

**PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN  
TORNO AL IMPUESTO MUNICIPAL  
SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR  
DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA  
URBANA: LA DESIDIA DEL  
LEGISLADOR ESTATAL**

**INMACULADA JIMÉNEZ-CASTELLANOS BALLESTEROS**

## SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN. II. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO: ESPECIAL REFERENCIA AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA, LA PROHIBICIÓN DE CONFISCATORIEDAD Y LA RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA. III. EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA. IV. EL FUNDAMENTO DEL IIVTNU. V. LA PROHIBICIÓN DE CONFISCATORIEDAD EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL A LA LUZ DE LA DOCTRINA DEL TEDH: EL RESPETO AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD. VI. EL SISTEMA DE ESTIMACIÓN OBJETIVA PARA DETERMINAR LA BASE IMPONIBLE DEL IIVTNU. VII. LA RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA: LA DESIDIA DEL LEGISLADOR ESTATAL EN MATERIA DE PLUSVALÍA MUNICIPAL. VIII. EFECTOS DE LAS SSTC EN LOS PROCEDIMIENTOS DE CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD. IX. A MODO DE CONCLUSIÓN.

Fecha recepción: 17/05/2022  
Fecha aceptación: 25/10/2022

# PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN TORNO AL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA: LA DESIDIA DEL LEGISLADOR ESTATAL

INMACULADA JIMÉNEZ-CASTELLANOS BALLESTEROS<sup>1</sup>

## I. INTRODUCCIÓN

La realidad económica, en el momento en que se promulgó la ley reguladora de las Haciendas Locales a finales de la década de los ochenta, venía respaldando la sujeción del hecho imponible que sustentaba cierta imposición municipal con la presunción de que el valor del suelo urbano se incrementaba anualmente. Esta ley pretendía la ordenación de un sistema financiero encaminado a la efectiva realización de los principios de autonomía y suficiencia financiera de los entes locales consagrados en el artículo 142 de la Constitución Española (en adelante CE).

Entre los impuestos municipales de exacción voluntaria se contemplaba el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), comúnmente conocido como plusvalía municipal, que venía así a gravar el beneficio que obtienen aquellos contribuyentes que venden un inmueble urbano, lo heredan o lo reciben en donación, por la revalorización que experimenta el suelo. Para el cálculo de la base imponible de este tributo se venía aplicando una fórmula objetiva a partir del valor catastral del suelo de los inmuebles transmitidos y no del valor de mercado. El legislador estatal pretendía facilitar la gestión y liquidación del impuesto por parte de los Ayuntamientos, ya que dicho valor resulta del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI). No obstante, la regla de cálculo del impuesto, como se puso de manifiesto durante la tramitación parlamentaria de la Ley 39/1988, de 28 de

---

<sup>1</sup> Profesora asociada de Derecho Constitucional, acreditada a Contratada Doctora, Doctora en Derecho, Facultad de Derecho, Universidad de Sevilla. Campus Ramón y Cajal, C/ Enramadilla 18-20, 41018- Sevilla. E-mail: inmajcb@us.es. Código Orcid: 0000-0001-9514-2869.

diciembre reguladora de las Haciendas Locales, planteaba reticencias pues podía dar lugar a situaciones no expresivas de capacidad económica alejadas de la expectativa constitucional de la consecución del principio de justicia tributaria.

Sin embargo, no fue hasta el estallido de la burbuja inmobiliaria, entre los años 2008 a 2013, cuando la caída de los precios en el acceso a la vivienda en España hizo cada vez más habitual que se sometieran a tributación operaciones con minusvalía. Las propiedades que se compraron cuando el mercado inmobiliario estaba en pleno apogeo tuvieron luego que transmitirse a precios muy por debajo de los de su adquisición. Fue entonces cuando los contribuyentes afectados por el gravamen de este impuesto, comenzaron a reclamar frente a los Ayuntamientos, iniciándose procesos judiciales que finalmente llegaron hasta el Tribunal Constitucional (TC) a través de la cuestión de inconstitucionalidad ( art.163 CE). Así, el periplo jurisprudencial en torno a la plusvalía municipal se puso de manifiesto, primero, a nivel foral en las SSTC 26/2017 y 37/2017 y, más tarde en situaciones concretas a nivel estatal SSTC 59/2017 y 126/2019. El punto final de este recorrido ha sido la STC 182/2021 que, además de llevar a cabo un verdadero *overruling* al declarar la nulidad del sistema de cálculo de la base imponible del impuesto, se ha vuelto a pronunciar sobre la injustificable pasividad del legislador estatal en lo que a la regulación del sistema de financiación de los municipios concierne. En estas líneas vamos a exponer los principales puntos controvertidos de la plusvalía municipal que gravitan en torno a esta jurisprudencia constitucional.

## II. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO: ESPECIAL REFERENCIA AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA, LA PROHIBICIÓN DE CONFISCATORIEDAD Y LA RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA

El artículo 31 CE se encuentra en la sección segunda («De los derechos y deberes de los ciudadanos») del capítulo segundo («Derechos y libertades») del título I («De los derechos y deberes fundamentales») de nuestra Carta Magna. Este precepto incorpora un auténtico mandato jurídico del que no sólo se deriva el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también un derecho correlativo a que esa contribución sea configurada, en cada caso, por el legislador según la capacidad económica del contribuyente<sup>2</sup>. Rodríguez Bereijo señala una triple función jurídico-política a la formulación constitucional del deber de contribuir: «a) de legitimación

---

<sup>2</sup> SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6, y 107/2015, de 28 de mayo, FJ 2. *Vid.* STC 26/2017, FJ.2. «la exigencia constitucional del artículo 31.1 CE relativa al deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula, no solo a los ciudadanos sino también a los poderes públicos ya que, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los otros están obligados, en principio, a exigir en condiciones de igualdad esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser

del tributo, cuyo fundamento o justificación descansa no ya en la simple fuerza o poder de supremacía del Estado (frente a la impotencia del súbdito), sino en el deber de solidaridad de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos por su interés, en tanto miembros de la comunidad política, en la existencia y mantenimiento del Estado (...); b) de límite y de garantía jurídica, en cuanto la norma constitucional fija los límites del deber de contribuir, sin que el Estado pueda constreñir al particular a pagar más allá de tales límites o en razón o medida de criterios o cánones distintos de los fijados constitucionalmente (la capacidad económica). Y al propio tiempo, de garantía a los ciudadanos, pues aunque las normas constitucionales que imponen deberes cívicos más que garantizar la libertad y la propiedad individual las constriñen (...), sin embargo es también una norma de garantía en cuanto indirectamente limita el derecho de supremacía del Estado, que ha de configurar en cada caso, como elemento base de la imposición supuestos de hecho que sean reveladores de capacidad económica; c) de orientación programática de la actuación de los poderes públicos, primordialmente del legislativo, al cual se le encomienda la creación de un sistema tributario justo como cauce para la actuación del deber de contribuir proclamado constitucionalmente, y funcionalmente conexo, como hemos dicho, con el gasto público»<sup>3</sup>.

El mencionado artículo 31 CE establece los principios que conforman el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, condición *sine qua non* para el mantenimiento del Estado. En el apartado primero dispone: «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» (la cursiva es nuestra). El principio fundamental es el de capacidad económica junto con los principios de generalidad, igualdad, progresividad y la prohibición de confiscatoriedad.

En el segundo párrafo el precepto alude a los principios de eficacia y economía en la ejecución del gasto: «El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía».

Y finalmente, en el tercer apartado se consagra el principio de reserva de ley en materia tributaria: «Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley». La reserva de ley en materia tributaria también está recogida en el artículo 133.1 CE: «La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley». Este principio

sometida a imposición» (SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3; 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3 y 10/2005, de 20 de enero, FJ 6).

<sup>3</sup> RODRIGUEZ BEREIJO, A. (2005). «El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 125, pp.32-33. *Vid.* Asimismo, VAQUERA GARCÍA, A. (2017). «El principio de capacidad económica en España: ¿vigencia o superación de facto? Supuestos problemáticos en la imposición directa estatal y en el gravamen municipal sobre las plusvalías». *Revista Jurídica de la Universidad de León*, núm. 4, pp. 101-134.

responde a una consolidada tradición basada en el aforismo *no taxation without representation*<sup>4</sup>, que exige, en el caso de los tributos, necesariamente la intervención del Parlamento. La reserva de ley no es, como ha señalado el TC, de carácter absoluto; únicamente se exige la conformidad con la ley, no imponiéndose que el establecimiento del tributo se regule mediante ley en todos sus extremos. Es decir, la reserva no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo (SSTC 221/1992 y 185/1995), sí a la creación *ex-novo* de un tributo y a la modificación de los elementos esenciales o configuradores de su identidad.

En todo caso, lo cierto es que el legislador está constitucionalmente obligado a configurar y dotar de contenido el deber de contribuir, debiendo en el desempeño de esta tarea satisfacer los principios impuestos en el artículo 31.1 CE y en particular, el principio de capacidad económica. El incumplimiento de los principios que agrupa el artículo 31 CE, puede motivar la interposición de un recurso o de una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional<sup>5</sup>, de ahí la importancia de este precepto constitucional.

El principio de capacidad económica, que hace alusión a la idea de que la financiación de los gastos comunes de la comunidad política debe hacerse de acuerdo con la riqueza de cada uno, es el que históricamente ha acabado consolidándose<sup>6</sup>. La capacidad económica se erige en el principal principio de justicia tributaria en las Constituciones de los países de nuestro entorno<sup>7</sup>.

La Constitución Española utiliza la expresión «capacidad económica» en lugar de «capacidad contributiva», como proponía el Congreso de los Diputados (Proyecto aprobado en el Pleno de 21 de julio de 1978). La expresión «capacidad contributiva», dentro de su eufemismo o ambigüedad, permite el gravamen de capacidades no-económicas; por ejemplo, actos o negocios jurídicos carentes de contenido económico. Al pronunciarse el texto constitucional, según las modificaciones introducidas en el Senado, por la «capacidad económica» bien pudiera entenderse que donde no exista un valor económico no podrá la ley construir una «capacidad económica» como soporte del tributo<sup>8</sup>. En este sentido, conforme a la jurisprudencia de nuestro TC, es constitucionalmente admisible que «el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución

<sup>4</sup> It was at the heart of the United Colonies of America's separation from Great Britain. *Vid.* <https://www.notationwithoutrepresentation.com/>

<sup>5</sup> Arts. 53.1, 161.1.a) y 163 de la CE

<sup>6</sup> MARTIN BENITEZ, G. (2018). «Constitución, deber de contribuir y obligación tributaria. Funciones y vertientes del principio de capacidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional». *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm.50, p. 39.

<sup>7</sup> En términos similares se pronuncian la Constitución italiana de 1947, en su artículo 53 y la Constitución portuguesa en el artículo 103.

<sup>8</sup> ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. (1983). «Artículo 31. El gasto público», en ALZAGA, O. (dir.), *Comentarios a la Constitución Española*, Madrid, Edersa, p. 306.

preconiza o garantiza<sup>9</sup>, bastando con que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo»<sup>10</sup>. Ahora bien, en ningún caso podrá el legislador establecer un tributo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por tal sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia<sup>11</sup>.

La referencia a la capacidad económica como fundamento ineludible de la imposición es reiterada en la jurisprudencia de nuestro TC. Así, se ha afirmado que «el tributo grava un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica por lo que el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza»<sup>12</sup>, de modo que «la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica»<sup>13</sup>.

El TC ha venido distinguiendo entre la capacidad económica como «fundamento» de la tributación y la capacidad económica como «medida» de la imposición, pues el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado que consagra el art. 31.1 CE no puede llevarse a efecto de cualquier manera, sino única y exclusivamente «de acuerdo con» la capacidad económica y, en el caso de los impuestos también «en función de» su capacidad económica. En efecto, el tributo es una prestación patrimonial coactiva que, por imperativo del art. 31.1 CE, «sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida —en función— de la capacidad económica» (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 6). Es, pues, «inherente al concepto constitucional de tributo (...) que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica», porque «la propia noción de tributo implica que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, de manera que necesariamente debe tomar en consideración, en su estructura, indicadores de dicha capacidad». De esta forma, el principio de capacidad económica opera, por tanto,

<sup>9</sup> Acerca de tributos con una finalidad extrafiscal *vid.* entre otras la STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4, el impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento, STC 37/1987, de 26 de marzo, el impuesto sobre tierras infrutilizadas; SSTC 122/2012, de 5 de junio y 53/2014, de 10 de abril en relación al impuesto sobre grandes establecimientos comerciales; STC 26/2015, de 19 de febrero, impuesto sobre el depósito en las entidades de crédito; STC 74/2016, de 14 de abril impuesto sobre producción de energía eléctrica de origen nuclear. En todo caso, la admisibilidad de la quiebra del principio de capacidad económica que pueden ocasionar estas últimas reglas no es ilimitada y en este sentido el TC ha señalado que «la practicabilidad o conveniencia administrativa o la necesidad de evitar manipulaciones de los sujetos para reducir su deuda tributaria no justifica vulneraciones del principio de capacidad que no sean proporcionadas y que van más allá de lo necesario para reaccionar contra tales comportamientos» (STC 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 6).

<sup>10</sup> Entre otras SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14, y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ5.

<sup>11</sup> SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 194/2000, de 19 de julio, FJ 9; 193/2004, de 4 de noviembre; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7; 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 b), y 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4 a).

<sup>12</sup> STC 37/1987, de 26 de octubre, FJ 13; STC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4.

<sup>13</sup> STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 4. *Vid.* MARTIN BENITEZ, G. (2018) «Constitución, deber de contribuir y obligación tributaria...» *op.cit.* pág.39

como un límite al poder legislativo en materia tributaria. La capacidad económica como principio constitucional, como fundamento de la tributación, impide que el legislador establezca tributos cuyo hecho imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, es decir, inexpresivas de capacidad económica. «Hay que tener presente que el hecho de que el Constituyente no haya precedido el principio de capacidad de un artículo («la») sino de un adjetivo posesivo («su»), lo asocia inexcusablemente también al sujeto individualmente considerado, de lo cual se deduce que «es inherente al concepto constitucional de tributo que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica»<sup>14</sup>.

Distinta es la consideración del principio de capacidad económica como «medida» de la tributación y, por tanto, como «criterio» de graduación de la misma. Este aspecto no se relaciona «con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario, operando como un criterio inspirador del sistema tributario», de modo que «sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE» (ATC 71/2008, FJ 5). No obstante, este razonamiento no estuvo exento de críticas. Estas se pusieron de manifiesto en el voto particular formulado por los magistrados Rodríguez Arribas y Aragón Reyes, al que se adhirió Gay Montalvo<sup>15</sup>. Asimismo, esta interpretación había sido muy criticada por la doctrina<sup>16</sup>.

Junto al principio de capacidad económica recoge el texto constitucional el principio de no confiscatoriedad que, en su sentido tradicional, obliga a no agotar la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir a los gastos públicos. La Constitución Española, en su artículo 31.1, lo refiere al sistema tributario en su conjunto, lo cual tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades con lo cual se le estaría lesionando del derecho a la propiedad privada garantizado por el artículo

<sup>14</sup> STC 26/2017, FJ2.

<sup>15</sup> Vid. Voto particular al ATC 71/2008 in fine: «...el problema acerca de si la capacidad económica ha de operar en todos los tributos, o sí, al menos, en qué tributos y circunstancias la Constitución reclama que la ley establezca el gravamen de acuerdo con la capacidad económica expresada en el hecho imponible no está definitivamente resuelto en nuestra jurisprudencia, como tampoco lo está el que en un impuesto como éste, en el que el propio poder público exige la instalación de un mecanismo de control para verificar la real capacidad económica (lo que cada máquina de juego produce), pueda el legislador dejar de tener en cuenta, absolutamente, dicha capacidad a la hora de establecer la carga tributaria».

<sup>16</sup> Vid. HERRERA MOLINA, P.M. (2020). «La banalización de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad por el Tribunal Constitucional (sombras y luces de la STC 126/2019, de 31 de octubre sobre la segunda inconstitucionalidad de la plusvalía municipal», *Revista Quincena Fiscal*, núm.6. [consulta: 16 mayo 2022]. Disponible en: <https://insignis--aranzadidigital--es.us.debiblio.com>; RODRIGUEZ BEREJO, A. (2021). «El principio de capacidad económica en una encrucijada (la problemática interpretación jurisprudencial del art. 31.1 de la Constitución en el impuesto sobre plusvalías inmobiliarias)». *Anuario Iberoamericano de justicia constitucional*, núm. 25 (1), pp.85-116.

33.1 CE<sup>17</sup>. De acuerdo con la interpretación del órgano de justicia constitucional en la STC 26/2017, aunque el art. 31.1 CE haya impuesto al sistema tributario el límite de la confiscatoriedad, también exige que dicho efecto no se produzca «en ningún caso», lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos<sup>18</sup> o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE). Según Herrera Molina, lo que indica el artículo 31.1 CE al referirse al sistema, es que la confiscación no solo puede derivar de tributos aislados, sino también de la suma de los distintos gravámenes que integran el ordenamiento tributario<sup>19</sup>.

### III. EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

El IIVTNU, conocido popularmente como plusvalía municipal, encontró en España su primera regulación en el Real Decreto de 13 de marzo de 1919, promulgado al amparo de la Ley de Autorizaciones de 2 de marzo de 1917 que establecía el Arbitrio de Plusvalía. Aunque, su antecedente más remoto sea el Proyecto de Haciendas Locales de 1907, que ya preveía el establecimiento de un impuesto sobre el incremento de valor que obtuvieran las propiedades directamente beneficiadas por las reformas urbanas<sup>20</sup>.

A este Arbitrio de Plusvalía se le confirió provisionalmente carácter municipal y naturaleza potestativa para su implantación, la cual persiste en la actualidad<sup>21</sup>. Solo sometía a gravamen el incremento de valor de aquellos terrenos con naturaleza de solares en el momento de su transmisión. El cálculo de la plusvalía consistía en la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión, con una serie de deducciones. Y el tipo de gravamen era progresivo en función de la plusvalía obtenida.

Junto al Arbitrio de Plusvalía, que solamente afectaba a las personas físicas, existía la Tasa de Equivalencia, que gravaba la mera tenencia de solares por parte de las personas jurídicas durante un determinado periodo de tiempo que, posteriormente,

<sup>17</sup> STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23; también SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 B), y 242/1999, de 21 de diciembre, FJ 23; y AATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 6; 120/2008, de 6 de mayo, FJ 1; y 342/2008, de 28 de octubre, FJ 1.

<sup>18</sup> En sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9.

<sup>19</sup> HERRERA MOLINA, P.M. (2020). «La banalización de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad por el Tribunal Constitucional...» *op.cit* [consulta: 16 mayo 2022]. Disponible en: <https://insignis--aranzadigital--es.us.debiblio.com>.

<sup>20</sup> RODRIGUEZ CATIVIELA, E.J. (2015). «Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, aproximación a un tributo de moda», *Revista crítica de Derecho Inmobiliario*, núm.752, pp. 3354-3357.

<sup>21</sup> Artículo 59.2 TRLRHL.

quedaría integrada en el Impuesto. La clave del tributo en ambos casos, era gravar los terrenos urbanos, concretamente los solares, cuyo valor se incrementa por sí solo, por la actividad de urbanización de las Corporaciones Municipales<sup>22</sup>.

La creación del actual impuesto tuvo lugar en 1988, con la aprobación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas locales. Actualmente, se encuentra regulado por el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que se aplica en todo el territorio nacional, sin perjuicio de los regímenes financieros forales de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra. Esta norma prevé la posibilidad de la delegación de las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación en la respectiva Comunidad Autónoma, o en su caso, en otra entidad local en cuyo territorio estén integradas (art. 7 TRLRHL).

Es un tributo directo que grava, en concreto, el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto a consecuencia de actos jurídicos, tanto a título oneroso como lucrativo, inter vivos o mortis causa, en tal sentido, la transmisión de la propiedad por cualquier título o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, que recaiga sobre los mismos<sup>23</sup>. En la actualidad, es una de las principales fuentes de financiación de las entidades locales.

La regulación del Impuesto, en aquellos municipios que han hecho uso de la facultad de exigirlo en su territorio —la mayoría de ellos—, se lleva a efecto a través de la correspondiente Ordenanza fiscal. Esta norma de rango reglamentario, típica de la Administración Local, presenta ciertas peculiaridades, sobre todo en orden a la aprobación y publicación<sup>24</sup>.

#### IV. EL FUNDAMENTO DEL IIVTNU

El principio de capacidad económica debe informar la definición y la estructura de los hechos imposables de todos los impuestos. Normalmente, la doctrina considera la relación existente entre la base imponible y el hecho imponible, entendiendo aquélla como la medición de éste. Así el artículo 108 de la Ley 39/1988 de 28 de diciembre reguladora de las Haciendas Locales disponía en su apartado primero: «La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento *real* del valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años» ( la cursiva es nuestra). En virtud de la Ley 51/2002, de 25 de diciembre se modificó este artículo disponiendo— en su artículo 38— que quedaría redactado de la siguiente forma:

<sup>22</sup> RODRIGUEZ CATIVIELA, E.J. (2015) «Impuesto Municipal...» *op.cit.* p.3355.

<sup>23</sup> Art.104 TRLRHL

<sup>24</sup> Art. 17 TRLRHL.

«La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años. A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4». Entre la primera y la segunda redacción sólo se suprimió la palabra real al calificar el incremento, pero el cambio fue de tal alcance, que a partir de esta reforma se impidió a los contribuyentes el poder acudir, y probar, que el incremento tomado en consideración no se ajustaba a la verdad. La Ley, a partir de entonces, se convirtió en instrumento definidor de la verdad, prevaleciendo, pues, la verdad jurídica sobre la verdad material, e imposibilitándose, de esta forma, cualquier acción del sujeto pasivo —en el supuesto de que el valor catastral fuese superior al importe realmente abonado en la transmisión— tendente a demostrar que el precio efectivamente satisfecho había sido, en realidad, inferior al objetivamente fijado por parte de la Administración<sup>25</sup>.

Así pues, era evidente que el objetivo de este tributo no es gravar el incremento «real» de valor producido por la diferencia de precios de adquisición y transmisión. Según la STC 26/2017, FJ2 este impuesto grava el incremento de valor puesto de manifiesto por la acción urbanística del municipio donde se localiza, respondiendo a una finalidad extrafiscal como un medio de devolver a la comunidad parte de las plusvalías que la acción de los poderes públicos ha incorporado al valor de los terrenos urbanos. En tal sentido, encontramos su fundamentación en el artículo 47 CE cuando, tras reconocer entre los principios rectores de la política social y económica el derecho a una vivienda digna y adecuada y la obligación de los poderes públicos de promover las condiciones necesarias para que este derecho sea efectivo, señala que «la comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos».

Sin embargo, en la STC 182/2021, de 26 de octubre se pone en entredicho esta fundamentación. A juicio del Alto Tribunal, la actual configuración normativa del impuesto ya no se justifica en tal precepto constitucional. Y lo fundamenta en este sentido. Este impuesto ya no resulta ser, o al menos no en exclusiva, frente a su tradicional formulación, un gravamen de las denominadas plusvalías inmerecidas de los titulares del suelo urbano, «ya 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»<sup>26</sup>. Esta pérdida del fundamento constitucional del impuesto descansa en varios argumentos. En primer lugar, en la actualidad la regulación del impuesto ha obviado que entre los deberes de los propietarios del suelo vinculados a la promoción de actuaciones urbanísticas ya figura, en la mayoría de los

<sup>25</sup> CHECA GONZÁLEZ, C y MERINO JARA, I. (2003). *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, Cizur Menor (Navarra), Thomson-Aranzadi, 2003, pp. 227-228.

<sup>26</sup> STC 182/2021, FJ3.

casos, costear y ejecutar tanto las obras de urbanización como las infraestructuras de conexión a las redes generales de servicios<sup>27</sup>. En segundo lugar, el impuesto se aplica con independencia de que los poderes públicos hayan intervenido o no en las obras de urbanización o acondicionamiento del entorno urbanístico. Y en tercer y último lugar, la sujeción al gravamen se realiza, aunque no haya actuación urbanística pública o privada alguna. En este sentido el voto particular concurrente de González Rivas, aun admitiendo que el gravamen de las plusvalías generadas por las actuaciones urbanísticas municipales no constituye en exclusiva el fundamento del tributo, entiende que esta fundamentación no debe desdeñarse. Y ello porque, además de formar parte del origen histórico del tributo, es la que conecta el impuesto con el municipio que asume la mayor parte de los costes de infraestructuras, servicios, mejoras y conservación.

#### V. LA PROHIBICIÓN DE CONFISCATORIEDAD EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL A LA LUZ DE LA DOCTRINA DEL TEDH: EL RESPETO AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

La prohibición de confiscatoriedad constituye la concreción del derecho de propiedad privada en el ámbito tributario, como lo reflejan las SSTC 150/1990 y 233/1999<sup>28</sup>. La razón de ser de este principio, en este marco concreto, es que la cuota tributaria no agote el importe de la totalidad de la ganancia generada.

La duda que da origen a la cuestión de inconstitucionalidad en la STC 182/2021, es si las cuotas tributarias excesivas o exageradas para el contribuyente, que no agotan toda la riqueza imponible, podrían incurrir en la prohibición de confiscatoriedad. Para ello, el órgano judicial trae a colación la STC 126/2019 donde también se sometía a tributación una carga excesiva o exagerada y se citaba la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH). En esta ocasión la regla de cálculo del IVT-NU generaba una cuota a pagar superior al incremento patrimonial efectivamente obtenido por el contribuyente. El órgano de justicia constitucional resuelve que el art.107.4 TRLRHL no solo contradice el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición, sino también la prohibición de confiscatoriedad al

<sup>27</sup> Artículo 18.1c) del Real Decreto Legislativo 7/2015 de 30 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Suelo y Rehabilitación Urbana: «c) costear y, en su caso, ejecutar todas las obras de urbanización previstas en la actuación correspondiente, así como las infraestructuras de conexión con las redes generales de servicios y las de ampliación y reforzamiento de las existentes fuera de la actuación que ésta demande por su dimensión y características específicas, sin perjuicio del derecho a reintegrarse de los gastos de instalación de las redes de servicios con cargo a sus empresas prestadoras, en los términos que se estipulen en los convenios que al efecto se suscriban y que deberán ser aprobados por la Administración actuante. En defecto de acuerdo, dicha Administración decidirá lo procedente».

<sup>28</sup> Vid. ESCRIBANO LÓPEZ, F. (2009). «La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm.142, pp.403-434.

gravar capacidades económicas parcialmente inexistentes, esto es, la cuota tributaria en la parte que excede del beneficio realmente obtenido.

Sobre la forma en que ha sido interpretado el artículo primero del Protocolo Adicional al Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH), la Sala de lo Contencioso— Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía se plantea la duda, en la cuestión de inconstitucionalidad que da lugar a la STC 182/2021, de si dada la vinculación entre la prohibición de confiscatoriedad y el carácter excesivo de la carga tributaria, cabe preguntarse si (tras el examen de la jurisprudencia del TEDH que ha estimado que una carga fiscal del cincuenta y dos por ciento es contrario al citado precepto) una carga tributaria que supere el sesenta por ciento de la riqueza gravada puede considerarse una privación de la propiedad, es decir, una confiscación.

A tal efecto, el Protocolo adicional al CEDH aprobado en París el veinte de marzo de 1952, dispone en su artículo primero, relativo a la protección de la propiedad: «Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. 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. Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del 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 derecho al pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas».

Si bien este precepto no puede erigirse en parámetro de constitucionalidad, por aplicación del artículo 10.2 CE, debe tenerse en cuenta la doctrina del TEDH que exige el respeto al principio de proporcionalidad, entre la necesidad de protección de la propiedad privada y las razones de interés general para restringirla. El TEDH, en sus resoluciones, recuerda que la recaudación de impuestos constituye, en principio, una injerencia en el derecho garantizado por el primer párrafo del artículo primero del Protocolo, y que dicho límite puede justificarse, en virtud del segundo párrafo de dicho artículo. Sin embargo, el Tribunal debe determinar si se ha respetado un equilibrio justo entre las exigencias del interés general de la comunidad y los imperativos de la protección de los derechos fundamentales del individuo. En el asunto *Buffalo S.R.L* en liquidación contra Italia y posteriormente en el asunto *EKO— Elda AVEE* contra Grecia<sup>29</sup>, el Tribunal afirma, en cuanto al pago de impuestos, que la obligación económica puede perjudicar a la garantía consagrada por el artículo primero del Protocolo, si impone al interesado una carga excesiva. En ambos asuntos, el Tribunal apreció que se había vulnerado el derecho a la protección de la propiedad privada por el retraso en la devolución de los impuestos pagados indebidamente, lo cual supuso un impacto cierto y considerable en la situación económica de las sociedades demandantes.

<sup>29</sup> STEDH de 3 julio de 2003, asunto *Buffalo S.R.L* en liquidación c. Italia, parágrafo 32 y STEDH de 9 marzo de 2006, asunto *Eko- Elda AVEE* c. Grecia, parágrafo 30.

Por su parte, en las SSTEDH de 14 de mayo de 2013, asunto *N.K.M* contra Hungría y 2 de julio de 2013, asunto *R.SXz* contra Hungría, sendos funcionarios húngaros presentaron demandas ante el Tribunal fundadas en que se les había aplicado un tipo impositivo del 98% sobre parte de sus indemnizaciones por despido. Esto representaba una carga fiscal global de, aproximadamente, el cincuenta y dos por ciento de la totalidad de la indemnización. Los afectados alegaron una privación injustificada de su propiedad. El Tribunal, a la vista de situación planteada, consideró que la carga fiscal era excesiva y desproporcionada.

En opinión del TC, si bien es cierto que esta doctrina no ha establecido con carácter general criterios concretos para considerar exagerada una carga fiscal, sí exige que se respete el principio de proporcionalidad, lo que conlleva ponderar la existencia de un justo equilibrio de las circunstancias concurrentes en el caso concreto examinado<sup>30</sup>. A pesar de ello, la decisión de la mayoría de los magistrados no va a examinar si el impuesto pudiera suponer una carga excesiva o exagerada hasta el punto de infringir la prohibición de confiscatoriedad establecida en el artículo 31.1 CE, sino que reorienta la cuestión de inconstitucionalidad a la forma de determinar la base imponible y su adecuación al principio de capacidad económica como parámetro de imposición.

## VI. EL SISTEMA DE ESTIMACIÓN OBJETIVA PARA DETERMINAR LA BASE IMPONIBLE DEL IIVTNU

El principal aspecto controvertido ha sido el completo cambio de criterio *overruling* en relación con el método objetivo de cálculo de la base imponible del IIVTNU. Como reiteradamente se había evidenciado, el método de cuantificación de este impuesto no siempre atendía al incremento del valor del terreno urbano gravado en función de la capacidad económica efectiva y cierta manifestada por el contribuyente con ocasión del hecho imponible. De esta manera, la posibilidad de someter a gravamen operaciones sin plusvalía real se puso de manifiesto en la tramitación parlamentaria de la Ley 39/1988 de 28 de diciembre. Algunas enmiendas resaltaban que «en caso de disminución del valor de los terrenos por múltiples motivos, entre ellos, una posible catástrofe o una depresión económica grave o continuada, pondrían en el dilema de suprimir el impuesto o imponer incrementos constantes y rígidos totalmente inapropiados a la realidad (...) Este tope mínimo, por el contrario, lesiona el derecho de los administrados a impugnar la realidad del incremento al serles impuesta una pura ficción legal»<sup>31</sup>.

<sup>30</sup> STC 182/2021, FJ 4.

<sup>31</sup> Enmiendas núm. 192 y 457. BOCG, Congreso de los Diputados, III Legislatura, Serie A, núm. 85-5, 16 de septiembre de 1988, pp.115 y 187. Disponible en internet: [https://www.congreso.es/public\\_oficiales/L3/CONG/BOCG/A/A\\_085-05.PDF](https://www.congreso.es/public_oficiales/L3/CONG/BOCG/A/A_085-05.PDF). Vid. UTANDE SAN JUAN, J.M. (2021).

En una recomendación dirigida en 2015 por la Defensora del Pueblo al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, le exhortaba a modificar los artículos 104 a 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, para acomodar la base imponible y liquidable del IIVTNU a la obtención de una plusvalía real. Asimismo, recomendó que se crearan exenciones al pago del impuesto en aquellos casos en que no hubiera incremento en el valor del terreno, en aplicación del principio de capacidad contributiva y de la inexistencia del hecho imponible<sup>32</sup>.

Precisamente la regla de cálculo del incremento de valor de este tributo dio lugar a dos pronunciamientos de inconstitucionalidad parcial de varios apartados del artículo 107 TRLRHL, que regula la cuantificación de la base imponible del impuesto en territorio común, por gravar situaciones que no expresan capacidad económica, con anterioridad a la STC 182/2021, de 26 de octubre.

El primero de estos pronunciamientos, la STC 59/2017, de 11 de mayo, encuentra apoyo en las SSTC 26/2017 y 37/2017, que resolvieron sendas cuestiones de inconstitucionalidad sobre algunos artículos de las normas forales del IIVTNU de los Territorios Históricos de Guipúzcoa y Álava, dado que la redacción del precepto cuestionado era idéntica a las normas forales previamente declaradas inconstitucionales<sup>33</sup>. El TC conoce de una cuestión de inconstitucionalidad aplicando la misma argumentación que había utilizado dos meses antes. En esta ocasión, la cuestión fue promovida por un Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Jerez de la Frontera, que dudaba sobre la posible vulneración del principio de capacidad económica por el art. 107 del citado Texto Refundido ( 107.1, 107.2 a) y 110 TRLRHL), en lo que se refiere a la forma de cuantificar la base imponible del IIVTNU, pues solo admitía como resultado cuotas positivas, ya que no se contemplaba el supuesto de minusvaloración. La ficción legal determinaba un incremento del valor de los terrenos en el momento de su transmisión, por el mero hecho de haber mantenido su titularidad durante un determinado número de años, es decir, sujetando a tributación también aquellos casos en que no se había producido un incremento de valor en dicho período.

A juicio del TC, la norma en cuestión vulnera el principio constitucional de capacidad económica porque la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana lleva vinculada de manera inseparable un incremento de valor sujeto a tributación. Al valor del terreno a efectos del IBI en el momento de la transmisión se le aplica un

«La STC de 26 de octubre de 20221 (IIVTNU). Especial referencia a sus efectos temporales y al Real Decreto-Ley, de 8 de noviembre». *Tributos Locales*, núm.153, p.294.

<sup>32</sup> *Vid.* <https://www.defensordelpueblo.es/resoluciones/acomodar-el-impuesto-sobreelincremento-del-valor-de-los-terrenos-de-naturaleza-urbana-a-la-capacidad-economica-de-los-sujetos-pasivos/>

<sup>33</sup> A estas hay que añadir la STC 72/2017, de 5 de junio ( Navarra). *Vid.* GRAU RUIZ, M.A. (2017) «La azarosa regulación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y los límites constitucionales a la falta de consideración legislativa de la realidad de las plusvalías en el ámbito municipal». *Foro Nueva Época*, núm.1, pp.399-414.

porcentaje fijo por cada año de tenencia, con independencia de la propia existencia del incremento de valor. Para el Alto Tribunal, la transmisión de un terreno no puede erigirse en condición suficiente para el nacimiento de una obligación tributaria cuyo objeto es el incremento de valor de un terreno. Hay que añadir la necesaria materialización de esa plusvalía exponente de una capacidad económica real o, por lo menos potencial<sup>34</sup>. Los preceptos cuestionados en los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia en la medida que están sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio que garantiza el artículo 31.1 CE. Para llegar a esa conclusión, el Tribunal aplica la doctrina constitucional sobre el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición recogida en la STC 26/2017, fundamento jurídico segundo: en ningún caso podrá el legislador establecer un tributo en aquellos supuestos en los que la capacidad económica sea inexistente, virtual o ficticia; basta que la capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial; este principio se predica de todo tributo, incluso si su fin es fiscal o extrafiscal.

Dos años más tarde, se cuestiona la misma regla legal de cálculo en aquellos supuestos en los que se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el contribuyente, en la STC 126/2019, a la que nos hemos referido en el epígrafe anterior.

En ambos casos —SSTC 59/2017 y 126/2019—, la premisa de partida fue que el IIVTNU no era, con carácter general, contrario al texto constitucional, dado que la forma de determinar la existencia o no de un incremento de valor sometido a tributación es tarea que corresponde al legislador en su libertad de configuración normativa, siendo plenamente válido el recurso a un sistema de estimación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto<sup>35</sup>.

Por su parte, la STC 182/2021 ha declarado la inconstitucionalidad y nulidad del sistema objetivo de cálculo del hecho imponible del impuesto en vigor desde 1988. La resolución ha estimado íntegramente, por vulneración del artículo 31.1 CE, la cuestión de inconstitucionalidad promovida por la Sala de lo Contencioso—Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía sobre los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 TRLRHL, a causa de una cuota tributaria de casi un sesenta por ciento de la ganancia realmente obtenida.

En las sentencias de 2017 se había aplicado el principio constitucional de capacidad económica como «fundamento» de la imposición. Aquí se replantea la duda del órgano judicial sobre si este principio opera igualmente como «medida» de la imposición. Como expusimos al principio de este trabajo, la doctrina constitucional emanada del ATC 71/2008 sostenía que la cuantificación de la prestación tributaria

<sup>34</sup> STC 59/2017, FJ3.

<sup>35</sup> STC 126/2019, de 31 de octubre, FJ 3.

solo resulta exigible en función de la capacidad económica para el sistema tributario en su conjunto y para aquellos tributos que tengan un mayor protagonismo en él.

Sin embargo, el TC, en la STC 182/2021, considera que esta doctrina merece ser revisada porque, como señala en su fundamento jurídico cuarto, se basa en un pronunciamiento aislado (el ATC 71/2008) que convierte la doctrina constitucional sobre los límites del decreto ley en materia tributaria<sup>36</sup> en la doctrina constitucional del principio de capacidad económica como medida de la carga tributaria del contribuyente, en tanto límite a la libertad de configuración del legislador, únicamente en los impuestos que constituyen los pilares estructurales del sistema tributario. En definitiva, el principio de capacidad, como medida de la carga tributaria, vincula al legislador cuando fija las reglas de determinación de la base imponible.

Aplicando por tanto el principio de capacidad económica como parámetro de imposición a la regla del cálculo de la base imponible del IIVTNU, el legislador, a la hora de configurar el tributo, puede renunciar a gravar según la capacidad económica (real) manifestada en el hecho imponible y establecer bases objetivas de cálculo, pero ello debe obedecer a una justificación objetiva y razonable. En el IIVTNU, esta justificación se hallaba en proporcionar un instrumento simplificado de cálculo en la aplicación del tributo. Ante la complejidad de determinar y comprobar la realidad y exactitud del incremento de valor de terreno urbano se optó por un método objetivo de medición con referencia al valor catastral en el momento de la transmisión y a un coeficiente en función del periodo de generación del mismo.

El TC entiende ahora que, para que este método de cálculo de la base imponible —por razones de simplificación en la aplicación del impuesto apartándose del principio de capacidad económica— sea constitucional, deben darse una de las dos condiciones siguientes: bien ser un método de cálculo voluntario, es decir, no ser método único de determinación de la base imponible, permitiendo legalmente las estimaciones directas del incremento de valor, o bien gravar incrementos medios o presuntos (potenciales), es decir, aquellos que presumiblemente se producen con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana. Lo cierto es que la realidad económica ha destruido esta presunción. Al no darse ninguna de las dos condiciones en el método de cálculo de este impuesto, no está justificado el sacrificio del principio de capacidad económica como criterio de imposición.

Además, tras las SSTC 59/2017 y 126/2019, la materialización del incremento de valor del terreno urbano transmitido es *condición sine qua non* para el nacimiento de la obligación tributaria y su cuantía real determinante para que no sea exigible cuando la cuota tributaria agote o supere el incremento efectivo.

<sup>36</sup> El TC ha interpretado que se produce efectivamente esa afectación inconstitucional del deber de contribuir (artículo 86.1 CE) en los decretos leyes que regulen los impuestos que constituyen los pilares estructurales del sistema tributario, vid. STC 182/1997.

## VII. LA RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA: LA DESIDIA DEL LEGISLADOR ESTATAL EN MATERIA DE PLUSVALÍA MUNICIPAL

No corresponde al máximo órgano de justicia constitucional, como ya había indicado en las sentencias referidas a este tributo, definir qué método de determinación de la base imponible encajaría en el texto constitucional. El intérprete supremo de la Constitución actúa como un legislador negativo. Al Legislador y al Poder Judicial, no menos que al Tribunal Constitucional, les corresponde, en último término, la reparación de la inconstitucionalidad de la ley. Declararla cuando proceda es la tarea privativa y principal— y en muchos casos suficiente— que cabe esperar cumpla el Tribunal Constitucional<sup>37</sup>.

La función que cumple la apelación al legislador en una sentencia del TC debe ser diferenciada según que el pronunciamiento contenido en la misma sea de simple inconstitucionalidad sin nulidad o por el contrario suponga no solo declarar la inconstitucionalidad del precepto o preceptos impugnados sino también su nulidad.

A raíz de la primera declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía en territorio común, el TC decretó la inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos afectados, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor (STC 59/2017). Como consecuencia de este fallo se produjeron interpretaciones dispares que provocaron inseguridad jurídica en el sentido de que se pensó que el impuesto resultaría inaplicable en su conjunto hasta que se produjera una reforma legislativa. Dicha postura maximalista tuvo que ser corregida primero, por el Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), en la Sentencia núm. 1163/2018, de 9 julio, donde vino a aclarar los criterios interpretativos sobre los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, del TRLRHL a la luz de la STC 59/2017. Siendo la nulidad declarada de este último precepto «la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLRHL»<sup>38</sup>.

Y, en segundo lugar, dicha interpretación fue corregida por el propio TC, en la STC 126/2019, dando respuesta a otras situaciones concretas. Así, dispuso que el precepto cuestionado era inconstitucional «en los términos en la Letra a) del FJ 5» (la cursiva es nuestra). Tampoco esta fórmula arrojaba mayor claridad que la anterior. La ausencia de la mención a la nulidad venía a subrayar que el impuesto podía seguir aplicándose, aunque no se produjese la necesaria intervención del legislador.

Reiterando lo que ya había expuesto con anterioridad, la STC 182/2021 vuelve a recordar que corresponde al legislador «en el ejercicio de su libertad de configuración

<sup>37</sup> JIMÉNEZ CAMPO, J. (1997) «Que hacer con la ley inconstitucional», en JIMÉNEZ CAMPO, J y otros.: *La sentencia sobre la constitucionalidad de la ley*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, p.18.

<sup>38</sup> FJ7.

normativa llevar a cabo las modificaciones y adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del artículo 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos sobre los preceptos legales anulados, dado que han transcurrido cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017»<sup>39</sup>.

Intentos de regulación en este sentido no han faltado. Unos dirigidos a orientar la tarea del Congreso de los Diputados, como las proposiciones no de ley del grupo mixto<sup>40</sup> y del grupo parlamentario de Unidas Podemos<sup>41</sup> en 2017, a propósito, primero de la STC 26/2017, de 16 de febrero, que analiza la norma foral que regula el IIVTNU en el Territorio Histórico de Guipúzcoa con el principio de capacidad económica recogido en el artículo 31 de la CE, seguida después por la STC 59/2017, de 11 de mayo, para el territorio nacional. En ambos casos, el TC había concluido que los preceptos eran inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que sometían a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor, o en palabras del propio Tribunal «se someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica». Posteriormente hubo también un intento de reforma con la proposición de ley presentada por el Grupo Popular en 2018<sup>42</sup>.

La situación se resolvió en 2017 mediante Decretos Forales para los territorios Históricos<sup>43</sup>. En Navarra se acudió a una ley foral. El Gobierno central, en uso de su potestad normativa de urgencia, aprobó el Real Decreto Ley 26/2021, de 8 de noviembre. Sobre la viabilidad del Decreto Ley en materia tributaria, la jurisprudencia del TC en estos últimos años ha defendido su uso, si bien con ciertas limitaciones constitucionales. Entre los límites formales, es presupuesto habilitante del empleo de este instrumento normativo, «la extraordinaria y urgente necesidad». La concurrencia de este requisito debe estudiarse caso por caso. Precisamente el TC ha tenido ocasión de legitimar la existencia de extraordinaria y urgente necesidad tanto para situaciones de «coyunturas económicas problemáticas», como para reformas estructurales del sistema. En el primer caso, el fin que justifica la legislación de urgencia es subvenir una situación concreta, dentro de los objetivos gubernamentales, que por razones difíciles de prever requiere de una acción normativa inmediata en un plazo más breve que el requerido por la vía normal o por el procedimiento de urgencia para la tramitación parlamentaria de las leyes<sup>44</sup>. En el segundo supuesto, se requiere de una acción ágil y expeditiva<sup>45</sup>.

<sup>39</sup> STC 182/2021, FJ6

<sup>40</sup> BOCG. Congreso de los Diputados Núm. D-125 de 17/03/2017, p. 11.

<sup>41</sup> BOCG. Congreso de los Diputados Núm. D-170 de 09/06/2017, p. 11.

<sup>42</sup> BOCG. Congreso de los Diputados. Serie B.- Núm.225-1 de 9 de marzo de 2018.

<sup>43</sup> Sobre la naturaleza jurídica de las normas forales fiscales, *vid.* DÍEZ-PICAZO, L.M. (2010) «Notas sobre el blindaje de las normas forales fiscales», *Indret: Revista para el análisis del derecho*, núm.3.

<sup>44</sup> SSTC 31/2011, de 17 de marzo, FJ 4.; 137/2011, de 14 de septiembre, FJ 6.; 100/2012, de 8 de mayo, FJ 8.; y 73/2017, de 8 de junio, FJ 1.

<sup>45</sup> SSTC 137/2011, FJ 6.; 183/2014, FJ 5.; 47/2015, FJ 5.; 139/2016, FJ 3.; y 51/2018, FJ 4. *Vid.* CHICO DE LA CAMARA, P. (2020). «Las limitaciones constitucionales en la utilización

Entre los límites materiales a los Reales Decretos Leyes estaría la posible vulneración del principio de reserva de ley en materia tributaria. La STC 781/2020, de 1 de julio, ha declarado la inconstitucionalidad y nulidad del RDL 2/2016, de 30 de septiembre, que regula la obligación tributaria de realizar pagos fraccionados en el impuesto de sociedades a propósito de una cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Audiencia Nacional. En ella se señala que mediante Real Decreto-Ley, que constituye un mecanismo excepcional, no se puede afectar al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, pues el precepto cuestionado incidía en tres elementos esenciales de la obligación tributaria: la forma de calcular la base, el importe del porcentaje aplicable y la concreción de la cuantía a ingresar. Este instrumento normativo no resulta por tanto idóneo y omite la reserva de la ley tributaria<sup>46</sup>.

Según la Exposición de Motivos del RDL 26/2021, de 8 de noviembre, nos encontramos en la primera de las justificaciones, la necesidad del inmediato restablecimiento de la exigibilidad del IIVTNU en aras de preservar el principio constitucional de estabilidad presupuestaria, así como la conveniencia de evitar posibles distorsiones inmediatas en el mercado inmobiliario que agraven la situación de forma urgente. Por tanto, parece que lo difícil de prever había sido el vacío normativo sobre la determinación del base imponible provocado por el fallo del TC, en su Sentencia 182/2021. Con esta resolución se han declarado nulos e inconstitucionales los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del TRLRHL, lo que supone su expulsión del ordenamiento jurídico, que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Como consecuencia de dicho fallo se produce un perjuicio al principio de suficiencia financiera de las entidades locales reconocido en el artículo 142 de la Constitución<sup>47</sup>, una merma inmediata e importante de recursos financieros para los ayuntamientos, que puede provocar un incremento del déficit público que ponga en riesgo el adecuado cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria recogido en el artículo 135 de la Constitución.

Asimismo, el vacío legal ocasionado por la sentencia podría provocar distorsiones inminentes en el mercado inmobiliario, en cuanto que puede suponer un incentivo para acelerar de forma urgente operaciones con la única finalidad de aprovechar la coyuntura de no tributación antes de que fuera aprobada la nueva normativa del

---

del decreto-ley para modificar piezas clave de nuestro sistema tributario», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 453, p. 105.

<sup>46</sup> STC 781/2020, FJ5.

<sup>47</sup> Para HERRERA MOLINA, si bien en relación a la STC 126/2019, el TC debería imponer al Estado el deber de indemnizar a las entidades locales por el desmedido retraso en reparar el daño financiero causado por un impuesto inconstitucional cuya regulación básica en un sentido amplio del término corresponde al parlamento nacional. Sin embargo, el TC no tiene entre sus funciones el declarar la responsabilidad financiera del legislador estatal frente a los entes locales. *Vid.* HERRERA MOLINA, P.M. (2020). «La banalización de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad por el Tribunal Constitucional...» *op.cit.* [consulta: 16 mayo 2022]. Disponible en: <https://insignis-aranzadigital--es.us.debiblio.com>.

impuesto, que de no ser aprobada por Real Decreto-Ley requeriría varios meses para su posible aprobación y entrada en vigor.

En cualquier caso, esta norma no contiene ninguna previsión aplicable a los hechos imposables anteriores a su entrada en vigor entre el 26 de octubre y el 9 de noviembre de 2021.

Recientemente, el TC ha admitido a trámite dos recursos de inconstitucionalidad interpuestos por dos grupos parlamentarios que no comparten la justificación expuesta por el gobierno para recurrir a esta norma jurídica<sup>48</sup>.

### VIII. EFECTOS DE LAS STC LOS PROCEDIMIENTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD

El principio de seguridad jurídica (art.9.3 CE) exige, en palabras del TC, no solo la claridad y certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable, sino también la legítima confianza y la previsibilidad en sus efectos, entendida como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano sobre cual ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho<sup>49</sup>.

En las SSTC 59/2017 y 126/2019, donde se plantearon sendas cuestiones de inconstitucionalidad a propósito de los artículos 107 y 110 TRLRHL, los efectos de los respectivos fallos se produjeron desde las fechas de su publicación en el BOE. La STC 59/2017 FJ 5 dispone: «una vez expulsados del ordenamiento jurídico, *ex origine*, los arts. 107.2 y 110.4 LHL... a partir de *la publicación* de esta Sentencia». Y la STC 126/2019 FJ 5 establece una precisión sobre el alcance concreto del fallo: «Por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones, únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, *a la fecha de publicación* de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme»<sup>50</sup>.

<sup>48</sup> Recursos de inconstitucionalidad n.º 735-2022 y n.º 825-2022. BOE de 3 de marzo de 2022. Al propio tiempo hay que añadir que, este Real Decreto Ley fue sometido a debate y votación de totalidad por el Congreso de los Diputados en su sesión del día 2 de diciembre de 2021, en la que se acordó su convalidación, así como su tramitación como Proyecto de Ley por el procedimiento de urgencia, encontrándose en tramitación. BOCG. Congreso de los Diputados Núm. A-80-1 de 17 de diciembre de 2021.

<sup>49</sup> STC 135/2018, FJ 5.

<sup>50</sup> Doctrina constitucional consolidada en materia fiscal como lo ponen de manifiesto las STC 22/2015, de 16 de febrero (impuesto sobre instalaciones que inciden sobre el medioambiente extremeño), STC 110/2014, 26 de junio (impuesto navarro sobre la producción de energía eléctrica), STC 190/2000, 19 de julio (procedimiento tributario), STC 193/2004, 4 de noviembre (impuesto de actividades económicas), y STC 60/2013, de 13 de marzo (impuesto castellano manchego sobre instalaciones que inciden en el medioambiente).

La STC 182/2021, de 26 de octubre, supone un cambio radical al atribuir efectos a la sentencia anteriores a su publicación en el BOE (25 de noviembre de 2021). La oficina de prensa del TC emitía nota informativa 102/2021 con fecha 3 de noviembre de 2021, que se publicaba en el portal de la web del TC<sup>51</sup>. En relación al alcance de la declaración de nulidad determina que: «no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta 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». (la cursiva es nuestra). Esta regla difícilmente encuentra encaje en nuestro ordenamiento jurídico. Del texto constitucional y de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC) se desprende que nuestro modelo de control de constitucionalidad, en cuanto al alcance temporal de la declaración de nulidad por inconstitucionalidad, ha optado porque las sentencias tengan valor de cosa juzgada a partir del día siguiente de su publicación (art.164 CE) o, como señala el artículo 38.1 LOTC, «producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado»<sup>52</sup>. Estamos ante un sistema de eficacia retroactiva con limitaciones que no permite revisar asuntos sobre los que exista una resolución judicial con efectos de cosa juzgada: «La declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada» (art. 161.1 a) CE). Salvo, añade el párrafo primero del artículo 40 de la LOTC, «el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad» .

Además, en cuanto a los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, la LOTC prevé que la sentencia, en estos casos, declare igualmente la nulidad de los preceptos impugnados (art. 39 LOTC). Sobre la posibilidad de que nuestro órgano de justicia constitucional pueda modular los efectos de las sentencias, el proyecto de reforma de la LOTC presentado el 22 de noviembre de 2005<sup>53</sup> modificaba este artículo permitiendo al Tribunal, como ocurre en otros ordenamientos<sup>54</sup>, dictaminar a tal efecto. En tal sentido disponía: «No obstante, motivadamente y para preservar los

<sup>51</sup> Vid. [https://www.tribunalconstitucional.es/NotasDePrensaDocumentos/NP\\_2021\\_102/NOTA%20INFORMATIVA%20N%C2%BA%20102-2021.pdf](https://www.tribunalconstitucional.es/NotasDePrensaDocumentos/NP_2021_102/NOTA%20INFORMATIVA%20N%C2%BA%20102-2021.pdf)

<sup>52</sup> En este caso, la sentencia anticipa incluso los efectos del art.38.3 LOTC teniendo en cuenta que estamos ante una sentencia dictada a raíz de una cuestión de inconstitucionalidad.

<sup>53</sup> BOCG. Congreso de los Diputados, serie A. 60-1, de 25 de noviembre 2005, p. 6

<sup>54</sup> El Tribunal Constitucional alemán dispone de técnicas para modular los efectos de sus sentencias que le permite reaccionar de manera flexible sin temor a provocar una catástrofe financiera. Vid. HERRERA MOLINA, P.M. (1996). «Los efectos de la inconstitucionalidad en las leyes tributarias en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán ( en especial la ultraactividad transitoria de los preceptos constitucionales», *Revista Quincena Fiscal*, núm.13. [consulta: 16 mayo 2022]. Disponible en: <https://insignis--aranzadigital--es.us.debiblio.com>.

valores e intereses que la Constitución tutela, la sentencia podrá declarar únicamente la inconstitucionalidad o diferir los efectos de la nulidad por un plazo que en ningún caso será superior a tres años. 2. Las declaraciones de inconstitucionalidad y de nulidad podrán ser extendidas por razones de conexión o consecuencia a otros preceptos de la misma ley, disposición o acto con fuerza de ley. Se observará en todo caso el procedimiento previsto en el artículo 84 cuando la declaración pudiera extenderse a preceptos de una ley, disposición o acto con fuerza de ley, distintos del impugnado. 3. Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad por insuficiencia normativa podrá conceder un plazo al legislador para que actúe en consecuencia. Si este incumpliera dicho mandato, el Tribunal Constitucional resolverá lo que proceda para subsanar la insuficiencia. 4. El Tribunal Constitucional podrá fundar la declaración de inconstitucionalidad en la infracción de cualquier precepto constitucional, hubiera sido invocado o no en el curso del proceso.» Estas modificaciones, finalmente, no llegaron a aprobarse en la LO 6/2007.

En la STC 45/1989, sobre la tributación conjunta al IRPE, el Alto Tribunal reclamó para sí la posibilidad de determinar libremente los efectos temporales de las sentencias de inconstitucionalidad: «ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la Ley, que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento»<sup>55</sup>. Asimismo, extendió el ámbito de las situaciones protegidas por la irretroactividad a las que hubieran alcanzado firmeza administrativa, por exigencia del principio de seguridad jurídica. En caso contrario entrañaría «un inaceptable trato de desfavor para quien recurrió, sin éxito, ante los Tribunales, en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales».

A la vista de todo lo dicho, parece que la STC 182/2021 continúa la línea marcada por la STC 45/1989. Para los magistrados que emitieron voto particular discrepante, la solución más adecuada debería haber sido no declarar la nulidad de la norma reguladora de la base imponible del tributo, sino optar por la nulidad diferida<sup>56</sup> que supondría dar un plazo al legislador para regular el sistema alternativo, de aplicación retroactiva, que hubiera permitido pedir la devolución del IIVTNU en todos aquellos casos en los que la cantidad abonada no se adecuase a la plusvalía del terreno efectivamente obtenida. Esto exigiría determinar con claridad los valores o

<sup>55</sup> Ya se había pronunciado antes sobre la necesidad de determinar el alcance del fallo en la STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 5. *Vid.* UTANDE SAN JUAN, J.M.(2021). «La STC de 26 de octubre de 2021 (IIVTNU)...» *op.cit.* pp.302-308.

<sup>56</sup> El TC ha hecho uso de la posibilidad de retrasar la eficacia de una declaración de inconstitucionalidad de una ley de modo que siga siendo válida durante un determinado periodo. A propósito de los recursos de inconstitucionalidad resueltos por las SSTC 13/2015, 195/1998 y 236/2007. *Vid.* BARRERO ORTEGA, A.(2021). «La inconstitucionalidad de la plusvalía municipal o de cómo la paciencia tiene un límite (comentario a la STC 182/2021 de 26 de octubre)». *Revista Jurídica del Notariado*, núm. 113, p.14.

bienes constitucionales cuya tutela impone la necesidad de aplazar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad y consiguiente nulidad.

Lo cierto es que la mayoría del Tribunal descartó esta solución, quizá por la desconfianza provocada por la desidia del legislador. Y en su lugar, se dispuso en el fallo que la anulación entraría en vigor el día en que se dictó la resolución, el 26 de octubre.

Este cambio de criterio en materia de plusvalía no ha venido acompañado de una motivación y ha supuesto una grave lesión al principio de seguridad jurídica. Como señala González Rivas, este principio impone al Tribunal una especial sensibilidad teniendo en cuenta que los fallos recaídos sobre este impuesto no han dejado de incrementar la litigiosidad. Para Hernández Guijarro, la ausencia de razonamiento sobre la excepcionalidad plantea dudas sobre su adecuación a Derecho y en base a la STC 23/1987, de 23 de febrero FJ 3<sup>57</sup>, una decisión judicial que fuese arbitraria, irrazonada e irrazonable no estaría fundada en Derecho y, en consecuencia, vulneraría el derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el art. 24.1 de la Constitución. Y en esta misma línea se encuentra la otra cuestión controvertida desde el punto de vista constitucional: la consideración como situaciones consolidadas a las liquidaciones provisionales y definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada, ex artículo 120.3 de la Ley General Tributaria (LGT), a dicha fecha. Esta última reconoce el derecho que tiene el contribuyente a rectificar la autoliquidación, durante todo el plazo de prescripción de 4 años (art. 66 LGT). La ampliación de los efectos de la firmeza a autoliquidaciones que están en plazo de ser recurridas supone una violación del derecho a la tutela judicial efectiva ( artículo 24 CE), privando a los sujetos pasivos del impuesto de la posibilidad de recurrir con fundamento en la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad del mismo, la devolución de ingresos indebidos en los casos en que aún era admisible<sup>58</sup>.

## IX. A MODO DE CONCLUSIÓN

La tributación del IIVTNU es una de las principales fuentes de ingresos de los entes locales. Corresponde al legislador estatal asegurar que los ayuntamientos dispongan de la capacidad económica y la autonomía financiera necesaria para continuar ofreciendo todos los servicios que prestan en la actualidad. El gobierno, en la práctica el titular más destacado de la iniciativa legislativa, ha hecho dejación de funciones.

<sup>57</sup> HERNANDEZ GUIJARRO, F.(2021).«Inconstitucionalidad y nulidad del sistema objetivo de cálculo de la base imponible del impuesto de plusvalía: comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 22. [consulta: 16 mayo 2022]. Disponible en: <https://insignis--aranzadigital--es.us.debiblio.com>.

<sup>58</sup> Podría darse la paradoja de que llegara al TC un recurso de amparo derivado de la desestimación del recurso de reposición ante el Ayuntamiento justificada en la sentencia 182/2021.

Ante el vacío normativo provocado por la sentencia, ha recurrido finalmente al Decreto Ley para adaptar el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales a la jurisprudencia del TC. Este instrumento jurídico está sujeto a limitaciones impuestas por el art.86.1 CE: aparte de la extraordinaria y urgente necesidad, que a la vista del iter jurisprudencial parece difícilmente justificable por las sucesivas llamadas de atención por parte del TC, desde el punto de vista material es discutible si esta regulación no afecta sustancialmente al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

La alternativa a la declaración de inconstitucionalidad del sistema objetivo de determinación de la base imponible del IIVTNU se había venido fraguando desde 2017, mediante las advertencias al legislador sobre la necesidad de una reforma que fuera respetuosa con el principio de capacidad económica. Las disfunciones que el tributo generaba se habían puesto de manifiesto, ya desde la tramitación parlamentaria de la ley, por el defensor del pueblo, así como, a través de las cuestiones de inconstitucionalidad. Con las primeras sentencias de inconstitucionalidad en territorio común se habían obviado situaciones que la practica fiscal había puesto de relieve en aquellos casos en que, habiéndose generado plusvalía, la cuota tributaria resultaba notablemente desproporcionada al incremento patrimonial realmente obtenido. El TC ha aplicado el principio de capacidad económica como medida de la contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos, la cual ha de tener su reflejo en la determinación de la base imponible.

El garante supremo de la Constitución, en el ejercicio de su función de control de constitucionalidad de la ley, actúa como legislador negativo y sus sentencias producen alteraciones en el ordenamiento jurídico. Es evidente que los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una regulación estatal de este calado serían asumidos por los ayuntamientos afectados. El temor a generar un caos financiero a nivel local explica que se optara por la limitación de los efectos de la sentencia. Pero, en palabras del propio Tribunal ( STC 73/2017), el objetivo de conseguir una recaudación que se considera imprescindible no puede ser por sí solo causa suficiente que legitime la quiebra del objetivo de justicia al que debe tender en todo caso el sistema tributario, en general, y las concretas medidas que lo integran, en particular. Lo cierto es que, si bien se han salvaguardado las arcas públicas, se han derivado otras consecuencias no menos importantes para los contribuyentes, que han visto lesionado su derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

El TC no dispone conforme a la ley de fórmulas transitorias para dejar en manos del legislativo la regulación que se ajuste a los parámetros constitucionales, aunque ha hecho uso de esta medida en algunas ocasiones. No estaría de más retomar la reforma del artículo 39 LOTC para posibilitar que el TC que pueda modular los efectos de sus sentencias de inconstitucionalidad, ofreciendo un plazo al legislador para que proceda a sustituir la norma declarada inconstitucional. En este caso parece que no hubiera tenido mucho sentido una nueva exhortación cuando han transcurrido más de cuatro años sin haber acometido la reforma.

**Title:**

Constitutional principles regarding municipal added value tax: the inaction of the state legislator

**Summary:**

I. INTRODUCTION. II. CONSTITUTIONAL PRINCIPLES OF THE TAX SYSTEM: SPECIAL REFERENCE TO THE ABILITY TO PAY PRINCIPLE, THE PROHIBITION OF CONFISCATION AND THE RESERVE OF LAW IN TAX MATTERS. III. THE TAX ON THE INCREASE IN VALUE OF URBAN LAND. IV. THE BASIS OF THE IIVTNU. V. THE PROHIBITION OF CONFISCATION IN CONSTITUTIONAL JURISPRUDENCE IN THE LIGHT OF THE ECJHR DOCTRINE: RESPECT FOR THE PROPORTIONALITY PRINCIPLE. VI. THE OBJECTIVE ASSESSMENT SYSTEM TO DETERMINE THE TAXABLE BASE OF THE IIVTNU. VII. THE RESERVE OF LAW IN TAXATION MATTERS AND THE INERTIA OF THE STATE LEGISLATOR IN MATTERS OF MUNICIPAL CAPITAL GAINS. VIII. EFFECTS OF THE SSTC IN CONSTITUTIONALITY CONTROL PROCEDURES. IX. BY WAY OF CONCLUSION.

**Resumen:**

La crisis inmobiliaria que experimentó España en torno a los años 2008 a 2013 tuvo su reflejo en el aumento de la litigiosidad frente a los Ayuntamientos a propósito de la plusvalía municipal pues convirtió la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos en un efecto generalizado. Muchos de estos asuntos llegaron al Tribunal Constitucional a través de cuestiones de inconstitucionalidad. La jurisprudencia constitucional desde 2017 ha puesto de manifiesto que se someten a tributación situaciones en abierta contradicción con el principio de capacidad económica y que corresponde al legislador llevar a cabo las oportunas modificaciones del régimen legal del impuesto. En su último pronunciamiento, el Tribunal ha venido a aclarar el principio de capacidad económica como medida de la tributación en un sistema de cálculo disociado de la realidad, pero al mismo tiempo ha generado mucha controversia por la limitación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad. En este artículo analizamos a la vista de la jurisprudencia constitucional los principios constitucionales que deben inspirar la creación y la regulación de los tributos, así como la desidia del legislador estatal a la hora de acometer esta regulación.

**Abstract:**

The property crisis that Spain experienced around the years 2008 to 2013 was reflected in the increase in litigation against the City Councils regarding municipal added value tax, since it turned the non-existence of increases or the generation of decreases into a generalized effect. Many of these issues came to the Constitutional Court through issues of un-

constitutionality. Constitutional jurisprudence since 2017 has shown that situations in open contradiction with the ability to pay principle and that it is up to the legislator to implement the appropriate modifications to the legal regime of the taxation. In his latest statement, the Court has come to clarify the ability to pay principle as a measure of taxation in a calculation system dissociated from reality, but at the same time has generated much controversy due to the limitation of the effects of the declaration of unconstitutionality. In this paper we analyze in view of the constitutional jurisprudence the constitutional principles that should inspire the regulation of municipal added value tax as well as the inaction of the state legislator to undertaking this regulation.

**Palabras Clave:**

Principio de capacidad económica, impuesto de plusvalía municipal, desidia del legislador, jurisprudencia constitucional

**Key Words:**

Ability to pay principle, municipal added value tax, state legislator inaction, constitutional jurisprudence

