juzgada. Más allá de ese mínimo impuesto por el [art.] 40.1 de la LOTC debemos declarar que el principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE) también reclama que –en el asunto que nos ocupa– esta declaración de inconstitucionalidad solo sea eficaz pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme.

En la misma línea, véanse, entre otras, las SSTC 365/2006, de 21 de diciembre, FJ 8 (NCJ031829) –con cita de la anterior STC 54/2002, de 27 de febrero, FJ 9 (NCJ030332)–; 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 7 (NCJ057400); y 104/2013, de 25 de abril, FJ 4 (NCJ059336).

¹¹ Señala expresamente este autor:

[...] es evidente que, sin perjuicio de distorsiones que, como se ha expuesto, se reflejan al ser aplicadas, esas reglas de valoración cuya constitucionalidad se enjuicia son las mismas sea cual sea el hecho concreto al que se aplican y el consiguiente resultado de su aplicación.

¹² Esta modificación normativa se ha operado, respectivamente, a través del Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo, por el que se modifica el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (relativo al territorio histórico de Guipúzcoa), como consecuencia de la STC 26/2017, de 16 de febrero; el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 28 de

tres territorios forales del País Vasco (Guipúzcoa, Álava y Vizcaya) han establecido un mecanismo objetivo para conocer si existe un incremento o una minusvalía, de fácil gestión por parte de los ayuntamientos, como es la diferencia entre los valores de transmisión y adquisición. En los casos en los que exista un incremento de valor de los terrenos, el sistema para su cálculo se mantiene intacto. En Álava y Guipúzcoa la existencia o no de incremento de valor se determina en función de los valores que deberían tenerse en cuenta a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados o del ISD, según la transmisión sea onerosa o gratuita respectivamente. La normativa de Vizcaya difiere algo de las anteriores, pues, a tenor de lo dispuesto en la norma, para determinar si existe o no incremento de valor, «los valores de adquisición y transmisión serán los que consten en los correspondientes documentos acreditativos de los títulos de propiedad o de constitución o transmisión de los derechos reales de goce limitativos del dominio», admitiéndose entonces el valor de la escritura como medio de prueba acreditativo del valor del terreno en el momento de la transmisión/adquisición. De esta forma, el legislador foral expresamente excluyó, a efectos de determinar el posible incremento de valor del terreno, la posibilidad de computar gastos, mejoras, o la actualización correspondiente del valor de adquisición.

Como vemos, las normas forales contemplan la aplicación del impuesto únicamente en caso de incremento en el valor del terreno, pero, en tal caso, se ha de acudir a las reglas objetivas del propio impuesto para determinar la base imponible y, sobre ella, aplicar el tipo de gravamen, por lo que, al igual que en el territorio común, puede dar lugar a supuestos como el declarado ahora inconstitucional, en los que la cuota del IIVTNU sea superior al beneficio obtenido.

En el caso de Navarra, con el objeto de mejorar técnicamente la determinación de la base imponible, una vez acreditado el incremento de valor, sí se produce una modificación en el sistema tradicional de cálculo, pues se sustituyen los porcentajes anuales aplicables sobre el valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto por unos coeficientes máximos establecidos en función del número de años transcurridos desde la adquisición del terreno, que serán actualizados anualmente, mediante norma con rango legal, teniendo en cuenta la evolución del mercado inmobiliario. Los nuevos coeficientes se aplican según el periodo de generación de la plusvalía, sin multiplicar por el número de años, y se definen para veinte años.

marzo, relacionado con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (relativo al territorio histórico de Álava), como consecuencia de la STC 37/2019, de 1 de marzo; la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Reforma 22/06/2017 (relativo al territorio histórico de Vizcaya), aunque en el Territorio de Vizcaya no se ha producido declaración de inconstitucionalidad alguna en la normativa reguladora del impuesto; y la Ley Foral 19/2017, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra (relativa al régimen foral de Navarra); como consecuencia de la STC 72/2017, de 5 de junio.

Por lo que se refiere al ámbito estatal, en su redacción actual, en la proposición de Ley por la que se modifica el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, presentada por el Grupo Parlamentario Popular el 27 de febrero de 2018, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 9 de marzo de 2018, se ha seguido la misma línea de la modificación operada en los territorios forales.

En primer lugar, se introduciría un nuevo supuesto de no sujeción para los casos en que el sujeto pasivo acredite que no ha obtenido un incremento de valor. Se añade un apartado 5 en el artículo 104 del TRLRHL, con la siguiente redacción: «no se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos, respecto de las cuales el sujeto pasivo acredite la inexistencia de incremento de valor, *por diferencia entre los valores reales de transmisión y adquisición del terreno*» (la cursiva es nuestra). A estos efectos, el sujeto pasivo deberá declarar la transmisión no sujeta, así como aportar las «pruebas que acrediten la inexistencia de incremento de valor», por lo que la carga de la prueba, como ya adelantó el TS en su Sentencia 1163/2018, recaerá sobre el contribuyente.

Para acreditar la inexistencia de incremento de valor, como valores reales de transmisión y adquisición del terreno, se tomarán los efectivamente satisfechos respectivamente en la transmisión y adquisición del bien inmueble, «que consten en los títulos que documenten la transmisión», o bien, en su caso, «los comprobados por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión de los impuestos que gravan la transmisión del inmueble, en caso de que sean mayores a aquellos».

Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas de los párrafos anteriores, tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que consten en la correspondiente declaración del ISD, o bien el comprobado administrativamente por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión del impuesto que grava la transmisión en caso de que sea mayor a aquel. Como podemos observar, en las transmisiones lucrativas se equipara lo declarado en el ISD con el título de transmisión onerosa, utilizando el valor declarado o el «comprobado administrativamente».

En fin, tendremos que esperar para ver cómo afectará esta nueva declaración de inconstitucionalidad (que, si cabe, ha complicado todavía más el papel de los ayuntamientos) a la tan ansiada reforma del IIVTNU que llevamos esperando más de dos años.

Referencias bibliográficas

- García Frías, A. (2019). El alcance de la declaración de inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. En M.^a C. Cámara Barroso y S. Aguado Manzanares (dirs.), *La financiación local en España. Especial referencia a la plusvalía municipal* (pp. 75-100). Madrid: CEF.
- Marín Barnuevo-Fabo, D. (20 de noviembre de 2019). *El Tribunal Constitucional vuelve a declarar la inconstitucionalidad de la plusvalía municipal (IIVTNU) en una controvertida sentencia*. Recuperado de <<https://www.idluam.org/blog/el-tribunal-constitucional-vuelve-a-declarar-la-inconstitucionalidad-de-la-plusvalia-municipal-iivtnu-en-una-controvertida-sentencia/>>.
- Menéndez Moreno, A. (2019). La historia interminable sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. *Quincena fiscal*, 17 (consultado online).
- Palao Taboada, C. (2017). Por qué yerra el Tribunal Constitucional en sus sentencias sobre el IIVTNU. *Nueva Fiscalidad*, 2, 17-45.
- Varona Alabern, J. E. (2010). A vueltas con la inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. *Quincena fiscal*, 18 (consultado online).