El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por el magistrado don Juan José González Rivas, Presidente; la magistrada doña Encarnación Roca Trías; los magistrados don Andrés Ollero Tassara, don Santiago Martínez-Vares García, don Pedro José González-Trevijano Sánchez, don Antonio Narváez Rodríguez, don Ricardo Enríquez Sancho, don Cándido Conde-Pumpido Tourón y la magistrada doña María Luisa Balaguer Callejón, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla -sede en Málaga-, respecto de los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, por posible vulneración del art. 31.1 CE. Han comparecido y formulado alegaciones el abogado del Estado, en representación del Gobierno de la Nación, y la fiscal general del Estado. Ha sido ponente el magistrado don Ricardo Enríquez Sancho.

I. Antecedentes

1. El día 18 de septiembre de 2020 tuvo entrada en el registro general de este Tribunal Constitucional un escrito de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla -sede en Málaga- (recurso núm. 749/2016), al que se acompaña, junto al testimonio del correspondiente procedimiento, el auto de 28 de julio de 2020 por el que se acuerda plantear cuestión de inconstitucionalidad en relación con los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLHL), por presunta vulneración del principio de no confiscatoriedad (art. 31.1 CE).

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

a) La entidad mercantil TEAN Y TETOAN, S.L. adquirió el 6 de febrero de 2004 una finca en el término municipal de Benalmádena (Málaga) por un precio en escritura pública de 781.315,74€, siendo transmitida el 2 de mayo de 2013 al tiempo de la constitución de la entidad "Servicios Proactis, S.L." como aportación a su capital por un valor en escritura pública de 900.000€.

b) Como consecuencia de la citada aportación, con fecha de 18 de septiembre de 2013, el Ayuntamiento de Benalmádena giró a la entidad transmitente una liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) por una cuota tributaria de 70.006,19€. La base imponible se calculó aplicando al valor catastral del suelo al momento de la transmisión (808.152,33€) el porcentaje establecido por el Ayuntamiento derivado de la aplicación las normas de valoración previstas en el art. 107.4 TRLHL [del 31,5%, a razón de un 3,5% por cada uno de los nueve años completos de permanencia del bien en el patrimonio del sujeto pasivo (del 2004 al 2013)]; base imponible de 254.567,98€ sobre la que se aplicó el tipo de gravamen del 27,50% fijado en la correspondiente ordenanza municipal, dando lugar a la ya referida cuota tributaria de 70.006,19€. Asimismo, se le aplicó una sanción de 7.000,62€ y un recargo del 5% a ambas cantidades (cuota tributaria más sanción) de 3.850,34€, por lo que la cantidad total a pagar ascendió finalmente a 80.857,15€.

c) El 29 de noviembre de 2013 la parte actora interpuso recurso de reposición contra la referida liquidación administrativa solicitando su anulación: (i) por desproporción entre la cantidad liquidada y el valor real, al no haber existido incremento real del valor del terreno, y (ii) por exención de gravamen de la operación societaria realizada. Dicho recurso fue desestimado mediante Resolución de la Alcaldesa-Presidenta del Ayuntamiento de Benalmádena de 9 de diciembre de 2014 al no haberse acreditado: (i) la inexistencia de incremento de valor del terreno, (ii) el ejercicio de una actividad económica de los aportantes a efectos del IRPF, (iii) la aportación de los bienes a la actividad, o (iv) la llevanza de una contabilidad conforme al Código de Comercio.

d) Contra la anterior resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo cuyo conocimiento le correspondió al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Málaga (procedimiento ordinario núm. 104/2015) que, por sentencia núm. 766/2015, de 29 de octubre, se estimó parcialmente, anulando la sanción y la parte correspondiente del recargo a ella aplicado.

e) Promovido recurso de apelación (núm. 749-2016) contra la anterior sentencia ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla -sede en Málaga-, una vez tramitado y concluso el correspondiente procedimiento, mediante providencia de 12 de diciembre de 2019, con suspensión del término para dictar sentencia, se acordó oír a las partes y al Ministerio Fiscal sobre la pertinencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad en relación con los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 TRLHL dada su posible oposición a los principios de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad (art. 31.1 CE).

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

3. En el auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad de 28 de julio de 2020 el órgano judicial proponente, tras precisar los hechos que dieron lugar al planteamiento del recurso de apelación, subraya que el método de cálculo empleado por el legislador para obtener la base imponible del tributo puede dar lugar a cuotas tributarias que supongan una “carga fiscal excesiva” o “exagerada” para el contribuyente en supuestos como el controvertido en el que, aun

cuando el importe de la cuota tributaria no resulta superior a la plusvalía realmente obtenida con la transmisión, sí supone una parte muy significativa de la misma. A juicio del órgano judicial, en el supuesto enjuiciado la cuota tributaria oscila, en función de los elementos probatorios que sean considerados (de acuerdo con los informes periciales aportados con la demanda el incremento de valor generado con el paso del tiempo sería de 115.096,80 €, mientras que de acuerdo con las escrituras públicas de constitución de sociedad y de compraventa ascendería a 118.684,26€) entre el 60,82% y el 58,99%. Esa tributación podría atentar al principio de capacidad económica e incurrir en una confiscatoriedad constitucionalmente proscrita (art. 31.1 CE).

Resalta el órgano judicial que la STC 126/2019, de 31 de octubre, para declarar la inconstitucionalidad del art. 107.4 TRLHL en aquellos casos en los que la cuota tributaria supera la plusvalía realmente obtenida, señaló que, aunque en el supuesto examinado no se sometía a tributación una situación de minusvalía o falta de incremento real, la aplicación del tipo de gravamen previsto en el art. 108.1 TRLHL a la base imponible calculada *ex* art. 107.4 LHL comportaba exigir al sujeto pasivo una carga "excesiva" o "exagerada", citando a tal efecto la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (SSTEDH de 3 de julio de 2003, asunto Buffalo Sri c. Italia-; de 9 de marzo de 2006, asunto Eko-Alda AVEE c. Grecia; de 14 de mayo de 2013, asunto N.K.M c. Hungría; o de 2 de julio de 2013, asunto R.Sz. c. Hungría). En este sentido, se concluyó que "cuando de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el art. 107.4 TRLHL se derivase un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo" (FJ 4).

La duda de constitucionalidad que se le suscita al órgano judicial es si la relación existente entre la cuota tributaria resultante y el efectivo incremento de valor experimentado puede suponer una carga fiscal excesiva hasta el punto de poder incurrir en la prohibición de confiscatoriedad que ha de operar como límite del gravamen. Es cierto, añade, que la cuota tributaria liquidada en el supuesto de hecho ahora analizado no ha consumido la totalidad del importe de la ganancia generada, con lo que no se habría agotado la riqueza imponible, que es lo prohibido por el principio de no confiscatoriedad (SSTC 150/1990, de 4 de octubre; 14/1998, de 22 de enero; 233/1999, de 16 de diciembre; o 26/2017, de 16 de febrero). Pero alega que, dada la vinculación

existente entre dicha prohibición y el carácter excesivo de la carga tributaria [en la forma en que ha sido interpretado el artículo primero del Protocolo Adicional al Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH)], cabe plantearse si, tras el examen de la jurisprudencia del TEDH (que ha estimado que una carga fiscal del 52% es contraria al art. 1 del citado Protocolo adicional), una carga tributaria que supere el 60% de la riqueza gravada puede considerarse una "privación" de la propiedad, esto es, una confiscación.

Considera el órgano judicial que, si bien el art. 1 del Protocolo Adicional al CEDH no puede erigirse en parámetro directo de la constitucional del art. 107.4 TRLHL, en la medida que la prohibición de confiscatoriedad constituye la concreción del derecho de propiedad privada en el ámbito tributario (así se refleja en las SSTC 150/1990 y 233/1999), no pueden obviarse en su aplicación las exigencias que derivan de aquel Protocolo en la interpretación efectuada por el TEDH. Y la doctrina del Tribunal europeo, aunque no ha establecido con carácter general criterios concretos para considerar "excesiva" una determinada carga fiscal, exige que se respete el principio de proporcionalidad, lo que exige ponderar la existencia de un "justo equilibrio" de las circunstancias concurrentes en el caso concreto examinado. Y en el supuesto de hecho que es objeto de enjuiciamiento, ante un tipo de gravamen nominal del 27,50%, el contribuyente ha soportado sobre el teórico incremento de valor del terreno un tipo efectivo, en el mejor de los supuestos, de casi un 60% de la ganancia realmente generada.

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

4. Mediante providencia de 17 de noviembre de 2020, el Pleno de este Tribunal acordó admitir a trámite la cuestión planteada y, de conformidad con lo previsto en el artículo 10.1 c) de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), reservar para sí el conocimiento de la cuestión, dando traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece el artículo 37.3 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentas, al Gobierno, por conducto del Ministro de Justicia, y a la fiscal general del Estado, al objeto de que, en el improrrogable plazo de 15 días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimaran convenientes. Asimismo, acordó comunicar la providencia a la Sala de lo Contencioso-

Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga, a fin de que, de conformidad con el art. 35.3 LOTC, el proceso permaneciera suspendido hasta que este Tribunal resolviera definitivamente la presente cuestión. Por último, se acordó publicar la incoación de la cuestión en el "Boletín Oficial del Estado", lo que tuvo lugar en el "BOE" núm. 310 de 26 de noviembre de 2020.

5. Mediante escrito de 16 de noviembre de 2020, el magistrado don Juan Antonio Xiol Ríos, de acuerdo con lo previsto en el art. 217 LOPJ en relación con el art. 80 LOTC, comunicaron su voluntad de abstenerse en el conocimiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad por entender que concurría la causa del art. 219.10 LOPJ (tener interés indirecto en la causa). Por auto de 17 de noviembre de 2020, el Pleno de este Tribunal acordó estimar justificada la abstención formulada por este magistrado en la presente cuestión y apartarle definitivamente del conocimiento de la misma y de todas sus incidencias.

6. Por escrito registrado en este Tribunal el 1 de diciembre de 2020 se recibió una comunicación de la Presidenta del Congreso de los Diputados por la que se trasladaba a este Tribunal el acuerdo de personación de esta Cámara en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del artículo 88.1 LOTC, con remisión a la Dirección de Estudios, Análisis y Publicaciones, y a la asesoría jurídica de la Secretaría General. Posteriormente, por escrito registrado el día 2 siguiente se recibió otra comunicación de la Presidenta del Senado por la que se ponía también en conocimiento de este Tribunal el acuerdo de personación de esta Cámara en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del artículo 88.1 LOTC.

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

a) Según la representación estatal, a diferencia de los pronunciamientos principales del Tribunal Constitucional respecto al IIVTNU aplicable en territorio común (SSTC 59/2017, de 11 de mayo; y 126/2019, de 31 de octubre), el planteamiento de la presente cuestión se circunscribe exclusivamente a si los preceptos controvertidos del TRLHL contravienen el principio de no confiscatoriedad, y no a si existe vulneración del principio de capacidad económica (como en la STC 59/2017 en los casos de inexistencia de plusvalía) ni a si se violan ambos principios (como en la STC 126/2019 en los casos de cuota tributaria superior al incremento patrimonial realmente

obtenido). Y ello porque, en los supuestos enjuiciados en las SSTC 59/2017 y 126/2019, de la aplicación de las normas impugnadas resultaba siempre una cuota tributaria superior a la plusvalía real, dando lugar al gravamen de capacidades económicas inexistentes. En cambio, el auto del órgano judicial *a quo* cuestiona ahora la constitucionalidad de las normas de base imponible del IIVTNU en los supuestos donde la cuota tributaria no es superior a la plusvalía realmente obtenida pero sí resulta, a su juicio, excesiva o exagerada y, como tal, podría lesionar el principio de no confiscatoriedad (art. 31.1 CE), apoyándose para ello en la jurisprudencia del TEDH que, si bien no es parámetro de constitucionalidad, es herramienta hermenéutica *ex* art. 10.2 CE (SSTC 84/1989, de 10 de mayo; 36/1991, de 14 de febrero; 64/1991, de 22 de marzo; y 26/2014, de 13 de febrero).

b) Sobre el concepto de incremento de valor a efectos del impuesto, el abogado del Estado alega que el art. 107.1 TRLHL solo toma en consideración el valor catastral en el momento del devengo (referenciado al de mercado según el art. 22 del texto refundido de la Ley de catastro, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo) y no otros valores, como podría ser el valor catastral en el momento de la adquisición del terreno o los valores comparativos de compra y venta del mismo. De este modo, el IIVTNU no pretende gravar la ganancia mercantil obtenida por el sujeto pasivo en la operación de venta por comparación entre el precio de adquisición y el precio de venta (capacidad económica real), sino el valor estático o acumulado del inmueble derivado de la acción urbanística del municipio (art. 47 CE) calculado de forma objetiva (capacidad económica potencial). Y, en este sentido, ya la STC 59/2017 declaró "plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto por el contribuyente" (FJ 3). De ahí que las fórmulas de valoración legal de los incrementos generados en el inmueble por el paso del tiempo establecidas el art. 107 TRLHL entran dentro del margen discrecional del legislador siempre que no den como resultado una cuota superior a la ganancia en sí, que es lo que, en tanto contravenía el principio de capacidad económica, fue declarado inconstitucional en las SSTC 59/2017 y 126/2019.

c) A juicio de la Abogacía del Estado, no cabe sostener que los preceptos legales impugnados posean el alcance confiscatorio prohibido por el art. 31.1 CE. Tras sintetizar la doctrina constitucional sobre el principio de no confiscatoriedad establecida en las SSTC 150/1990, de 4 de octubre y 233/1999, de 16 de diciembre ("obliga a no agotar la riqueza

imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición—so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución"), considera que, dado que la confiscatoriedad fiscal es una forma de expropiación indirecta de las fuentes de generación de la riqueza de un patrimonio y su producción, este principio solo es predicable del sistema tributario en su conjunto y no de cada tributo en particular de forma aislada. De ahí que no pueda entenderse confiscatorio un gravamen excesivo o considerado excesivo (en este caso, del 60% de la ganancia obtenida con la transacción) sin que el órgano judicial haya expuesto cuál sería en el caso concreto la eventual aportación del tributo así regulado al conjunto del sistema tributario para que este último tenga alcance confiscatorio.

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

a) Tras concretar los hechos objeto de la presente cuestión, identificar el contenido de las normas cuestionadas, precisar las dudas planteadas por el órgano judicial contra los principios de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad, y examinar el cumplimiento del trámite de audiencia y de los juicios de relevancia y aplicabilidad, asevera que la presente cuestión debe circunscribirse al art. 107.4 TRLHL a pesar de haber sido invocados formalmente también los arts. 107.1 y 107.2.a) TRLHL. Resalta la Fiscalía que de la argumentación ofrecida por el órgano judicial se infiere que este únicamente considera contraria al art. 31.1 CE la regla de cálculo del IIVTNU del art. 107.4 TRLHL, donde se recogen los porcentajes de incremento que, multiplicados por el valor catastral del terreno en el momento de la transmisión, pueden determinar que la cuota del tributo sea excesiva. Para ello extrapola con idéntica dicción la delimitación que realizó este Tribunal del objeto de la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Zaragoza en relación con los arts. 107.1, párrafo segundo, 107.2.a), 107.4 y, por conexión, 108.1, párrafo segundo y 108.2 TRLHL por vulneración de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad, en un supuesto de cuota superior a la plusvalía real generada, en la STC 153/2019, de 25 de noviembre, FJ único.a) *in fine*.

b) Asimismo manifiesta que en la STC 126/2019 ya se ha resuelto la duda de inconstitucionalidad del art. 107.4 TRLHL por su posible vulneración de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad estableciendo que: (i) "en aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el art. 107.4 TRLHL (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE)" (FJ 4), y que (ii) "en coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017, el art. 107.4 TRLHL debe serlo únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente" [FJ 5.a)].

c) A la vista de lo anterior, a juicio del Ministerio Fiscal, resultaría redundante un nuevo pronunciamiento sobre la inconstitucionalidad del art. 107.4 TRLHL cuando, de acuerdo con la STC 126/2019, lo en él preceptuado solo vulnera los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad (art. 31.1 CE) en los supuestos donde la cuota tributaria es superior a la plusvalía realmente obtenida. En efecto, como la cuota a pagar en el caso ahora enjuiciado es inferior a la plusvalía realmente obtenida (como reconoce el órgano judicial al considerar excesiva una cuota tributaria que supone aproximadamente un 60% del incremento del valor real), existe una riqueza real que evidencia una capacidad económica y el tributo no agota la riqueza imponible. Por todo ello, considera la fiscal general del Estado que la presente cuestión de inconstitucionalidad habría perdido objeto.

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

II. Fundamentos jurídicos

1. *Objeto de la cuestión de inconstitucionalidad y posiciones de las partes*. La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con

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

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

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

> "Artículo 107. *Base imponible.*
>
> 1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.
>
> A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.
>
> 2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:
>
> a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

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

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

(…)

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

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

b) Período de hasta 10 años: 3,5.

c) Período de hasta 15 años: 3,2.

d) Período de hasta 20 años: 3.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

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

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

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

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

2. *Delimitación del objeto de la cuestión y resolución de óbices procesales*. Antes de abordar el examen de constitucionalidad aquí planteado, es preciso dar respuesta a las alegaciones

que sobre los motivos de impugnación y el objeto de este proceso constitucional han formulado, respectivamente, el abogado del Estado y la fiscal general del Estado para, una vez delimitado el objeto, analizar adecuadamente el óbice procesal opuesto por esta última.

A) En primer lugar, debe rechazarse la afirmación del abogado del Estado de que esta cuestión de inconstitucionalidad se circunscribe exclusivamente a la posible oposición al principio de no confiscatoriedad de los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 TRLHL, quedando al margen el principio de capacidad económica, por dos razones. De un lado, porque, de acuerdo con la doctrina de este Tribunal, el principio de no confiscatoriedad entendido como proscripción del gravamen de una riqueza inexistente o ficticia implica *per se* una vulneración del principio de capacidad económica como fundamento de la imposición (por todas, STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2 *in fine*). De otro lado, porque la duda planteada por el órgano judicial consiste en determinar si es constitucionalmente admisible que los preceptos legales cuestionados determinen la base imponible del IIVTNU sin tener en cuenta la capacidad económica que efectivamente aflora al tiempo de la transmisión del terreno urbano, generando incrementos de valor legales de cuantía superior a los efectivamente obtenidos y, en consecuencia, gravámenes o cuotas que, sin agotar la plusvalía real, resulten desproporcionados; desproporción en el gravamen cuyo enjuiciamiento debe ubicarse, como se verá, no tanto en el principio de no confiscatoriedad, como afirma el órgano judicial, sino en el principio de capacidad económica como criterio, parámetro o medida de la imposición.

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

A diferencia de lo acontecido en la STC 153/2019, de la argumentación del auto de planteamiento se infiere que el órgano judicial considera contrario al art. 31.1 CE el método de cuantificación de la base imponible del IIVTNU en sí mismo y no solo alguno de sus elementos. Y, en este sentido, si bien el art. 107.4 TRLHL determina la regla de cálculo de la base imponible al expresar que "(s)obre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes", esta regla también se encuentra establecida con carácter general en el art. 107.1, segundo párrafo, TRLHL ("A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4"); siendo, por un lado, ese valor en caso de transmisión de terrenos el catastral del mismo en el momento del devengo [art. 107.2.a) TRLHL] y, por otro, esos porcentajes de incremento del valor en función de los años de tenencia del terreno los fijados por el Ayuntamiento con los límites máximos y las reglas para su determinación previstos en el art. 107.4 TRLHL. En suma, todos los apartados del art. 107 TRLHL aquí cuestionados, excepto el primer párrafo del art. 107.1 TRLHL que define la base imponible y no su forma de cálculo, deben ser enjuiciados en la medida en que todos ellos contribuyen a la determinación de la base imponible de este impuesto, cuya duda de constitucionalidad ha sido planteada en esta cuestión.

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

Por lo que aquí interesa, los arts. 107.1 y 107.2 a) TRLHL se declararon inconstitucionales y nulos en la STC 59/2017 "únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor" [FJ 5.a) y fallo]; declaración de inconstitucionalidad y nulidad calificada como parcial en la STC 126/2019, de 31 de octubre. Por su parte, el art. 107.4 TRLHL se declaró inconstitucional por la STC 126/2019 "únicamente en aquellos supuestos donde la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente" [FJ 5.a), al que remite el fallo]. El art. 164 CE, y también el art. 38 LOTC, disponen que las sentencias del Tribunal Constitucional que declaren la inconstitucionalidad de

una ley tienen efectos contra todos desde que se publiquen en el "BOE". Dichas sentencias se publicaron en el "BOE" de 15 de junio de 2017 y de 6 de diciembre de 2019, respectivamente, por lo que a partir de esas fechas estos artículos no pueden regir la resolución de ningún litigio, ni siquiera de aquellos que estén pendientes de sentencia (como el presente caso), en la parte que ha sido expulsada del ordenamiento jurídico.

De ahí que este Tribunal haya acordado, como consecuencia de ello, la inadmisión o la extinción por pérdida sobrevenida de objeto de las cuestiones de inconstitucionalidad que se le han planteado, en lo que hace a los arts. 107.1 y 107.2.a) TRLHL, en supuestos de no existencia de incremento de valor del terreno en caso de transmisión (AATC 85 a 88/2017, todos de 5 de junio; o ATC 101/2017, de 4 de junio) y, en lo que hace al art. 107.4 TRLHL, en los supuestos de cuota tributaria superior a la plusvalía real (STC 153/2019, de 25 de noviembre, y ATC 66/2020, de 30 de junio). Pero no cabe hacer lo propio respecto a todos estos preceptos [arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL] en el supuesto ahora controvertido que, al no ser el mismo, no ha quedado afectado por las anteriores declaraciones de inconstitucionalidad parcial. Se trata aquí de supuestos en los que el incremento de valor, que existe, es inferior al calculado *ope legis* como base imponible, y la cuota tributaria consume, sin agotar, una parte significativa de ese incremento real, por lo que la duda de constitucionalidad que suscita el auto de planteamiento en relación con estos artículos sigue vigente.

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

A) Sobre la naturaleza de este impuesto local, este Tribunal ha subrayado, por un lado, que es un tributo directo que, según su configuración normativa, grava el "incremento de valor" que experimenten los terrenos (art. 104.1 TRLHL), "a lo largo de un período máximo de 20 años" (art. 107.1 TRLHL), y que se pone de manifiesto "a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos" (art. 104.1 TRLHL), siendo el devengo, en lo que ahora importa, "[c]uando se transmita la propiedad del terreno (…), la fecha de transmisión" [art. 109.1 a) TRLHL]. Por otro lado, que, definidos así su hecho imponible y su base imponible (arts. 104.1 y 107.1, primer párrafo, TRLHL, respectivamente), la cuantificación de ese "incremento de valor" gravado se realiza (art. 107.1, segundo párrafo, TRLHL) mediante la aplicación de un coeficiente

(art. 107.4 TRLHL) al valor catastral del terreno al momento del devengo [art. 107.2 a) TRLHL]. Ese coeficiente se determina multiplicando el número de años completos de tenencia del terreno (con un mínimo de uno y un máximo de veinte años), contados desde la fecha de adquisición hasta la de su transmisión, por un porcentaje anual que determina cada Ayuntamiento dentro de los parámetros previstos en el art. 107.4 TRLHL. Esa base imponible se somete a un tipo de gravamen fijado por el Ayuntamiento de hasta el 30 por 100 (art. 108.1 TRLHL), dando lugar a la cuota tributaria (art. 108.2 TRLHL).

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

Por lo que se refiere al IIVTNU aplicable en territorio común, precisamente la regla de cálculo, objetiva e imperativa, del "incremento de valor" gravado en este tributo local ha dado

lugar a dos pronunciamientos de inconstitucionalidad parcial de varios de los apartados del precepto que regula su base imponible (art. 107 TRLHL), restringiendo con ello su ámbito actual de aplicación.

B) En primer lugar, con apoyo en las SSTC 26/2017 y 37/2017 en las que se enjuiciaron los preceptos homónimos de las Normas Forales vigentes en Guipúzkoa y Álava, respectivamente, este Tribunal resolvió que en los arts. 107.1 y 107.2.a) TRLHL el legislador establece "la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado" (STC 59/2017, FJ 3). Razón por la que, en los supuestos de no incremento o de decremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, "lejos de someter a gravamen una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado art. 31.1 CE" (FJ 3). Y ello porque "la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado –la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos– en un efecto generalizado" (FJ 3).

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

la imposición se predica de todo tributo, sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal.

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

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

D) Una vez delimitado el ámbito actual de aplicación de la regla de cálculo de la base imponible del IIVTNU regulada en los preceptos aquí cuestionados [arts. 107.1, segundo párrafo;

107.2.a) y 107.4 TRLHL] a los supuestos en que el gravamen no agote el incremento de valor experimentado en el suelo urbano transmitido, la duda de constitucionalidad que ahora se plantea es si es constitucionalmente legítimo que, incontrovertida la existencia de un incremento del valor del terreno urbano objeto de transmisión, este sea inferior al legalmente calculado debido a la aplicación obligatoria de la fórmula estimativa de cuantificación de la base imponible –que prescinde de la capacidad económica manifestada por el contribuyente- y, en consecuencia, que la cuota a pagar sea desproporcionada o excesiva aunque no absorba por completo el aumento de valor existente al momento de la transmisión.

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

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

Expuesto lo anterior, este Tribunal deberá determinar si el art. 31.1 CE obliga al legislador a respetar el principio de capacidad económica no solo al seleccionar las manifestaciones de

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

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

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

De este modo, aplicando al supuesto aquí enjuiciado esta doctrina constitucional que restringe la capacidad económica como medida de la carga tributaria a las figuras impositivas estructurales del sistema, y una vez constatado que el IIVTNU no es una de ellas, se extraen tres conclusiones que abocarían a la desestimación de la presente cuestión de inconstitucionalidad: (i) En primer lugar, el IIVTNU respeta el principio de capacidad económica como fundamento

de la tributación, puesto que tras la STC 59/2017 su hecho imponible siempre es revelador de una manifestación de riqueza al gravar únicamente la existencia de un incremento de valor en el suelo urbano transmitido; (ii) en segundo lugar, como la capacidad económica no rige como criterio de la tributación en este impuesto, el legislador goza de plena libertad para determinar las reglas de su base imponible ["es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto" (SSTC 26/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3; 72/2017, FJ 3; y 126/2019, FJ 3) o, incluso, no cuantificar el referido incremento con arreglo a la capacidad económica real o potencial]. Y, (iii) finalmente, no habría más límite a la magnitud del gravamen que la prohibición de la confiscatoriedad (art. 31.1 CE); límite que, en aplicación de nuestra doctrina y frente a lo que sostiene el auto de planteamiento que da origen a este proceso constitucional, tampoco se habría vulnerado en el supuesto controvertido al no haberse agotado con la cuota tributaria la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir (SSTC 26/2017, FJ 2; y 126/2019, FJ 4).

B) Ahora bien, los postulados sobre el principio de capacidad económica como criterio de la tributación plasmada en las sentencias sobre los IIVTNU (forales y común) merecen ser revisados por tres razones fundamentales.

a) Primera, porque se basan en un pronunciamiento aislado (el ATC 71/2008, que en principio, la propia STC 26/2017 dice desechar) que convierte la doctrina constitucional de los límites del decreto-ley en materia tributaria (art. 86.1 CE en relación con el deber de contribuir del art. 31.1 CE) establecida originariamente en la STC 182/1997, de 28 de octubre (FJ 6) --y elaborada para determinar el ámbito material de la potestad legislativa extraordinaria del Gobierno--, en la doctrina constitucional del principio de capacidad económica como medida de la carga tributaria del contribuyente en tanto límite a la libertad de configuración del legislador. Esta equiparación de cánones constitucionales debe ser reconsiderada puesto que una cosa es (i) que "cualquier intervención o innovación normativa (mediante decreto- ley) que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario" vulnere el art. 86.1 CE y (ii) que este Tribunal haya interpretado que se produce efectivamente esa afectación inconstitucional del deber de contribuir en los decretos-leyes que regulen los impuestos que constituyen los pilares estructurales del sistema tributario; y otra cosa muy distinta es que el art. 31.1 CE imponga al legislador la modulación de la

carga fiscal de cada contribuyente en función de la intensidad en la realización del hecho imponible únicamente en aquellos impuestos. Como bien refleja la doctrina de este Tribunal, la adecuación de los tributos a la capacidad económica del contribuyente será una cuestión de grado en función de la categoría y caracteres de cada tributo (naturaleza, estructura y hecho imponible del mismo), y podrá ceder ante la existencia de una justificación objetiva y razonable y no arbitraria para su no materialización.

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

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

Es más, a la hora de diferenciar entre categorías tributarias en virtud del criterio utilizado para el reparto de la carga tributaria, se ha precisado que en los impuestos se realiza "en función de la capacidad económica" que se halla ínsita en el hecho imponible ["constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente" *ex* art. 2.2.c) de la Ley 58/2003, de 27 de diciembre, General Tributaria (LGT)]; mientras que en las tasas se efectúa en función del principio de equivalencia (y "sin perjuicio de que no puedan desconocer la capacidad económica"), dado que su hecho imponible encierra un sinalagma [que "consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario" *ex* art. 2.2.a) LGT] (SSTC 125/2021, de 3 de junio, FJ 4.B) ; 63/2019, de 9 de mayo, FJ 3; 85/2014, de 29 de mayo, FJ 3.a), todas con cita de la STC 71/2014, de 6 de mayo, FJ 3 y las en ella citadas); subrayando con ello la debida conexión de los elementos de cuantificación de la deuda tributaria (en los tributos variables, base imponible y tipo de gravamen) respecto del hecho imponible y su función retrospectiva. De ahí que, sobre todo en los impuestos, rija la capacidad económica no sólo en la elección de los hechos imponibles, sino también en la de los métodos impositivos o medidas técnicas que, partiendo de la realización de esa manifestación de capacidad económica tipificada, conduzcan a la determinación de la cuantía del tributo.

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

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

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

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

Pero, sin duda, ha sido en materia de tributos con finalidad primordialmente extrafiscal donde la quiebra justificada de la capacidad económica como criterio de cuantificación ha adquirido mayor relevancia. Así, el reconocimiento constitucional de la instrumentalidad fiscal en la esfera de la imposición autonómica desde la STC 37/1987, de 26 de marzo, ha supuesto, en lo que aquí importa, el establecimiento de impuestos "que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respond(e)n principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza" (arts. 39 a 52 CE), bastando con "que dicha capacidad

económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo" (FJ 13). En este sentido, si bien se ha reiterado que "la naturaleza extrafiscal o recaudatoria de un tributo es una cuestión de grado, por lo que difícilmente existirán casos 'puros'", lo cierto es que en estas figuras impositivas difiere la "manera" en que la correspondiente fuente de capacidad económica (u objeto del mismo) es sometida a gravamen en la estructura del tributo [por todas, STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c); 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3.d); 4/2019, de 17 de enero, FJ 3.d); 22/2019, de 14 de febrero, FJ 3.d); y 28/2019, de 28 de febrero, FJ 4.B)]. Y ello porque, siendo su hecho imponible un signo de riqueza (generalmente potencial), el principio de capacidad económica como criterio de imposición cede ante la "insoslayable vinculación de la tributación soportada a la consecución de la finalidad pretendida" (por todas, STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 6), puesto que a su través se pretende un efecto disuasorio o estimulante de la realización de conductas obstaculizadoras o protectoras (respectivamente) de la finalidad de política social o económica (extrafiscal) perseguida.

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

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

a) En cuanto a su carácter objetivo u objetivado, en los preceptos controvertidos se fijan los dos elementos (objetivos) para calcular el importe del incremento gravado, cuales son el valor del terreno en el momento del devengo por referencia a su valor catastral en el art. 107.2.a) TRLHL y el porcentaje anual de incremento según el número de años transcurridos desde su adquisición en el art. 107.4 TRLHL. Y el denominado porcentaje de incremento se calcula multiplicando el periodo de generación de dicho incremento (años completos de tenencia en el patrimonio) al porcentaje anual que fija el Ayuntamiento a través de la Ordenanza dentro de los límites máximos que, para cada periodo de generación, establece el art. 107.4 TRLHL. Así, la medición del incremento de valor "legal" no atiende a las alteraciones efectivas de valor producidas por el paso del tiempo en el suelo urbano ahora transmitido, cuantificando su evolución temporal por referencia comparativa entre los valores de transmisión y adquisición,

sino entendiendo que ese incremento es un porcentaje del valor catastral del terreno urbano en el momento de la transmisión; porcentaje, eso sí, calculado en función de los años transcurridos desde su adquisición. Por tanto, el propio establecimiento de una estimación objetiva supone dejar al margen la capacidad económica real demostrada por el contribuyente, ya que, como ha argumentado la doctrina científica desde antiguo, la evaluación directa y la estimación presuntiva o indiciaria no son métodos alternativos de determinación de una misma base imponible, sino de determinación de bases alternativas. Y ello porque no solo ambos métodos se diferencian desde el punto de vista cuantitativo, ya que para ser alternativos sería necesario que por ambos se llegara al mismo resultado; sino también desde el punto de vista cualitativo, porque la evaluación directa mide la capacidad económica real del contribuyente y la estimación presuntiva mide otra cosa, cuyo concepto sólo puede inferirse de las normas reguladoras de tal estimación.

b) Por lo que a la obligatoriedad de la norma de cuantificación aquí cuestionada se refiere, al no contemplarse en el art. 107 TRLHL la estimación directa de la base imponible sino solo una única estimación objetiva, se constituye, como apunta el abogado del Estado, una verdadera regla imperativa de valoración del "incremento de valor" gravado. En este sentido, la STC 59/2017 terminó con la ficción legal de la existencia inexorable de un incremento de valor (y, por tanto, de gravamen) con toda transmisión de suelo urbano, determinando que dicha transmisión es condición necesaria pero no suficiente para el nacimiento de la obligación tributaria en un impuesto cuyo objeto es el incremento de valor (FJ 3). Pero una vez constatada la efectividad de esa plusvalía, lo cierto es que, como bien especifica la representación estatal, los preceptos legales impugnados solo permiten tomar en consideración el valor catastral en el momento del devengo y no acudir a otros valores, como podría ser el valor catastral en el momento de la adquisición del terreno o los valores comparativos de compra y venta del mismo. O lo que es lo mismo, el art. 107 TRLHL no permite la prueba de incrementos efectivos distintos (generalmente inferiores) al legalmente calculado y, por ende, la tributación en consecuencia. Y ello porque la presunción de que el suelo urbano se revaloriza anualmente (y aumenta en función de los años de tenencia) es únicamente la *ratio legis* de la regla de valoración ahora enjuiciada y no la regla de valoración en sí; presunción vulgar (que no jurídica) que venía respaldada por la realidad económica del tiempo que en que se promulgó este sistema objetivo de medición (art. 108 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales).

B) Así las cosas, y aplicando la doctrina constitucional de la capacidad económica como criterio de imposición expuesta en el fundamento jurídico anterior a los preceptos legales

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

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

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

D) Ahora bien, para que este método estimativo de la base imponible sea constitucionalmente legítimo por razones de simplificación en la aplicación del impuesto o de practicabilidad administrativa, debe (i) bien no erigirse en método único de determinación de la base imponible, permitiéndose legalmente las estimaciones directas del incremento de valor, (ii) bien gravar incrementos medios o presuntos (potenciales); esto es, aquellos que previsiblemente o "presumiblemente se produce(n) con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana"

(SSTC 26/2017, FJ 3; 37/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3; 72/2017, FJ 3 y 126/2019, FJ 3). Esta última posibilidad pudo ser cierta con anterioridad a la caída del mercado inmobiliario, pero lo que resulta incontrovertido es que "la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado –la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos– en un efecto generalizado" (STC 59/2017, FJ 3) y, por lo que aquí interesa, ha dado lugar a que tampoco sean excepcionales o "patológicos" los supuestos en los que el efectivo incremento de valor sea de importe inferior -con frecuencia, incluso, notablemente inferior, como en el supuesto aquí enjuiciado- al incremento calculado *ex* art. 107 TRLHL. Siendo, pues, que la realidad económica ha destruido la antes referida presunción de revalorización anual de los terrenos urbanos que operó en la mente del legislador para crear la norma objetiva de valoración ahora cuestionada, desaparece con ella la razonable aproximación o conexión que debe existir entre el incremento de valor efectivo y el objetivo o estimativo para que razones de técnica tributaria justifiquen el sacrificio del principio de capacidad económica como medida o parámetro del reparto de la carga tributaria en este impuesto. Con lo que la base imponible objetiva o estimativa deja de cuantificar incrementos de valor presuntos, medios o potenciales.

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

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

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

6. Alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad. Sobre la presente declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL cabe realizar las siguientes precisiones:

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

B) Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse

esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada *ex* art. 120.3 LGT a dicha fecha.

Fallo

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

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

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