



UNIVERSITAS
Miguel Hernández

UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ
FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS
Área de Derecho Financiero y Tributario

Trabajo Fin de Grado

CUESTIONES CONFLICTIVAS EN RELACIÓN CON
LOS PRINCIPIOS EN MATERIA TRIBUTARIA

Alumno: ATHANAY JOAQUIM ALFONSO CANDELA

TUTORA: LUCIA RUZ SEGOVIA

Junio, 2022



Índice

ABREVIATURAS	5
1. RESUMEN.....	9
2. INTRODUCCIÓN.....	10
3. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO FINANCIERO.....	11
4. LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA EN MATERIA TRIBUTARIA	12
4.1 Principio de Capacidad Económica.....	12
4.2 Principio de Generalidad.....	16
4.3 Principio de Igualdad.....	18
4.4 Principio de Progresividad y No Confiscatoriedad	21
5. REFLEJO DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA	27
5.1 La No Confiscatoriedad como Resguardo Constitucional	30
5.2 Resoluciones de los Órganos Jurisdiccionales sobre las Notas de Inconstitucionalidad relacionadas con el IIVTNU.....	31
5.3 Posibles Reformas Legislativas como Solución a la Problemática del IIVTNU.....	36
CONCLUSIONES	43
BIBLIOGRAFÍA.....	46



ABREVIATURAS





AJD	Actos Jurídicos Documentados
Art	Artículo
Arts.	Artículos
ATC	Auto del Tribunal Constitucional
ATC	Auto del Tribunal Constitucional
ATS	Auto del Tribunal Supremo
BOE	Boletín Oficial del Estado
CE	Constitución Española
CEDH	Convenio Europeo de los Derechos Humanos
CFR	Compara
Ed.	Ed.
FJ	Fundamento Jurídico
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IRPF	Impuesto de Renta sobre la Persona Física
Núm.	Numero
RDL	Real Decreto Legislativo
RTC	Recurso ante el Tribunal Constitucional
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
SSTS	Sentencias del Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TRLRHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
TS	Tribunal Supremo
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
SSTS	Sentencias del Tribunal Supremo



1. RESUMEN

El presente trabajo pretende abordar el papel esencial de los principios constitucionales tributarios, y en especial, el principio de no confiscatoriedad, a la hora de evitar que las distintas administraciones públicas implanten políticas tributarias injustas, con el estudio detallado y análisis jurisprudencial que los órganos jurisdiccionales y, en especial, el Tribunal Constitucional, han venido desarrollando en defensa del contribuyente, a los efectos de garantizar sus derechos.

A tal efecto, nos centraremos a lo largo de este trabajo en las posibles vulneraciones sufridas y de un modo más concreto, analizaremos la quiebra del principio de capacidad económica en la normativa reguladora del IIVTNU, que ante la STC 59/2017 hubo de ser modificada por el Gobierno.

Estos derechos de los que hablamos son precisamente los principios tributarios consagrados en el artículo 31 de la CE y que son recogidos posteriormente en el artículo 3 de la LGT, adquiriendo por sí mismos un valor jurídico trascendental y cuya interrelación resulta evidente con el objetivo de lograr un sistema tributario justo suponiendo la base y el instrumento necesario del que disponen los Tribunales para asegurar así la efectiva aplicación de los derechos del contribuyente.

2. INTRODUCCIÓN

Los principios constitucionales tributarios son un factor de interpretación de la normativa que completa los posibles vacíos jurídicos que puedan existir en esta área del contexto social.

En este sentido, la interpretación de las normas tributarias se fundamenta en la relevancia que han cobrado en el nuevo marco jurídico, que surge tras la adopción de la Constitución Española.

A su vez, el Tribunal Constitucional ha recordado en cuantiosas sentencias, entre otras, la STC 104/2000, de 13 de abril, que los principios constitucionales no son criterios aislados, sino que cada uno cobra importancia dependiendo de los demás y al tiempo que sirvan a los valores superiores del artículo 1 de la Constitución Española.

El desconocimiento de los principios constitucionales conlleva la formación de un sistema tributario injusto, dando lugar a la afectación de los intereses económicos de quienes contribuyen a sufragar los gastos públicos, es decir, los contribuyentes.

El principio de no confiscatoriedad tributaria ejerce su función dentro del deber de tributación, para inspirar un sistema tributario justo, en todos y cada uno de los impuestos que lo conforman.

El principio de no confiscatoriedad tiene gran importancia en la construcción del derecho tributario. El desconocimiento del mismo conlleva a la formación de un sistema fiscal injusto, con la consecuente afectación de los intereses económicos los contribuyentes.

3. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO FINANCIERO

La Constitución Española aborda dos cuestiones principales relacionadas con los asuntos tributarios: por un lado, el establecimiento y distribución de competencias tributarias de acuerdo a la organización territorial del estado y, por otro lado, un grupo de principios que determinan los derechos y deberes de la sociedad en el ámbito tributario en las que sus normas de desarrollo e interpretación deben ser inspiradas.

Estos últimos principios integran los llamados principios constitucionales tributarios. Es importante resaltar respecto a ellos su valor normativo y su aplicación por los tribunales de justicia. En especial, ha sido muy importante durante los últimos treinta años la aplicación de estos principios por el TC, cuya jurisprudencia en esta materia ha sido clave en su interpretación.

La Constitución Española contiene “los llamados principios de justicia material en materia financiera”¹. Los principios constitucionales tributarios realizan una doble e importante misión: primero, como elemento de interpretación y segundo, como elemento de integración de lagunas jurídicas en el ámbito financiero y tributario. Constituyen un “auténtico mandato jurídico”, como nos indica la STC 182/1997, 28 de octubre de 1997. En consecuencia, no deben ser consideradas como simples declaraciones programáticas o manifestaciones de buena voluntad por parte del constitucionalista, tal y como indica LASARTE ÁLVAREZ².

A pesar de que sistemáticamente los principios de justicia material se contienen en distintos textos normativos tributarios, es importante destacarlos en cuanto a los actos de ingreso y gasto público.

De hecho, al mismo tiempo, el artículo 31 de la Constitución Española recopila los principios de la justicia en cuestiones fiscales “[t]odos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance

¹ VV.AA NAVARRO FAURE, A. (coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario Parte General*, 4ª edición, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018, pág. 48.

² LASARTE ÁLVAREZ, C., *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Sevilla, 1993, p. 10.

confiscatorio” y se refiere al gasto público “[e]l gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”.

A partir de entonces, la idea de la justicia en materia tributaria, se puede resumir en lo siguiente: la contribución de la sociedad en su conjunto se fundamenta no solo porque la satisfacción de los impuestos se base en su obligación de contribuir, sino porque sufraga el coste de los gastos públicos bajo el criterio de distribución equitativa.

4. LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA EN MATERIA TRIBUTARIA

Como hemos mencionado, el artículo 31 CE recoge los principios de justicia tributaria, por su parte, también se recogen estos principios en el artículo 3 de la LGT: *“[l]a ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”.*

Dichos principios los vamos a explicar con minuciosidad en el siguiente orden:

- Principio de Capacidad Económica
- Principio de Generalidad
- Principio de Igualdad
- Principio de Progresividad y No Confiscatoriedad

4.1 Principio de Capacidad Económica.

El principio de capacidad económica implica que la materia objeto de imposición debe responder a una manifestación de riqueza del sujeto pasivo de tal forma que la regulación del hecho imponible deba concretar aquellas fuentes de riqueza de las que nacen la obligación de contribuir.

La capacidad económica es un principio con aspiración a erigirse en presupuesto y límite de la tributación. De conformidad con dicho principio, el legislador no puede elegir presupuestos de hecho impositivos alejados de dicho principio, pues todo hecho imponible

habrá de ser la manifestación de una cierta capacidad económica. Tal y como señalan las SSTC 37/1987, de 26 de marzo y 193/2004, de 4 de noviembre de 2004, no resultaría aceptable un gravamen sobre una riqueza meramente virtual o ficticia y, como tal, inexpresiva de capacidad de pago.

La STC 27/1981, de 20 de julio, defiende enérgicamente este principio al afirmar que: “[c]apacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”.

El Tribunal Constitucional, en virtud de las SSTC 37/1987, de 26 de marzo; 221/1992, de 11 de diciembre; 214/1994, de 14 de julio y 194/2000, de 19 de julio, ha establecido los siguientes criterios a la hora de delimitar el principio de capacidad económica:

- a) El principio de capacidad económica exige que el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza.
- b) Debe gravarse la renta o riqueza real del sujeto, sin embargo, se declara constitucional a aquel tributo que grave una riqueza potencial o renta virtual cuya dimensión mayor o menor determine la mayor o menor cuantía del impuesto.
- c) En cambio sería inconstitucional aquel tributo que gravase una capacidad económica inexistente o ficticia o que gravase rentas, en todo o en parte, aparentes y no reales³.

El principio de capacidad económica es un principio que inspira el sistema tributario español. Así lo define, entre otras, la STC 26/2017, de 16 de febrero, (FJ2º) al señalar 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”, erigiéndose en un “criterio inspirador del sistema tributario”, como se indica en las SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5, “en un principio ordenador de dicho sistema”, como se señalan en las SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5, es decir, que supone el criterio inspirador del sistema tributario español en cuanto que,

³ VV.AA NAVARRO FAURE, A. (coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario Parte General*, 4º edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018, pág. 50-51.

partiendo de dicha capacidad, se podrá exigir el cumplimiento del pago de los impuestos. Se configura, por tanto, como el punto de partida que permite la aplicación de los tributos.

El principio de capacidad económica tiene por tanto dos significados: es por sí mismo el fundamento que justifica el hecho de contribuir y la aptitud para contribuir, pues quien tiene capacidad puede, y en consecuencia debe contribuir y, además, constituye el factor de medida de la contribución individualmente considerada que determina la cuantificación del tributo⁴.

Por eso el principio de capacidad económica cumple diversas funciones:

En primer lugar, es presupuesto de la imposición: el impuesto se establece porque hay una capacidad económica. Para algunos autores, e incluso para el TC, más que de un principio se trata de una exigencia lógica “que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra” (STC 27/1981, de 20 de julio). En este sentido se ha relacionado la capacidad económica con el objeto del tributo, considerándose manifestaciones de esta capacidad económica la renta, el patrimonio y el consumo.

En segundo lugar, es límite, porque el impuesto no puede sobrepasar el límite de la capacidad económica del contribuyente. Con relación a esta cuestión, la contribución de acuerdo con la capacidad económica no significa que toda la riqueza deba estar sometida a imposición, ya que hay que respetar la exención del mínimo vital, esto es, las necesidades vitales del individuo.

En tercer lugar, es la medida de la imposición, porque se pagará más o menos ante un mismo impuesto teniendo en cuenta la capacidad económica. Aquí entran en juego los llamados tipos de gravamen progresivos, que aumentan a medida que lo hace la base del tributo y pueden ser por clases o por escalones.

En la progresividad por clases, como indica MENÉNDEZ MORENO, se aplica un solo tipo de gravamen a toda la base, pero distinto y creciente según su cuantía, si bien apenas se contemplan en las leyes tributarias actuales porque producen el llamado error de

⁴ PLAZA ECHEVARRÍA, J.: *La justicia como fundamento del sistema tributario español*, Ed. DYKINSON, Madrid, 2021, pág. 208.

salto (esto es, a un determinado aumento de la base se corresponde un aumento de la cuota superior al incremento de la base), cuya corrección automática está, por otra parte, prevista en el artículo 56.3 de la LGT⁵. En la progresividad por escalones la base se divide en escalones y a cada uno de ellos se le aplica un tipo sucesivamente incrementado, lo que evita la situación anterior y justifica su generalizada utilización en los impuestos directos de carácter personal cuando recaen sobre las personas físicas⁶.

En cuarto lugar, es una “garantía del contribuyente”⁷ frente al poder de imposición, habiéndose señalado por parte de la doctrina que dicho principio de capacidad económica es el derecho a ser gravado atendiendo a la misma en contraposición al deber de contribuir.

Esta distinción de la capacidad económica como fundamento o razón de ser del tributo y criterio para el diseño del mismo es deudora de las tesis de GIARDINA EMILIO, que distinguía: “una capacidad económica absoluta, en la que no interesa la medida de la capacidad, sino solo si existe o no; o relativa, en la que se mide la intensidad con la que se manifiesta dicha capacidad”⁸.

Desde el punto de vista jurisprudencial, el principio de capacidad económica ha generado en ocasiones la polémica acerca de su posible colisión con otros derechos fundamentales. Esto es, que el deber de contribuir de los ciudadanos se ha utilizado como límite a ciertos derechos individuales en vez de utilizar el principio de capacidad económica como límite al poder tributario.

En este sentido fue contradictoria la STC 76/1990, de 25 de abril, que mantuvo que el compromiso constitucional de contribuir “impone una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos

⁵ Art. 56.3 LGT: “La cuota íntegra deberá reducirse de oficio cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un incremento de la base corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento. La reducción deberá comprender al menos dicho exceso. Se exceptúan de esta regla los casos en que la deuda tributaria deba pagarse por medio de efectos timbrados.”

⁶ MENÉNDEZ MORENO, A.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Lecciones de Cátedra*, Ed. Civitas, Navarra, 2018.

⁷ VV.AA NAVARRO FAURE, A. (coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario Parte General*, 4º edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018, pág. 50-51.

⁸ GIARDINA, E., *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Ed. Giuffrè, Milano, 1961.

públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de derechos individuales”.

Sin embargo, el Convenio Europeo de Derechos Humanos ha consolidado el predominio de los derechos individuales en la aplicación de los diferentes tributos. El Derecho tributario debe obedecer y respetar las reglas fundamentales de la justicia contributiva emanadas tanto de la legislación interna como del CEDH. Una extralimitación de la Administración en materia tributaria atentaría contra el patrimonio de los contribuyentes, protegido en el artículo 1 del Protocolo núm. 1. del CEDH, como ha reconocido el Tribunal Europeo de los Derechos Humanos⁹.

4.2 Principio de Generalidad

La ordenación de los tributos debe responder a este principio que es una manifestación del principio de igualdad. Como afirma el texto constitucional, “todos” contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos. La regulación de cada uno de los tributos ha de ser general sin establecer diferencias entre unos contribuyentes y otros, de tal forma que la CE prohíbe otorgar privilegios tributarios salvo que respondan a un fin previsto por la propia CE.

El principio de generalidad, como señala la doctrina, se puede dividir en dos sentidos: un sentido subjetivo, según el cual todos están obligados a contribuir según su capacidad; y un sentido objetivo, según el cual todas las acciones o los sucesos que revelen capacidad económica deben estar sometidos a tributación¹⁰.

El TC ha tenido ocasión de pronunciarse acerca de la generalidad como principio de imposición en su sentencia 96/2002, de 25 de abril, en la que se afirma: “la expresión “todos” absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de

⁹ Cfr. RUET, L.: “De l’illégalité de la supresión de l’avoir fiscal”, Petites Affiches, núm. 65, 31 marzo 2006, págs. 4 a 12.

¹⁰ VV.AA NAVARRO FAURE, A. (coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario Parte General*, 4ª edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018, pág. 52.

contribuir conforme al sistema tributario. Se trata, a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional -el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas- que implica, de un lado, una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentra”.

Por otra parte, tenemos que abordar la cuestión de la prohibición en la concesión de privilegios tributarios desiguales, como señala GARRIDO MORA, “de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado”¹¹.

Eso conduce al TC a afirmar en su sentencia 96/2002, de 25 de abril, que “la exención o la bonificación -privilegio de su titular- como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (artículo 31.1 CE), en cuanto que en él neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, sólo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la 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, proscrito”. En otras palabras, sí es razonable en diversas ocasiones exonerar al sujeto pasivo de su obligación de contribuir al mantenimiento del gasto público del Estado en situaciones de necesidad, siempre y cuando dicho privilegio este orientado a solventar la situación de necesidad lo antes posible.

No obstante, el TC en reiterada jurisprudencia, ha reconocido la posibilidad de la finalidad extrafiscal del tributo y la utilización de éste con fines de política económica-social, como por ejemplo la STC 37/1987, de 26 de marzo que nos dice “[e]s cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados. Por otra parte, dicha función está expresamente enunciada en el artículo 4 de la vigente Ley

¹¹ GARRIDO MORA, M.: *Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II)*, Ed. Aranzadi, 2008.

General Tributaria, según el cual «los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional». A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales”.

El principio de generalidad lo que prohibiría sería la concesión de exenciones y bonificaciones que puedan ser consideradas discriminatorias, porque se traten de forma distinta las mismas situaciones, o bonificaciones o exenciones que no respondan a la protección de otros fines también protegidos constitucionalmente.

4.3 Principio de Igualdad

El principio de igualdad se ha convertido en elemento esencial de nuestro ordenamiento constitucional como expresamente declara el artículo 1.1 de la CE al configurarlo como uno de sus valores superiores “[e]spaña se constituye en un Estado Social y Democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político”.

La igualdad constituye un principio del sistema tributario y está recogido en el artículo 31.1 de la CE junto con el de progresividad y no confiscatoriedad y los tres inspiran el ordenamiento tributario español.

El principio de igualdad se tiene que entender de dos modos, como nos indica NAVARRO FAURE: “un sentido horizontal, según el cual deben ser tratados por igual aquellos que tienen una capacidad contributiva igual; y un sentido vertical, según el cual deben ser tratados de forma desigual los que tienen capacidades contributivas diferentes”¹².

La igualdad ha de declararse tanto en la estructura del sistema tributario como en el período impositivo del tributo.

¹² VV.AA NAVARRO FAURE, A. (coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario Parte General*, 4º edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018, pág. 52.

El principio de igualdad se opone a la discriminación en el tratamiento de situaciones que pueden considerarse iguales. Lo cual no impide que la ley establezca un trato desigual que se funde en criterios objetivos y suficientemente razonables. Este principio general puede ser descompuesta en una serie de criterios, como nos expone PÉREZ ROYO¹³:

- 1) El juicio de igualdad se tiene que emitir con el requisito de que los términos de comparación sean homogéneos.

Por ejemplo, se aprecia trato desigual entre dos situaciones homogéneas en el caso de la imposición obligatoria de tributación conjunta de la unidad familiar en el IRPF: una persona casada y otra soltera que obtuvieran la misma renta estarían sujetas a un tratamiento fiscal diferente: el primero estaría sujeto a contribuir en base a su renta, mientras que el segundo debería tributar por la renta conjunta de él mismo y de su mujer, lo cual, atendiendo a la tarifa progresiva en el IRPF, determina una tributación superior (STC 45/1989, que declaró contrario al artículo 14 CE el sistema de tributación conjunta de la unidad familiar de la Ley del IRPF de 1978).

En cambio, no son homogéneos los términos de comparación cuando se compara, en los casos de separación, el tratamiento fiscal de la obligación de pago de alimentos a los hijos establecida por decisión judicial, no deducible en el IRPF del pagador, con el de la pensión compensatoria al cónyuge, la cual es deducible en el IRPF.

En relación con el principio de igualdad del artículo 31 de la CE, el TC ha declarado en las SSTCv46/2000, de 14 de febrero, FJ 6 y 194/2000, de 19 de julio, FJ 8, que “en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el legislador puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos gravados en el impuesto, en atención a su naturaleza, por simples razones de política financiera o de técnica tributaria”.

Siguiendo esta línea, el TC ha considerado conforme a la CE el gravamen diferenciado en el IRPF de las rentas del capital y otra clase de rentas, pues “es evidente que las diferentes rentas, en función de la fuente de la que provengan, por mucho que puedan coincidir en su

¹³ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario Tratados y Manuales (Civitas)*, Ed. Aranzadi, 2015

cuantía, no representan idénticas manifestaciones de capacidad económica susceptibles de ser, en principio, comparable” (STC 19/2012, FJ 7).

Viene, de esta manera, a legitimarse el sistema del “impuesto dual” incorporado a la regulación vigente del IRPF. En resumen, la característica más relevante del impuesto dual es que no todos los ingresos se gravan de la misma forma porque mientras las rentas del trabajo tributan a tipos marginales progresivos, las rentas del capital lo hacen a un tipo proporcional reducido¹⁴.

2) No toda desigualdad de trato es contraria a la constitución sino sólo aquella carente de justificación objetiva y razonable.

Así, el TC, en su sentencia 76/1990, de 26 de abril, ha estimado que no es contrario a la Constitución el precepto que establece que el tipo de interés a satisfacer en los pagos de la administración a los contribuyentes sea el legal, mientras que el correspondiente en los pagos a la administración sea el interés legal más un 25 por 100: “[l]a clave de la diferenciación normativa se halla en evitar el grave perjuicio que para la Hacienda supondría que grupos enteros de contribuyentes dejaran en masa de pagar tempestivamente sus cuotas tributarias porque el coste del retraso les supusiera, de todos modos, un ahorro respecto del interés de mercado del dinero. Evitar este riesgo configura el fin que el legislador trata de lograr”.

3) Para que la desigualdad de trato sea admisible es indispensable que ese trato desigual se mantenga dentro de los límites de la proporcionalidad.

No basta con que el fin perseguido por la misma sea legítimo y razonable, sino que, ese distinto tratamiento tiene que mantener una relación razonable entre el ejercicio de las potestades y funciones de la administración tributaria en la aplicación de los tributos y las obligaciones materiales y formales del obligado tributario evitando, en todo caso, resultados especialmente desmedidos.

Este criterio ha sido aplicado en la STC 255/2004, de 23 de diciembre, en la cual se declaró inconstitucional por vulnerar el principio de igualdad el precepto que establecía que no

¹⁴ DURÁN CABRÉ, J. M.: “Impuesto lineal sobre la renta e impuesto dual: un ejercicio de microsimulación”, *Universidad de la Laguna*, X Encuentro de Economía Pública, 2003.

tienen la consideración de deducibles, a efectos de determinar la base imponible de empresarios o profesionales en el IRPF, los pagos que se hagan a un miembro de la unidad familiar. La aplicación de este precepto determinaría que un empresario que pagase salarios a un miembro de su familia (digamos, su esposa) sería tratado a efectos fiscales de modo diferente a otro que pagase el mismo salario, pero a una persona ajena a su círculo familiar.

Ciertamente esta medida de trato desigual no es arbitraria, sino que se basa en la finalidad de evitar el fraude fiscal a través de contratos simulados, más fáciles de llevar a cabo en el ámbito de confianza propio de las relaciones familiares. El TC señala que lo que no es admisible es que para servir a esa finalidad se llegue a una medida que equivale a la afirmación de que todos los contratos entre miembros de la unidad familiar carecen de contenido real.

Por último, la abundante citación del principio de igualdad se fundamenta en un tema de orden procesal y no tributario, puesto que los principios recogidos en el artículo 31.1 de la CE, al estar ubicados en la Sección 2ª de la CE, no habilitan la solicitud del recurso de amparo, en tanto que sí se puede exhortar el principio de igualdad que se recoge en el artículo 14¹⁵, lo que ha permitido la aplicación de este recurso en materia tributaria.

Con todo, el TC ha advertido sobre la excesiva utilización del artículo 14 de la CE cuando a decir verdad lo que se quiere utilizar es la igualdad tributaria del artículo 31 de la CE.

4.4 Principio de Progresividad y No Confiscatoriedad

El artículo 31 CE alude a ambos principios que operan como criterios inspiradores del sistema tributario.

En el ordenamiento jurídico tributario se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos¹⁶.

¹⁵ Art. 14 CE: “[l]os españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social”.

¹⁶ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario Tratados y Manuales (Civitas)*, Ed. Aranzadi, 2015.

La progresividad es inherente a todo sistema fiscal con aspiraciones a plasmar la idea de solidaridad, redistribución de la riqueza e igualdad de oportunidades y que exige a los sujetos pasivos esfuerzos impositivos suplementarios a medida que aumenta su riqueza, pero unos esfuerzos que encuentran como límite infranqueable la prohibición de confiscación, pues en tal caso se estaría violando el derecho de propiedad y cercenando la fuente misma de la riqueza gravable, atentando contra el principio de capacidad económica. Las dificultades surgen, sin embargo, cuando se trata de determinar o fijar concretamente los límites tolerables o convenientes de ambos principios.

Tanto es así, que el propio TC, como recogen las SSTC 27/1981, de 20 de julio, y 150/1990, de 4 de octubre, ha incurrido en evidentes obviedades al señalar que un tributo confiscatorio es aquel que priva al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades o aquel otro cuyo tipo medio de gravamen fuera del 100 por 100 por lo que el principio “obliga a no agotar la riqueza imponible —sustrato, base o exigencia, de toda imposición— que resultaría vulnerado de agotarse la riqueza imponible; esto es, como gráficamente se ha expresado, cuando un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un gravamen del 100 por 100 de la renta”.

En relación con esto, debe ponerse de relieve que la progresividad es un carácter que afecta, no a cada figura tributaria singular, sino al conjunto del sistema. Lo cual exige lógicamente que en éste tengan un peso suficientemente importante los impuestos de carácter progresivo, como, por ejemplo, el IRPF., frente a los proporcionales:

Un resumen de la doctrina del TC sobre el principio de progresividad puede verse en la STC 19/2012, de 15 de febrero, en la que se rechaza que el establecimiento de un tipo único del 20% para las ganancias de capital en IRPF vulnere el principio de progresividad, pues la progresividad no es exigible de cada tributo en particular, sino del sistema tributario en su conjunto, lo que no impide que en un sistema tributario, no sólo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, sino que incluso dentro de los tributos progresivos, algunos aspectos del mismo puedan determinarse de forma proporcional, eso sí, siempre que con ello no se vea afectada ni la progresividad ni la justicia del conjunto del sistema, ya que “el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad”, como señala la STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4.

También en relación con este principio debemos decir que la progresividad, y en general el objetivo de redistribución de la renta, tiene una profunda conexión con el valor de la igualdad, entendida como criterio material, que debe ser hecha efectiva también con el concurso de los poderes públicos, recogido en el artículo 9 de la CE.

Esta relación entre progresividad e igualdad es resaltada por el TC en la STC 27/1981, de 20 de julio, “[e]s por ello porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 CE: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta” y también en la STC 214/1994, de 14 de julio, “[l]a igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto”.

Cabe tener en cuenta el recurso de inconstitucionalidad que había sido interpuesto por sesenta diputados del grupo parlamentario socialista del congreso en relación con el artículo 40 de la Ley de la Comunidad Valenciana 10/2001, de 27 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat Valenciana para el ejercicio 2002, que aplicaba un tipo proporcional (en lugar de uno progresivo) en el gravamen de los documentos notariales constitutivos de primeras copias de escrituras públicas que documentasen adquisiciones de vivienda habitual.

En opinión del TC, el impuesto de AJD no es un tributo global sobre la renta o sobre el consumo, por lo que no puede decirse que constituya uno de los pilares básicos o estructurales de nuestro sistema tributario, ni el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta y de solidaridad, de manera que no podía afirmarse que la modificación de su tipo de gravamen repercutiese sensiblemente en el criterio de reparto de la carga tributaria entre los contribuyentes.

Además, sigue afirmando el TC que a diferencia de los tributos globales sobre la renta de las personas físicas o sobre el consumo, tampoco puede decirse que a través del AJD se personalice el reparto de la carga fiscal en nuestro sistema tributario, según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad.

Por todo ello, el TC concluyó señalando que el artículo 40 de la Ley 10/2001 antes citado, en cuanto establecía en el tributo aplicable a los documentos notariales un tipo de gravamen proporcional (en lugar de uno progresivo), no atentaba contra el principio de progresividad del sistema tributario, rechazando por ello que se hubiese vulnerado el artículo 31.1 de la CE.

En igual consonancia, la STC 19/2012, de 15 de febrero dicta: “[e]n efecto, como señala el Abogado del Estado, los recurrentes parten de una concepción errónea de la progresividad a la que apela el artículo 31.1 CE que les lleva a la conclusión de que cualquier solución legal que resulte “menos progresiva” que la establecida en la Ley 18/1991 es contraria a la Constitución, cuando lo cierto es que la progresividad es una regla técnica matemática en la que pueden tener cabida multitud de combinaciones constitucionalmente lícitas.

De entrada, debe precisarse que, como tantas veces hemos dicho, la progresividad que reclama el artículo 31.1 CE es del “sistema tributario” en su conjunto, es decir, se trata de, como lo señala la STC 27/1981, de 20 de julio, “la progresividad global del sistema tributario, pues a diferencia del principio de capacidad económica que opera, en principio, respecto “de cada uno (con la matización realizada en el ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5), el principio de progresividad se relaciona con el “sistema tributario”, como nos lo indica la STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 7, al erigirse en un “criterio inspirador”, recogido en la STC 19/1997, de 17 de febrero FJ 3.

Por esta razón, hemos tenido ya la oportunidad de afirmar que, como nos lo indica la STC 7/2010, de 27 de abril, “en un sistema tributario justo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, siempre que no se vea afectada la progresividad del sistema, y, debemos añadir ahora, que el hecho de que en la determinación de un tributo, un aspecto pueda tener un efecto regresivo, no convierte por sí ni al tributo en regresivo ni a la medida adoptada en inconstitucional, siempre y cuando esa medida tenga una incidencia menor “en el conjunto del sistema tributario” (...)

Por otra parte, la STC 27/1981, de 20 de julio, nos dice que “tampoco el sometimiento de las ganancias a un tipo fijo proporcional constante vulnera el principio de progresividad pues la progresividad no es exigible de cada tributo en particular, sino del sistema tributario en su conjunto, lo que no impide que en un sistema tributario, no sólo pueden tener cabida tributos

que no sean progresivos, sino que incluso dentro de los tributos progresivos, algunos aspectos del mismo puedan determinarse de forma proporcional, eso sí, siempre que con ello no se vea afectada ni la progresividad ni la justicia del conjunto del sistema, ya que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad”.

El principio de no confiscatoriedad deriva del principio de capacidad económica: sólo si existe una manifestación de capacidad económica se puede establecer el tributo y al mismo tiempo, como límite del principio de la capacidad económica, surgirá la imposibilidad de agotar la misma porque en ese caso el tributo incumple su fin al eliminar la posibilidad de recaudar en el futuro¹⁷.

El principio de no confiscatoriedad es una consecuencia de la protección que en el artículo 33.1 de la CE se establece de la propiedad privada “[s]e reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia”.

Ahora bien, el problema de este principio es el determinar cuándo realmente un impuesto alcanza ese carácter. El TC en la STC 150/1990, de 4 de octubre, ha afirmado en cuanto al principio de no confiscatoriedad en materia fiscal que la cuestión dista de hallarse doctrinalmente clarificada.

Así en esta sentencia se dice que “de hecho en materia fiscal la confiscación no supone la privación imperativa, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación, ya que este tipo de privación o exacción es, en términos generales, de esencia al ejercicio de la potestad tributaria y al correlativo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”.

Por ello hay quien identifica dicho principio con el de capacidad contributiva, de suerte que sería confiscatorio todo tributo que no se fundara en éste; hay quien considera que es una reiteración del principio de justicia tributaria y hay quien finalmente opina que constituye un límite -por más que indeterminado y de difícil determinación- al principio de progresividad del sistema tributario.

¹⁷ GARRIDO MORA, M.: *Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II)*, Ed. Aranzadi, 2008.

A ello cabe añadir ahora que la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio.

Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la no confiscación, sino justamente que la imposición tenga "alcance confiscatorio", es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de sus 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 artículo 33.1 de la Constitución.



5. REFLEJO DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

El IIVTNU es un tributo que grava “el incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos cuando son transmitidos por cualquier forma, sin que haya posibilidad de aplicarlo sobre la pérdida o ganancia real entre la adquisición y la transmisión del inmueble”¹⁸.

El IIVTNU se trata de un tema de actualidad de suma interés desde que en su momento el TC se pronunciase acerca de la inconstitucionalidad de determinados preceptos de su normativa reguladora, lo que no ha dejado de estar en el punto de mira respecto a su problemática e inadecuación jurídica.

Así, tal advertencia ya en 2017, con la STC 59/2017, de 11 de mayo de 2017, no supuso ningún tipo de reacción legislativa en cuanto a la determinación de la base imponible ni, de forma genérica, en cuanto a la necesidad de establecer las reformas legales necesarias que evitasen que el IIVTNU pudiera gravar situaciones de inexistencia de incrementos de valor o situaciones inexpresivas de capacidad económica.

Con ello, la sentencia del TC, no declaró el IIVTNU, con carácter general, contrario a la CE, sino que declaró nulos los artículo 107.1¹⁹ y 107.2 a)²⁰ del TRLRHL, mientras que declaró

¹⁸ Cfr. GARCÍA MORENO, V. A.: “El principio de no confiscatoriedad y el principio de capacidad económica: nuevo supuesto de inconstitucionalidad del IIVTNU: Sentencia del Tribunal Constitucional, Sala Pleno, de 31 de octubre de 2019, nº de recurso 1020/2019”, *Carta Tributaria*, núm. 57, 2019.

¹⁹ Art. 107.1 del TRLRHL: “La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de veinte años, y se determinará, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5 de este artículo, multiplicando el valor del terreno en el momento del devengo calculado conforme a lo establecido en sus apartados 2 y 3, por el coeficiente que corresponda al periodo de generación conforme a lo previsto en su apartado 4”

²⁰ Art. 107.2 a) del TRLRHL: “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 estos 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

completamente nulo el artículo 110. 4²¹ TRLRHL al impedir a los sujetos pasivos la posibilidad de acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica.

Debido a que no se ha producido un incremento patrimonial de terreno transmitido, por lo que es sorprendente que la base imponible del IIVTNU se determine de forma estimada sobre una base de incierta convicción en la que siempre existirá una plusvalía inmobiliaria, aplicando un porcentaje automático de revalorización anual en atención a los años de permanencia de su propietario²². Estas situaciones en las que no ha habido un aumento real en la transmisión del inmueble es lo que desnaturaliza el impuesto creando un efecto confiscatorio.

Efectivamente, el sistema utilizado por el legislador local para determinar el incremento de valor que ha tenido la transmisión no es respetuoso con la capacidad económica de los contribuyentes, por sujetar a gravamen supuestos de pérdida de patrimonio con ocasión de la transmisión, generador de una plusvalía muy alejada de la realidad. Así las cosas, para la determinación de la base imponible del impuesto se trataría pues, de gravar las ganancias obtenidas por el incremento de valor en la transmisión del bien²³.

valores catastrales, estos 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.

Los ayuntamientos podrán establecer en la ordenanza fiscal un coeficiente reductor sobre el valor señalado en los párrafos anteriores que pondere su grado de actualización, con el máximo del 15 por ciento.” del RDL2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLRHL “únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica”

²¹ Artículo 110. 4 del TRLRHL: *“Los ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de aquella dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo. Respecto de dichas autoliquidaciones, sin perjuicio de las facultades de comprobación de los valores declarados por el interesado o el sujeto pasivo a los efectos de lo dispuesto en los artículos 104.5 y 107.5, respectivamente, el ayuntamiento correspondiente solo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas.*

En ningún caso podrá exigirse el impuesto en régimen de autoliquidación cuando se trate del supuesto a que se refiere el artículo 107.2.a), párrafo tercero.”

²² VV.AA CARRASCO PARRILLA, P.J: *Derecho Tributario local y procedimientos tributarios*. Barcelona: Atelier, 2020, pág. 329.

²³ CHICO DE LA CÁMARA, P.: *“Pérdidas de valor en el IIVTNU y Principio de Capacidad Económica”*, *Tributos locales*, núm. 111, 2013, págs. 12-15

Lo que significa que la carga final que sufre el contribuyente gravando una riqueza que no existe sería inconstitucional por no respetar los principios de la imposición contemplados en el artículo 31.1 de la CE²⁴, que deben articular toda la estructura normativa en beneficio de los sujetos pasivos, donde destaca especialmente que el principio de no confiscatoriedad impide a los entes locales, aun cuando los tributos son necesarios, ejercer efectos confiscatorios a los sujetos pasivos.

Respecto al IIVTNU, el TC plantea la duda constitucional relativa a si diversos preceptos del TRLRHL son contrarios a los principios de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, en el momento de ordenar el cálculo y tipo de gravamen para obtener la cuota tributaria.

Con todo, pese adelantar ya la falta de actividad legislativa respecto a la problemática del IIVTNU, como señala BERGAS FORTEZA²⁵, parecía que tal inconstitucionalidad comportaría una concienciación en cuanto a la necesidad de reforma de un impuesto tan criticado en cuanto a su esencia y sostenibilidad como tributo directo, nada más lejos de la realidad, observando nuevos pronunciamientos de los tribunales de justicia españoles interpretando tal inconstitucionalidad y cuestionando el impuesto y su determinación.

De esta forma, podemos hacer referencia a la STS 2499/2018, de 9 de julio de 2018, donde, una vez analizado el alcance de la inconstitucionalidad contemplada en la STC 59/2017, se hace hincapié en que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que corresponde solo al legislador, entendiéndose mediante las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del IIVTNU amparadas en la libertad de configuración normativa del legislador.

También, en 2019 se produce otra advertencia del TC y nueva oportunidad de reacción por parte del legislador a raíz de la STC 126/2019, de 31 de octubre, declarándose, en este caso,

²⁴ SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M.: “El principio de no confiscatoriedad y su incidencia en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en la Unión Europea”, *Quincena Fiscal*, núm.3, 2018, pág. 52 y GARCÍA DE PABLOS, J. F.: “La tributación municipal y el principio de capacidad económica”, *Tributos locales*, núm. 129, 2017, pág. 14.

²⁵ BERGAS FORTEZA, A.: “Comentarios a la STC 182/2021, de 26 de octubre y su consecuente RDL 26/2021, de 8 de noviembre: antecedentes, propuestas de reforma y situación actual del IIVTNU”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1, 2022.

la inconstitucionalidad del artículo 107.4 TRLRHL respecto de los casos en los que la cuota a satisfacer sea superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente. De esta forma, se da un paso más y se deja tocado casi en su totalidad el método de determinación de la base imponible del IIVTNU sin que, nuevamente, exista reacción alguna por parte del legislador.

Ahora bien, aunque los anteriores pronunciamientos del Tribunal Constitucional respecto a la inconstitucionalidad de determinados preceptos del TRLRHL no condujeron a una reforma normativa, sí debe hacerse referencia a la existencia de distintas propuestas que pretendían una adecuación del IIVTNU y, en concreto, una reforma respecto a la determinación de la base imponible del Impuesto.

5.1 La No Confiscatoriedad como Resguardo Constitucional

Un tributo es confiscatorio cuando retiene una parte sustancial de la renta del contribuyente, y al no ser posible de satisfacer únicamente con la renta obtenida al abstraer totalmente o parcialmente la renta del contribuyente²⁶, imposibilite el mantenimiento del mismo nivel de la capacidad productiva del sujeto pasivo.

En otras palabras, un tributo resulta confiscatorio en el momento en que detrae una proporción excesiva de la renta gravada que impida al contribuyente disfrutar del nivel mínimo vital, esto es, las necesidades vitales del sujeto pasivo.

El principio de no confiscatoriedad tiene como función principal la de recaudación a través de los tributos nunca pueda significar la privación completa de los bienes del sujeto y la vulneración de su capacidad económica.

Debido a la vulneración de este principio por la aplicación de la anterior normativa del IIVTNU por parte de las haciendas locales²⁷, surge la necesidad de crear una protección jurídica al contribuyente que se concrete en una reforma legislativa.

²⁶ SUBERBIOLA GARBIZU, I.: “Nuevamente sobre la plusvalía municipal. Otro capítulo con la capacidad económica y la interdicción de la confiscación como protagonistas: Análisis del ATS de 1 de julio de 2019”, *Nueva Fiscalidad*, págs. 257-258.

²⁷ GARCÍA MORENO, V. A.: “El principio de no confiscatoriedad y el principio de capacidad económica: nuevo supuesto de inconstitucionalidad del IIVTNU: Sentencia del Tribunal Constitucional Sala Pleno, de 31 de octubre de 2019, nº de recurso 1020/2019”. *Carta Tributaria*, núm. 57, 2019.

En todo caso, el IIVTNU debe respetar los principios constitucionales en materia tributaria, en el sentido de evaluar la carga impositiva que se genere si la transmisión del inmueble se ha llevado a cabo con pérdidas o ganancias para el contribuyente y, siempre de acuerdo con los valores de adquisición y transmisión del bien para fijar con rigor la cuantificación del devengo del impuesto, que evite incurrir en tener que pagar una plusvalía superior al beneficio logrado en la transmisión de cualquier bien urbano, por cuanto “se estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente”²⁸ en clara contradicción con los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad.

5.2 Resoluciones de los Órganos Jurisdiccionales sobre las Notas de Inconstitucionalidad relacionadas con el IIVTNU

Ante este conflicto de la imposición local, ha tomado parte el TC declarando inconstitucionales y nulos, en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor, los apartados 1 y 2.a) del artículo 107 TRLRHL por STC 59/2017, de 11 de mayo. Asimismo, se declara la inconstitucionalidad del apartado cuarto, del artículo 107 TRLRHL en los términos previstos en la letra a) del FJ 5, por STC 126/2019, de 31 de octubre.

La doctrina del TC fue muy explícita, al afirmar la imposibilidad de gravar por parte de la administración local a una inexistente situación que podría darse cuando en la transmisión del terreno se genera pérdidas de patrimonio.

Por parte del TC, en la STC núm. 59/2017, de 11 de mayo, declaró que los artículos 107.1, 107.2 y 110.4, todos ellos del TRLRHL son inconstitucionales y nulos, pero justamente en la medida en la que han de someter a tributación circunstancias de “*no existencia de incremento de valor o inclusive de decremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravando una renta ficticia y, por tanto, sometiendo a tributación aquellas situaciones de hecho que no expresan capacidad económica*”²⁹, lo que contradice al principio de capacidad económica y el de no confiscatoriedad que garantiza el artículo 31.1

²⁸ Vid. ARANA LANDÍN, S.: “Los primeros intentos de mantenimiento del IIVTNU tras la declaración de inconstitucionalidad: vuelta a la vulneración del principio de capacidad contributiva, de no confiscatoriedad y del derecho de defensa”, *Tributo Locales*, núm. 134, 2018, págs. 89-90.

²⁹ PALAO TABOADA, C.: “Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las sentencias sobre el IIVTNU”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2017, págs. 17-20.

de la CE. El Tribunal deja claro que el IIVTNU en términos generales es ajustado en su configuración a la Constitución.

Por ello, es importante determinar el límite a la tributación progresiva y a la justicia fiscal, que conecta de lleno con el ideal de ponderación y justa medida en la imposición y, en esta STC 59/2017, de 11 de mayo, se dicta en relación con el carácter confiscatorio del IIVTNU, que han de considerarse expulsados por completo del ordenamiento jurídico los artículos citados 107.1.a) y 107.2.a) del texto refundido, *“ley que comporta la imposibilidad absoluta de liquidar el impuesto en atención a los mismos con independencia de si existe o no incremento de valor del terreno puesto de manifiesto con ocasión de la transmisión”*.

En esta misma línea, la STC 126/2019, 31 de octubre, dictada por el Pleno del TC, estimando la cuestión de inconstitucionalidad promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 32 de Madrid declara inconstitucional el artículo 107.4 de RDL 2/2004, de 5 de marzo, del TRLRHL para aquellos supuestos en los que la cuota al satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente, ante la vulneración de los principios tributarios de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad del artículo 31.1 de la Constitución Española de 1978³⁰.

El juzgado núm. 2 de Madrid había planteado que la cuota liquidadora era superior al importe de la ganancia patrimonial real obtenida, haciendo alusión a que sobrepasaba el 100% del beneficio obtenido lo que resultaba confiscatorio. Subraya, además, que para determinar el carácter confiscatorio del IIVTNU, se debe tener en cuenta también otros posibles impuestos que se suman al gravamen de la operación de transmisión, como es el caso de la declaración de la ganancia patrimonial en el IRPF.

En estas circunstancias, debe existir una capacidad económica producida por el incremento real de valor de la transmisión, pues en el caso puesto, someter a gravamen una riqueza inexistente produciría un resultado de alcance confiscatorio, con el consonante menoscabo al principio de capacidad económica, qué es lo que sucede al aplicar el impuesto en casos de

³⁰ DEL AMO GALÁN, O.: “Sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de octubre de 2019 en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *Carta Tributaria*, núm. 58, 2020.

producirse minusvalías patrimoniales³¹. El Tribunal Constitucional ha contribuido con su pronunciamiento a la garantía para todos los contribuyentes de no tener que pagar una plusvalía cuando se ocasionan pérdidas en la transmisión del bien.

Asimismo, nuestro TC, sobre el particular, considera que un gravamen excesivo sería contrario al derecho que asiste a los sujetos pasivos de que la carga tributaria debe ser adecuada a los principios constitucionales en materia tributaria de capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad.

Razonando a su vez, que entre las funciones principales de los principios constitucionales tributarios están las de poner límite al legislador, desde la exigencia lógica que impone el principio de no confiscatoriedad no agotar la riqueza imponible.

Aplicadas dichas consideraciones al IIVTNU, debe afirmarse que, si no hay incremento real del valor, no hay hecho imponible, por lo que no procede realizar la liquidación de impuesto.

En todo caso, las normas se interpretarán en relación con el contexto y la realidad social del momento en que son aplicadas, según el criterio más favorable al obligado tributario. Como hemos señalado, el principio de capacidad económica debe prevalecer ante hechos que graven una riqueza imponible inexistente. Entendemos que este exceso de gravamen se producía en virtud del anterior artículo 107.4 TRLRHL, dado que la Administración Local no permitía aportar la prueba efectiva de que la transmisión no ha generado un incremento valor.

En ambas SSTC 59/2017, de 11 de mayo, y 126/2019, de 31 de octubre, el TC ha considerado que se vulneran los principios de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad, tanto en los supuestos en que la cuota que ha de satisfacerse supere el incremento de patrimonio realmente obtenido por el contribuyente, como en aquellos otros donde se someta a tributación “situaciones de decremento o inexistencia de valor de la

³¹ ANÍBARRO PÉREZ, S.: “La inseguridad jurídica creada por la inactividad del legislador en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *Crónica Tributaria*, núm. 174, 2020, págs. 11-34.

propiedad”³². Para probar la inexistencia de incremento de valor del inmueble transmitido onerosamente, el sujeto pasivo podrá ofrecer las correspondientes escrituras públicas.

Así pues, a la hora de atender las normas de valoración del impuesto, la primera función del ayuntamiento consistirá en determinar si se ha producido incremento real del valor del suelo, pues si no ha existido tal incremento, no podrá haber sujeción al impuesto.

Obviamente, la determinación de la base imponible solo procede cuando ha existido capacidad económica, y la concurrencia de tres factores básicos como son la transmisión de terreno, el carácter urbano del mismo y el incremento real del valor, sin olvidar que lo que se grava con el tributo es la plusvalía producida por la transmisión, no el mero hecho de la transmisión.

En relación con la liquidación del IIVTNU también se ha pronunciado recientemente el TS en su sentencia 1689/2020, de 9 de diciembre, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, anulando la liquidación del IIVTNU al considerar que la cuota de gravamen del impuesto llevada a cabo por el ayuntamiento era confiscatoria, por “*coincidir con el incremento de valor de los terrenos y agotar completamente la riqueza imponible*”.

Continúa expresando la Sala sobre esta cuestión, que no corresponde al TS determinar qué porcentaje de incremento de valor sería el correcto para coincidir con la cuota tributaria del impuesto y acotar el exceso o desproporción que aquí concurre, máxime al comprobar que el legislador no ha adaptado los criterios del impuesto a las exigencias de los principios constitucionales.

La sentencia declara la nulidad de la liquidación tributaria practicada por confiscatoria, al establecer una cuota impositiva que absorbe el total de la riqueza gravable, como consecuencia de la transmisión de la propiedad, cuando se exige al sujeto pasivo que cumpla

³² CÁMARA BARROSO, C. y GONZÁLEZ APARICIO, M.: “El Tribunal Constitucional vuelve a pronunciarse sobre la plusvalía municipal: es inconstitucional cuando la cuota supera a la ganancia (análisis de la STC 126/2019, de 31 de octubre, cuestión de inconstitucionalidad 1020-2019)”, *Estudios Financieros, Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 444, 2020.

con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante una exagerada imposición³³.

El TS se ha manifestado en sus recientes sentencias 145/2021, de 4 de febrero, y 189/2021, de 11 de febrero, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo, sobre la inconstitucionalidad del IIVTNU declarada en la STC 59/2017, de 11 de mayo, y 126/2019, de 31 de octubre.

De nuevo, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, ha dictado la sentencia 145/2021, de 4 de febrero, atendiendo el caso planteado entre sociedades mercantiles y el Ayuntamiento de Madrid con reconocimiento del derecho de las citadas sociedades recurrentes a obtener la devolución de los ingresos indebidos, por considerar el hecho de que la transmisión de un inmueble se lleve a cabo por un precio menor al de adquisición.

Resalta el TS que el amplio conocimiento actual alcanzado tras la jurisprudencia del TC respecto del IIVTNU, de que la ley de las haciendas locales no ampara el gravamen de manifestaciones inexistentes o ficticias de capacidad económica, como resulta ser en este caso, que aun no estando corregido por legislador hasta el momento los dictados del TC, se eleva el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidamente efectuados como consecuencia de la autoliquidación del impuesto.

A este efecto, cabe resaltar la importancia que tal cuestión suscitada por la jurisprudencia de los tribunales en el País Vasco que determinó, de manera directa, la invalidación de las normas cuestionadas por parte del TC, dando lugar a que fueran también anuladas de las normas forales y la Ley de Haciendas Locales, que venimos argumentando en el fondo.

Asimismo, en la STS 189/2021, de 11 de febrero, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo, en atención al caso planteado por una relevante sociedad, frente a 42 liquidaciones sobre el IIVTNU giradas por el Ayuntamiento de Villalbilla.

³³ VV.AA PALADINI BRACHO, I.: *Interpretación y eficacia de las Sentencias del Tribunal Constitucional. El controvertido caso del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en AA.VV., Setenta años de Constitución Italiana y cuarenta años de la Constitución Española*, Vol.4, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales-Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, 2020, pág. 211.

Este Tribunal declaró el reconocimiento del derecho de la demandante a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas.

Se coloca, así, el Tribunal ante la tesitura de definir las consecuencias que han de otorgarse a las liquidaciones tributarias que, asignando el criterio para calcular el valor del suelo a efectos del cálculo del porcentaje a aplicar, será esencial la pura valoración de la prueba. Efectivamente, la empresa aportó prueba documental y pericial que justificaba, a su juicio, la proporción del porcentaje correspondiente al suelo en la venta de las viviendas construidas, qué al ser cotejado con el valor del suelo cuando fue adquirido, representaba minusvalía frente al defendido por el ayuntamiento.

Por tanto, a falta de la acomodación del impuesto a las exigencias constitucionales, el TS concluye que resultan contrarias a derecho las liquidaciones efectuadas por la corporación local, porque “la lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la desestimación del recurso de casación, pues la juez de instancia ya ha efectuado la valoración de todo el material probatorio del que disponía y ya ha tenido en cuenta el método en cuestión, cuya aptitud no ha rechazado, sino que ha considerado que su resultado ha sido enervado por la prueba practicada instancia de la parte demandante”.

En este sentido, en todos aquellos supuestos en los que se acredite por el obligado tributario mediante prueba, la inexistencia del incremento de valor del terreno de naturaleza urbana o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada por el IIVTNU con fundamento en el artículo 31.1 CE, dado que un resultado de esa naturaleza de configurarse, de esta manera, apenas respetuoso con las exigencias de la justicia tributaria que debe otorgarse a una liquidación tributaria para que no resulte confiscatoria.

5.3 Posibles Reformas Legislativas como Solución a la Problemática del IIVTNU

Como podemos observar, el punto de partida de la cuestión lo marca la STC 59/2017, de 11 de mayo, propiciando la ya indicada inconstitucionalidad y nulidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2.a) TRLRHL y nulidad total del artículo 110.4 TRLRHL y, consecuentemente, la búsqueda de una solución que no llegó a tener una respuesta definitiva a nivel legislativo.

Por un lado, lo encontramos en el Informe de la Comisión de expertos para la previsión del modelo de financiación local de 26 de julio de 2017. El Acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de febrero de 2017 constituyó la Comisión de Expertos para la revisión del sistema de financiación local, siendo su objeto la realización de los “análisis que sean necesarios para la formulación posterior de un nuevo modelo de financiación local que se fundamente en los principios de solidaridad, suficiencia, equidad, transparencia, corresponsabilidad fiscal y garantía de acceso de los ciudadanos a los servicios públicos básicos de prestación obligatoria. Los trabajos se referirán al Sistema de Financiación Local, contemplando de forma integral aspectos financieros, tributarios y presupuestarios, contenidos en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales”³⁴.

De esta forma, pese dar cumplimiento el informe al Acuerdo del Consejo de Ministros, de 10 de febrero de 2017, el informe partió ya en su momento de la STC 59/2017, de 11 de mayo, teniendo como precedentes las SSTC 16/2017 y 37/2017, que ponían ya de manifiesto la inconstitucionalidad y problemática de algunos aspectos del IIVTNU en cuanto a la determinación de la base imponible y la prueba en contra por parte del sujeto pasivo.

El informe analiza la situación del momento, la sentencia del Tribunal Constitucional y la necesidad de una modificación legislativa para, seguidamente, proponer una serie de reformas del IIVTNU.

En primer lugar, se propone la supresión del tributo, o, por otro lado, la no sujeción de las minusvalías. La Comisión tiene en cuenta que en el IIVTNU supone una plurimposición, especialmente en relación con los impuestos sobre la renta que gravan las plusvalías o ganancias patrimoniales.

De forma igualmente acertada, la Comisión propone, con el fin de evitar una merma recaudatoria de las entidades locales, sustituir la recaudación procedente de la liquidación del IIVTNU por un recargo o participación en aquellos tributos que gravan igualmente las plusvalías en los bienes inmuebles o los que gravan las transmisiones inmobiliarias, véase³⁵,

³⁴ VV.AA Muñoz Merino, A.: *Informe de la Comisión de Expertos para la Previsión del Modelo de Financiación Local*, Madrid, 2017, pág. 7.

³⁵ VV.AA Muñoz Merino, A.: *Informe de la Comisión de Expertos para la Previsión del Modelo de Financiación Local*, Madrid, 2017, pág. 62.

por ejemplo, una participación respecto al IRPF y, en concreto, en cuanto a aquellas ganancias patrimoniales gravadas que tengan su origen en una transmisión inmobiliaria sujeta y no exenta al impuesto, o sobre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

En dicha propuesta, además, la Comisión considera la opción, en caso de optar por el mantenimiento del impuesto y su regulación, de establecer expresamente un supuesto de no sujeción en aquellos casos donde no exista aumento de valor en los terrenos de naturaleza urbana y, consecuentemente, no haya capacidad económica gravable.

De esta primera propuesta, pues, resulta especialmente atractiva la opción de suprimir el IIVTNU tenida en cuenta la plurimposición que supone y la existencia de otros impuestos de mayor peso recaudatorio que gravan dicha actividad o situación análoga.

En segundo lugar, la Comisión propone en su informe una nueva determinación de la base imponible y una nueva configuración del impuesto que resuelva la inconstitucionalidad declarada en parte de su normativa reguladora.

En este apartado, la Comisión de expertos compara el actual hecho imponible del IIVTNU en cuanto al mercado y fiscalidad inmobiliaria del momento. De esta forma, considera que el impuesto debería gravar no solo el incremento de valor de los terrenos, sino las plusvalías puestas de manifiesto con ocasión de la transmisión de los bienes inmuebles, estableciendo las oportunas medidas para evitar la doble imposición en relación con otros impuestos que gravan materias similares.

Con ello, se nos conduce nuevamente al problema de la doble imposición que atisba el IIVTNU; su hecho imponible –la plusvalía o aumento de valor que nace y, consecuentemente, la ganancia que se obtiene de su transmisión– tiene muchos otros posibles pretendientes en cuanto a la similitud que tiene la situación gravada respecto otros hechos imponibles de otros impuestos como, por ejemplo, el IRPF. De esta forma, nace cierto carácter de injusto que las propuestas de reforma de la normativa no consiguen atenuar, pues lo injusto del impuesto no está solamente en la determinación de la base imponible, sino en el hecho de ser gravado tal aumento de valor.

Una vez sembrada esta falta de confianza en el IIVTNU, la Comisión destaca que resulta preciso gravar las plusvalías generadas en un plazo inferior a un año, considerándose en muchos casos las plusvalías más especulativas.

Finalmente, en cuanto a la determinación y cuantificación de las plusvalías sometidas a gravamen, la propuesta de la Comisión³⁶ para el nuevo impuesto consiste en calcular el incremento de valor de los terrenos atendiendo a la diferencia entre el valor de la transmisión y el valor de adquisición, incluyéndose en éste último el importe de las inversiones y mejoras efectuadas, así como los gastos y tributos inherentes a tal adquisición. Nuevamente, pues, al observar un método de cálculo idéntico al que encontramos en el IRPF y, en concreto, respecto a la determinación de las ganancias patrimoniales, asoma otra vez la sombra de la doble imposición del IIVTNU y sus propuestas de reforma, lo que pone de manifiesto el carácter ciertamente injusto de este impuesto en cuanto que somete a imposición hechos en otros impuestos, más allá de la inadecuación que existía respecto a la determinación de su base imponible.

Por otro lado, el 9 de marzo de 2018 se publicó en el Boletín Oficial de las Cortes Generales una Proposición de ley por la que se modifica el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el RDL2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, por parte del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso. Dicha proposición de ley, que no prosperó legislativamente, venía marcada por la STC 59/2017 que declaraba inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 TRLRHL, únicamente en la medida en que sometía a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

De esta forma, se introducía un nuevo supuesto de no sujeción para los casos en que el sujeto pasivo acreditase que no había obtenido un incremento de valor, en concreto, dicha modificación se contempla en el artículo 104 TRLRHL, añadiéndose un apartado 5: “[n]o se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos, respecto de las cuales el sujeto pasivo acredite la inexistencia de incremento de valor, por diferencia entre los valores reales de transmisión y adquisición del terreno”.

³⁶VV.AA Muñoz Merino, A.: *Informe de la Comisión de Expertos para la Previsión del Modelo de Financiación Local*, Madrid, 2017, pág. 139.

Igualmente, se incorpora la posibilidad que el sujeto que declare la no sujeción de la transmisión al impuesto aporte las pruebas que acrediten tal inexistencia de incremento de valor. Para confirmar ello, la proposición de ley contemplaba que “se tomarán los efectivamente satisfechos respectivamente en la transmisión y adquisición del bien inmueble, que consten en los títulos que documenten la transmisión, o bien, en su caso, los comprobados por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión de los impuestos que gravan la transmisión del inmueble, en caso de que sean mayores a aquellos”.

En aquellos casos en los que el valor del suelo no se encontrara desglosado se calcularía aplicando la proporción que representase en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble.

Finalmente, respecto a este nuevo apartado 5 que se añadiría al artículo 104 TRLRHL, se plantea que: “[c]uando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas de los párrafos anteriores, tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que consten en la correspondiente declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o bien el comprobado administrativamente por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión del impuesto que grava la transmisión en caso de que sea mayor a aquel”.

Con todo, podemos observar en esta primera modificación del TRLRHL, como nos indica BERGAS BARTAZA³⁷, planteada por la proposición de ley de 9 de marzo de 2018, cómo la inexistencia de incremento de valor y su consecuente no sujeción vendrá marcada por las reglas establecidas en la ley del IRPF para la determinación de las ganancias patrimoniales (diferencia entre los valores de adquisición y transmisión) sin tener en consideración, en este caso, para determinar la inexistencia de incremento, los costes de inversión y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición.

En segundo lugar, en lo que se refiere a la determinación de la base imponible, la proposición de ley modifica los apartados 1 y 4 del artículo 107 TRLRHL. Así, se sustituyen los porcentajes anuales aplicables sobre el valor del terreno para la determinación de la base

³⁷ BERGAS FORTEZA, A.: “Comentarios a la STC 182/2021, de 26 de octubre y su consecuente RDL 26/2021, de 8 de noviembre: antecedentes, propuestas de reforma y situación actual del IIVTNU”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1, 2022.

imponible del impuesto por unos coeficientes máximos establecidos en función del número de años transcurridos desde la adquisición del terreno, actualizados anualmente teniendo en cuenta la evolución del mercado inmobiliario. En el cómputo del número de años transcurridos se tomarán años completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de año.

Además, se introducía un período de generación inferior a un año, prorrateándose el coeficiente anual teniendo en cuenta únicamente el número de meses completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de mes. También, se contemplaba que el coeficiente a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo sería el que correspondiese de los aprobados por el ayuntamiento según el período de generación del incremento de valor, sin que pueda exceder de límites establecidos en la Proposición de Ley.

Finalmente, se modificaba el apartado 4 del artículo 110, estableciéndose que los Ayuntamientos podrían efectuar las correspondientes comprobaciones.

Con todo, encontramos una proposición de ley que no dejaba de depender de la regla de la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión, método de determinación propio del IRPF, para determinar la no sujeción al IIVTNU, pero que lo hace exclusivamente para acreditar la inexistencia de incremento de valor.

Por otra parte, tal proposición de ley incorporaba un método de determinación del base imponible basado en la aplicación de coeficientes actualizados anualmente teniendo en cuenta la evolución del mercado inmobiliario, suponiendo así una mayor atención del principio de capacidad económica en su conjunto y aplicación de criterios para la determinación de la base imponible más acordes a la situación o realidad inmobiliaria que pretende ser gravada por el impuesto.

De esta forma, dicha proposición de ley tiene su reflejo e influencia en el actual RDL 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el TRLHL, aprobado por el RDL 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.



CONCLUSIONES



Para finalizar con lo propuesto, partiendo de esa necesidad, que ha llevado al objetivo del presente trabajo, de abordar el papel esencial de los principios constitucionales tributarios, y en especial, el principio de no confiscatoriedad, a la hora de evitar que las distintas administraciones públicas, implanten políticas tributarias injustas, se ha llevado a cabo un exhaustivo análisis de algunas sentencias del TC y del TS a efectos de comprender con mayor precisión su significado y su operatividad como límites de cara al legislador y al resto de órganos tributarios, que permita conocer, en la medida de lo posible, su reflejo en las distintas figuras impositivas, por ejemplo, el IIVTNU, a efectos de proporcionar un mayor conocimiento y seguridad jurídica al contribuyente que puede ver mermada sus derechos por una posible confiscación injustificada en la aplicación de un determinado impuesto.

Las sentencias expuestas en el trabajo son sólo algunos de los pronunciamientos del TC que deja patente, en diversas situaciones y ante impuestos diferentes, las vulneraciones que, en muchas ocasiones, sufren los principios constitucionales tributarios y que ha llevado a crear jurisprudencia en este sentido, dada la importancia que revisten los mismos en la medida en que actúan en defensa del derecho de los contribuyentes a no ser sometidos a gravámenes abusivos y desproporcionados y sirviendo como instrumento para lograr alcanzar una justa distribución de las obligaciones tributarias.

Ante la necesidad de una auténtica reforma legislativa de los artículos que regían el IIVTNU en el TRLHL, el Informe de la Comisión de Expertos para la Previsión del Modelo de Financiación Local se postuló como una verdadera alternativa a la actual polémica del IIVTNU que, propuso la supresión del tributo, o como alternativa, el establecimiento de unas reglas de determinación de la base imponible respetuosas con el principio de capacidad económica. Opción ésta, que fue la que finalmente adoptó el Gobierno para adoptar la normativa de la plusvalía.



BIBLIOGRAFÍA





ANÍBARRO PÉREZ, S.: “La inseguridad jurídica creada por la inactividad del legislador en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *Crónica Tributaria*, núm. 174, 2020, págs. 11-34.

BERGAS FORTEZA, A.: “Comentarios a la STC 182/2021, de 26 de octubre y su consecuente RDL 26/2021, de 8 de noviembre: antecedentes, propuestas de reforma y situación actual del IIVTNU”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1, 2022.

ARANA LANDÍN, S.: “Los primeros intentos de mantenimiento del IIVTNU tras la declaración de inconstitucionalidad: vuelta a la vulneración del principio de capacidad contributiva, de no confiscatoriedad y del derecho de defensa”, *Tributo Locales*, núm. 134, 2018, págs. 89-90.

CÁMARA BARROSO, C. y GONZÁLEZ APARICIO, M.: “El Tribunal Constitucional vuelve a pronunciarse sobre la plusvalía municipal: es inconstitucional cuando la cuota supera a la ganancia (análisis de la STC 126/2019, de 31 de octubre, cuestión de inconstitucionalidad 1020-2019)” *Estudios Financieros, Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 444, 2020.

CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Pérdidas de valor en el IIVTNU y Principio de Capacidad Económica”, *Tributos locales*, núm. 111, 2013, págs. 12-15.

DEL AMO GALÁN, O.: “Sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de octubre de 2019 en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *Carta Tributaria*, núm. 58, 2020.

GARCÍA MORENO, V. A.: “El principio de no confiscatoriedad y el principio de capacidad económica: nuevo supuesto de inconstitucionalidad del IIVTNU: Sentencia del Tribunal Constitucional, Sala Pleno, de 31 de octubre de 2019, nº de recurso 1020/2019”, *Carta Tributaria*, núm. 57, 2019.

GARRIDO MORA, M.: *Comentarios a la Ley General Tributaria* (Vol. I y II), Ed. Aranzadi, 2008.

GIARDINA, E., *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milano, 1961.

LASARTE ÁLVAREZ, C.: *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Sevilla, 1993.

MENÉNDEZ MORENO, A.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Lecciones de Cátedra*. Ed. Civitas, 2018.

PALAO TABOADA, C.: “Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las sentencias sobre el IIVTNU”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2017, págs. 17-20.

PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario Tratados y Manuales*, Ed. Aranzadi, 2015.

PLAZA ECHEVARRÍA, J.: *La justicia como fundamento del sistema tributario español*, Ed. DYKINSON, Madrid, 2021, pág. 208.

RUET, L.: “De l’illégalité de la supresión de l’avoir fiscal”, *Petites Affiches*, núm. 65, 2006, págs. 4 a 12.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M.: “El principio de no confiscatoriedad y su incidencia en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en la Unión Europea”, *Quincena Fiscal*, núm.3, 2018, pág. 52 y GARCÍA DE PABLOS, J. F.: “La tributación municipal y el principio de capacidad económica”, *Tributos locales*, núm. 129, 2017, pág. 14.

SUBERBIOLA GARBIZU, I.: “Nuevamente sobre la plusvalía municipal. Otro capítulo con la capacidad económica y la interdicción de la confiscación como protagonistas: Análisis del ATS de 1 de julio de 2019”, *Nueva Fiscalidad*, págs. 257-258.

VV.AA CARRASCO PARRILLA, P.J.: “El Impuesto de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *Derecho Tributario local y procedimientos tributarios*, 2020, pág. 329.

VV.AA GARCÍA MORENO, V. A.: “El principio de no confiscatoriedad y el principio de capacidad económica: nuevo supuesto de inconstitucionalidad del IIVTNU: Sentencia del Tribunal Constitucional, Sala Pleno, de 31 de octubre de 2019, nº de recurso 1020/2019”. *Carta Tributaria. Revista de opinión*, núm. 57, 2019.

VV.AA Muñoz Merino, A.: *Informe de la Comisión de Expertos para la Previsión del Modelo de Financiación Local*, Madrid, 2017.

VV. AA NAVARRO FAURE, A. (coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario Parte General*, 4º edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018.

VV.AA PALADINI BRACHO, I.: *Interpretación y eficacia de las Sentencias del Tribunal Constitucional. El controvertido caso del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en AA.VV., Setenta años de Constitución Italiana y cuarenta años de la Constitución Española*, Vol.4, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales-Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, Vol.4, 2020.

