

Tribunal Constitucional, Pleno, Sentencia de 31 Oct. 2019, Rec. 1020/2019

Ponente: González-Trevijano Sánchez, Pedro José.
Nº de Recurso: 1020/2019

Pagar una cuota por Plusvalía superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente constituye un impuesto de carácter confiscatorio

CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD. IIVTNU (PLUSVALÍA MUNICIPAL). Planteamiento de cuestión sobre la posible vulneración del principio de capacidad económica, de progresividad y de prohibición de confiscatoriedad de los arts. 107 y 108 TRHL. Obtención de plusvalía en venta de inmueble en la que sin embargo el cálculo de la cuota tributaria liquidada resulta ser superior al importe de la ganancia patrimonial neta obtenida. Al aplicarse el tipo de gravamen establecido en el art. 108.1 TRLHL a la base imponible calculada conforme al art. 107.4 TRLHL, la cuota tributaria derivada supera el cien por cien de la riqueza efectivamente generada; exigiendo al sujeto pasivo que cumpla con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante la imposición de una carga excesiva o exagerada. 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. Se declara la inconstitucionalidad del art. 107.4 TRLHL por vulnerar el art. 31.1 CE, en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente.

El Tribunal Constitucional estima cuestión de inconstitucionalidad promovida el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 32 de Madrid, y, declara que el art. 107.4 del TRLHL, aprobado por el RD Leg. 2/2004, es inconstitucional, en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente.

RD Leg. 2/2004 de 5 Mar. (TR Ley Reguladora de las Haciendas Locales) art. 107.1; art. 107.2 a); art. 110.4

El IIVTNU es inconstitucional cuando la cuota a pagar es mayor al incremento realmente obtenido (MORENO SERRANO, BEATRIZ)

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Juan José González Rivas, Presidente, doña Encarnación Roca Trías, don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-Ré, don Santiago Martínez-Vares García, don Pedro José González-Trevijano Sánchez, don Antonio Narváez Rodríguez, don Ricardo Enríquez Sancho y don Cándido Conde-Pumpido Tourón, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020-2019, promovida por el Juzgado de lo Contencioso-

administrativo núm. 32 de Madrid, respecto de los arts. 107 y 108 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por posible vulneración del art. 31.1 de la Constitución. Han comparecido el abogado del Estado, en representación del Gobierno de la Nación, y la Fiscal General del Estado. Ha sido ponente el Magistrado don Pedro González-Trevijano Sánchez.

I. Antecedentes

1. El día 19 de febrero de 2019 tuvo entrada en el Registro General del Tribunal Constitucional un escrito del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 32 de Madrid (recurso núm. 336/2018), al que se acompaña, junto al testimonio del correspondiente procedimiento, el Auto de 8 de febrero 2018, por el que se acordaba plantear una cuestión de inconstitucionalidad con relación a los arts. 107 y 108 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 capacidad económica, de progresividad y de la prohibición de confiscatoriedad (art. 31.1 CE).

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

a) Doña Delia adquirió una vivienda en el término municipal de Majadahonda el día 30 de enero de 2003 por importe de 66.111,33 euros, que luego transmitió con fecha de 15 de febrero de 2017 por importe de 70.355,00 euros, obteniendo una ganancia patrimonial bruta de 4.343,67 euros. No obstante, una vez descontados los gastos y tributos soportados tanto al momento de la adquisición como al de la transmisión (de 769,77 euros), la ganancia real neta fue de 3.473,90 euros.

b) Con fecha de 28 de febrero de 2017 presentó ante el Ayuntamiento de Majadahonda la correspondiente declaración por el impuesto sobre el valor de los terrenos de naturaleza urbana, quien con fecha de 2 de mayo de 2017 procedió a practicarle una liquidación (expediente núm. NUM001; liquidación núm. NUM002/2017) sobre una base imponible (incremento del valor) de 17.800,12 euros (aplicando un porcentaje de incremento del 44,80 por ciento sobre el valor catastral del suelo de 39.732,41 euros, a razón de un 3,2 por ciento de incremento por cada uno de los 14 años de permanencia), con una cuota tributaria resultante de 3.560,02 euros (al 20 por ciento).

c) Dado que la cuota tributaria liquidada era superior al importe de la ganancia patrimonial neta obtenida, con fecha de 20 de diciembre de 2017 la Sra. Delia interpuso un recurso de reposición solicitando la anulación de la liquidación con devolución de la cantidad ingresada, con fundamento en la Sentencia núm. 519/2017, de 20 de julio, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que, tras la STC 59/2017 (que declaró la inconstitucionalidad del art. 107.2 y 110.4 TRLHL), consideró que, una vez expulsados del ordenamiento *-ex origine-* tales preceptos, no era posible girar liquidación alguna por el impuesto citado.

d) Transcurrido el plazo legal sin haberse resuelto expresamente el recurso promovido contra la anterior liquidación, la Sra. Delia procedió a interponer con fecha de 18 de julio de 2018 un recurso contencioso-administrativo cuyo conocimiento le correspondió al Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 32 de Madrid (proced. abreviado núm. 336/2018). Una vez concluso el procedimiento, mediante providencia con fecha de 4 de enero de 2019, con suspensión del término para dictar sentencia, se dio traslado a las partes y al Ministerio Fiscal para que alegasen sobre «si las normas que disciplinan el Impuesto del incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana [podían] contravenir la doctrina constitucional sobre la capacidad económica, prohibición de no confiscatoriedad y progresividad de los tributos, de tal modo que de la adecuación o no de los artículos 107 y 108 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 2004 al artículo 31 de la Constitución, resulta determinante del sentido del fallo que se haya de dictar en los

presentes autos».

e) El Ministerio Fiscal evacuó el trámite de alegaciones conferido por informe de 17 de enero de 2019 en el que manifestó no oponerse al planteamiento de la cuestión. Por su parte, el Ayuntamiento de Majadahonda mediante escrito de 23 de enero de 2019 se opuso al citado planteamiento al considerar que, dado que se había acreditado la existencia de una ganancia patrimonial, procedía la aplicación del impuesto conforme a lo señalado en la STC 59/2017. La parte recurrente, finalmente, no efectuó alegaciones al respecto.

3. En el Auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad de 8 de febrero de 2019 el órgano judicial proponente, tras precisar tanto los antecedentes de hecho como la forma de cuantificación del incremento del valor de los terrenos de acuerdo con las previsiones del Real Decreto Legislativo 2/2004, procede a concretar el alcance del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE en la doctrina de este Tribunal Constitucional, para concluir que este principio, junto con el de progresividad, obligan a modular la carga tributaria de cada contribuyente «en la medida de la capacidad económica». Considera el órgano judicial, sin embargo, que la forma de cálculo de la cuota a pagar por el impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (ex arts. 107 y 108 TRLHL) es totalmente ajena al incremento real obtenido, hasta el punto que puede ser incluso superior al propio incremento del valor del terreno. Esto supondría que no es conforme con la Constitución un gravamen que obliga a los sujetos pasivos del impuesto a soportar la misma carga tributaria con independencia de la capacidad económica puesta de manifiesto al momento de su transmisión.

Para el órgano judicial, aunque el sistema tributario afecta, lógicamente, a la propiedad privada, sus figuras no pueden «agotar la riqueza imponible» y sin embargo, el impuesto sobre incremento cuestionado tiene alcance confiscatorio en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar «es superior al rendimiento que se obtiene». Esto sin olvidar que la concurrencia de este impuesto con otras figuras tributarias vigentes (el IRPF) puede llegar a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, lo que podría resultar confiscatorio en contra de la prohibición prevista en el art. 31.1 CE.

En fin, subraya el órgano judicial que en el supuesto que se plantea en esta cuestión de inconstitucionalidad se manifiesta una diferencia neta entre el precio de adquisición y el de transmisión de 3.473,90 euros y, sin embargo, se atribuye un incremento de valor, derivado de la aplicación de la normativa del impuesto de 17.800,12 euros, con una cuota a pagar de 3.560,02 euros, superior al incremento real obtenido. Se trata de una situación distinta a la resuelta por la STC 59/2017 (en la que no existía un incremento de valor, pero sí una deuda tributaria). Pues bien, considera el órgano judicial a estos efectos que, si existiendo un incremento de valor real por la transmisión de un terreno, la cuota a pagar es superior al mismo, se habría producido una "expropiación de facto", lo que podría tener carácter confiscatorio.

4. Mediante providencia de fecha de 26 de marzo de 2019, el Pleno de este Tribunal acordó admitir a trámite la cuestión planteada y, de conformidad con el art. 10.1 c) de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), reservar para sí su conocimiento, dando traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece el art. 37.3 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia, y al Fiscal General del Estado, al objeto de que, en el improrrogable plazo de quince días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimaran convenientes, con publicación de la incoación de la cuestión en el Boletín Oficial del Estado (lo que tuvo lugar en el BOE núm. 79, de 2 de abril).

5. El día 5 de abril 2019 tuvo entrada en el Registro de este Tribunal un escrito del Presidente del Senado por el que se ponía en conocimiento de este Tribunal el acuerdo de personación de esta Cámara en el procedimiento y de ofrecimiento de colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC. A

continuación, el día 8 de abril de 2019 se recibió otra comunicación de la Presidenta del Congreso de los Diputados por el que se trasladaba el acuerdo de personación de dicha Cámara y de ofrecimiento de colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC, con remisión a la Dirección de Estudios, Análisis y Publicaciones, y a la Asesoría Jurídica de la Secretaría General.

6. El día 22 de abril de 2019 tuvo entrada en el Registro de este Tribunal un escrito del abogado del Estado en el que solicitaba que se le tuviese personado en el procedimiento y que se desestimase la cuestión de inconstitucionalidad. A su juicio, la duda planteada por el órgano judicial (gravamen excesivo de la ganancia obtenida por el sujeto) parte de una concepción errónea del concepto del "incremento de valor" en su regulación positiva, pues, en los supuestos no afectados por la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017, la Ley de Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo) 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 impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana no pretende gravar la ganancia mercantil obtenida por el sujeto pasivo en la operación de venta por comparación entre el precio de adquisición y el precio de venta, sino el valor estático o acumulado del inmueble. Por tanto, cuando se acredite en un caso concreto que no ha existido, en términos económicos y reales, un incremento de valor, no se habrá realizado el presupuesto de hecho del tributo. Sin embargo, cuando sí exista ese incremento, la forma de determinarlo será con arreglo "*al porcentaje anual que determina cada ayuntamiento*" (art. 107.4 TRLHL).

Señala el Abogado del Estado que el impuesto sobre el incremento del valor, como acordó la STC 59/2017, no es contrario a la Constitución con carácter general, sino únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica; esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. La misma STC 59/2017 declaró también 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). El fundamento del tributo no es, entonces, gravar el incremento "real" provocado por el titular del terreno por diferencia entre unos precios de venta y compra, sino gravar el incremento de valor del terreno derivado de la acción urbanística del municipio (art. 47 CE, Informe de la Dirección General de Tributos de fecha 16 de abril de 2019 y Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de fecha 5 de febrero de 2001). No se trata de gravar la "capacidad de pago" exteriorizada con la ganancia patrimonial por diferencia entre un precio de venta y un precio de compra (capacidad económica real), sino el beneficio recibido por el contribuyente durante un período de tiempo por la actuación de la Corporación Local calculado de forma objetiva; esto es, sin atender al efecto mercantil de obtención de renta (capacidad económica potencial). En definitiva, la regulación general del tributo no somete a tributación *per se* a situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica.

Respecto de la adecuación de los preceptos cuestionados al principio de no confiscación, considera que no solo es predicable del sistema tributario en su conjunto y no de cada uno de sus tributos en particular (SSTC 150/1990, FJ 9; y 233/1999, FFJJ 23 y 39), sino que, además, no ha quedado acreditado que se haya producido el efecto privativo de toda la renta y del patrimonio del sujeto pasivo con el tributo aplicado o en conjunción con las restantes figuras impositivas. De hecho, en el caso concreto que es objeto del proceso judicial, la base imponible calculada en función del valor catastral al momento de la venta era de 17.800,12 euros, de manera que al ser la cuota de 3.560,02 euros, la presión soportada ha sido en torno al 20 por ciento (sin gastos y demás). En consecuencia,

dado que la supuesta inconstitucionalidad no puede deducirse sin más de la normativa aplicada, sino de su eventual y circunstancial aplicación al caso concreto, y, en el mismo, no se ha producido un alcance confiscatorio, la cuestión debe desestimarse.

7. Mediante escrito registrado en este Tribunal el día 7 de mayo de 2019, la Fiscal General de Estado presentó sus alegaciones, concluyendo que "los arts. 107.1 y 107.2.a) TRLHL serían inconstitucionales en la medida que someten a tributación situaciones de incrementos de valor que vulneran los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad del art. 31.1 CE". Tras concretar los hechos objeto de la presente cuestión, identificar el contenido de las normas cuestionadas, precisar las dudas planteadas por el órgano judicial, analizar el cumplimiento de los juicios de relevancia y aplicabilidad, pasa -tomando como referencia la doctrina de este Tribunal Constitucional relativa al principio de capacidad económica- a subrayar que en el caso planteado no se está ante una situación caracterizada por una riqueza inexistente, al haberse producido -como el propio promotor de la cuestión reconoce- una ganancia para el contribuyente. Se está en presencia, entonces, de una situación en la que se ha puesto de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación. No se discute, por tanto, la existencia de un incremento de valor del terreno en el momento de la transmisión, sino el cálculo de la base imponible conforme a las reglas del impuesto que ha provocado que la cuota a pagar sea superior al incremento de valor del terreno.

Para la Fiscal General del Estado hay que analizar si, existiendo un incremento de valor real inferior al derivado de aplicar las reglas objetivas de cálculo del impuesto, se estaría gravando una renta en parte inexistente, de manera que se estaría haciendo tributar al sujeto pasivo por una capacidad económica objetiva no coincidente con la realmente puesta de manifiesto (en el caso que subyace en el proceso, mientras que el beneficio real obtenido por el contribuyente fue de 4.343,67 euros, sin embargo, la base imponible calculada legalmente ascendió a 17.800,02 euros, siendo la cuota pagada de 3.560,02 euros). De esta manera, las reglas de determinación de la base imponible han atribuido al sujeto pasivo una capacidad económica superior al beneficio realmente obtenido, viéndose obligado a soportar una carga tributaria ajena al *quantum* real del incremento de valor que le ha supuesto la venta del inmueble, para terminar tributando, en parte, por una riqueza inexistente. Así las cosas, si el sujeto pasivo debe cumplir con su obligación de contribuir «exclusivamente de acuerdo con su capacidad económica» (STC 26/2017, FJ 2), la forma de cuantificar la base imponible, lejos de respetar el principio de capacidad económica, obliga a tributar por una riqueza imponible que, existiendo, no se adecua a la realmente derivada de la transmisión del inmueble, sometiendo a tributación una riqueza que, aun siendo existente, es en parte virtual o ficticia.

La anterior situación encontraría solución si se posibilitase la prueba de la plusvalía realmente producida en el momento de la transmisión del inmueble, facilitando al sujeto pasivo acreditar incrementos de valor inferiores a los que resultan de la aplicación de las reglas de cálculo de la base imponible; y sobre todo si se tiene en cuenta que la STC 57/2019 declaró inconstitucional la regla del art. 110.4 TRLHL, «al impedir a los sujetos pasivos que pu[diesen] acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica» [FJ 5.b)]. Por tanto, la posibilidad de habilitar al sujeto pasivo para acreditar incrementos de valor inferiores a los que resultan de la aplicación de las reglas de cálculo de la base imponible permitiría adecuar la cuantificación del hecho imponible y, por tanto, de la capacidad económica gravada, a la plusvalía real generada en el momento de la transmisión. Sin embargo, dado que deben observarse las reglas legales de cálculo de la base imponible, se producen situaciones que desconocen la capacidad económica real del contribuyente y, por ende, el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE.

Con relación a la posible vulneración de la prohibición de confiscatoriedad señala la Fiscal General del Estado que dicho principio se vulnera, conforme a la doctrina constitucional, bien cuando con la aplicación de las diversas figuras tributarias se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, bien cuando un tributo agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir

al sostenimiento de los gastos públicos, o bien cuando sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica (STC 26/2017, FJ 2). Pues bien, referido el principio de no confiscatoriedad al conjunto del sistema tributario, se vulneraría cuando se prive al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, consideradas en su totalidad, lo que, a su juicio, no es el caso. Y referido el citado principio a la óptica de cada tributo o figura impositiva la supuesta confiscatoriedad devendría -según señala el órgano judicial promotor de la cuestión- de que la cuota a pagar ascendió al 83,89 por ciento del beneficio obtenido por el sujeto pasivo con la venta del inmueble (abstracción hecha de cualquier consideración referida a otros gastos o tributos a abonar por el sujeto pasivo que trajeran causa de la transmisión del inmueble), lo que prácticamente agotó la riqueza imponible, debiendo analizarse la cuestión, entonces, desde la óptica del principio de proporcionalidad, que pretende evitar el exceso en la imposición. Sobre este particular considera que una imposición excesiva sería contraria al derecho que les asiste a los sujetos tributarios de que la carga tributaria que deban soportar se adecue a los principios de capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad. Y a su juicio resulta evidente que en aquellos supuestos en los que la carga impositiva es desmedida en relación con la riqueza real obtenida con la transmisión, se produce una desproporción entre la riqueza realmente obtenida y la efectivamente gravada conforme las reglas del impuesto, lo que provoca un sacrificio excesivo del derecho del contribuyente que contradice su derecho a tributar con arreglo a su capacidad económica y sin que el tributo tenga un alcance confiscatorio (por falta de proporcionalidad).

En fin, para la Fiscal General del Estado, aunque el órgano judicial hace referencia tanto a la inflación como elemento que reforzaría la infracción del principio de capacidad o el carácter confiscatorio de la cuota, si se actualizara el valor de adquisición conforme a la misma, así como a la posible afectación por el impuesto aplicado del principio de progresividad, ni una ni otra cuestión fueron planteadas a las partes y al Ministerio Fiscal en el trámite de audiencia previo a la promoción de la presente cuestión, por lo que debe decaer su análisis. En cualquier caso, -añade- respecto de la primera, de conformidad con la doctrina de este Tribunal Constitucional, el principio progresividad es predicable no ya tanto de un impuesto en particular sino sobre todo del sistema impositivo en general (SSTC 76/1990 y 150/1990), lo que supondría que la progresividad debe contemplar la totalidad de la situación económica del sujeto pasivo (renta, patrimonio o consumo). Además, dado que el grado de progresividad de cada tributo debe determinarse en función de la base imponible (STC 45/1989, FJ 4), el análisis de las reglas de cálculo de la cuota tributaria del impuesto analizado denota que, a mayor base imponible, esto es, a mayor capacidad económica, la cuota a pagar, en igualdad de condiciones, aumenta para aquellos contribuyentes cuyo incremento de valor es superior, satisfaciendo con ello el criterio de progresividad. Y respecto de la segunda cuestión señala que, aun siendo cierto que el legislador no ha previsto la corrección monetaria del valor de adquisición dada la actualización periódica del valor catastral de los inmuebles mediante los coeficientes que se contienen en los Presupuestos Generales del Estado, sin embargo, solo a aquel le corresponde la determinación de los elementos esenciales del tributo (como el hecho imponible, la base imponible, el tipo de gravamen y la cuota tributaria), de modo que el promotor de la cuestión indirectamente estaría propugnando un método de cálculo ajeno al impuesto.

En suma, para la Fiscal General de Estado los art. 107.1 y 107.2 a) TRLHL serían inconstitucionales en la medida que someten a tributación situaciones de incrementos de valor que vulneran los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad del art. 31.1 CE.

8. Por providencia de 29 de octubre de 2019 se señaló para deliberación y fallo de la presente Sentencia el día 31 de dicho mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. *Objeto del proceso: duda planteada.* Como ha quedado expuesto en los antecedentes, para el

Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 32 de Madrid, los arts. 107 y 108 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en lo sucesivo, TRLHL), podrían ser contrarios a los principios de capacidad económica y de progresividad, así como a la prohibición de confiscatoriedad (art. 31.1 CE). Ello por el sometimiento a tributación de capacidades económicas irreales por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, incluso llegando a agotar la riqueza imponible, lo que podría tener un carácter confiscatorio (porque, si bien el incremento real obtenido por la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión del inmueble fue de 3.473,90 euros, el incremento de valor derivado de aplicar la regla de cálculo prevista en la normativa del impuesto fue de 17.800,12 euros, con una cuota tributaria a pagar de 3.560,02 euros, superior a aquel incremento).

La Fiscal General de Estado considera igualmente que, cuando existe un incremento de valor del terreno al momento de la transmisión y la cuota a pagar es superior al incremento realmente experimentado, se estaría tributando, en parte, por una renta inexistente, virtual o ficticia, produciendo un exceso de tributación contraria a los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad (art. 31.1 CE). A su juicio, en supuestos como el que ha dado lugar al planteamiento de la presente cuestión, se estaría produciendo una desproporción entre la riqueza realmente obtenida y la efectivamente gravada conforme a las reglas del impuesto, lo que provoca un sacrificio del derecho del contribuyente a tributar con arreglo a su capacidad económica y sin que el tributo tenga un alcance confiscatorio. Por consiguiente, los arts. 107.1 y 107.2 a) TRLHL serían inconstitucionales, en la medida que someten a tributación situaciones de incrementos de valor que vulneran los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad del art. 31.1 CE.

No es de la misma opinión el abogado del Estado para quien, dado que el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana no pretende gravar la capacidad económica real (la ganancia patrimonial obtenida por el sujeto pasivo por la diferencia entre el precio de adquisición y el precio de venta), sino el beneficio calculado de forma objetiva derivado de la actuación de la corporación local durante un periodo dado, es evidente que la regulación general del tributo no somete a tributación *-per se-* situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica. Además, a su juicio, ni la prohibición de no confiscación es predicable de cada uno de los tributos del sistema tributario en particular sino de su conjunto, ni en el caso concreto ha quedado acreditado que se haya producido el efecto privativo de toda la renta y del patrimonio del sujeto pasivo con el tributo aplicado o en conjunción con las restantes figuras impositivas; antes al contrario, la base imponible objetivamente calculada conforme a las reglas del tributo era de 17.800,12 euros, de manera que al ser la cuota solo de 3.560,02 euros, la tributación efectivamente soportada ha estado en torno al 20 por ciento.

2. *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: naturaleza.* Como ya hemos tenido la oportunidad de señalar, el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana es un tributo 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).

Aunque su objeto es el "incremento de valor", que se cuantifica y somete a tributación a partir del instante de su transmisión, sin embargo, el gravamen no se anuda necesariamente a la existencia de ese "incremento" sino a la mera titularidad del terreno durante un intervalo temporal dado. Basta, entonces, con que se haya sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante ese intervalo temporal dado para que el legislador anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido a tributación, que cuantifica de forma automática mediante la aplicación al momento de la transmisión sobre el valor que tenga el terreno a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de un porcentaje fijo por cada año de tenencia [art. 107.2 a) y 4

TRLHL]. Y esto lo hace con independencia tanto del *quantum* real del incremento como de la propia existencia del mismo [en este sentido, SSTC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 3 (con relación a la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Guipúzcoa); 37/2017, de 1 de marzo, FJ 3 (respecto a la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava); 48/2017, de 27 de abril, FJ 2 (con referencia a la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava); 59/2017, de 11 de mayo, FJ 3 (en relación con el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo); y 72/2017, de 5 de junio, FJ 3 (en conexión con la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra)].

3. El gravamen de capacidades económicas inexistentes. Este Tribunal ha señalado en repetidas ocasiones que 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 preconiza o garantiza (como, por ejemplo, el derecho de la comunidad a participar en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos que consagra el art. 47 CE). Basta, entonces, 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 el principio de capacidad económica quede a salvo. Eso sí, en ningún caso puede el legislador establecer tributos tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial; o, lo que es lo mismo, «en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia» (SSTC 26/2017, FJ 3; 37/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3; y 72/2017, FJ 3).

Según lo que antecede, siendo 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, es importante subrayar que «una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal» (SSTC 26/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3; y 72/2017, FJ 3). Parece claro, por tanto, que la circunstancia de que el nacimiento de la obligación tributaria se haga depender exclusivamente de la transmisión de un terreno, puede ser una condición necesaria en la configuración del tributo, pero en modo alguno puede erigirse en una condición suficiente en un tributo cuyo objeto es el "incremento de valor" de tal terreno. Al hecho de esa transmisión hay que añadir, en todo caso, la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial. De este modo, de no haberse producido un incremento real en el valor del terreno transmitido, la capacidad económica pretendidamente gravada dejaría de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica consagrado en el art. 31.1 CE (SSTC 37/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3; y 72/2017, FJ 3).

A la vista de la regulación contenida en los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL, este Tribunal consideró que «fin[gían], sin admitir prueba en contrario, que por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal (entre uno y veinte años), se revela[ba], en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición, impidiendo al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir, no de cualquier manera, sino exclusivamente "de acuerdo con su capacidad económica" (art. 31.1 CE). De esta manera, al establecer el legislador la ficción de que ha[bía] 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, soslayando aquellos supuestos en los que no se ha[bía] producido ese incremento, lejos de someter a tributación 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 artículo 31.1 CE» (STC 59/2017, FJ 3). Y por tal motivo alcanzamos la conclusión de que los preceptos cuestionados, en los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, estaban gravando una renta ficticia y, por tanto, sometiendo a tributación «situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contra[decía] frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE» (STC 59/2017, FJ 3).

4. El gravamen de capacidades económicas parcialmente inexistentes. La situación que ahora se somete al conocimiento de este Tribunal no es la del gravamen de una situación de no incremento en el valor de un terreno de naturaleza urbana, ni tampoco la de decremento. Concretamente, en el supuesto de hecho que ha dado lugar al planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad, frente a una ganancia patrimonial realmente generada de 3.473,90 euros, el incremento de valor derivado de la aplicación de la regla del cálculo establecida en el art. 107.4 TRLHL ascendió a 17.800,12 euros (aplicando un porcentaje de incremento del 44,80 por ciento sobre el valor catastral del suelo de 39.732,41 euros, a razón de un 3,2 por ciento de incremento por cada uno de los 14 años de permanencia para el sujeto pasivo, según lo establecido en la Ordenanza fiscal núm. 4 del Excmo. Ayuntamiento de Majadahonda, en la redacción vigente el momento de la transmisión). Y al aplicar el tipo de gravamen previsto en el art. 108.1 TRLHL (del 20 por ciento, de conformidad con la misma Ordenanza fiscal núm. 4 del Excmo. Ayuntamiento de Majadahonda), resultó una cuota tributaria de 3.560,02 euros.

Según lo expuesto, es un hecho incontrovertible que, en el concreto asunto que ha dado lugar al planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad, al aplicarse el tipo de gravamen establecido en el art. 108.1 TRLHL a la base imponible calculada conforme a lo prevenido en el art. 107.4 TRLHL, la cuota tributaria derivada superó el cien por cien de la riqueza efectivamente generada; con ello se está exigiendo al sujeto pasivo que cumpla con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante la imposición de una carga "excesiva" o "exagerada" [en la terminología del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (por ejemplo, en Sentencias de 3 de julio de 2003, asunto «Buffalo Srl contra Italia»; de 9 de marzo de 2006, asunto «Eko-Elda AVEE contra Grecia»; de 14 de mayo de 2013, asunto «N.K.M. contra Hungría»; y de 2 de julio de 2013, asunto «R.Sz. contra Hungría»), del Tribunal Constitucional alemán (por ejemplo, en las Sentencias de 17 de enero de 1957; de 22 de junio de 1995; y de 18 de enero de 2006); o del Consejo Constitucional francés (por ejemplo, en las Decisiones 2005-530, de 29 de diciembre; 2012-662, de 29 de diciembre; y 2013-684, de 29 de diciembre)].

Pues bien, es importante no olvidar, como ya hemos tenido la oportunidad de señalar, que «una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, diferencia ésta que es importante subrayar porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que "como hemos venido señalando" dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» (SSTC 26/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3; y 72/2017, FJ 3). Y también es necesario no descuidar que todo tributo que someta a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, o que agote la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, estaría incurriendo, además, «en un resultado obviamente confiscatorio» (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2; y ATC 69/2018, de 20 de junio, FJ 3).

Por consiguiente, 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).

5. La declaración de inconstitucionalidad. La situación que ha dado lugar al planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad no puede considerarse en modo alguno como excepcional y, por tanto, el efecto negativo que provoca no es posible asumirlo como algo inevitable en el marco de la generalidad de la norma. Antes al contrario, se produce en relación con supuestos generales perfectamente definibles como categoría conceptual, razón por la cual, la legítima finalidad perseguida por la norma no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera, contrarias, como hemos visto, al principio de capacidad económica y a la prohibición de confiscatoriedad (art. 31.1 CE). En consecuencia, debe estimarse la presente cuestión de inconstitucionalidad promovida por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 32 de Madrid, y, en consecuencia, declarar que el art. 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, es inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, uno y otra consagrados en el art. 31.1 CE, en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente.

a) *El alcance de la declaración:* la anterior declaración de inconstitucionalidad no puede serlo, sin embargo, en todo caso, lo que privaría a las entidades locales del gravamen de capacidades económicas reales. 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. Eso sí, la inconstitucionalidad así apreciada no puede extenderse, sin embargo, como pretende el órgano judicial, al art. 108.1 TRLHL (tipo de gravamen), pues el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria.

Ha de añadirse 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 (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5; y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6), 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.

b) *La necesaria intervención del legislador:* es importante señalar que una vez declarados inconstitucionales, primero los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL por la STC 59/2017, de 11 de mayo, y ahora el art. 107.4 TRLHL por la presente sentencia, es tarea del legislador, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, realizar la adaptación del régimen legal del impuesto a las exigencias constitucionales puestas de manifiesto en una y otra sentencia.

No hay que olvidar que, de conformidad con el art. 31.1 CE, los ciudadanos no solo tienen el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también el derecho de hacerlo, no de cualquier manera, sino únicamente "*con arreglo a la ley*" y exclusivamente "*de acuerdo con su capacidad económica*". Por otra parte, el principio de autonomía financiera de los municipios (arts. 137 y 140 CE) exige que las Haciendas locales dispongan de medios financieros suficientes para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos, las funciones que legalmente les han sido encomendadas, fundamentalmente, mediante tributos propios (art. 142 CE), pero que por estar sometidos al principio de reserva de ley (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE), corresponde al legislador estatal

integrar las exigencias derivadas de esa reserva de ley como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10.c)].

Sólo al legislador le es dado, entonces, regular esa contribución y la forma de adecuarla a la capacidad económica de cada cual, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de dos años desde la publicación de la STC 59/2017, de 11 de mayo (en el BOE núm. 142, de 15 de junio), sin que haya acomodado el impuesto a las exigencias constitucionales. Es importante subrayar que el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) exige 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 de cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (STC 135/2018, de 13 de diciembre, FJ 5).

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. 1020-2019, promovida el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 32 de Madrid, y, en consecuencia, declarar que el art. 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, es inconstitucional, en los términos previstos en la letra a) del Fundamento jurídico quinto.

Publíquese esta Sentencia en el "Boletín Oficial del Estado".

Dada en Madrid, a treinta y uno de octubre de dos mil diecinueve.