



TRABAJO DE FIN DE GRADO

Análisis Jurídico de la STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021, por posible vulneración del art. 31.1 CE

Legal Analysis of the STC 182/2021, of 26 October 2021, for possible violation of art. 31.1 EC

RESUMEN: Este trabajo tiene como objetivo fundamental analizar desde un punto de vista constitucional la sentencia del Tribunal Constitucional sobre la inconstitucionalidad respecto de los arts. 107.1, 107.2 a) y 107.4 del TRLRHL, por posible vulneración del art. 31.1 CE

ABSTRACT: The main objective of this paper is to analyse from a constitutional point of view the ruling of the Constitutional Court on the unconstitutionality of articles 107.1, 107.2 a) and 107.4 from TRLRLH for possible violation of art. 31.1 EC.

Autor: D^o. Jesús Úbeda Tapia

Director: D^o. Pedro Martínez Ruano

Doble Grado en Derecho y en Administración y Dirección de Empresas

Facultad de Derecho

UNIVERSIDAD DE ALMERÍA

Curso Académico: 2021/2022

Almería, mayo de 2022

Índice

I. INTRODUCCIÓN	4
II. CONFIGURACIÓN CONSTITUCIONAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.....	6
1. Evolución y regulación normativa.	6
2. Principios constitucionales en materia tributaria.....	11
3. Constitución económica	15
III. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD	19
1. Concepto.....	19
2. Prohibición de la confiscatoriedad en relación con el derecho de propiedad privada.....	21
3. Complementariedad entre el principio de no confiscatoriedad y el principio de capacidad económica.....	23
IV. EL CONCEPTO DE PLUSVALÍA DENTRO DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU)	25
1. Concepto.....	25
2. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana	26
V. COMENTARIO DE LA STC 182/2021, DE 26 DE OCTUBRE DE 2021. CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD 4433-2020.....	33
1. Introducción	34
2. Supuesto de hecho	38
3. Decisión.....	40
4. Consideraciones finales	42
VI. CONCLUSIONES	46
VII. BIBLIOGRAFÍA	51
VIII. WEBGRAFÍA	55
IX. ANEXO JURISPRUDENCIAL.....	58

ABREVIATURAS

CE: Constitución española

RDL: Real Decreto Legislativo

UE: Unión Europea

TC: Tribunal Constitucional

CCAA: Comunidades Autónomas

IIVTNU: Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IS: Impuesto sobre Sociedades

DGT: Dirección General Tributaria

SS: Siguietes

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión europea

IBI: Impuesto sobre Bienes Inmuebles

PP: Páginas

I. INTRODUCCIÓN

El objeto fundamental de estudio de este trabajo es conocer y profundizar en un tema de gran complejidad y no menos actualidad, sometido a debate por gran parte de la sociedad, debido a la inconstitucionalidad del uso dado por los Ayuntamientos españoles en relación al impuesto de plusvalías en la venta de bienes inmuebles. Es a partir de la reciente Sentencia de Tribunal Constitucional num 4433/2020, de 26 de Octubre de 2021 cuando se considera inconstitucional el cálculo de este impuesto debido a que el sistema de cómputo objetivo no se corresponde con la realidad, afectando así al principio de capacidad económica previsto en el artículo 31 de la Constitución española. Esta decisión del Alto Tribunal ha constituido un punto de inflexión y ha sido un gran varapalo para las diferentes Corporaciones Locales del Estado español, ya que este gravamen supone una importante fuente de ingresos para los consistorios de nuestro país.

La elección de este tema viene motivada por mi interés acerca del funcionamiento de nuestro Sistema Tributario y su relación con la Carta Magna, puesto que a día de hoy, en un marco en constante evolución, a veces se olvidan los principios y fundamentos que rigen nuestra sociedad. En nuestro ordenamiento, la fiscalidad y tributación no eximen de actuar en base a dichos principios debido al surgimiento de nuevos supuestos susceptibles de recaudación o a la mala “*praxis*” en la recaudación de otros tributos ya establecidos, los cuales suponen un grave problema para el legislador.

En este sentido, se realiza un análisis legal y jurisprudencial del uso dado por los Ayuntamientos a este concreto impuesto, examinando las diferentes posibilidades con las que cuentan ahora las Corporaciones Locales para poder seguir cobrando el importe de acuerdo a la legalidad vigente y rodeado de todas las garantías

Se hace necesario, pues, de forma previa crear un contexto en el que definamos cómo se configura el Sistema Tributario en nuestra Constitución, atendiendo a los principales principios constitucionales que rigen en materia tributaria, como son el artículo 31 CE, referido al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme a las capacidades económicas de cada uno, y el artículo 38 CE sobre el derecho a la libertad de empresa configurador de la “Constitución económica” de nuestro país. Por ello, en primer lugar se debe fijar cuáles son las bases constitucionales en las que se apoya el legislador a la hora de redactar una ley de naturaleza tributaria, para así poder evitar que surjan a posteriori cuestiones de inconstitucionalidad en la misma.

De acuerdo con lo anterior, trataremos de profundizar en algunos principios constitucionales de especial relevancia para el tema a tratar, como son, fundamental el principio de no confiscatoriedad, regulado en el artículo 31.1 CE, en donde se indica que un tributo tendrá carácter confiscatorio cuando a raíz de la aplicación de diferentes tributos se llegue a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades; y en segundo lugar, el principio de capacidad económica, debido a la especial relevancia dada por el Tribunal Constitucional a la prohibición taxativa de gravar riquezas inexistentes.

Ante la imposibilidad de analizar un tema como el de la inconstitucionalidad del uso dado por los Ayuntamientos al impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IITVNU), sin saber qué es una plusvalía, este estudio tiene como finalidad fundamental dar un concepto de plusvalía, analizar sus características, los diferentes tipos o ámbitos de aplicación en los que se encuentra y sobre todo, explicar el funcionamiento de las mismas dentro del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU). Se trata así, de un impuesto municipal directo y de carácter potestativo que grava el incremento de valor que experimenta el terreno tras la compraventa de un inmueble *situ* en dicho suelo. Dicho concepto queda regulado en RDL 2/2004, de 5 de marzo reguladora de las Haciendas Locales, cuyos aspectos más importantes y fundamentales trataremos en las páginas siguientes.

Además del estudio doctrinal de estas cuestiones, se analizará en profundidad, por una parte, la resolución anterior del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, objeto de cuestión de inconstitucionalidad respecto de los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y la ya citada Sentencia del Tribunal Constitucional num. 4433/2020 del 26 de octubre de 2021, sobre la cuestión de inconstitucionalidad respecto de los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 del mismo Real Decreto, la cual motivó mi elección como objeto de estudio en la realización de este Trabajo Fin de Grado y cuyo texto es el que ha sido sometido a valoración por parte del más Alto Tribunal.

Finalmente, se expondrán las diferentes opciones por parte de la Administración para dar solución al problema generado por la inconstitucionalidad del IIVTNU, lo que nos va a permitir adoptar un enfoque global del problema que se plantea, y de fácil comprensión para todo aquel interesado en el asunto estudiado en este trabajo, poniendo de manifiesto algunas valoraciones que pueden resultar de gran interés debido, en ocasiones, al abuso por parte de la

Administración en su afán recaudatorio, olvidando los principios constitucionales que deben regir el buen hacer en nuestro país.

II. CONFIGURACIÓN CONSTITUCIONAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.

1. Evolución y regulación normativa.

Fue el 6 de diciembre de 1978 cuando el pueblo español, gracias a un referéndum celebrado en todo el territorio, decidió ratificar la Constitución española (En adelante, CE) aprobada por las Cortes Generales en sesiones plenarias del Congreso de los Diputados y del Senado celebrado el 31 de octubre de 1978¹. Esta norma materializó el consenso alcanzado por los principales partidos políticos de la época tras casi cuatro décadas de dictadura franquista, donde los derechos y libertades del ciudadano se vieron mermados por una dictadura represiva y autoritaria. Fue la primera Constitución en nuestra historia que proporcionó un marco jurídico fundamental para el funcionamiento y estructura de la actividad económica del país².

Tal y como establece el Preámbulo de nuestra Constitución (Preámbulo CE), los objetivos de la norma son: *“garantizar la convivencia democrática dentro de la Constitución y de las leyes conforme a un orden económico y social justo; consolidar un Estado de Derecho que asegure el imperio de la ley como expresión de la voluntad popular; proteger a todos los españoles y pueblos de España en el ejercicio de los derechos humanos, sus culturas y tradiciones, lenguas e instituciones; promover el progreso de la cultura y de la economía para asegurar a todos una digna calidad de vida; establecer una sociedad democrática avanzada, y colaborar en el fortalecimiento de unas relaciones pacíficas y de eficaz cooperación entre todos los pueblos de la Tierra”*³.

Es por ello, que el marco constitucional en relación con nuestro tema objeto de estudio, nos interesa en dos aspectos:

- En el aspecto material, ya que la regulación del Presupuesto y del poder tributario afecta a la organización de los poderes del Estado, donde dicha distribución de competencias en materia presupuestaria entre los distintos poderes del Estado y la de la Ley de Presupuestos de una parte, así como la delimitación del poder tributario de otra, son cuestiones clave en el reparto y organización del poder en un Estado de Derecho. Por

¹ Cfr. Constitución española (“BOE” num. 311, de 29/12/1978)

² Vallejo Mejía, J. “La constitución económica” *Facultad de Derecho y Ciencias Políticas*, Madrid, pp. 9 ss

³ Constitución Española. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1978, núm. 311

ello, la distribución del poder financiero constituye uno de los instrumentos clave de equilibrio político.

- El otro aspecto a destacar es el rango de las normas. En este sentido, la CE incorpora o recibe instituciones o conceptos elaborados por el Derecho financiero, elevándolas a la categoría de principios o normas constitucionales como máxima garantía jurídica de los derechos de los ciudadanos frente al poder del Estado. La incorporación de los principios tributarios y presupuestarios a la Constitución —en cuanto materia constitucionalizada— y la regulación por el texto constitucional de la atribución de potestades y competencias en materia financiera a los diferentes poderes del Estado, constituye, la mayor expresión del sometimiento del poder financiero al imperio de la ley.⁴

El sistema tributario español se encuentra regulado en nuestra Constitución en diferentes Secciones y Títulos. Por una parte, en el Título I “*De los derechos y deberes fundamentales*”, Capítulo II “*Derechos y libertades*”, Sección 2ª, bajo la rúbrica “*De los derechos y deberes de los ciudadanos*”, el artículo 31; y por otra, el artículo 38 de la misma sección, donde se establecen los principios constitucionales del sistema tributario.⁵

En base a estos presupuestos, el poder legislativo español ha creado y configurado una serie de normas con rango de ley que estructuran nuestro sistema tributario, a la cual deben atenerse todos los poderes públicos y ciudadanos de nuestro Estado, entre las más importantes nos encontramos con:

- Constitución Española de 1978.
- Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021.
- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

⁴ RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, *Revista española de Derecho Constitucional*, num 36, 1992 pp. 9 ss. Y PLAZA ECHEVARRÍA, J: *La justicia como fundamento del sistema tributario español*, Madrid, 2021

⁵ LOPO LOPEZ, M. A./ PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M./ MARTÍNEZ GIL GUTIERREZ DE LA CÁMARA, L: *Sistema tributario español*, Madrid, 2019

- Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.⁶
- Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

Por otro lado, la CE dedica un capítulo entero a la economía y hacienda del Estado, llamado Título VII. Economía y Hacienda (arts 128 a 136) cuyo título habla sobre la distribución y organización de la riqueza nacional, donde se permite la planificación económica, se determinan cuáles son los bienes de dominio público, la subordinación de la Hacienda a la iniciativa pública y al interés general y cuyos gastos deben presentarse en unos presupuestos.

Dentro de dicho título nos interesan especialmente el artículo 131, artículo en el cual se configura la “Constitución Económica” del Estado y el artículo 133, donde de su lectura puede entenderse quién es el titular en España del poder financiero, tal y como dispone el art 133.1 "la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley". Por su parte el apartado 2 del mismo artículo señala que "las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes"⁷.

A la vista delo mencionado anteriormente, autores como SAINZ DE BUJANDA⁸ no dudaron en ver la diferencia en nuestro Estado entre un poder financiero originario, nacido de los poderes que le confiere la Constitución, y un poder financiero derivado de las Comunidades Autónomas y los Entes Locales, como bien se indica en abundantes Sentencias del Tribunal Constitucional, entre ellas la STC 4/1981 de 2 de febrero de 1981, donde “*distingue que "autonomía no es soberanía", se distanciaba el concepto entre el poder financiero originario del Estado y el que ha de considerarse derivado y que pertenece a la Comunidades Autónomas y Entes Locales, en cuanto que sólo son titulares del mismo porque el Estado se lo reconoce*”⁹.

⁶ Consultar normativa básica en materia tributaria: Web

⁷ Sobre ello, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “La potestad tributaria: artículo 133” en *Comentarios a la Constitución española de 1978*, dirigido por ALZAGA VILLAMIL, O. Cortes Generales, Madrid, 1996, pp. 265-300

⁸ SAINZ DE BUJANDA, F.: “El desarrollo actual del Derecho Financiero en España” en *Crónica Tributaria*, num. 78, 1996, pp. 181-189

⁹ SAINZ DE BUJANDA, F.: “En torno a la tesis de la unidad dialéctica entre ciencia de la Hacienda y Derecho financiero” en *Hacienda Pública Española*, num. 47, 1977, pp. 147-158

Es por ello que el Estado no tiene más límites para el ejercicio de dicho poder que los que establece la CE, mientras que las Comunidades Autónomas y Entes Locales encuentran límites tanto en la Constitución como en la ley estatal (art. 133.2)¹⁰.

Por otra parte, el ejercicio del poder financiero también debe tener presente las implicaciones que conlleva la pertenencia de España a la Unión Europea, UE a partir de ahora, ya que, como sabemos, el Derecho comunitario -originario y derivado- es parte del Ordenamiento jurídico interno (arts. 93 y 96 de la CE). En ese sentido, la UE ostenta determinadas competencias en materia tributaria, que se proyectan en tres planos:

- Los Tratados atribuyen a la Unión la potestad de establecer recursos tributarios propios, entre ellos, los derechos del arancel aduanero común, (art. 31 TFUE)¹¹

- Imposición de límites, prohibiciones y controles al poder impositivo de los Estados miembros para evitar la obstaculización del mercado único (Capítulo 2, Título II de la Parte Tercera del TFUE);

- Armonización de la legislación fiscal de los Estados miembros respecto del (IVA), siempre que dicha medida "sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia" (art. 113 TFUE).

En lo referido a los Entes Locales, con potestad para elaborar sus propios presupuestos y decidir sobre la cuantía y destino del gasto público local, aunque con rango reglamentario, tienen su autonomía financiera reconocida en el artículo 142 de la Constitución, y en virtud del artículo 133.2 pueden establecer y exigir tributos, aunque ello no significa que puedan crearlos ex novo, debido a que carecen de competencia para crear leyes, puesto que sólo tienen potestad reglamentaria¹²

En virtud del principio de legalidad en materia tributaria al que nos hemos referido anteriormente, sólo la ley, estatal o autonómica, puede establecer tributos, determinando sus

¹⁰ CAZORLA PRIETO, L.M.: "Artículo 133" en Comentarios a la Constitución, Civitas, Madrid, 2001, pp. 2241 y ss

¹¹ Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Versión consolidada. DOUE. núm. 83, de 30 de marzo de 2010, pp. 1 a 388

¹² SIMON ACOSTA, E. A.: "Poder tributario autonómico y local" en *Derecho financiero y tributario. Parte General*, ISBN, 2017, pp. 71-80

elementos esenciales (hecho imponible y sujeto pasivo), aunque después las Corporaciones Locales podrán decidir sobre su entrada en vigor y reglamentarlos si es preciso.¹³

Como último punto dentro de este apartado debemos hablar de la importancia de la relación jurídico-tributaria como vínculo entre la administración y sus ciudadanos, ya que el poder financiero del cual hablamos anteriormente es una realidad que se manifiesta a través del poder tributario y de la evolución doctrinal que ha sufrido el Derecho tributario.

El poder tributario, entendido este como las potestades de la Administración en la aplicación de la norma jurídica, cuya tarea se encomienda a la Administración convirtiéndose así en titular de derechos y obligaciones frente a los ciudadanos. Pero también los administrados, es decir, los ciudadanos son titulares de derechos, deberes y obligaciones frente a la Administración, lo que supone que entre ambos sujetos - Administración y administrado- se establezcan una serie de vínculos y relaciones con alcance y contenido diverso. Dicha relación jurídica-tributaria ha sido tema de controversia dentro de la doctrina constitucional, que servirán como repaso de la evolución dogmática que ha sufrido nuestro Derecho en relación con la materia tributaria.¹⁴

Es por ello que en un principio se consideraba al Derecho Financiero como parte del Derecho Administrativo, donde se establece la relación tributaria como una relación de poder, ligada, por tanto, al Estado-Policía. Destaca la supremacía del Estado sobre el súbdito; el Soberano dotado de potestad de “*imperium*” sin límites jurídicos a sus mandatos. Debido a esto, las normas tributarias, lejos de ser verdaderas normas jurídicas, son meros mandatos disciplinarios de naturaleza policial.¹⁵

Aunque con la instauración del Estado de Derecho, el tributo como relación de poder pierde su sentido, ya que el sometimiento del Estado al imperio de la ley afectará también al poder tributario, debido a la aparición de una relación jurídica obligacional similar a la que pueda surgir entre dos sujetos de Derecho Privado. De esta forma, el acreedor, la Hacienda Pública, tiene la facultad de exigir de otra, el deudor, una determinada prestación. La

¹³ Sobre ello, MORENO FERNÁNDEZ- SANTA CRUZ, M.: “Sinopsis artículo 133” en *Constitución española*, 2003. (Disponible en <https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=133&tipo=2>)

¹⁴ Cfr. LÓPEZ ESPADAFOR, C.: “El poder tributario de las Comunidades Europeas” en *Revista española de Derecho financiero*, Civitas, 1994

¹⁵ Cfr. CARRASCO GONZÁLEZ, F.M.: “Del Derecho Financiero de la crisis a la crisis del Derecho Financiero” en *Crónica Jurídica Hispalense: revista de la Facultad de Derecho*, núm.. 10, 2012, pp. 161-212

peculiaridad de esta relación obligacional es que el contenido y la medida de la prestación debida son fijadas exclusivamente por la ley¹⁶.

En definitiva, y en palabras de PÉREZ DE AYALA, puede afirmarse que *“la doctrina científica más reciente propugna una evolución en la construcción dogmática del tributo, desde el esquema central y básico de la relación jurídica tributario, a un planteamiento más flexible, en el que la relación tributario es sólo uno de los dogmas tributarios, «inter pares», conjuntamente con otros que bajo diversos nombres y categorías técnicas, potestad de imposición, función tributario, procedimiento de imposición destacan y valorizan los aspectos administrativos del tributo para significar, sin duda, un tratamiento potenciador de los mismos fuera del esquema de la relación tributario”*¹⁷.

2. Principios constitucionales en materia tributaria

Hilando con el punto anteriormente expuesto debemos hablar de la principal transformación del Derecho tributario tradicional, la cual ha sido el establecimiento en las Constituciones de principios tributarios concretos. Esta concreción de los principios supone avances muy importantes en el plano técnico jurídico. Se trata de preceptos permanentes, lo que supone que no se agotan con su aplicación. Estos son generales, ya que se extienden a todos los tributos.

Finalmente, son directamente aplicables a relaciones jurídicas muy diversas, por lo que estamos ante preceptos que pueden ser invocados directamente ante un Tribunal Constitucional que se constituye como garantía ante lo dispuesto por un Tribunal ordinario.¹⁸

Es tal la importancia de dichos principios que hasta los poderes ejecutivo y legislativo tienen que asumir y tener en cuenta estos a la hora de legislar en materia tributaria.

Dichos principios son recogidos en la CE en su artículo 31, por el cual:

“1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

“2.El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.”

¹⁶ Vid. MARTÍNEZ GINER, L.A.: *La Posición deudora de la Hacienda Pública*, Tesis doctoral dirigida por SOLER ROCH, M.T, 2001

¹⁷ Cfr. LUCHENA MOZO, M, et al. “LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA. EL HECHO IMPONIBLE”. (Disponible en <https://www.uclm.es/-/media/Files/C01-Centros/cief/pdfs-publicaciones/06-La-relacin-juridico-tributaria.ashx>)

¹⁸ Vid. CALVO ORTEGA, R.: “Hacia un nuevo derecho tributario”, en *Foro*, pp. 59 - 74, ene. 2004 (Disponible en: <https://revistas.ucm.es/index.php/FORO/article/view/FORO0404220059A>)

“3.Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”¹⁹

Del primer apartado extraemos los principios de universalidad, individualidad, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad y capacidad económica. En el segundo, el principio de eficacia y economía en la ejecución del gasto. En el tercero, el principio de reserva de ley en materia tributaria.²⁰

A continuación, procederemos a analizar dichos principios uno a uno para profundizar en su constitución. Por ello en primer lugar, el principio de universalidad o generalidad supone que el legislador debe tipificar el hecho imponible de todo acto o negocio jurídico que manifieste capacidad económica. Es decir, se prohíben, con carácter general, las exenciones y bonificaciones que puedan resultar discriminatorias. Aunque ello no supone que no se puedan conceder beneficios tributarios por razones políticas²¹

En este sentido, el Tribunal Constitucional en varias ocasiones ha reconocido que los tributos, además de ser un medio recaudatorio para el Estado, sirven como instrumentos de política económica general y para asegurar una mejor distribución de la renta nacional (v.gr. [SSTC 46/2000](#), de 17 de febrero; [276/2000](#), de 16 de noviembre). Con este principio se afirma que pueden ser obligados tributarios las personas físicas, jurídicas y entes sin personalidad jurídica, ya sean nacionales o no²².

El siguiente principio es el de igualdad del sistema tributario, principio que se expresa en la capacidad contributiva del obligado tributario, ya que hechos imposables iguales deben ser gravados de semejante forma, evitando así el trato discriminatorio. Este precepto ha sido estudiado en varias ocasiones por el TC (SSTC 46/2000, de 17 de febrero, 47/2001, de 15 de febrero, 164/2005 de 20 de junio). El principio de igualdad tributaria está fuertemente relacionado con los principios de progresividad y capacidad económica, como bien ha señalado en varias ocasiones el TC y, por este motivo, la igualdad del artículo 31 difiere de la igualdad subjetiva del artículo 14 CE.

¹⁹Vid. Constitución española (BOE núm.311, de 29 de diciembre de 1978).

²⁰ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Perfiles constitucionales” en *La configuración jurídica del deber de contribuir*, Civitas, Madrid, 1988, p. 385

²¹ Sobre ello, GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Una nueva ley general tributaria: problemas constitucionales” en *Garantías constitucionales del contribuyente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, pp. 95 y ss

²² Cfr.

GARCÍA HEREDIA, A.: “PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y NORMAS TRIBUTARIAS”, Fundación para la Universitat Oberta de Catalunya, septiembre 2018

El principio de progresividad es una técnica impositiva que tiene como fin la distribución de la renta, aunque como bien señala el propio artículo 31 CE, el límite de la progresividad está en que el impuesto no tenga carácter confiscatorio. Es por ello que el TC ha manifestado que el principio de progresividad no evita que existan tributos con un tipo de gravamen proporcional²³, si bien, dicha progresividad debe predicar en el sistema tributario en su conjunto. Su principal manifestación es a través de la existencia de un impuesto que grava la renta de forma progresiva, el IRPF, donde mediante la aplicación de una tarifa se grava el aumento de la riqueza de forma escalonada.

El principio de no confiscatoriedad, el cual analizaremos en profundidad más adelante debido a su amplia relación con el tema que nos concierne, aunque como introducción, debemos decir que dicho principio constituye una de las innovaciones más singulares de nuestra Constitución, el cual no tiene equiparación con otros ordenamientos constitucionales²⁴. Dicho principio se proyecta sobre el conjunto del sistema tributario como un principio que trata de garantizar otros valores y derechos de la llamada “Constitución económica”²⁵, como son el derecho a la propiedad privada (art 33 CE), la libertad de empresa y la economía de mercado (art 38 CE).

Es por ello que la no confiscatoriedad se manifiesta como un límite al principio de progresividad, ya que sería inconstitucional un tributo que grave al sujeto pasivo de sus rentas y patrimonio con un tipo de gravamen del 100%. Además, debe distinguirse la no confiscatoriedad con la confiscación, debido a que todos los tributos pueden considerarse confiscatorios, aunque lo que es inconstitucional es que tengan un alcance confiscatorio, es decir, que la tributación llegue a agotar la riqueza del obligado.

El siguiente principio es el de capacidad económica. Es el principal principio tributario, como bien afirma J. L. Pérez de Ayala: “*El principio de capacidad económica no integra o da contenido a un principio autónomo, sino que es la base común o el presupuesto lógico o conceptual necesario sobre el que se han de apoyar todos los principios de justicia fiscal propiamente dichos: el de progresividad, el de igualdad y el de no confiscatoriedad impositivas, que a su vez articulan un sistema fiscal justo.*” Dicho principio es la razón de ser

²³ Cfr. CHECA GONZÁLEZ, C.: *Hecho imponible y sujetos pasivos* (Análisis jurisprudencia), Lex Nova, Valladolid. 1999.

²⁴ Vid. CORTÉS DOMINGUEZ, M.: *Ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, 1985.

²⁵ Cfr. VALLEJO MEJÍA, J.: “La Constitución económica” en *Revista Facultad de Derecho y Ciencias Políticas*, núm. 80, 1980

del hecho de contribuir, es decir, se debe contribuir porque se tiene capacidad económica para ello.

En un primer momento, este principio suponía que solo cuando se produce un hecho o negocio jurídico indicativo de capacidad económica se podía gravar el tributo. Es por ello que el TC ha prohibido que se graven riquezas aparentes o inexistentes²⁶, interpretando la doctrina con razón que el principio de capacidad económica conlleva la necesidad de declarar un mínimo vital por el cual tales personas físicas podrán ser gravadas a través de los tributos personales y directos, principalmente en el IRPF, ya que lo contrario iría en contra del mencionado principio. Este precepto es aplicable a toda clase de tributo, aunque se manifiesta con mayor intensidad en unos casos que en otros.

El quinto de los principios es el criterio de eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto público (art. 31.2 de la CE). Este principio, que tan sólo afecta a la justicia tributaria y es más un principio de ordenación del gasto público, se articula sobre dos postulados²⁷: la equidad en la asignación de los recursos públicos y el criterio de eficiencia y economía en su tramitación y ejecución.

El primero de ellos, se refiere a los fines que deben dirigir la política del Estado para conseguir los principios de generación y distribución de la riqueza; el segundo, más técnico, supone requerir al Estado que actúe conforme a los criterios que la ciencia y la técnica pongan a su disposición en cada momento para gestionar eficientemente los bienes públicos²⁸.

En otras palabras, este principio se traduce, por un lado, en la necesidad de que se haya una correlación entre los fines que se pretenden satisfacer con las partidas de gasto y el logro efectivo de los mismos y, por otro, en la optimización de los medios empleados para el logro de dichos fines.

Todos estos principios mencionados anteriormente sirven para constituir un sistema tributario justo que respete los principios materiales citados anteriormente (STC 27/1981). Además, la idea de sistema dota de unidad y homogeneidad al régimen jurídico de aplicación

²⁶ STC 221/1992, de 11 de diciembre y 193/2004, de 4 de noviembre

²⁷ Cf. PAUNER CHULVI, C.: *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, tesis dirigida por RALLO LOMBARTE, A., Universitat Jaume I, 2000

²⁸ Vid. SSTC 29/1982 de 31 de mayo, 214/1989 de 21 de diciembre, 13/1992 de 6 de febrero

de los tributos²⁹. De este modo, la justicia tributaria es el fin del sistema tributario, que solo se conseguirá respetando los principios constitucionales ya descritos.

El último de los principios es el principio de reserva de ley de las materias tributarias, recogida tanto en el art 31.1 como en el 133.1 de la CE. La reserva de ley no es, como ha señalado el TC, de carácter absoluto; únicamente se exige la conformidad con la ley, no se impone que el establecimiento de un tributo se regule mediante ley en todos sus extremos³⁰. Es decir, la reserva no afecta por igual a todos los elementos del tributo (SSTC 221/1992 y 185/1995), y sí a la creación ex-novo de un tributo y a la modificación de sus elementos esenciales.

Constituye así este principio una reflexión del principio político del imperio o primacía de la ley, expresión de la voluntad general a través del órgano titular de la soberanía, el pueblo, representado en el Parlamento. El principio de que ningún tributo puede ser establecido o impuesto sin ley³¹ (*nullum tributum sine lege*; no taxation without representation) da fe del consentimiento de los impuestos por los representantes de los contribuyentes. El reconocimiento constitucional de dicho principio en materia tributaria queda plasmado en el artículo 133 CE, con ello se consagra el principio de reserva de ley en el establecimiento de tributos, tanto en el ámbito estatal, autonómico como local.

3. Constitución económica

Toda Constitución política tiene en su seno una Constitución económica subyacente planificadora de la actividad económica de un país³². Los principios anteriormente explicados y desarrollados en el art 31 CE son parte de dicha Constitución, si bien, no es el único artículo que nuestra Constitución dedica a esta materia pues esta se encuentra regulada en los artículos 128-130 del Título VII de la CE y el artículo 33 y 38 de la misma, donde en uno se reconoce el derecho a la propiedad privada y en otro la libertad de empresa, respectivamente.

Debemos decir que la Constitución económica recoge un submarco jurídico formal preciso de los derechos y libertades que en el terreno económico se reconocen a los ciudadanos

²⁹ Cfr. ARIZA ZAPATA, C.: “La ductilidad de los principios constitucionales en materia tributaria” en *Estudios de Derecho*, núm. 153, 2012.

³⁰ Sobre ello, CHECA GONZÁLEZ, C.: “El principio de reserva de ley en materia tributaria” en *Estudios de derecho y hacienda*, dirigido por ALBIÑANA GARCÍA- QUINTANA, C. Vol 2, 1987, pp. 783-830.

³¹ AGUILAR CALAHORRO, A.: *Dimensión constitucional del principio de primacía*, Tesis doctoral dirigida por CÁMARA VILLAR, G. Universidad de Granada, 2012

³² Sobre ello, GARCÍA LLOVET, E.: “Constitución económica y constitución territorial económica” en *Autonomies: revista catalana de dret públic*, núm 22, 1997, pp. 121-154

y cualesquiera que habite en el territorio nacional, así como unos principios básicos del orden económico que deben de aplicarse unitariamente en todo el ámbito estatal y que tienden a garantizar un orden económico y social justo y a impulsar el progreso de la economía para asegurar una digna calidad de vida³³.

Desde el punto de vista de la Constitución económica, el art. 33 es, por lo tanto, esencial, aunque la ambigüedad de su formulación dota a cada una de sus concreciones de un estatuto singular (propiedad rústica, urbana, industrial, intelectual, etc.) que a veces queda con cierta indefinición cuando se habla de la vertiente de la propiedad de la propia empresa³⁴, aspectos que deben complementarse o tratarse al estudiar el art. 38 sobre la iniciativa económica y la libertad de empresa.

En ese sentido, el art 38 reconoce la libertad de empresa³⁵ como un derecho garantizado que debe ejercerse dentro de una economía de mercado, siendo la defensa de la competencia un presupuesto y un límite de aquella libertad, evitando aquellas prácticas que puedan afectar o dañar seriamente a un elemento tan decisivo como es la concurrencia entre empresas y no como una restricción de la libertad económica (SSTC 1/1982, 88/1986, 208/1999, de 11 de noviembre).

Por otro lado, el artículo 33 defiende la propiedad privada y la herencia, el apartado 2 proclama su función social y, en el apartado 3 garantiza que nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social (expropiación forzosa).

Relacionándolo con el tema que nos acontece decir que la vulneración del principio de no confiscatoriedad por parte de las Corporaciones Locales incumple a su vez la garantía prevista en el art 33.1 en lo referido al derecho a la propiedad privada, derecho que ha evolucionado desde entenderse como el derecho individual y personal por antonomasia a articularse como una institución jurídica objetiva³⁶, cargada de limitaciones impuestas por la función social a la que se encuentra sujeta.

³³ NAUJÖEL.: *Significado de constitución económica*, Derecho UNNED, 31 de marzo de 2019 (Disponible en <https://derechouned.com/constitucional/derechos/9909-significado-de-constitucion-economica>)

³⁴ REY MARTÍNEZ, F.: *El derecho a la propiedad privada en la constitución española*, Tesis doctoral dirigida por ARAGÓN REYES, M. Universidad de Valladolid, 1993.

³⁵ RUIZ- NAVARRO PINAR, J.L. “Sinopsis artículo 38” en *Constitución española*, 2004. (Disponible en <https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=38&tipo=2>)

³⁶ LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: “La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva” en *Crónica tributaria*, núm. 145, 2012, pp. 149-180

Paralelamente, el problema más delicado que plantea el art 33 radica en su apartado 3, referido a la expropiación forzosa, ya que la eliminación del carácter previo a la indemnización no ha dejado de suscitar dificultades de interpretación en cuanto se han presentado los fenómenos de las llamadas expropiaciones legislativa. Por lo que en el mismo precepto debería especificarse que en ningún caso podrán tenerse en cuenta plusvalías derivadas de la propia obra o servicio determinantes de la expropiación, o generadas por la Comunidad³⁷. Por ende, debemos mencionar el art 47 CE en el cual quedan plasmadas las plusvalías en el terreno urbanístico.

Este artículo tiene gran relevancia en el tema tratado pues, las ideas de propiedad y el principio de no confiscatoriedad deben ser inseparables en el ámbito tributario, en parte porque podríamos definir el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria *“como el deber del legislador de no establecer tributos que en su configuración determinen una tributación que anule las posibilidades de actuación económica del sujeto, al provocar una tributación irracional”*³⁸.

A mi parecer, en base a lo anterior, la no confiscatoriedad en materia tributaria se presentaría como una especificación del derecho a la propiedad privada en el ámbito tributario. La STC182/1997, de 28 de octubre, ha declarado lo siguiente: *“Deber constitucional de contribuir cuyo cumplimiento no se encuentra desconectado del derecho de propiedad también constitucionalmente garantizado”*³⁹ (art. 33 C.E.)

Dentro del sistema económico que la Constitución española impone, en el que profundamente coexisten tanto empresa privada como sector público, el Estado no sólo tiene la obligación de mantener el funcionamiento del sistema económico, sino que además, también toma como propios importantes sectores de la producción en pro de conseguir ciertas metas u objetivos como el desarrollo económico o el pleno empleo⁴⁰.

Y lo más importante, el Estado asume también una función social de redistribución de la renta y la riqueza, que está en la esencia de la cláusula del Estado social y democrático de Derecho que la Constitución proclama en el art 1.1. Expuesto lo anterior, la Constitución

³⁷ MENA ESTRELLA, M. “Crítica jurídica al artículo 47 de la Constitución Española: el derecho a una vivienda digna como referente de la calidad democrática” en *Revista de estudios jurídicos*, núm.17, 2017

³⁸ LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. EN “Tributación, economía, gestión y regulación de patrimonios”, Dykinson, 2022

³⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6

⁴⁰ BASSOLS COMA, M. “La constitución económica” en *Revista de Derecho político*, núm. 36, 1992, pp. 277-290

financiera se nos presenta, así como una pieza fundamental dentro de la Constitución económica.

La CE de 1978 define un marco político e institucional muy preciso respecto de la función de nuestra Hacienda Pública; en base a unos principios jurídicos ordenadores de toda la actividad financiera del Estado y demás entes públicos, que imponen deberes y límites jurídicos a los órganos a quienes esta encomienda la función de obtener ingresos y de planificar y someter el gasto público⁴¹.

La ya mencionada anteriormente Constitución fiscal es recogida en nuestra Carta Magna entre los artículos 133 al 136 CE, bajo el nombre de “Hacienda”, donde el artículo 133 nos habla sobre la potestad originaria de los impuestos, el cual corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. De igual manera, las CCAA y las corporaciones locales pueden establecer y exigir tributos en virtud de la potestad derivada por parte del Estado.

Aun así, todo beneficio fiscal afectado por los tributos del Estado debe establecerse en base a la ley y las administraciones públicas solo podrán contraer obligaciones y realizar gastos de acuerdo con las leyes. Por otro lado, el art 134 establece que es el Gobierno quien debe presentar los Presupuestos Generales del Estado, tres meses antes de la expiración de los del año anterior, su aprobación por parte del Congreso y el Senado, donde se incluyen todos los ingresos y gastos del sector público estatal. Es importante mencionar que la Ley de presupuestos no puede crear tributos, aunque sí podrá modificarlos siempre que una ley tributaria así lo prevea⁴².

El art 135 CE hace mención a la Deuda Pública y la necesidad de que el Estado y CCAA deben estar autorizados por ley para nueva emisión de deuda o contraer crédito, cuyos intereses y capital deben ser incluidos en el estado de gastos de los presupuestos sin poder ser objeto de enmienda o modificación. Y por último el art 136 presenta el Tribunal de Cuentas. Dicho Tribunal es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado. Depende directamente de las Cortes Generales y cuya finalidad es el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado, pudiendo ser censuradas por el ya mencionado Tribunal⁴³.

⁴¹ Cf. RODRIGUEZ BEREIJO, A. “El sistema tributario en la Constitución” en *Revista española de derecho constitucional*, núm. 36, Pp. 9-70

⁴² Aranda Álvarez, E. “Derecho constitucional económico” en *Revista de derecho político*, núm. 100, 2017

⁴³ “Título VII Constitución Española Gurú Oposiciones” en *Preparar oposiciones online | Oposiciones.guru*, 2019. (Disponible en <https://www.oposiciones.guru/titulo-vii-constitucion-espanola/>)

Con este último apartado concluyo el primer capítulo en el cual he querido mostrar e introducir la diversa normativa española en materia tributaria y su cercana relación con el tema que nos acontece debido a la vulneración por parte de las Corporaciones Locales del principio de capacidad económica y no confiscatoriedad de la CE a través del abuso por parte de estas de las plusvalías generadas en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU, en adelante); todo ello englobado dentro del marco jurídico que constituye la Constitución económica y financiera de nuestro Estado de Derecho, las cuales marcan las reglas del juego y el buen hacer de nuestras administraciones públicas.

III. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

1. Concepto

Debemos partir de la base de que el principio de no confiscatoriedad se engloba dentro de los principios descritos en el artículo 31.1 Ce, donde el conjunto de todos ellos forma lo que se determina un sistema tributario justo. Dicha justicia consigna que la prohibición de confiscatoriedad es aplicable tanto a aquellos contribuyentes con una mayor capacidad económica, que sucedería si sólo tuviéramos en cuenta la progresividad como límite a la imposición, como a todos los contribuyentes, de acuerdo con su capacidad económica⁴⁴.

Para entender la prohibición constitucional de que el sistema tributario tenga efectos confiscatorios es necesario analizar, previamente, qué se entiende por confiscación y por efectos confiscatorios. De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, confiscar consiste en “*penar con privación de bienes, que son asumidos por el fisco*”⁴⁵. De este modo, se trata de una institución considerada como una pena que provoca un traspaso de bienes del ámbito de la propiedad privada a la pública sin indemnización alguna.

Además, no debemos confundir la figura jurídica de la confiscación, clasificada dentro de la regulación del derecho de propiedad y, por tanto, con sus propias connotaciones, con el principio constitucional de no confiscatoriedad, que viene recogido, junto con los anteriores principios comentados, como un instrumento para conseguir un sistema tributario justo⁴⁶.

⁴⁴ Vid. GONZALO Y GONZÁLEZ, L. “El principio constitucional de no confiscatoriedad tributaria” en *El sistema económico en la Constitución español*, 1994, pp. 1551-1560

⁴⁵ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Diccionario de la lengua española, 23.ª ed.

⁴⁶ Sobre ello, CHÁVEZ, M. “El principio de no confiscatoriedad y las manifestaciones del poder tributario” en *Estudios de derecho constitucional tributario*, 2011, pp. 625-638

Como definición, nuestro TC clarifica la definición del principio de no confiscatoriedad a través de la STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9º, en la cual se establece: *“la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible --sustrato, base o exigencia de toda imposición-- so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga "alcance confiscatorio", es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto 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. 31.1 de la Constitución ; como sería asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta”*⁴⁷

En esta ocasión, nuestro Alto Tribunal, no sin antes recordar que su interpretación no está doctrinalmente clarificada, acomete la labor de interpretación de este precepto constitucional diciendo que el principio de no confiscatoriedad tributaria no es otra cosa que la incorporación de *“una exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible – sustrato, base o exigencia de toda imposición so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio”*⁴⁸

La problemática en concretar su alcance y contenido no exime perder su valor jurídico y el papel que debe tener en relación con dichos principios y especialmente, con el principio de progresividad. De este modo, la prohibición constitucional acerca de que el Estado pueda apoderarse de las rentas y propiedades fiscal al establecer una presión fiscal muy alta queda clara, sin ser necesario llegar a ese porcentaje máximo del cien por cien, bastando con que el

⁴⁷ CUBERO TRUYO, A. “Lección 3. Los principios que rigen la ordenación de los tributos” en *Hacienda pública y dimensión internacional de la riqueza*, Tirant lo Blanch, 2015

⁴⁸ “Principios constitucionales tributarios”. s/f. Wolterskluwer.es. (Disponible en https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUj2MjtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQOGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAwRUhCjUAAAA=WKE.)

ciudadano, cuando deba hacer frente al pago de sus tributos, vea disminuida de forma notoria su riqueza y que le produzca un cambio en su forma de vida⁴⁹.

2. Prohibición de la confiscatoriedad en relación con el derecho de propiedad privada

El principio constitucional que prohíbe el alcance confiscatorio de los tributos es uno de los que configuran el deber de tributación como proyección del valor de libertad, de tal forma que el poder tributario del Estado está limitado de tal manera que permita al individuo poseer una libertad económica, social y cultural. Debido a esto, el reconocimiento del derecho a la no confiscatoriedad tributaria implica una protección o garantía de la libertad en la esfera económica. (art 33 CE). Esta garantía de libertad se concreta en que la detracción de la riqueza imponible sea limitada, parcial, asegurando que queden libres de tributación los recursos mínimos necesarios para una vida digna y en libertad.

Según el TC (STC 150/1990, de 4 de octubre), “*en materia fiscal, la confiscación no supone la privación imperativa, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación, ya que este tipo de gravamen es, en términos generales, de esencia al ejercicio de la potestad tributaria y al correlativo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*”⁵⁰. En esta sentencia, el TC expresó, a pesar de su perplejidad ante las diversas opiniones doctrinales sobre el significado del principio de no confiscatoriedad de los tributos en sentencias anteriores⁵¹, un atisbo interpretativo sobre el principio de no confiscatoriedad que, hoy en día, es considerado esencial

Esta posición ha sido adoptada por el máximo intérprete de nuestra constitución en contraste con otros tribunales constitucionales europeos, como el de Alemania. Por lo tanto, aunque la constitución alemana no prohíbe explícitamente los impuestos con base confiscatoria, se introdujo en la sentencia de la Corte Constitucional alemana del 22 de junio de 1995 sobre impuestos a la propiedad que el límite a la carga tributaria no se puede pasar por alto.⁵²

El TC alemán señaló que la imposición no puede incidir sobre el patrimonio ni exceder de un límite situado mayoritariamente en la mitad de los rendimientos. Esta argumentación se basa en el precepto constitucional alemán, en su artículo 14.2. “*La propiedad obliga (Eigentum*

⁴⁹ BUENO GALLARDO, A. “Artículo 31 CE: Sistema tributario justo y progresividad” en *Diario la ley*, 2018. (Disponible en <https://diariolaley.laleynext.es/dli/2019/01/07/articulo-31-ce-sistema-tributario-justo-y-progresividad>)

⁵⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre

⁵¹ Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo

⁵² SCHWABE, J. “Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán. Extractos de las sentencias más relevantes compiladas por Jürgen Schwabe”, Konrad Adenauer-Stiftung, 2009

verpflichtet). Su uso deberá servir, al mismo tiempo, el bien común” en lo referido a la función social de la propiedad, donde se establece que: “*la propiedad debe servir igualmente al interés general*”⁵³.

En base a este pronunciamiento se instauró el principio de la partición por mitad, el cual implica que la carga total impositiva no debe exceder del 50 por 100 entre la mano privada y la mano pública. Aunque la ley, por otro lado, establece que la suma de la cuota íntegra a pagar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no podrá sobrepasar, con carácter general, el 60% de la base imponible⁵⁴

Más allá de la disciplina comunitaria, debemos destacar que el Protocolo Adicional nº 1 al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales⁵⁵ establece en su primer párrafo de su artículo 1 que “*toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes*”, disponiéndose así que “*nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional*”.

En el segundo párrafo de este mismo artículo se acuerda que “*las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas*”.

Este artículo 1 lleva por como título la “*Protección de la propiedad*”⁵⁶. El hecho de que se hable en este precepto tanto de la propiedad como de la tributación podría interpretarse como que estos últimos pudieran anular el concepto de propiedad, yendo esto en contra del propio reconocimiento de la protección de la propiedad privada

Por todo lo anteriormente expuesto, este principio jugará un papel limitante para la regulación de tributos por el legislador, aunque su aplicación en el control de disposiciones por

⁵³ Art 14. Ley Fundamental para la República Federal Alemana, de 23 de mayo de 1949. (Disponible en <http://www.ub.edu/ciudadania/hipertexto/evolucion/textos/ca1946.htm>)

⁵⁴ Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. «BOE» núm. 136, de 07/06/1991.

⁵⁵ Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950. «BOE» núm. 243, de 10 de octubre de 1979, pp. 23564 a 23570

⁵⁶ Sobre el derecho de propiedad a la luz de este Convenio desde la perspectiva tributaria, véase PÉREZ ROYO, F.: “El derecho de propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos”, en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 109-110, 2001, pp. 23 y ss

parte de los Tribunales será escasa dada la doctrina constitucional expuesta, sobre todo en la legislación tributaria local⁵⁷.

3. Complementariedad entre el principio de no confiscatoriedad y el principio de capacidad económica

La doctrina establece distintas concepciones sobre el principio de capacidad económica, siendo necesario, para facilitar su comprensión, esclarecer el papel que juega dentro de los principios que conforman la justicia tributaria en nuestra Constitución, distinguiendo así entre capacidad económica, entendida aquella como la riqueza de cada uno y, capacidad contributiva, que es la valoración concreta que hace el legislador de dicha riqueza para considerarla así susceptible de gravamen y, por consiguiente, factible para su tributación⁵⁸.

Dentro de esta capacidad contributiva se puede distinguir dos enfoques, en el primero, la capacidad contributiva absoluta, concebida como la aptitud necesaria para concurrir en la financiación de los gastos públicos y, por otro lado, la capacidad contributiva relativa, entendida ésta como un criterio de ordenación de la determinación de la carga tributaria, es decir, en qué medida tiene que contribuir cada uno.

Las prerrogativas anteriormente expuestas tienen su importancia a la hora de delimitar el verdadero alcance de dicho principio; por ello, la capacidad contributiva absoluta actúa como límite al legislador, ya que por un lado conlleva, en palabras del Tribunal Constitucional “*la exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentre*”⁵⁹ y, de otro modo, debe de seleccionar que presupuestos de hecho son reflejo de capacidad económica, “*aunque la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia*”⁶⁰

Por otro lado, el Tribunal Supremo, en el Auto de 1 de julio de 2019⁶¹ dictamina que, según la doctrina del TC sobre el principio de no confiscatoriedad, se pueden diferenciar tres conceptos sobre el alcance de este, pudiendo armonizarse los tres sin excluir a ninguno de ellos. Por ejemplo, hay quien defiende que el principio de capacidad económica es el mismo que el

⁵⁷ Cfr. HERNÁNDEZ GUIJARRO, F. “Progresividad fiscal y confiscatoriedad en los tributos locales” en *Actualidad Jurídica Iberoamericana*, núm. 3, agosto 2015, pp. 717-728.

⁵⁸ Cf. SOLER BELDA, R.R. *La evolución del principio constitucional de progresividad en el ordenamiento tributario*, Dir. LOPEZ ESPADAFOR, C. Universidad de Jaén, 2011

⁵⁹ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio, FJ 4 y Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9º

⁶⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4

⁶¹ Auto del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso- Administrativo ATS 7591/2019 - ECLI:ES:TS:2019:7591A

de no confiscatoriedad, considerando así que sería confiscatorio cualquier tributo que no respete la manifestación económica de cada contribuyente⁶².

En segundo lugar, parte de la doctrina lo presenta como reiteración del principio de justicia tributaria. Y, por último, hay quien lo constituye como un límite del principio de progresividad de todo el sistema tributario.

Sin incidir en la segunda concepción del principio por presentar un carácter más programático, las otras dos se complementan con claridad, actuando la no confiscatoriedad como un límite a la progresividad del sistema tributario, de tal modo que, si se superase dicho límite, se dejaría de contribuir según la capacidad económica.

Todo lo anteriormente expuesto viene reflejado por lo dispuesto por el TS, el cual dice que *“La interdicción de confiscatoriedad, en efecto, opera, de una parte, como reverso del principio de capacidad económica como fundamento de la imposición (el principio de capacidad económica en esta manifestación obliga —ya lo hemos dicho— a gravar exclusivamente manifestaciones de riqueza reales o potenciales; complementariamente, su reverso —la interdicción de confiscatoriedad— exige no agotar la riqueza imponible que está en la base de la imposición so pretexto del deber de contribuir); y, de otra parte, constituye un límite infranqueable a la progresividad del entero sistema tributario .»*⁶³

Y es mismamente ese respeto al principio de capacidad económica lo que impide agotar la riqueza del contribuyente, principio vulnerado por el anterior sistema de estimación objetiva de la cuota liquidable, tal y como veremos más adelante. De la misma forma, el TS destaca que *“cada vez que el legislador diseña los elementos de cuantificación del tributo de tal forma que como consecuencia de la exacción de la cuota tributaria resultante se agota la riqueza imponible que está en la base de la imposición, se incurre en un resultado obviamente confiscatorio que incide negativamente en la prohibición constitucional que establece el artículo 31.1 CE”*⁶⁴. Y con mayor razón, no es sólo cuando se agota la riqueza, sino también cuando, con ella, ni siquiera se puede afrontar el pago de la deuda que surge.

Sin embargo, esta exigencia, entendida como reverso del principio de capacidad económica cuando funciona como sustrato de la obligación, no se debe pregonar únicamente del sistema en su conjunto, sino que también de todas y cada una de las figuras que lo forman,

⁶² Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre

⁶³ Auto del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso- Administrativo ATS 7591/2019 - ECLI:ES:TS:2019:7591A

⁶⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional 42/1986, de 10 de abril

con independencia de que ejerzan o no una función sustancial en la configuración del deber de contribuir⁶⁵.

Por todo lo anteriormente expuesto y a modo de conclusión de este apartado decir, que, no es posible, en ningún caso, gravar una situación inexpressiva de capacidad económica ya que, de hacerlo, se estaría reduciendo el patrimonio del contribuyente, infringiendo los principios constitucionales de capacidad económica y de no confiscatoriedad.

No existe, por tanto, atendiendo a la jurisprudencia del TC, un límite máximo de imposición de la carga tributaria, pero se establece la exigencia de que respete en todo momento la capacidad económica del obligado tributario. Con esta exposición, los impuestos no podrían alcanzar una cuantía tal que consumiese la capacidad de pago manifestada en las rentas y ganancias obtenidas por el contribuyente.⁶⁶

IV. EL CONCEPTO DE PLUSVALÍA DENTRO DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU)

1. Concepto

El origen del concepto de plusvalía tal y como lo conocemos hoy en día se remonta a finales del siglo XIX, cuando el filósofo Karl Marx la definió en su obra “*El Capital*”⁶⁷ en referencia al valor no pagado del trabajo obrero cuyo rédito recae en el empresario, aunque no fue Karl Marx el pionero en definir el término plusvalía, ya que anteriormente, el economista británico David Ricardo trató de perfeccionar el concepto acuñado por Adam Smith en sus escritos.

Según dictamina el diccionario de la Real Academia Española, RAE, el concepto de plusvalía se define como “*Incremento del valor de un bien por causas extrínsecas a él*”⁶⁸

Por ende, podríamos definir una plusvalía como el beneficio resultante de una diferencia positiva entre el precio al que se compró un inmueble y su precio de venta a través de una transacción u operación económica.

En resumidas palabras, es el incremento de valor de un bien por diversas causas ajenas al control de sus propietarios y que repercuten en una ganancia para los mismos.

⁶⁵Vid. MARÍN-BARNUEBO FABO, D. “La doble vertiente del principio de capacidad económica en la jurisprudencia constitucional” en *El notario del siglo XXI*, núm. 102, 2022

⁶⁶ “Los límites de los impuestos: capacidad económica y no confiscatoriedad” en *HayDerecho*. el 22 de mayo de 2020. (Disponible en <https://www.hayderecho.com/2020/05/22/los-limites-de-los-impuestos-capacidad-economica-y-no-confiscatoriedad/>).

⁶⁷ Cfr MARX, K. “El capital”, Libsa, 2017, pp. 150 y ss

⁶⁸ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Diccionario de la lengua española, 23.ª ed.

Desde un punto de vista jurídico, más concretamente desde la rama del derecho tributario, la plusvalía es un concepto gravado a través de impuestos, de facto, el incremento del valor del bien es gravado directamente en su hecho imponible ya sea por su transmisión o cualquier motivo objeto de gravamen⁶⁹.

En nuestro ordenamiento, dichas plusvalías son gravadas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, IRPF, y en el impuesto sobre sociedades, el IS, dependiendo de la naturaleza del sujeto pasivo, ya que, a veces, la plusvalía económica aparece a causa de la inflación.

Por otro lado, en lo referido a la venta de bienes inmuebles, el pago de la plusvalía municipal se devenga en el Ayuntamiento donde tenga lugar el bien gravado y con carácter anual. Dicho pago se realiza en supuestos como el aumento de valor de un edificio debido a la mejora de las carreteras colindantes, o por el incremento de valor del suelo resultante del paso del tiempo.

Por lo que, si somos propietarios de un bien sujeto al pago del IIVTNU debemos presentar los siguientes documentos a la hora de tributar dicho impuesto: la referencia catastral de la vivienda según aparece en el Impuesto sobre bienes inmuebles, la fecha de compra del bien inmueble y la fecha en la que se prevé su venta.⁷⁰

2. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Una vez definido el concepto y alcance de la plusvalía, más concretamente la plusvalía municipal, procedo a explicar el funcionamiento de esta dentro del IIVTNU y como tributa este impuesto de carácter local, junto con su regulación en nuestro ordenamiento jurídico previo a la STC sobre la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020, 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 y su posterior modificación a través del Real Decreto-ley 26/2021 del 8 de noviembre.

En cuanto a la naturaleza jurídica del IIVTNU podemos definirlo como un impuesto⁷¹:

- Directo: Grava una manifestación directa de la capacidad económica, más concretamente, la renta obtenida por el sujeto pasivo en la transmisión de los terrenos

⁶⁹ BORRAS ÁMBER, F. “Impuesto sobre sociedades (2). Regímenes especiales. Comentarios y casos prácticos 2022”, Centro de Estudios Financieros, 2022

⁷⁰ “¿Qué es la plusvalía?” s/f. Debitoor.es. (Disponible en <https://debitoor.es/glosario/definicion-plusvalia>)

⁷¹ CARPIZO, J. “La base imponible en el IIVTNU” en *Tributos locales*, núm. 90, 2009, pp. 13-19

de naturaleza urbana, sin mediar repercusión legal de la cuota del impuesto a terceras personas, pese a que esta práctica se acuerde a través de acuerdos o pactos privados.

- Potestativo: Es un impuesto de carácter potestativo cuyo establecimiento y recaudación es responsabilidad de los Ayuntamientos, por lo que este impuesto no tiene por qué estar contemplado en todos los municipios del territorio español.
- Objetivo y real: En este tipo de tributo no se atiende a las circunstancias personales del sujeto titular de los bienes sujetos a gravamen, aunque si existe una bonificación para las transmisiones lucrativas por muerte a favor de descendientes y adoptados.
- Instantáneo: El devengo del impuesto se hace de manera aislada cuando se realiza el negocio jurídico de la transmisión patrimonial o del derecho real de disfrute. Otro aspecto distinto, es que a la hora de cuantificar la cantidad a devengar se tenga en cuenta el periodo de tiempo transcurrido desde la anterior transmisión hasta la actual
- Proporcional: El impuesto no es gravado mediante distintos tipos que van aumentando según mayor es la plusvalía sometida a gravamen, sino que se aplica un mismo tipo de gravamen para cualquier tipo de incremento de valor, aunque los Ayuntamientos tienen la potestad de modular el tipo de gravamen según el margen ofrecido por la norma

Otro aspecto importante que debemos comentar es el tema de la doble imposición, ya que el objeto de este impuesto es el de gravar el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. La controversia surge debido a que ya existen otros impuestos que gravan dichas ganancias o incrementos, como son el IRPF, el IS, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.

En este sentido, la transmisión patrimonial de naturaleza urbana provoca para el contribuyente, persona física o jurídica, el devengo del IITVNU, en el cual se grava el incremento de valor experimentado por el terreno fijado mediante una fracción del valor catastral, y además, se debe incluir en la base imponible de su impuesto personal (IRPF y demás impuestos mencionados anteriormente) la ganancia o pérdida patrimonial manifestada a través de la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición, corregido el efecto de la inflación⁷².

⁷² Sobre ello, ROVIRA FERRER, I. “La justicia tributaria en el IITVNU” en *La financiación de las entidades locales en tiempos de crisis*, 2014, pp. 397 y ss.

La diferencia reside en que en el primer caso se grava un incremento nominal, en el cual no pueden computar las minusvalías, mientras que en el segundo se grava un incremento real susceptible de computarse las pérdidas patrimoniales también.

Con el fin de evitar esta doble imposición, hasta 1998 existía la posibilidad de deducirse hasta el 75 por cien de lo abonado en concepto del IITVNU en el IRPF, deducción la cual ha desaparecido y que tampoco era de aplicación para el resto de los tributos⁷³.

Igualmente, la jurisprudencia mantiene la necesidad de su existencia en base a diferentes motivos, como por ejemplo, que es un impuesto que ha existido tradicionalmente en la hacienda local o, en palabras de Fernández Montalvo *“el tributo que nos ocupa ha de ser considerado como un derecho de la Administración municipal a participar en la plusvalía de los terrenos de propiedad particular, que deriva principalmente de la realización de obras, dotación de servicios públicos o de la actividad urbanística en ejecución de los planes, así como de cualquier otra circunstancia que sea ajena a la acción del propietario. Este Impuesto de Plusvalía único que encuentra su fundamento directo en la Constitución (artículo 47 “in fine”), como forma de participación de la comunidad en las plusvalías generadas por la acción urbanística”*⁷⁴, aunque a mi parecer la no derogación de este tributo se debe esencialmente a su carácter recaudatorio, pese a su flagrante necesidad de reforma y cambio en su regulación

Por otro lado, el IITVNU se encontraba regulado en el 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, en adelante, TRLRHL⁷⁵.

En dicho Real Decreto nos encontramos con la base reguladora del impuesto, cuyo análisis nos facilitará la comprensión del mismo, por ende:

Hecho imponible. Supuestos de no sujeción. Recogido en el art 104 TRLRHL, el hecho imponible que grava el IITVNU viene constituido por el incremento de valor que:

- Experimenten los terrenos de naturaleza urbana a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y terrenos clasificados como urbanizables sin programación.

⁷³ JUAREZ GONZÁLEZ, J. “Calvario, muerte y resurrección de la "plusvalía municipal" (IIVTNU)” en *El notario del siglo XXI: revista del Colegio Notarial de Madrid*, núm. 100, 2021, pp. 146-149

⁷⁴ Sentencia del Tribunal Supremo 7198/1991, Sala de lo contencioso nº 3, de 13 de septiembre

⁷⁵ 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. «BOE» núm. 59, de 09 de marzo de 2004

- Aquellos que se pongan de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos o cualquier derecho real del que goce.

Por lo que este impuesto grava el incremento de valor del suelo, con independencia de si sobre estos se encuentra edificación construida o no.

En base a ese hecho imponible, se establecen por el legislador una serie de supuestos de no sujeción:

- No está sujeto a este tributo aquellos terrenos que tengan la consideración de rústicos.
- Los casos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal⁷⁶.
- Además, existen otros supuestos de no sujeción recogidos en otras normas, como en el caso de las transmisiones de terrenos por medio de la Constitución de juntas de compensación.

Los obligados tributarios varían según se trate de transmisiones a título lucrativo (por ejemplo, donaciones o herencias) donde la persona que adquiera el inmueble o a favor de la cual se constituya o se transmita un derecho real será la obligada a tributar.

En caso de transmisiones a título oneroso (por ejemplo, una compraventa) será la persona que transmite el inmueble o un derecho real. Por otro lado, no son aplicables a la Administración tributaria los pactos ocasionados entre las partes en cuanto al pago de la plusvalía. Si por algún casual, la persona obligada al pago de la plusvalía residiera en el extranjero, la ley prevé que en su lugar tendrá que pagar el impuesto el sustituto del contribuyente, que es la otra parte que interviene en el negocio jurídico⁷⁷.

Por otro lado, en su art 105, el TRLRHL regula las diferentes exenciones relacionadas con este impuesto, entre las que se encuentran⁷⁸:

- Los incrementos de valor a consecuencia de la constitución y transmisión de los derechos de servidumbre.

⁷⁶ La aportación de un inmueble privativo a la sociedad de gananciales, Consulta de la DGT de 26 de noviembre de 2007, (TOL 1.264.301)

⁷⁷ “IIVTNU (plusvalía): Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana” (sin fecha) Oagrtl.cat. (Disponible en: <https://www.oagrtl.cat/informacio-tributaria-es/informacion-sobre-los-impuestos-municipales/iivtnu-plusvalua-impot-sobre-lincrement-de-valor-dels-terrenys-de-naturalesa-urbana>)

⁷⁸ Art. 105. 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. «BOE» núm. 59, de 09 de marzo de 2004

- La transmisión de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico- Artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés cultural.
- El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, a las que pertenezca el municipio, a los que les corresponda el incremento de valor.

La base imponible, regulado en el art. 107 del TRLRHL, viene constituida por el incremento de valor de los terrenos puestos de manifiesto en el momento de devengo, incremento generado a lo largo de un período de 20 años como máximo. Tomando como referencia para su cálculo dos aspectos, el primero de ellos, se corresponde al valor del terreno en el momento del devengo, el cual no coincide con el valor de mercado. El segundo, referido al porcentaje establecido por el Ayuntamiento según el tiempo transcurrido en la generación de valor del terreno.

El porcentaje establecido por el Ayuntamiento será anual y sin que pueda exceder los siguientes límites:

- Período de uno hasta cinco años: 3,7
- Período de hasta 10 años: 3,5
- Período de hasta 125 años: 3,2
- Período de hasta 20 años: 3

Donde el incremento de valor de cada transmisión se determinará según el porcentaje anual fijado por el Ayuntamiento para el período comprendido por el número de años los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento, computándose el número de años por años naturales completos.

El Ayuntamiento, más allá de tener potestad para aplicar los porcentajes que considere oportunos sin exceder de los límites establecidos por el legislador, también ostenta la potestad de establecer el tipo de gravamen del IITVNU, a través de la ordenanza fiscal del impuesto, sin que pueda exceder del 30 por ciento. Art 108 del TRLRHL.

Una vez calculada la base imponible el método de estimación de la cuota a pagar es similar al del resto de los tributos, siendo así que⁷⁹:

⁷⁹ “Cálculo de la cuota (IIVTNU-Plusvalía)” en Suma.es, 2021. (Disponible en <https://www.suma.es/calculo-iiivtntnu>)

- La cuota íntegra resulta de aplicar el tipo impositivo al incremento del valor del terreno calculado objetivamente.

- La cuota líquida se calcula minorando la cuota íntegra en base al importe de las bonificaciones.

- La cuota diferencial, que en nuestro caso, es igual a la líquida, ya que no hay ingresos a cuenta, pagos fraccionados, retenciones o conceptos similares.

La declaración en el caso de las transmisiones inter vivos tendrá un plazo de interposición de 30 días hábiles desde el momento en que se produjese dicha transmisión. Por otro lado, si la transmisión se produjera por “*mortis causa*”⁸⁰, el plazo será de seis meses, ampliable a otros seis meses más a solicitud del interesado.

En cambio, los recargos producidos por declaraciones extemporáneas serán los siguientes:

- *“Si la declaración se presenta dentro de los tres meses siguientes a la finalización del plazo para presentar, se le aplicará un recargo del 5 por ciento.*
- *- Si la declaración se produce entre el tercer mes y el sexto, el recargo al principal será del 10 por ciento.*
- *- Si la presentación de la declaración se produce entre el sexto mes y el duodécimo, se producirá un recargo del 15 por ciento.*
- *- A partir del duodécimo mes, el recargo será del 20 por ciento más intereses de demora*

*En el caso de que la deuda se pague en plazo voluntario, se bonificará con una reducción del 25 por ciento del importe del recargo aplicado por extemporaneidad”*⁸¹.

Considero que todo lo anteriormente expuesto describe fehacientemente el funcionamiento y principales características del IIVTNU a través del TRLRHL, el cual tras la STC sobre la cuestión de inconstitucionalidad de las plusvalías en el IIVTNU cambió su redacción a través del Real Decreto-ley, 26/2021⁸², de 8 de noviembre, por el que se adapta el TRLRHL, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

⁸⁰ MORENO SERRANO, B. “Bonificación mortis causa en el IIVTNU” en *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, núm. extra 4, 2019.

⁸¹ PÉREZ LARA, J.M. “Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales.”, Tirant lo Blanch, 2014, pp. 101-136

⁸² Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

En virtud de una orden del TC, los municipios ya no pueden liquidar, verificar, recaudar y ajustar dichos impuestos locales, que a partir de la fecha del fallo deja de estar vigente. Todo ello supone un varapalo a las arcas de las Haciendas Locales, que puede tener como consecuencia un incremento potencial del déficit público, poniendo en riesgo así el cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria, art. 135 CE, que lastraría a su vez al principio de suficiencia financiera de las entidades locales, art. 142 CE⁸³.

Por ello, la inminente necesidad del restablecimiento de la exigibilidad del impuesto en pro de preservar el principio constitucional de estabilidad presupuestaria, así como la conveniencia de evitar posibles fluctuaciones inmediatas en el mercado inmobiliario, agravando así la situación de forma urgente, justifican la adopción de las medidas incorporadas en este real decreto-ley, concurriendo de este modo la circunstancia de extraordinaria y urgente necesidad exigible por el artículo 86 de la CE, para la utilización de dicha figura normativa.

Este nuevo Real Decreto consta de un artículo único, por el cual se introducen las nuevas modificaciones en cuanto al cálculo de la base imponible, una disposición transitoria necesaria para facilitar la adaptación de las ordenanzas fiscales a la nueva normativa aprobada y tres disposiciones finales.

Por ende, la modificación llevada a cabo por este Real Decreto-ley condiciona la base imponible del impuesto a la capacidad económica efectiva del contribuyente. Para lograr su consecución, se mejora la técnica de determinación de la base imponible en el sistema objetivo, para que refleje en todo momento la realidad del mercado inmobiliario, convirtiéndose, además, en optativo este sistema, ya que ahora se permite que la base imponible del impuesto sea la diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición de un terreno cuando así lo solicite el obligado tributario, por lo que el sistema objetivo se convierte en optativo ya que el contribuyente tiene ahora la posibilidad de tributar según la plusvalía real obtenida en el momento de la transmisión del inmueble⁸⁴.

Por lo que, en las transmisiones en las que haya suelo y construcción, la plusvalía real del terreno será la resultante de la diferencia entre el precio de venta y el de adquisición tras aplicarle la proporción que representa el valor catastral del suelo sobre el valor catastral total.

⁸³ “El TC anula la plusvalía municipal” en *Primera Lectura Ediciones*, 27 de octubre de 2021. (Disponible en <https://primeralecturaediciones.com/sentencias/archivo/el-tc-anula-la-plusvalia-municipal/>)

⁸⁴ “Real Decreto-ley 26/2021: Las cinco claves del nuevo impuesto de plusvalía municipal” en *Noticias Jurídicas*. (s. f.). (Disponible en <https://noticias.juridicas.com/actualidad/noticias/16725-real-decreto-ley-26-2021:-las-cinco-claves-del-nuevo-impuesto-de-plusvalia-municipal/>)

Cálculos que podrán ser objeto de revisión por las Corporaciones Locales, de acuerdo con una novedad que introduce la norma.

De este modo, se da respuesta al mandato del TC de 2021 que establecía que el método objetivo de determinación de la base imponible no puede ser el único método admitido legalmente.

Considero que la mayor característica de este Decreto- ley es que aquellos contribuyentes que no se beneficien, u obtengan una ganancia de la transmisión, no estarán sujetos de pagar dicho impuesto, cumpliendo así con el mandato impuesto por el TC en su sentencia 59/2017⁸⁵ de no someter a tributación aquellas situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos, respetando así el principio de capacidad económica, aunque el interesado en acreditar la inexistencia de incremento de valor sí deberá declarar la transmisión.

Como novedad, deberán ser gravadas las plusvalías generadas en el primer año, es decir, para evitar así el carácter especulativo de la adquisición de ciertos bienes inmuebles⁸⁶.

Con este Decreto-ley se restablece la exigibilidad del tributo, ya que, tras la Sentencia del Tribunal Constitucional, se había dejado un vacío normativo para la determinación de la base imponible.

V. COMENTARIO DE LA STC 182/2021, DE 26 DE OCTUBRE DE 2021. CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD 4433-2020.

Orden: Constitucional

Fecha: 26 de octubre de 2021

Tribunal: Tribunal Constitucional

Ponente: Enríquez Sancho, Ricardo

Núm. Sentencia: 182/2021

Núm. Recurso: Cuestión de inconstitucionalidad 4433/2020

Núm. Ecli: ES:TC:2021:182

⁸⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo.

⁸⁶ “La Moncloa. 08/11/2021. Real Decreto-ley para el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. (sin fecha)”. La Moncloa. Home. (Disponible en <https://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/Paginas/enlaces/081121-enlace-plusvalia.aspx>)

Normativa Nacional considerada:

- Art. 31.1 y 47 de la CE (capacidad económica)
- Art. 163 de la CE (cuestión de inconstitucionalidad)
- Art 104 a 110 del TRLHL (regulación IITVNU)

1. Introducción

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, elevó al TC la cuestión de inconstitucionalidad con relación a los arts.107.1, 107.2.a y 107.4 del TRLHL por posible vulneración del art. 31.1 CE. Ya que entiende el tribunal que la aplicación de los preceptos legales impugnados, el cual establece 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) *“no tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente, puede suponer una carga fiscal excesiva o exagerada que vulnera el principio constitucional de no confiscatoriedad en los casos en los que el importe de la cuota tributaria sujeta al pago, aun sin superar la plusvalía efectivamente obtenida con la transmisión del terreno urbano, sí representa una parte bastante significativa de la misma.”*⁸⁷

Es este un tributo *“directo que grava el incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de estos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos”*⁸⁸

Según las últimas cifras oficiales publicadas por el Ministerio de Hacienda y Función Pública, en el año 2018 los ayuntamientos españoles liquidaron el IIVTNU por una cantidad en torno a los 2.600 millones de euros, suponiendo esta cifra aproximadamente el 5% del conjunto de ingresos municipales⁸⁹.

Este impuesto es, con diferencia, el más controvertido de las haciendas locales, ya que desde su creación en 1988⁹⁰, se han cuestionado números aspectos de este, desde su propio fundamento hasta su fórmula de cálculo.

⁸⁷ “La sentencia del tribunal constitucional que anula el impuesto de plusvalía municipal: contexto, resumen y reflexiones”. (sin fecha). tuayuntamientoaqui.com. (Disponible en <https://blogdejoselopezvinyaaldia.com/2021/10/29/la-sentencia-del-tribunal-constitucional-que-anula-el-impuesto-de-plusvalia-municipal-contexto-resumen-y-reflexiones/#La-cuestión-de-inconstitucionalidad-planteada>)

⁸⁸ art. 104.1 del TRLRHL

⁸⁹ HHLL_en_cifras_2018.pdf (hacienda.gob.es).

⁹⁰ Con la aprobación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales

Del mismo modo, el Tribunal Constitucional había defendido que el fundamento del IIVTNU se encontraba en el art. 47 de la CE. Así, por ejemplo, en su sentencia 26/2017 afirmaba:

“Hay que tener presente que el fundamento del impuesto no es gravar el incremento “real” provocado por la diferencia de precios de venta y compra, sino el incremento del valor del terreno experimentado por la acción urbanística del municipio en el que se encuentra, devolviendo a la colectividad parte del beneficio obtenido con fundamento en el art. 47 CE”⁹¹.

La Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las haciendas locales⁹², en su informe de fecha 3 de julio de 2002, ya advertía sobre la problemática del fundamento del IIVTNU en su análisis. En dicho informe se afirmaba que, en innumerables ocasiones, el Tribunal Supremo ha expresado que el hecho de que este impuesto se sostiene en el art. 47.2 de la CE es errado, según aquellos pronunciamientos judiciales que sostienen que la plusvalía obedece a la acción urbanizadora y al esfuerzo económico de los propietarios.

No obstante, en su reciente sentencia de 26 de octubre de 2021 matiza:

“(…) 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”⁹³

Por ello, para agilizar la gestión de este tributo se establecieron unas reglas objetivas para la determinación de la base imponible. Estas reglas radicaban en multiplicar el valor catastral del terreno en el momento del devengo, por el número de años completos transcurridos desde la anterior hasta la actual transmisión y por un porcentaje anual determinado por cada ayuntamiento⁹⁴.

Este sistema favoreció durante mucho tiempo al contribuyente a la misma vez que los ayuntamientos se veían perjudicados, ya que en ese momento nos encontrábamos en una época

⁹¹ Sentencia del Tribunal Constitucional 26/2017, de 16 de febrero de 2017.

⁹² RODRÍGUEZ PONGA Y SALAMANCA, E. “Informe de la comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales”, 2002, (Disponible en <https://derecholocal.es/opinion/aplicacion-practica-de-la-stc-182-2021-y-rd-ley-26-2021-referidos-a-la-plusvalia-municipal>)

⁹³ https://www.tribunalconstitucional.es/NotasDePrensaDocumentos/NP_2021_102/2020-4433STC.pdf

⁹⁴ MORENO SERRANO, B. “Plusvalía: crónica de una muerte anunciada” en Noticias Jurídicas, 2021, (Disponible en <https://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/16719-plusvalia:-cronica-de-una-muerte-anunciada/>)

de bonanza económica donde el valor catastral aplicado solía estar muy por debajo del valor real. En este contexto era frecuente que quien vendía su inmueble obtuviese una plusvalía positiva, ya que normalmente el precio del suelo en el momento de la venta solía ser superior al que tuvo que pagar cuando lo compró. Por lo que, por lo general, era impensable el hecho de obtener una minusvalía tras la venta⁹⁵.

El problema surge cuando, a raíz del estallido de la “burbuja inmobiliaria” del año 2008 y la brusca caída del precio de la vivienda, el incremento de valor resultante acorde al sistema legal era muy superior al incremento producido en la realidad.

Por ende, como afirmó el Defensor del Pueblo: *“Resulta difícil hacer comprender a los ciudadanos la obligación de contribuir por una riqueza que, desde su perspectiva no se ha generado. Esto se ha puesto de manifiesto como consecuencia de los factores que han afectado a la economía, y especialmente al sector inmobiliario, ya que aquellos que adquirieron sus propiedades en un momento en que el mercado estaba en alza, pagaron un precio de compra que supera al que han recibido por la venta del inmueble”*⁹⁶

Del mismo modo, a finales de 2012 nos encontramos en la portada del periódico Expansión el siguiente titular: *“Los alcaldes cobran impuestos de más por las plusvalías. Inflan la recaudación hasta un 40%”*⁹⁷.

La noticia se refería al IIVTNU liquidado a un señor que había heredado un inmueble urbano en Cuenca. Dicho señor es un ingeniero de caminos que, ante la liquidación practicada por el Ayuntamiento, presentó una reclamación municipal ante el Tribunal Económico Administrativo de Cuenca, argumentando que el consistorio no gravaba el incremento del valor del terreno que había habido en los últimos 20 años, sino el que habría en los próximos 20 años.⁹⁸

Debido a la desestimación de su reclamación, el Sr. Escribano acudió a la vía judicial y demandó al Ayuntamiento ante el Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 1 de Cuenca, donde el juez le dio la razón al Sr. Escribano.

⁹⁵ CAYÓN GALIARDO, A. MIGUEL: “Las reactivadas dudas sobre la constitucionalidad del IITVNU”. Revista técnica tributaria.

⁹⁶ Informe del Defensor del Pueblo, Madrid, 2009, págs. 885 a 886.

⁹⁷ Diario Expansión de fecha 17/12/2012

⁹⁸ El Consultor de los Ayuntamientos, 4 de Noviembre de 2021, Wolters Kluwer. <https://elconsultor.laley.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1CTEAAmNjE0NzQ7WY1KLizPw8WyMDI0NDQwMTkEBmWqVLfnJIZUGqbVpiTnEqAOMfad41AAAAWKE>

No conforme con esta sentencia, el consistorio recurrió al Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, pronunciándose este también a favor del contribuyente: *“En base a los informes matemáticos que acompaña ofrece argumentos lógicos y coherentes para entender que la fórmula aplicada por él mismo [...] se ofrece como correcta, a los efectos de gravar de manera correcta la plusvalía generada durante el período de tenencia del bien”*⁹⁹.

La sentencia, que confirmó la decisión adoptada por el juzgado de primera instancia, señaló que el IIVTNU debía de calcularse en base al valor inicial del terreno en el momento de su adquisición y no en el momento del devengo, según establece el TRLRHL.

A la vista de las dos sentencias anteriores, en las que se defendía una fórmula para el cálculo de la base imponible del IIVTNU diferente a la fijada en el TRLRHL, el Ayuntamiento de Cuenca procedió a consultar a la Subdirección General de Tributos Locales sobre la manera correcta de efectuar dicho cálculo.

La reacción de la Federación Española de Municipios y Provincias (en adelante, FEMP) no se hizo esperar. En un comunicado emitido por la FEMP el día 18 de diciembre de 2012, la federación aseguraba que los ayuntamientos, al calcular el IIVTNU, lo hacían según *“lo dispuesto en la vigente Ley de Haciendas Locales”*.

De este modo, el rechazo del Tribunal supremo a la “fórmula de Cuenca” ha sido total. Ya que, por ejemplo, en la STC de 18 de mayo de 2020 se afirmaba que: *“(…) lo pretendido, en realidad, no es otra cosa que una alteración del criterio de cálculo que desconoce por completo el mandato legal del artículo 107.4 TRLHL, al que debe estarse para determinar la base imponible del impuesto (...). (...) bajo diversas fórmulas matemáticas o económicas, se pretende establecer la ganancia o incremento patrimonial que se grava —entre otras, la conocida como “formula Cuenca”, aunque hay otras alternativas creativas—, de un modo distinto al preceptivamente aplicable del artículo 107.4 TRLHL”*¹⁰⁰

La respuesta de la Subdirección General de Tributos Locales, en su Resolución de 18 de diciembre de 2012, estimaba que no había cabida para la previsión de que la base imponible fuera el incremento real del valor del suelo en ese momento, , sino que, en todo caso, era el

⁹⁹ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha de 17 de abril de 2012 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 1.ª); rec. núm. 393/2010; ponente: Borrego López, José

¹⁰⁰ Sentencia del Tribunal Supremo 472/2020, de 18 de mayo (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2.ª); rec. núm. 1417/2019; ponente: Navarro Sanchís, Francisco José

incremento que resultara de lo establecido en la norma. Posteriormente, fueron muchas las consultas que resolvió la Subdirección General de Tributos Locales sobre este asunto.

Sobre este tema, la primera cuestión que resolvió el Tribunal Constitucional, en relación con el IIVTNU, fue la planteada por el Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 3 de Donostia, en relación con varios artículos de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, de Gipuzkoa, del IIVTNU (NFG).

El TC, en sentencia 26/2017, de 16 de febrero, estimó parcialmente la cuestión planteada en relación con los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la NFG, y, por ende, los declaró inconstitucionales y nulos, pero solo en la medida que sometían a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor¹⁰¹.

De igual modo, en su sentencia 1163/2018¹⁰², el Tribunal Supremo ya advirtió que podían darse situaciones en las que las plusvalías obtenidas por el contribuyente en la venta de sus inmuebles podían ser tan reducidas que permitía poner en duda la aplicación los arts. 107.1 y 107.2 a) del TRLRHL ya que favorecía la aparición de dudas desde la perspectiva del art. 31.1 CE. Aunque afirmó el tribunal, que esta cuestión no era de su incumbencia y que tampoco había sido resuelta por la STC 59/2017

Todo lo anteriormente expuesto nos lleva hasta el momento actual, donde las anteriores sentencias mencionadas plantearon cuestiones de inconstitucionalidad de diversos preceptos del TRLRHL sin llegar a resolver el fondo del asunto.

2. Supuesto de hecho

Esta sentencia se encuentra motivada por el pronunciamiento del Pleno del TC sobre la cuestión de inconstitucionalidad número 4433-2020, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ Andalucía, Ceuta y Melilla en relación con los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 TRLRHL, por presunta vulneración art. 31.1 CE¹⁰³.

Según los antecedentes de hechos descritos en la sentencia, todo comienza por la adquisición por parte de una empresa en el año 2004 de una finca por un precio de 781.315,74

¹⁰¹ Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 26/2017, de 16 de febrero; rec. núm. 1012/2015; ponente: Asua Batarrita, Adela

¹⁰² Sentencia del Tribunal Supremo 1163/2018, de 9 de julio (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2.ª); rec. núm. 6226/2017; ponente: Aguillo Avilés, Ángel

¹⁰³ Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021 (Antecedente de hecho 7 A)

€, vendiéndose esta a su vez a otra mercantil como aportación a su capital por 900.000 € de valor en escritura pública.

Debido a dicha transmisión y al efectuarse el hecho imponible de este impuesto, el Ayuntamiento en cuestión procede a liquidar a la mercantil por IIVTNU 70.006,19 € y, por consiguiente, contra la misma se interponen distintos recursos en diferentes tribunales. La cuota tributaria obtenida fue objeto de las operaciones contempladas en la normativa vigente en el momento, pero la base imponible se calculó, aplicando al valor catastral del suelo en el momento de la transmisión el porcentaje establecido por el Consistorio según el art. 107.4 TRLRHL (a razón de los nueve años completos que poseyó el bien) y sobre esta, se aplicó el tipo de gravamen fijado en la ordenanza municipal del ayuntamiento en cuestión, obteniéndose así la cuota anterior.

De este modo, el tribunal destacaba que el método de cálculo empleado por el legislador para el cálculo de la base imponible podía dar lugar a cuotas líquidas generadoras de una carga fiscal “excesiva” o “exagerada” para el ciudadano, como en el presente supuesto en el que, aunque la cuota tributaria no supera a la plusvalía obtenida, sí supone una parte significativa de esta.

Por ello, se llega a dudar de la constitucionalidad de los artículos anteriormente citados, en la manera en que el método de tributación podría ir contra el principio de capacidad económica e incurrir en la prohibición de confiscatoriedad que actúa como límite constitucional del gravamen, llegando incluso a pronunciarse por parte de los letrados la palabra “confiscación”.

Sobre este asunto se pronuncia el abogado del Estado, suplicando la desestimación de esta cuestión de inconstitucionalidad, *basándose en los argumentos citados en el antecedente séptimo de la sentencia analizada: “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 7 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”¹⁰⁴ y argumenta que no debe entenderse confiscatorio un gravamen excesivo, así como se plantea en este caso, donde la cuota a pagar supera más de la mitad del beneficio obtenido, debido esto a que el principio de confiscatoriedad se aplica al conjunto del sistema tributario y no independientemente a cada impuesto.

Finalmente, se pronuncia también la fiscal general del Estado, y resalta que es redundante el pronunciamiento en relación con el art. 107.4 TRLRHL por haberse resuelto ya en la STC nº 126/2019 y en aquellos casos donde el importe a pagar supere a la plusvalía generada, cosa que no ocurre en el supuesto que nos acontece¹⁰⁵.

3. Decisión

La resolución que se comenta en el presente trabajo señala la inconstitucionalidad del método de estimación de la cuantía de la plusvalía a pagar en el IITVNU, en este caso, el Alto Tribunal decide 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 marzo¹⁰⁶, *“porque considera que el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible resulta ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, estando al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica*”¹⁰⁷, según lo dispuesto en el fundamento jurídico número 6.

En las SSTC 26/2017, 37/2017 y 126/2019, se planeaba una problemática diferente a la actual, ya que no se cuestionaba la adecuación del impuesto respecto del principio de capacidad económica como sustento de la imposición, puesto que el incremento del valor del terreno urbano ha existido desde su configuración, pero si cabe reafirmar, bajo la doctrina anterior a

¹⁰⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre 182/2021 (Antecedente de hecho 7 A)

¹⁰⁵ <https://derecholocal.es/opinion/aplicacion-practica-de-la-stc-182-2021-y-rd-ley-26-2021-referidos-a-la-plusvalia-municipal>

¹⁰⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre 182/2021 (FJ 6)

¹⁰⁷ “El Tribunal Constitucional publica la sentencia sobre la plusvalía municipal” en CUATRECASAS, 2021, (Disponible en <https://www.cuatrecasas.com/resources/1636022051es-6184fdeda539e954175114.pdf?v1.18.0.202203281113>)

esta sentencia, que el principio según el cual es necesario contribuir al mantenimiento del gasto público “según la capacidad económica se aplica a todos los impuestos”, siendo este aspecto muy lesivo para aquellos con menor capacidad económica que ven como tienen que soportar una mayor carga fiscal que las personas con mayor capacidad¹⁰⁸.

La sentencia acepta que el método de estimación de la base imponible según criterios objetivos no es necesariamente inconstitucional, siempre que se cumplan una serie de requisitos que no han sido respetados en los artículos analizados, porque las estipulaciones llevadas a cabo por esos artículos dan lugar a un resultado que se aleja de los valores reales de los bienes inmuebles que conforman el mercado inmobiliario. Por lo que considera el tribunal que son inconstitucionales y nulos.¹⁰⁹

Sobre el alcance de la declaración de nulidad, tras reiterar en varias ocasiones lo que se viene advirtiendo al legislador desde la STC 59/2017, con el fin de realizar los ajustes oportunos en la legislación fiscal para acomodar las exigencias del artículo 31 CE, dictamina que estas obligaciones tributarias exigibles por este impuesto no pueden ser susceptibles de revisión una vez pese una sentencia con fuerza de causa juzgada o una resolución administrativa firme sobre ellas.

Frente al fallo de esta sentencia, el presidente del tribunal Juan José González Rivas alzó su voto concurrente al considerar que el grave problema de la configuración del IITVNU pende sobre el tratamiento jurídico que se le da al suelo urbano en España como una categoría única, sin tener en cuenta sus particularidades, el lugar geográfico y la zona en que se halla el referido inmueble. Para él, el método empleado a la hora de cuantificar el incremento del valor parte de una proposición inaceptable por parte del tribunal: que todo el suelo urbano aumenta de valor y lo hace de igual manera en todo el territorio de aplicación de este impuesto, lo que hace que este tratamiento igualitario del suelo urbano no es razonable.

¹⁰⁸ “NOTA INFORMATIVA N° 102/2021” en *Tribunal Constitucional, Gabinete del presidente, Oficina de prensa*, 2021 (Disponible en https://www.tribunalconstitucional.es/NotasDePrensaDocumentos/NP_2021_102/NOTA%20INFORMATIVA%20N%C2%BA%20102-2021.pdf)

¹⁰⁹ “NOTA INFORMATIVA N° 102/2021” en *Tribunal Constitucional, Gabinete del presidente, Oficina de prensa*, 2021 (Disponible en https://www.tribunalconstitucional.es/NotasDePrensaDocumentos/NP_2021_102/NOTA%20INFORMATIVA%20N%C2%BA%20102-2021.pdf)

Por otro lado, la sentencia cuenta con el voto particular formulado por el magistrado Cándido Conde-Pumpido Tourón al que se adhiere la magistrada María Luisa Balaguer Callejón. El magistrado, aun estando conforme con lo dispuesto en el fundamento jurídico 4. B), propone un sistema alternativo al vigente de estimación objetiva de la base imponible. En su opinión, la solución más adecuada debería haber sido no declarar la nulidad de la norma reguladora de la base, sino *“dar un plazo al legislador para regular el sistema alternativo, de aplicación retroactiva, que hubiera permitido pedir la devolución del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana en todos aquellos casos en los que la cantidad abonada no se adecuase a la plusvalía del terreno efectivamente obtenida”*¹¹⁰

4. Consideraciones finales

Lo más relevante de la sentencia dictada, aparte de la anulación de los artículos del TRLHL, es la limitación de los efectos a aquellas situaciones que fueran recurridas a la fecha de dictarse la sentencia. Como bien dispone el Tribunal Constitucional *“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 Ley General Tributaria a dicha fecha”*¹¹¹.

Por lo que, el Tribunal, si bien declara la inconstitucionalidad y nulidad de la forma de cálculo del tributo, indica que tiene efectos únicamente en relación con las situaciones que hubieran sido recurridas a partir de la fecha de la decisión. La limitación de los efectos temporales prevista en la sentencia es controvertida, ya que estamos estudiando la existencia de posibles mecanismos de recuperación de los importes ingresados con anterioridad, que a día de hoy son inconstitucionales.

La Sentencia comentada afirma que, si la doctrina anterior hubiera resuelto sobre el método de cuantificación del IIVTNU, no tendría objeto de discusión la Sentencia que ahora

¹¹⁰ https://www.tribunalconstitucional.es/NotasDePrensaDocumentos/NP_2021_102/2020-4433STC.pdf

¹¹¹ STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021, FJ 6 B

nos atañe, ya que no se habría producido una vulneración del principio de capacidad económica¹¹².

Sin embargo, el Tribunal entiende necesario revisar la doctrina del ATC 71/2008¹¹³ por varias razones: (I) Se recoge en un pronunciamiento aislado, a lo que –añadimos– se suma que se hizo en el trámite de inadmisión de una cuestión de inconstitucionalidad y con tres votos particulares discrepantes. (II) Se apoya en el criterio acuñado por el TC para la admisibilidad del decreto-ley en el ámbito tributario¹¹⁴.

Pero debemos diferenciar entre la prohibición de este instrumento normativo para cualquier supuesto “*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*”¹¹⁵ (art. 86.1 CE), 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*”. Dicho de otro modo, el ATC 71/2008 aplicó de forma errónea el principio de capacidad como “*medida*” a un problema distinto.

La redacción del art. 31.1 CE exige que la contribución del contribuyente se haga “*de acuerdo con su capacidad económica*”, “*en la configuración de cada tributo*”. Cosa diferente ocurre con el principio de progresividad, el cual debe interpretarse para la totalidad del sistema tributario español.

Por lo tanto, no sólo basta con que cada persona con capacidad económica contribuya para el sostenimiento del gasto público, sino también determinar la proporcionalidad en la que cada individuo de acuerdo con su capacidad económica contribuye a la misma¹¹⁶. Así, la principal novedad de esta sentencia, que se considera “*de enorme trascendencia*” según la doctrina¹¹⁷, es que modifica la doctrina del ATC 71/2008 para exigir a todos los tributos el deber de respetar el principio de capacidad económica como “*medida*” de tributación.

¹¹² STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021, FJ 4 A

¹¹³ ATSJ Cataluña de 26 de febrero 71/2008

¹¹⁴ UTANDE SAN JUAN, J.M. “Nuevo Régimen de la Plusvalía municipal” en *BITPLUS*, núm 261, 2021. (Disponible en <http://www.registradorescantabria.com/boletines/261.pdf>)

¹¹⁵ Constitución española (BOE núm.311, de 29 de diciembre de 1978).

¹¹⁶ STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021, FJ 4 B

¹¹⁷ Vid. MARÍN-BARNUEVO FABO, D. “Nueva declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU (plusvalía municipal)” Instituto de derecho local. 4 de noviembre de 2021. (Disponible en <https://www.idluam.org/blog/nueva-declaracion-de-inconstitucionalidad-del-iiivtntu-plusvalia-municipal/>)

Por otro lado, y este es uno de los puntos importantes de la sentencia, para que el método objetivo de cálculo de la base imponible sea legítimo por razones de simplificación o función administrativa se debe cumplir una de las siguientes condiciones: O bien, gravar incrementos medios según el paso de los años, o bien permitir que los contribuyentes demuestren de forma voluntaria el incremento realmente obtenido.

Los estipulado en el art. 107.4 TRLRHL pudo ser válido en el pasado, con anterioridad a la caída del mercado inmobiliario y la crisis financiera generada, pero a día de hoy, dichas estipulaciones ya no valen por lo que, debido al cambio a una situación económica desfavorable, hace desaparecer “*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*”¹¹⁸.

De hecho, en la actualidad los preceptos cuestionados no cuantifican incrementos medios, ni presuntos ni potenciales¹¹⁹. De este modo, para que se respete el principio de capacidad económica como “*medida*” en función a una base imponible determinada de forma objetiva podemos o hacerla voluntaria; o que los valores tomados sean “*medios, presuntos o potenciales*”, atendiendo a la situación económica del contribuyente en cada momento.

Esto no excluye que la ganancia calculada sea mayor que la ganancia real, pero siempre que se trate de casos excepcionales, se asumirá la desviación por simplificación. Además, al no darse ninguna de las dos condiciones que podrían haber evitado la vulneración del art. 31.1 CE, la sentencia declaró inconstitucionales e inválidas las disposiciones. 107.1, párrafo segundo, 107.2.a) y 107.4 TRLRHL [FJ 5 D)].

Dicha declaración de inconstitucionalidad y nulidad 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*

¹¹⁸ STC de 26 de octubre 182/2021 (FJ 5 D)

¹¹⁹ PALAO TABOADA, C. en “Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las sentencias sobre el IIVTNU”, en Nueva Fiscalidad, núm. 2, 2017 ya que a raíz de las primeras Sentencias sobre el IIVTNU argumentó que el sistema de cuantificación es inconstitucional en su conjunto, por la desvinculación entre lo que se dice gravar y lo que se grava

*art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017*¹²⁰ (“BOE” núm. 142, de 15 de junio).

Como bien se ha dicho anteriormente, es ahora el legislador el que debe llevar a cabo las modificaciones normativas a la hora de calcular la base imponible del IITVNU, ya que es el legislador estatal el que debe integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como límite para preservar el orden del ordenamiento y obtener así una igualdad efectiva entre todos los contribuyentes al sistema fiscal español.

En cambio, no debemos considerar situaciones susceptibles de revisión en base a la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este tributo que, a fecha de la sentencia, tengan la consideración de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme.¹²¹

Considera la DGT que “*la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos reguladores de la base imponible del impuesto imposibilitan, tal y como señala el Tribunal Constitucional, la liquidación y exigibilidad del impuesto, hasta la fecha en la que el legislador estatal lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.3 CE*”¹²², modificación que se ha llevado a cabo mediante el RD 26/2021¹²³

En definitiva, concluyo señalando la correcta interpretación realizada por el Alto Tribunal respecto de la cuestión de inconstitucionalidad 4433/2020, donde declara la inconstitucionalidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLRHL, ya que como hemos podido observar anteriormente, el sistema de cálculo objetiva de la base imponible se encontraba desfasado y alejado de la realidad tras la crisis económica y el cambio del paradigma económico en nuestro país, lo que supuso una grave vulneración del derecho fundamental de no confiscatoriedad y el principio de capacidad económica del contribuyente,

¹²⁰ STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021, FJ 6 A

¹²¹ MUÑOZ PEREZ, M. Y ESCLAPEZ ESCUDERO, M. “Jaque mate a la plusvalía municipal”, 27 de octubre de 2021 (Disponible en <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/jaque-mate-a-la-plusvalia-municipal/>)

¹²² “Los efectos de la STC 182/2021 en las resoluciones de la DGT sobre...” *la*. En *fiscal-impuestos.com*, 2022, (Disponible en <https://www.fiscal-impuestos.com/DGT-efectos-STC-180-2021-IITVNU-plusvalia-obligacion-pago-modificacion-normativa-RDLey-26-2021.html>)

¹²³ Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

puesto que es inadmisibile pensar que un terreno, por el mero hecho del paso de los años, aumente su valor, y por ende, aquel que desee transmitir una propiedad y este sujeto al pago del IITVNU deba pagar una plusvalía superior al valor real del inmueble.

Por ende, esta sentencia es un soplo de aire fresco para la doctrina relacionada con el principio de capacidad económica ya que, tras el nuevo fallo, este principio deberá jugar un papel fundamental como límite a la hora de calcular el tributo, incluyendo también el IIVTNU. De este modo, el Tribunal se aparta así de la doctrina del ATC 71/2008, la cual había sido duramente criticada con anterioridad ya que devaluaba el papel del principio de capacidad económica como límite para el legislador.

Lo anterior solo podrá flexibilizarse respecto a valores constitucionales que puedan considerarse relevantes. En nuestro caso, un sistema de cómputo objetivo que se desvíe de la contribución ya expresada puede justificarse por razones de simplificación administrativa, pero siempre que escojamos un método basado en valores medios, supuestos o potenciales.

La nulidad declarada sólo se aplicará a situaciones anteriores que, a la fecha de la sentencia, no hayan sido resueltas por sentencia firme o por resolución administrativa firme. Con ello se aclara que no podrán ser revisadas las liquidaciones que no hayan sido impugnadas ni rectificativas a esa fecha. Por diversas razones procesales y económicas, las corporaciones locales deben abstenerse de dictar nuevas liquidaciones en base a normas declaradas inconstitucionales, y aunque lo hagan desde la fecha de la sentencia, los ciudadanos deben oponerse a ellas y el recurso debe ser admitido a su favor.

VI. CONCLUSIONES

Finalmente, este trabajo tiene como objetivo conocer del alcance de los principios de no confiscatoriedad y capacidad económica respecto de su aplicación al IIVTNU y la vulneración sufrida por parte de las Haciendas Locales, además de los términos de esta. No cabe duda de la devaluación que vienen sufriendo estos principios a nivel constitucional y de legislación, sobre todo el principio de capacidad económica, en pro de otros fines. En palabras de GARCÍA AÑOVEROS, “*No cabe un análisis jurídico del sistema tributario sin tenerlos presentes de una manera continuadamente operativa*”¹²⁴

Algunos autores definen el principio de capacidad económica como el tratamiento por igual de aquellos que son iguales y viceversa, o lo que es lo mismo, a igual capacidad económica

¹²⁴ Cfr. GARCÍA AÑOVEROS, J. *Manual del sistema tributario español*, Civitas, Madrid, 2000, pág. 48.

igual gravamen¹²⁵. Otros, sin embargo, lo definen como el principio por el que han de contribuir al sostenimiento del gasto público quienes tengan capacidad para ello¹²⁶. Por lo tanto, donde no exista un beneficio económico, el legislador no podrá gravar una “*capacidad económica*” como carga tributaria, tal y como ocurre en determinados impuestos. Por ende, el soporte tributario al que cada sujeto ha de hacer frente debe estar relacionado en función de su capacidad económica¹²⁷.

O lo que es lo mismo, la capacidad económica es presupuesto principal a través del cual debemos contribuir al sostenimiento del gasto público¹²⁸. Debemos partir, por ende, de una manifestación de capacidad económica para conformar un tributo. Así lo expresa PÉREZ DE AYALA, donde según él “[...] *no pueden crearse impuestos [...] más que sobre situaciones que indiquen la existencia de capacidad económica para pagar el tributo*”¹²⁹. Si la realidad se ajustara a lo dicho por PÉREZ DE AYALA, todo hecho imponible debería mostrar esa capacidad económica que a menudo no se revela.

Como límite a este principio de capacidad económica surge el principio de no confiscatoriedad, donde la cuota a pagar no puede suponer la liquidación total o parcial de la fortuna del contribuyente sujeto a gravamen debido a la configuración técnica del tributo, sin tener en cuenta las circunstancias personales del sujeto¹³⁰

De otro modo, y en base a la relación existente entre el principio de capacidad económica y el IIVTNU, es más que comprensible que las dudas sobre la constitucionalidad de los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad se concreten, mayormente, a la determinación de la base imponible mediante la aplicación de la regla de estimación objetiva¹³¹ basada en el coeficiente resultante de multiplicar el valor catastral por un porcentaje que

¹²⁵ Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J. en “Derecho Financiero” en *Curso de Derecho Financiero Español*, Vol. I, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 58

¹²⁶ CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. en *Ordenamiento Tributario Español*, Vol. I, Civitas, Madrid, 1985, pág. 71

¹²⁷ Sobre ello, PEREZ DE AYALA BECERRIL, J.L. en *Fundamentos de Derecho impositivo estatal*, Edersa, Madrid, 1995, pág. 39

¹²⁸ Según defiende, CHECA GONZÁLEZ, C. en *El sistema tributario local*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pág. 54.

¹²⁹ Vid. PEREZ DE AYALA BECERRIL, J.L. en *Fundamentos de Derecho Tributario*, cit., pág. 74

¹³⁰ Sobre ello, ALARCÓN GARCÍA, G. en *Manual del Sistema Fiscal Español*, Civitas, Madrid, 2009 cit., pág. 28.

¹³¹ CORNEJO, B. *Cálculo del impuesto sobre el valor de los terrenos de naturaleza urbana (iivtnu) tras la sentencia del TC*, 12 de noviembre de 2021. (Disponible en <https://www.daya.es/calculo-iivtnu-tras-sentencia-tc/>)

depende únicamente del número de años en los que lleva el bien inmueble en manos de su propietario.

Por lo que el principio de capacidad económica debe cumplir las dos funciones interpuestas por nuestra constitución, como son el cumplir su función como medida de contribución como su tipificación, para que se asemeje la prohibición de la confiscatoriedad con el derecho a la propiedad privada.¹³²

Por otro lado, el Tribunal Supremo, en su Auto del 1 de julio de 2019¹³³, subraya que, siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio de no confiscatoriedad, se pueden deducir tres conceptos, los cuales no son excluyentes entre sí sobre su virtualidad. De este modo, se ha defendido la teoría por la cual hay quien iguala al principio de capacidad económica con el principio de no confiscatoriedad, por lo que podríamos decir que sería confiscatorio el tributo que no respete este último¹³⁴ (STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9)

Por ello, parte de la doctrina lo presenta como una prolongación del principio de justicia tributaria. Además, hay quien piensa que constituye un límite “*por más que indeterminado y de difícil determinación*”¹³⁵ del principio de progresividad de todo el sistema tributario.

Sin tener en cuenta la segunda concepción del principio de capacidad económica, debido a que presenta un sentido más pragmático, las otras dos se suplementan a la perfección, confeccionando así la no confiscatoriedad como límite al conjunto del sistema tributario, de modo que se dejaría de respetar el principio de capacidad económica si se sobrepasara dicho límite.

Según afirma el TS, en el Auto de 1 de julio de 2019: “*La interdicción de confiscatoriedad, en efecto, opera, de una parte, como reverso del principio de capacidad económica como fundamento de la imposición (el principio de capacidad económica en esta manifestación obliga —ya lo hemos dicho— a gravar exclusivamente manifestaciones de riqueza reales o potenciales; complementariamente, su reverso —la interdicción de confiscatoriedad— exige no agotar la riqueza imponible que está en la base de la imposición*

¹³² FERREIRO LAPATZA, J.J. en *Curso de derecho financiero español: (parte general. Teoría general del tributo. Obligaciones. Procedimiento. Sanciones)*, Marcial Pons, 2000

¹³³ Auto del Tribunal Supremo 981/2018, (Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo), de 1 de julio de 2019.

¹³⁴ Sentencia del tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9

¹³⁵ MASBERNAT, P. *Reglas y principios de justicia tributaria: aportes del derecho español al derecho comparado*, Coquimbo, 2013, p. 155-191. (Disponible en http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-97532013000100007&lng=es&nrm=iso)

so pretexto del deber de contribuir); y, de otra parte, constituye un límite infranqueable a la progresividad del entero sistema tributario .”

Es este respeto al deber el que choca con el principio de capacidad económica para evitar el agotamiento de la riqueza imponible, lo que puede vulnerar la regla objetiva de determinación de la base imponible.

Teniendo en cuenta esta sentencia, se ha añadido un segundo límite a la obligación del impuesto municipal para las rentas de terrenos de carácter municipal. Así, al requisito del aumento de valor del terreno que subyace como base imponible del impuesto, y que por tanto implica que las situaciones inexpresivas de capacidad económica no son gravables, se añade ahora un nuevo requisito, que supone la prohibición de agotar la riqueza del contribuyente sujeto a gravamen. Exigencia obvia y de sentido común que hasta ahora no había sido respetada y que mediante la nueva doctrina se establece que las situaciones expresivas de capacidad económica sólo puedan someterse a gravamen cuando su cuantía sea superior a la cuota tributaria satisfecha

Como consideración final a la sentencia del Tribunal Constitucional, la cual es la causa de realización de este trabajo, debo decir que realmente no se encuentra en la sentencia un examen exhaustivo del fondo del asunto, el cual nos permita entender la desvinculación del método de estimación objetiva regulado por en la ley con el principio de capacidad económica¹³⁶.

Debemos recordar que el hecho imponible del IIVTNU es “*el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo*”¹³⁷, es “*el incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos*”, y, debido a que la base imponible es la expresión material del hecho imponible, el precepto debatido, es decir, el art. 107.1 TRLRHL, lo que está midiendo o lo que cuantifica es precisamente el incremento de valor del terreno, utilizando como referencia el valor que haya sido dado en el IBI al terreno, por ende, el valor catastral del suelo.

De igual modo, aunque simplemente no estemos de acuerdo con la exactitud de la fórmula de valoración que utiliza el legislador, es decir, el valor catastral del terreno multiplicado por los coeficientes legales, no debemos olvidar que el aumento “*efectivo*” o “*real*” del suelo no estaría cuantificado correctamente en su método de estimación directa en base a la

¹³⁶ GARCÍA MARTÍN, A. en *Plusvalía Municipal*, Bufete Barrilero y asociados, 2022

¹³⁷ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. «BOE» núm. 302, de 18/12/2003.

diferencia entre el precio de transmisión y el de adquisición del bien inmueble sujeto a gravamen.¹³⁸

Es por ello que encontramos insuficientes los razonamientos expuestos en la sentencia sobre si es pertinente la idoneidad de la determinación del valor catastral de los terrenos como referencia viable para la medición de la base imponible. Esto es algo que no debe cuestionarse en cuanto a su exactitud ya que, como hemos repetido, actualmente se utiliza como criterio principal en otro impuesto, el IBI.

Hay que recordar que el sistema de estimación objetiva declarado inconstitucional del IIVTNU existe desde hace décadas, debido a que es un método simple y de fácil tramitación, con un coste previsible y una cuantía considerada corriente. Además, también hay que señalar que sigue beneficiando a muchos contribuyentes, por lo que en mi opinión no se debe considerar la incompatibilidad con el principio de capacidad económica.

Por último, debo advertir que el fallo de la sentencia nada dice por su parte sobre las consecuencias jurídicas que tiene la nueva doctrina sobre los supuestos de los apartados b, c y d del art. 107.2 TRLHL, que son calculados de igual manera que los del apartado a, a través del método de estimación objetiva.

Si bien entiendo que tampoco será aplicable a las demandas de nulidad interpuestas, debe aclararse la situación jurídica en la que subsisten estos artículos para brindar mayor certeza jurídica. Por todo lo anterior, entiendo, que la norma en discusión no debió ser declarada inconstitucional y nula ya que crea un vacío legal innecesario y desequilibrado que únicamente beneficiará a aquellos, quien aun habiendo obtenido importantes ganancias a través de las plusvalías, no tendrán que pagar el impuesto, incluso si el gravamen fuera inferior al resultante de gravar atendiendo a la plusvalía efectivamente conseguida.

Por otro lado, no se ven favorecidos a su vez aquellos que abonaron el tributo sin haber presentado reclamación previamente, confiando en la legitimidad generada por los anteriores pronunciamientos del Tribunal Constitucional respecto a la legalidad de la configuración del tributo¹³⁹.

¹³⁸ CALVO VÉRGUEZ, J. “El nuevo método de cálculo de la base imponible del IIVTNU” en *BIT PLUS*, núm. 264, 2022

¹³⁹ UTANDE SAN JUAN, J.M. “Nuevo régimen de la plusvalía municipal” en *BIT PLUS*, núm. 261, 2021. (Disponible en <http://www.registradorescantabria.com/boletines/261.pdf>)

Desde mi punto de vista, tal y como se expresa en la sentencia, la constitucionalidad de la regulación de la base imponible puede lograrse definiendo un sistema de determinación directa de la base imponible que actúe como alternativa al actual sistema de determinación objetiva de la base imponible, por lo cual, considero que la mejor solución habría sido no haber declarado la nulidad de la norma que regula la base imponible, sino más bien, haberle concedido al legislador un plazo para regular un sistema alternativo más justo, incluyendo la retroactividad de la norma, y permitiendo así que todo contribuyente pudiera pedir la devolución de lo pagado a través del IIVTNU en aquellos supuestos en los que lo pagado no se ajuste a la plusvalía del terreno obtenida realmente.

Por lo que, el nuevo cálculo de estimación objetiva no satisface la cuestión de inconstitucionalidad objeto de la sentencia, ya que, aunque es verdad que el sistema anterior vulneraba el principio de capacidad económica, este nuevo cálculo de la base imponible no resuelve el problema, más aún cuando se ha dejado en manos del poder legislativo la elaboración de un nuevo sistema de cálculo que dé solución a la problemática planteada el cual era innecesario y, encima, sin tener este carácter retroactivo.

VII. BIBLIOGRAFÍA

AGUILAR CALAHORRO, A.: *Dimensión constitucional del principio de primacía*, Tesis doctoral dirigida por CÁMARA VILLAR, G. Universidad de Granada, 2012

ALARCÓN GARCÍA, G. en *Manual del Sistema Fiscal Español*, Civitas, Madrid, 2009 cit., pág. 28.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “La potestad tributaria: artículo 133^o” en *Comentarios a la Constitución española de 1978*, dirigido por ALZAGA VILLAMIL, O. Cortes Generales, Madrid, 1996, pp. 265-300

ARANDA ÁLVAREZ, E. “Derecho constitucional económico” en *Revista de derecho político*, núm. 100, 2017

ARIZA ZAPATA, C.: “La ductilidad de los principios constitucionales en materia tributaria” en *Estudios de Derecho*, núm. 153, 2012.

art. 104.1 del TRLRHL

BASSOLS COMA, M. “La constitución económica” en *Revista de Derecho político*, núm. 36, 1992, pp. 277-290

BORRAS ÁMBER, F. “Impuesto sobre sociedades (2). Regímenes especiales. Comentarios y casos prácticos 2022”, Centro de Estudios Financieros, 2022

CALVO VÉRGUEZ, J. “El nuevo método de cálculo de la base imponible del IIVTNU” en *BIT PLUS*, núm. 264, 2022

CARPIZO, J. “La base imponible en el IIVTNU” en *Tributos locales*, núm. 90, 2009, pp. 13-19

CARRASCO GONZÁLEZ, F.M.: “Del Derecho Financiero de la crisis a la crisis del Derecho Financiero” en *Crónica Jurídica Hispalense: revista de la Facultad de Derecho*, núm.. 10, 2012, pp. 161-212

CAYÓN GALIARDO, A. MIGUEL: “Las reactivadas dudas sobre la constitucionalidad del IITVNU”. Revista técnica tributaria.

CAZORLA PRIETO, L.M.: “Artículo 133” en *Comentarios a la Constitución*, Civitas, Madrid, 2001, pp. 2241 y ss

CHÁVEZ, M. “El principio de no confiscatoriedad y las manifestaciones del poder tributario” en *Estudios de derecho constitucional tributario*, 2011, pp. 625-638

CHECA GONZÁLEZ, C. en *El sistema tributario local*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pág. 54.

CHECA GONZÁLEZ, C.: “El principio de reserva de ley en materia tributaria” en *Estudios de derecho y hacienda*, dirigido por ALBIÑANA GARCÍA- QUINTANA, C. Vol 2, 1987, pp. 783-830.

CHECA GONZÁLEZ, C.: *Hecho imponible y sujetos pasivos (Análisis jurisprudencia)*, Lex Nova, Valladolid. 1999.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. en *Ordenamiento Tributario Español*, Vol. I, Civitas, Madrid, 1985, pág. 71

CORTÉS DOMINGUEZ, M.: *Ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, 1985.

CUBERO TRUYO, A. “Lección 3. Los principios que rigen la ordenación de los tributos” en *Hacienda pública y dimensión internacional de la riqueza*, Tirant lo Blanch, 2015

ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Perfiles constitucionales” en *La configuración jurídica del deber de contribuir*, Civitas, Madrid, 1988, p. 385

FERREIRO LAPATZA, J.J. en “Derecho Financiero” en *Curso de Derecho Financiero Español*, Vol. I, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 58

FERREIRO LAPATZA, J.J. en *Curso de derecho financiero español: (parte general. Teoría general del tributo. Obligaciones. Procedimiento. Sanciones)*, Marcial Pons, 2000

GARCÍA AÑOVEROS, J. *Manual del sistema tributario español*, Civitas, Madrid, 2000, pág. 48.

GARCÍA HEREDIA, A.: “Principios constitucionales y normas tributarias”, Fundación para la Universitat Oberta de Catalunya, septiembre 2018

GARCÍA LLOVET, E.: “Constitución económica y constitución territorial económica” en *Autonomies: revista catalana de dret públic*, núm 22, 1997, pp. 121-154

GARCÍA MARTÍN, A. en *Plusvalía Municipal*, Bufete Barrilero y asociados, 2022

GONZALO Y GONZÁLEZ, L. “El principio constitucional de no confiscatoriedad tributaria” en *El sistema económico en la Constitución español*, 1994, pp. 1551-1560

HERNÁNDEZ GUIJARRO, F. “Progresividad fiscal y confiscatoriedad en los tributos locales” en *Actualidad Jurídica Iberoamericana*, núm. 3, agosto 2015, pp. 717-728.

Informe del Defensor del Pueblo, Madrid, 2009, pp. 885 a 886.

JUAREZ GONZÁLEZ, J. “Calvario, muerte y resurrección de la "plusvalía municipal" (IIVTNU)” en *El notario del siglo XXI: revista del Colegio Notarial de Madrid*, núm. 100, 2021, pp. 146-149

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. «BOE» núm. 136, de 07/06/1991.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. «BOE» núm. 302, de 18/12/2003.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.: “El poder tributario de las Comunidades Europeas” en *Revista española de Derecho financiero*, Civitas, 1994

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. EN “Tributación, economía, gestión y regulación de patrimonios”, Dykinson, 2022

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: “La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva” en *Crónica tributaria*, núm. 145, 2012, pp. 149-180

MARÍN-BARNUEBO FABO, D. “La doble vertiente del principio de capacidad económica en la jurisprudencia constitucional” en *El notario del siglo XXI*, núm. 102, 2022

MARTÍNEZ GINER, L.A.: *La Posición deudora de la Hacienda Pública*, Tesis doctoral dirigida por SOLER ROCH, M.T, 2001

MARX, K. “El capital”, Libsa, 2017, pp. 150 y ss

MENA ESTRELLA, M. “Crítica jurídica al artículo 47 de la Constitución Española: el derecho a una vivienda digna como referente de la calidad democrática” en *Revista de estudios jurídicos*, núm.17, 2017

MORENO SERRANO, B. “Bonificación mortis causa en el IIVTNU” en *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, núm. extra 4, 2019.

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

PAUNER CHULVI, C.: *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, tesis dirigida por RALLO LOMBARTE, A., Universitat Jaume I, 2000

PEREZ DE AYALA BECERRIL, J.L. en *Fundamentos de Derecho impositivo estatal*, Edersa, Madrid, 1995, pág. 39

PÉREZ DE AYALA BECERRIL, J.L.: *Fundamentos de Derecho tributario*, Dykinson, Madrid, 2021

PÉREZ LARA, J.M. “Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales.”, Tirant lo Blanch, 2014, pp. 101-136

PÉREZ ROYO, F.: “El derecho de propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos”, en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 109-110, 2001, pp. 23 y ss

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Diccionario de la lengua española, 23.^a ed.

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. «BOE» núm. 59, de 09 de marzo de 2004

” La aportación de un inmueble privativo a la sociedad de gananciales”, Consulta de la DGT de 26 de noviembre de 2007, (TOL 1.264.301)

Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. «BOE» núm. 268, de 9 de noviembre de 2021, páginas 137905 a 137914 (10 págs.)

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

REY MARTÍNEZ, F.: *El derecho a la propiedad privada en la constitución española*, Tesis doctoral dirigida por ARAGÓN REYES, M. Universidad de Valladolid, 1993.

RODRIGUEZ BEREIJO, A. “El sistema tributario en la Constitución” en *Revista española de derecho constitucional*, núm. 36, Pp. 9-70

ROVIRA FERRER, I. “La justicia tributaria en el IIVTNU” en *La financiación de las entidades locales en tiempos de crisis*, 2014, pp. 397 y ss.

SAINZ DE BUJANDA, F.: “El desarrollo actual del Derecho Financiero en España” en *Crónica Tributaria*, num. 78, 1996, pp. 181-189

SAINZ DE BUJANDA, F.: “En torno a la tesis de la unidad dialéctica entre ciencia de la Hacienda y Derecho financiero” en *Hacienda Pública Española*, num. 47, 1977, pp. 147-158

SCHWABE, J. “Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán. Extractos de las sentencias más relevantes compiladas por Jürgen Schwabe”, Konrad Adenauer-Stiftung, 2009
SIMON ACOSTA, E. A.: “Poder tributario autonómico y local” en *Derecho financiero y tributario. Parte General*, ISBN, 2017, pp. 71-80

Sobre ello, GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Una nueva ley general tributaria: problemas constitucionales” en *Garantías constitucionales del contribuyente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, pp. 95 y ss

SOLER BELDA, R.R. *La evolución del principio constitucional de progresividad en el ordenamiento tributario*, Dir. LOPEZ ESPADAFOR, C. Universidad de Jaén, 2011

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Versión consolidada. DOUE. núm. 83, de 30 de marzo de 2010, pp. 1 a 388

VALLEJO MEJÍA, J.: “La Constitución económica” en *Revista Facultad de Derecho y Ciencias Políticas*, núm. 80, 1980

VIII. WEBGRAFÍA

“Real Decreto-ley 26/2021: Las cinco claves del nuevo impuesto de plusvalía municipal” en *Noticias Jurídicas*. (s. f.). (Disponible en <https://noticias.juridicas.com/actualidad/noticias/16725-real-decreto-ley-26-2021:-las-cinco-claves-del-nuevo-impuesto-de-plusvalia-municipal/>)

“¿Qué es la plusvalía?” s/f. Debitoor.es. (Disponible en <https://debitoor.es/glosario/definicion-plusvalia>)

“Cálculo de la cuota (IIVTNU-Plusvalía)” en Suma.es, 2021. (Disponible en <https://www.suma.es/calculo-iivtnu>)

“El TC anula la plusvalía municipal” en *Primera Lectura Ediciones*, 27 de octubre de 2021. (Disponible en <https://primeralecturaediciones.com/sentencias/archivo/el-tc-anula-la-plusvalia-municipal/>)

“El Tribunal Constitucional publica la sentencia sobre la plusvalía municipal” en *cuatrecasas*, 2021,(Disponible en <https://www.cuatrecasas.com/resources/1636022051es-6184fdeda539e954175114.pdf?v1.18.0.202203281113>)

“Haciendas Locales en cifras”, 2018 (Disponible en https://www.hacienda.gob.es/CDI/SGFAL/HHLL%20en%20cifras/HHLL_en_cifras_2018.pdf)

“IIVTNU (plusvalía): Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana” (sin fecha) Oagr1.cat. (Disponible en: <https://www.oagr1.cat/informacio-tributaria-es/informacion-sobre-los-impuestos-municipales/iivtnu-plusvalua-impost-sobre-lincrement-de-valor-dels-terrenys-de-naturalesa-urbana>)

“La Moncloa. 08/11/2021. Real Decreto-ley para el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. (sin fecha)”. La Moncloa. Home. (Disponible en <https://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/Paginas/enlaces/081121-enlace-plusvalia.aspx>)

“La sentencia del tribunal constitucional que anula el impuesto de plusvalía municipal: contexto, resumen y reflexiones”. (sin fecha). *tuayuntamientoaqui.com*. (Disponible en <https://blogdejoselopezvinyaaldia.com/2021/10/29/la-sentencia-del-tribunal-constitucional-que-anula-el-impuesto-de-plusvalia-municipal-contexto-resumen-y-reflexiones/#La-cuestión-de-inconstitucionalidad-planteada>)

“Los límites de los impuestos: capacidad económica y no confiscatoriedad” en *HayDerecho*. el 22 de mayo de 2020. (Disponible en <https://www.hayderecho.com/2020/05/22/los-limites-de-los-impuestos-capacidad-economica-y-no-confiscatoriedad/>).

“Principios constitucionales tributarios”. s/f. Wolterskluwer.es. (Disponible en https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUNjc2MjtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAwRUhCjUAAAA=WKE.)

“Título VII Constitución Española Gurú Oposiciones” en *Preparar oposiciones online / Oposiciones.guru*, 2019. (Disponible en <https://www.oposiciones.guru/titulo-vii-constitucion-espanola/>)

Art 14. Ley Fundamental para la República Federal Alemana, de 23 de mayo de 1949. (Disponible en <http://www.ub.edu/ciudadania/hipertexto/evolucion/textos/ca1946.htm>)

BUENO GALLARDO, A. “Artículo 31 CE: Sistema tributario justo y progresividad” en *Diario la ley*, 2018. (Disponible en <https://diariolaley.laleynext.es/dll/2019/01/07/articulo-31-ce-sistema-tributario-justo-y-progresividad>)

CALVO ORTEGA, R.: “Hacia un nuevo derecho tributario”, en *Foro*, pp. 59 - 74, ene. 2004 (Disponible en: <https://revistas.ucm.es/index.php/FORO/article/view/FORO0404220059A>)

CORNEJO, B. *Cálculo del impuesto sobre el valor de los terrenos de naturaleza urbana (iivtnu) tras la sentencia del TC*, 12 de noviembre de 2021. (Disponible en <https://www.daya.es/calculo-iivtnu-tras-sentencia-tc/>)

Diario Expansión de fecha 17/12/2012. (Disponible en <https://www.expansion.com/hemeroteca.html>)

El Consultor de los Ayuntamientos, 4 de Noviembre de 2021, Wolters Kluwer. (Disponible en <https://elconsultor.laley.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1CTEAAmNjE0NzQ7Wy1KLizPw8WyMDI0NDQwMTkEBmWqVLfnJIZUGqbVpiTnEqAOMfad41AAAAWKE>)

FARFÁN PÉREZ, J.M. “Incertidumbre de la plusvalía municipal” en *Revistacunal.com*, 2021. (Disponible en: <https://www.revistacunal.com/actualidad/12019-incertidumbre-de-la-plusvalia-municipal>).

UTANDE SAN JUAN, J.M. “Nuevo Régimen de la Plusvalía municipal” en *BITPLUS*, núm 261, 2021. (Disponible en <http://www.registradorescantabria.com/boletines/261.pdf>)

“Aplicación práctica de la STC 182/2021 y RD-ley 26/2021 referidos a la plusvalía municipal” en *DERECHOLocal.ES*, 2021. (Disponible en <https://derecholocal.es/opinion/aplicacion-practica-de-la-stc-182-2021-y-rd-ley-26-2021-referidos-a-la-plusvalia-municipal>)

“Los efectos de la STC 182/2021 en las resoluciones de la DGT sobre...” *la*. En *fiscal-impuestos.com*, 2022, (Disponible en <https://www.fiscal-impuestos.com/DGT-efectos-STC-180-2021-IIVTNU-plusvalia-obligacion-pago-modificacion-normativa-RDLey-26-2021.html>)

“La DGT reconoce que no está obligado al pago del IIVTNU una persona que ha transmitido un inmueble el 26 de octubre de 2021, fecha en la que el Tribunal Constitucional (STC 182/2021) declaró inconstitucionales y nulos los preceptos que permitían liquidar” en *Fiscal-impuestos.com*, 2022. (Disponible en https://www.tribunalconstitucional.es/NotasDePrensaDocumentos/NP_2021_099/NOTA%20INFORMATIVA%20N%C2%BA%2099-2021.pdf)

“NOTA INFORMATIVA N° 102/2021” en *Tribunal Constitucional, Gabinete del presidente, Oficina de prensa*, 2021 (Disponible en https://www.tribunalconstitucional.es/NotasDePrensaDocumentos/NP_2021_102/NOTA%20INFORMATIVA%20N%C2%BA%20102-2021.pdf)

Inconstitucionalidad del método de cálculo del IIVTNU (plusvalía municipal). 2021, (Disponible en <https://www.iberley.es/temas/inconstitucionalidad-metodo-calculo-iivtnu-plusvalia-municipal-65775>).

LUCHENA MOZO, M, et al. “LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA. EL HECHO IMPONIBLE”. (Disponible en <https://www.uclm.es/-/media/Files/C01-Centros/cief/pdfs-publicaciones/06-La-relacin-jurdico-tributaria.ashx>)

MARÍN-BARNUEVO FABO, D. “Nueva declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU (plusvalía municipal)” Instituto de derecho local. 4 de noviembre de 2021. (Disponible en <https://www.idluam.org/blog/nueva-declaracion-de-inconstitucionalidad-del-iivtnu-plusvalia-municipal/>)

MASBERNAT, P. *Reglas y principios de justicia tributaria: aportes del derecho español al derecho comparado*, Coquimbo, 2013, p. 155-191. (Disponible en http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-97532013000100007&lng=es&nrm=iso)

MORENO FERNÁNDEZ- SANTA CRUZ, M.: “Sinopsis artículo 133” en *Constitución española*, 2003. (Disponible en <https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=133&tipo=2>)

MORENO SERRANO, B. “Plusvalía: crónica de una muerte anunciada” en *Noticias Jurídicas*, 2021, (Disponible en <https://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/16719-plusvalia:-cronica-de-una-muerte-anunciada/>)

MUÑOZ PEREZ, M. Y ESCLAPEZ ESCUDERO, M. “Jaque mate a la plusvalía municipal”, 27 de octubre de 2021 (Disponible en <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/jaque-mate-a-la-plusvalia-municipal/>)

NAUJÖEL.: *Significado de constitución económica*, Derecho UNNED, 31 de marzo de 2019 (Disponible en <https://derechouned.com/constitucional/derechos/9909-significado-de-constitucion-economica>)

RODRÍGUEZ PONGA Y SALAMANCA, E. “Informe de la comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales”, 2002, (Disponible en <http://femp.femp.es/files/566-423-archivo/INFORM~2.PDF>)

RUIZ- NAVARRO PINAR, J.L. “Sinopsis artículo 38” en *Constitución española*, 2004. (Disponible en <https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=38&tipo=2>)

UTANDE SAN JUAN, J.M. “Nuevo régimen de la plusvalía municipal” en *BIT PLUS*, núm. 261, 2021. (Disponible en <http://www.registradorescantabria.com/boletines/261.pdf>)

IX. ANEXO JURISPRUDENCIAL

Constitución española (BOE núm.311, de 29 de diciembre de 1978).

Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950. «BOE» núm. 243, de 10 de octubre de 1979, pp. 23564 a 23570

Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 26/2017, de 16 de febrero; cuestión de inconstitucionalidad núm. 1012-2015; ponente: Asua Batarrita, Adela (LA LEY 2615/2017).

Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 26/2017, de 16 de febrero; rec. núm. 1012/2015; ponente: Asua Batarrita, Adela

Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre

Sentencia del Tribunal Constitucional 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6

Sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4

Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio, FJ 4

Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo

Sentencia del Tribunal Constitucional 42/1986, de 10 de abril

Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo.

Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre 182/2021 (Antecedente de hecho 7 A)

Sentencia del Tribunal Constitucional 29/1982 de 31 de mayo

Sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992, de 11 de diciembre

Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 de 26 de octubre (FJ 4 A)

Sentencia del Tribunal Supremo 7198/1991, Sala de lo contencioso nº 3, de 13 de septiembre

Sentencia del Tribunal Supremo 1163/2018, de 9 de julio (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2.ª); rec. núm. 6226/2017; ponente: Aguallo Avilés, Ángel

Sentencia del Tribunal Supremo 472/2020, de 18 de mayo (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2.ª); rec. núm. 1417/2019; ponente: Navarro Sanchís, Francisco José

Auto del Tribunal Supremo 981/2018, (Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo), de 1 de julio de 2019.

Auto del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso- Administrativo ATS 7591/2019 - ECLI:ES:TS:2019:7591A

Auto del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso- Administrativo ATS 7591/2019 - ECLI:ES:TS:2019:7591A

Art. 105. 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. «BOE» núm. 59, de 09 de marzo de 2004

ATSJ Cataluña de 26 de febrero 71/2008

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha de 17 de abril de 2012 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 1.ª); rec. núm. 393/2010; ponente: Borrego López, José