

DERECHO A LA PROPIEDAD Y PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE NO CONFISCATORIEDAD: EL CASO DE LA PLUSVALÍA MUNICIPAL Y SUS CONSECUENCIAS JURÍDICAS ¹

Juan Ignacio Gorospe Oviedo

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario (USP-CEU)
(España)*

Title

The right to property and the constitutional principle of non-confiscation: the case of municipal capital gains tax and its legal consequences

Resumen

El derecho a la propiedad se recoge en nuestra Constitución, junto al principio constitucional de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, y en los tratados internacionales suscritos por España. En este trabajo se analiza dicha regulación y la interpretación que hacen los tribunales encargados de su aplicación. Se presta particular atención a la inconstitucionalidad sobrevenida de la plusvalía municipal y sus consecuencias.

Palabras clave

Derecho de propiedad, Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de naturaleza urbana, inconstitucionalidad de la plusvalía municipal

Abstract

Our Constitution establishes the right to property, alongside the constitutional principle of economic capacity and the prohibition of confiscation. That right is also included in the international treaties signed

¹ Este trabajo fue objeto de una Ponencia en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España el 11 de noviembre de 2020. Agradezco a los miembros de la Sección de Derecho Financiero sus observaciones y sugerencias que lo han enriquecido.

Juan Ignacio Gorospe Oviedo

by Spain. This paper analyzes these regulations and the interpretation made by the courts in charge of its application. Particular attention is paid to the unconstitutionality of the Tax on increase in urban land value and its consequences.

Keywords

Right to property, European Court of Human Rights, Court of Justice of the European Union, Tax on the Increase in Value of Urban Land, unconstitutionality of the municipal Capital Gains Tax

Fecha de recepción: 23-11-2020 /Fecha de aceptación: 4-01-2021/ Fecha de revisión: 12-01-2021

Cómo referenciar: Gorospe Oviedo, J.I. (2021). Derecho a la propiedad y principio constitucional de no confiscatoriedad: el caso de la plusvalía municipal y sus consecuencias jurídicas. *Revista Técnica Tributaria* (132), 57-89.

SUMARIO

1. Introducción
2. La protección de la propiedad en los tratados internacionales
 - 2.1. El Convenio Europeo de Derechos Humanos
 - 2.2. La Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea
3. El derecho a la propiedad y la prohibición de confiscatoriedad en la Constitución
4. La inconstitucionalidad condicionada de la regulación de la plusvalía municipal
 - 4.1. Por inexistencia de incremento patrimonial
 - 4.2. Por exceder el importe del impuesto de la ganancia patrimonial
5. Alternativas del contribuyente que pagó un impuesto declarado ahora inconstitucional
6. Necesidad urgente de una reforma del impuesto: propuestas *de lege ferenda*
7. Conclusiones
8. Bibliografía

1. Introducción

La Constitución española recoge en su art. 31.1 el deber que todos tienen de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. También fija unos principios que deben vertebrar el ordenamiento tributario, entre los que cabe destacar la seguridad jurídica (art. 9.3) y los principios materiales de justicia tributaria a los que debe ajustarse el citado deber de contribuir (art. 31.1). Dentro de esos principios significativamente debe hacerse referencia al de capacidad económica, relacionado con el derecho a la propiedad privada (art. 33), y a la prohibición de confiscatoriedad como límite a la progresividad².

El art. 96.1 CE integra en nuestro ordenamiento interno los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España. Entre estos tratados se encuentran el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (en adelante CEDH) firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950, y la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en adelante CDF), proclamada el 7 de diciembre de 2000, y adaptada tras el Tratado de Lisboa firmado el 13 de diciembre de 2007³. En cuanto a la CDF el art. 6 del TUE, en sus dos primeros apartados, reconoce el mismo valor que los tratados a la CDF y prevé la adhesión de la Unión, dotada de personalidad jurídica, al CEDH.

En el plano exegético, el art. 10.2 CE implica que la interpretación de los derechos fundamentales y libertades constitucionales ha de realizarse de conformidad con dichos acuerdos internacionales ratificados por España: el CEDH y la CDF. En tal sentido hay que destacar la labor realizada por los tribunales encargados de su interpretación y la relevancia de sus pronunciamientos.

De un lado, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos cuyas resoluciones son vinculantes para los países que lo conforman (en adelante TEDH)⁴. De otro, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE), que ha asumido la tutela de los derechos fundamentales como una función propia, de carácter constitucional, y no subordinada a los objetivos económicos de la Unión⁵.

2 También es relevante en esta materia el principio de proporcionalidad en el que la propia Ley General Tributaria (en adelante LGT), fundamenta la aplicación del sistema tributario (art. 3.2), junto a los de eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales.

3 Conforme al art. 93 CE, cuando se atribuya a una organización o institución internacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución se requiere su autorización por ley orgánica. La ratificación del Tratado de Lisboa de 13 de diciembre de 2007 fue autorizada por la LO 1/2008, de 30 de julio.

4 Tras la firma en octubre de 2013 del Protocolo n.º 16 de Convenio, se abre la posibilidad de un diálogo facultativo, no vinculante, con los órganos jurisdiccionales de los Estados parte del Convenio.

5 Sarrión Esteve, J. (2013: 128). Esa tutela se formaliza con la aprobación de la CDF y la previsión de la adhesión al Convenio de Roma. Entiende este autor que los rasgos constitucionales se evidencian en la tutela de los derechos fundamentales frente a las obligaciones internacionales, sentencia Kadi (2008), y al resolver conflictos entre derechos fundamentales y libertades económicas, sentencias Schmidberger (2003) y Sayn Wittgestein (2010). *Ibidem*, p. 130.

Junto a ellos, los Tribunales Constitucionales de los Estados europeos dictan su propia doctrina como supremos intérpretes de dichos textos.

Finalmente, dentro de la jurisdicción ordinaria, los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican (art. 106.1). Para ello la Administración Pública debe servir con objetividad los intereses generales y ajustarse plenamente en su actuación a la ley y al Derecho (art. 103.1).

La dificultad estriba en mantener el equilibrio entre el deber de contribuir y los derechos constitucionales, con unas leyes estables, claras y previsibles en sus efectos que doten de seguridad jurídica a los ciudadanos, salvaguardando sus derechos frente al ejercicio de las potestades administrativas⁶.

En este trabajo se analiza el derecho de propiedad y su relación con el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad. Para ello, comienza con un análisis de la protección de la propiedad en el CEDH y en la CDF, donde se aprecian importantes diferencias respecto de nuestro ordenamiento constitucional. Después se estudia el derecho de propiedad y su relación con la prohibición de confiscatoriedad desde la perspectiva de nuestra Carta Magna. A continuación, se centra en la inconstitucionalidad condicionada de la regulación de la plusvalía municipal, que no ha aportado precisamente certeza sobre un impuesto claramente alejado en su regulación de la capacidad económica de quienes la generan, analizando la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional. Muestra de ello son los diversos interrogantes que se plantean tras estos pronunciamientos. Después se abordan las alternativas del contribuyente ante el pago de este impuesto tras la declaración de inconstitucionalidad en caso de liquidaciones firmes. El último epígrafe recoge unas consideraciones *de lege ferenda* ante la urgente necesidad de su reforma.

2. La protección de la propiedad en los tratados internacionales

2.1. El Convenio Europeo de Derechos Humanos

El art. 1 del Protocolo Número Uno del Convenio firmado en París, el 20 de marzo de 1952, recoge la «Protección de la propiedad». La poca importancia que se le da al derecho de propiedad hace que no se recoja en el Convenio sino en un protocolo adicional que España ratificó el 27 de noviembre de 1990. Se formula en los siguientes términos: «Toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional. Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que tienen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas».

⁶ Sobre el necesario equilibrio entre el cumplimiento del deber de contribuir y la protección de los derechos fundamentales, incluido el derecho a la propiedad, véase Gorospe Oviedo, J.I. (2020: 39-98).

El TEDH interpreta la protección de la propiedad en tres partes: derecho al respeto de los bienes, expropiación de los bienes y reglamentación de su uso, incluyendo esta última el pago de los impuestos. Si no se dan la segunda o la tercera analiza la protección del derecho de propiedad⁷.

La excepción al disfrute de los bienes, que afecta a la materia tributaria, permite una injerencia en el derecho de propiedad siempre que cumpla el requisito de legalidad y se alcance el justo equilibrio (*fair balance*) entre las exigencias del interés general de la comunidad y la protección de los derechos fundamentales del individuo. Ello precisa, como señala MARTÍNEZ MUÑOZ, que haya una relación de proporcionalidad entre los medios empleados y los fines perseguidos, de forma que las medidas adoptadas no supongan una «carga excesiva» para las personas a las que conciernen⁸.

En ocasiones se considera vulnerado por aplicación del principio de no discriminación del art. 14 CEDH, que requiere ser titular de otro derecho o libertad contenido en el Convenio o en sus protocolos para su aplicación. Precisamente la discriminación en el seno de los tributos se ha utilizado para admitir la protección del derecho de propiedad, en los casos *Darby*, de 23 de octubre de 1990 –diferencia de trato fiscal entre un finlandés no residente en Suecia con nacionales suecos y residentes no nacionales en Suecia–, y *Van Raalte*, de 21 de febrero de 1997 –contraviene la legislación holandesa una legislación que exime solo a las mujeres de las cotizaciones a la Seguridad Social–. En cambio, en la Sentencia de 29 de abril de 2008, caso *Burden & Burden c. Reino Unido*, el Tribunal falló que no había discriminación por no aplicarse la exención prevista sobre los bienes transmitidos en caso de matrimonio y uniones de hecho al inmueble transmitido entre dos hermanas solteras que habían convivido en el domicilio familiar durante más de treinta años y lo habían heredado de sus padres, al garantizar la norma un régimen común entre matrimonios y uniones de hecho que tienen sustancialmente la misma naturaleza, no por razones de convivencia. Habría sido más acorde en términos de justicia y proporcionalidad fallar a favor de las recurrentes, como señaló el voto particular, aplicando el criterio de carga fiscal excesiva ya que, en este caso, el impuesto podía tener alcance confiscatorio, afectando además a un bien de primera necesidad como es la vivienda habitual⁹.

Así ocurrió posteriormente en el asunto *Rousk c. Suecia*, de 25 de julio de 2013 (n.º 27183/04), declarando el embargo ejecutivo de una vivienda contrario al principio de proporcionalidad. Abordaba la situación del dueño de una empresa que no presentó las declaraciones correspondientes a los años 2002 y 2003, adjuntando certificado médico alegando depresión, y solicitando un aplazamiento. Presentada la declaración de 2002 el 28 de agosto de 2003, reiteró la solicitud de aplazamiento el 1 de septiembre. El 3 de septiembre se vendió la propiedad del solicitante en pública subasta en 1.600.000 coronas suecas (unos 186.000 euros), fijándose el desalojo antes del 1 de octubre. Afirma el Tribunal

7 Lasagabaster Herrarte, I. (2004: 622).

8 En su estudio pionero y documentado de la aplicación del CEDH. Cfr. Martínez Muñoz, Y. (2002:72).

9 Véase en esta orientación Soler Roch, M.T. (2015: 48), quien destaca que es especialmente insólito este fallo, confirmado en segunda instancia, pues en el caso *Rousk* (mencionado a continuación), el TEDH falló a favor del contribuyente.

que la pérdida del hogar es la forma más extrema de injerencia en el respeto al domicilio y cuando la Autoridad de Ejecución decidió que el demandante debía ser desalojado sabía que solo una deuda muy pequeña seguía siendo exigible y que la apelación del demandante contra la orden de ejecución aún estaba pendiente ante el Tribunal de Apelación (apartado 137). La Corte considera que el desalojo debería haberse pospuesto hasta que se hubieran resuelto las cuestiones contenciosas subyacentes (apartado 139). Además, arrojó una carga financiera excesiva al ser desalojado en septiembre y no recibir el importe de la venta, descontados gastos y deudas, hasta enero del año siguiente (apartado 140)¹⁰. En suma, el *fair balance* en la venta en pública subasta y posterior lanzamiento del demandante de su vivienda por impago de tributos precisa comparar el interés del demandante con el del comprador y el del Estado, para saber si ha tenido las suficientes garantías. Y la pérdida de la vivienda, como injerencia extrema en el derecho al respeto de la propiedad, requiere que toda persona que corra este riesgo tenga la oportunidad de que la proporcionalidad de la medida sea examinada por un tribunal independiente a la luz de los principios establecidos por el artículo 8 CEDH¹¹.

También, se ha vinculado el pago tributario de lo indebido con la protección de los derechos humanos, por la tardía trasposición en el derecho interno francés de una Directiva reguladora del IVA. Fue el caso *Dangeville*, de 16 de abril de 2002, donde el Tribunal calificó el crédito de *Dangeville* frente a Francia por las cantidades indebidamente ingresadas como «bien» en el sentido del art. 1 del protocolo adicional primero¹². Además, relativiza el principio de cosa juzgada, que cede frente a la vulneración manifiesta de derechos fundamentales, como se advirtió posteriormente en la STJUE de 18 de julio de 2007, asunto *Lucchini*¹³.

En el caso *Intersplav* contra Ucrania (n. 803/02), de 9 de enero de 2007, afirmó que el derecho a la devolución del IVA, como manifestación del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo, posee en dicho tributo un carácter esencial y constituye una posesión protegida por el derecho del ciudadano a la propiedad. Tampoco se puede penalizar a un contribuyente

10 La venta de la propiedad del demandante en subasta pública, y el consiguiente desalojo del solicitante de su casa, por una deuda exigible que ascendía a solo 6.721 coronas suecas el día de la subasta pública, imponía una carga individual y excesiva al solicitante (126).

11 Aunque el TEDH acepta que, en ocasiones, pueda ser necesario para asegurar el pago de los tributos debidos que el Estado embargue y enajene forzosamente propiedades particulares -incluso viviendas habituales-, «estas medidas deben aplicarse de manera que se garantice que el derecho de la persona a su hogar se considere y se proteja adecuadamente» (apartado 138).

12 Díaz Ravn, N. (2016: 145).

13 Y también en el Derecho de la Unión. Véanse, al respecto, las conclusiones del Abogado General Sr. L.A. GEELHOED, presentadas el 14 de septiembre de 2006, Asunto C-119/05, *Lucchini*, citando el caso *Dangeville*: «a pesar de la gran importancia que tiene la fuerza de cosa juzgada, ésta no tiene efectos absolutos. En los diversos ordenamientos jurídicos nacionales, si bien están sujetas a estrictos requisitos, existen excepciones a la fuerza de cosa juzgada. Así sucede, por ejemplo, en caso de fraude o cuando la resolución inatacable constituye una infracción flagrante de los derechos fundamentales. De la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos se deduce que la fuerza de cosa juzgada no puede proteger ninguna vulneración manifiesta de los derechos (comunitarios) fundamentales». La STJUE de 18 de julio de 2007 concluye que «el Derecho comunitario se opone a la aplicación de una disposición de Derecho nacional que pretende consagrar el principio de autoridad de la cosa juzgada, cuando su aplicación constituye un obstáculo para la recuperación de una ayuda de Estado concedida contraviniendo el Derecho comunitario, y cuya incompatibilidad con el mercado común ha sido declarada por una decisión firme de la Comisión.».

por el incumplimiento de otro en la cadena de suministro de IVA, según resolvió el asunto *Bulves AD contra Bulgaria*, de 22 de enero de 2009.

Una interesante aproximación al derecho fundamental de propiedad enlazándolo con el de proporcionalidad, se encuentra en la STEDH de 4 de noviembre de 2013, *NKM contra Hungría*. Analiza una disposición tributaria que gravaba con un tipo impositivo del 98 por 100 las indemnizaciones por despido de ciertos empleados públicos que superasen una determinada cantidad. Como consecuencia el tipo medio del contribuyente pasó del 16 al 52 por 100, y el Tribunal considera la carga tributaria desproporcionada y confiscatoria, lo que supone una vulneración del derecho fundamental de propiedad. El fallo hace dos razonamientos relevantes sobre el gravamen de manifestaciones pretéritas de capacidad económica. El primero, que una indemnización por despido no se adquiere al determinarse y abonarse su importe, sino a lo largo de todos los ejercicios de los que su configuración esencial trae causa. Por ello, contraviene el principio de confianza legítima que durante el período de gestación de la indemnización el gravamen fuera del 16 por 100 y al percibirse subiera insospechadamente al 52 por 100¹⁴. El segundo, que la aplicación del gravamen por el Gobierno húngaro a los cinco ejercicios precedentes contraviene la dignidad de la persona con base en el principio de proporcionalidad, dado el tipo de gravamen del 52 por 100. Es relevante el aspecto temporal y el legislador debe tenerlo en cuenta pues, aunque la ley no tenga carácter retroactivo, puede incidir en rentas generadas con anterioridad quebrando el principio de seguridad jurídica si no se establece un régimen transitorio que limite sus efectos también hacia el pasado.

Ello se plantea también en las contribuciones a la Seguridad Social, que tienen naturaleza tributaria. Así, la sentencia de 8 febrero 2018 (*Caso Nagy contra Hungría*), sostiene que «desde el momento en que un Estado contratante aplica una legislación que prevé el pago automático de una prestación social –dependa o no la concesión de esta prestación del abono previo de las cotizaciones– se deberá considerar que esta legislación genera un interés patrimonial en el ámbito de aplicación del artículo 1 del Protocolo núm. 1 para las personas que cumplan sus condiciones» (apartado 82). Y en cualquier modificación legislativa, por muy justificada que esté, debe existir una relación razonable de proporcionalidad entre el objetivo perseguido y los medios aplicados¹⁵.

Como puede observarse, la jurisprudencia del TEDH hace una interpretación integradora del precepto, buscando el justo equilibrio entre la protección del derecho de propiedad y los intereses generales¹⁶, evitando cargas excesivas. Además, el contenido fundamental del derecho de propiedad abarca no solo la posesión efectiva sino también la expectativa fundada de disfrutar un determi-

14 No se funda solo en el exceso sobre un determinado porcentaje, sino que analiza el aumento del tipo, considerable y desproporcionado, como destaca Rozas Valdés, J.A. (2014-1: 185).

15 En este sentido se pronunció la sentencia de la Gran Sala del TEDH en el asunto *Béláné Nagy v. Hungary* [GC], n.º 53080/13, de 13 de diciembre de 2016. Las circunstancias del caso no justificaban una ley con efectos retroactivos y sin medidas transitorias correspondientes a la situación concreta que se juzgaba, implicando la consecuencia de privar a la demandante de su «expectativa legítima» a recibir una pensión de incapacidad. El fallo coligió que el objetivo de preservar el erario público no representaba un «equilibrio justo» entre los intereses en juego.

16 Cfr. Soler Roch, M. (2015: 27).

nado bien, como sucede con el derecho a la devolución el IVA, el pago tributario de lo indebido o la expectativa legítima de recibir una pensión. Y el centro de decisión lo constituye el principio de proporcionalidad. Por el contrario, como se verá más adelante, de la colisión entre el derecho de propiedad y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos extrae el TC la prevalencia de este último.

2.2. La Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea

En el Derecho comunitario, en un primer momento se consagró en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y, por vez primera, en la sentencia *Hauer*, de 13 de diciembre de 1979 asunto (44/79). La Sentencia *Hauer* cuestiona la compatibilidad de los derechos de propiedad y libre ejercicio de actividades profesionales garantizados por la Ley Fundamental de Bonn con un Reglamento comunitario (1162/76) que prohibía la plantación de nuevas vides durante un período de tres años. Partiendo de que el derecho de propiedad es un derecho fundamental común a todas las constituciones nacionales, concluye que «está garantizado en el ordenamiento jurídico comunitario, conforme a las concepciones comunes a las constituciones de los Estados miembros, reflejadas, asimismo, por el primer protocolo adjunto del CEDH» (apartado 17).

Actualmente, la CDF regula el «Derecho a la propiedad» en su art. 17.1, configurándolo en los siguientes términos: «Toda persona tiene derecho a disfrutar de la propiedad de los bienes que haya adquirido legalmente, a usarlos, a disponer de ellos y a legarlos. Nadie puede ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública, en los casos y condiciones previstos en la ley y a cambio, en un tiempo razonable, de una justa indemnización por su pérdida. El uso de los bienes podrá regularse por ley en la medida en que resulte necesario para el interés general».

Como puede observarse, contiene este precepto las tres notas que se vieron en el protocolo del CEDH: disfrute de los bienes, expropiación y regulación de su uso. La dificultad estriba en establecer cuándo concurre la utilidad pública que justificaría la privación de bienes y el montante de la indemnización.

En las explicaciones sobre la CDF publicadas en el Diario Oficial de la UE se indica que se trata de un derecho fundamental común a todas las constituciones nacionales y, conforme al apartado 3 del artículo 52, tiene el mismo sentido y alcance que el garantizado en el CEDH, no pudiendo sobrepasarse las limitaciones previstas en este último. Se hace una referencia explícita en el apartado 2 a la protección de la propiedad intelectual, que es uno de los aspectos del derecho de propiedad, debido a su creciente importancia y al derecho comunitario derivado. La propiedad intelectual abarca, además de la propiedad literaria y artística, en especial el derecho de patentes y marcas y los derechos conexos¹⁷. Tampoco la CDF puede limitar los derechos humanos y libertades fundamentales de las constituciones de los Estados miembros (art. 53 CDF).

17 C 303/17, 14-12-2007. Puede verse en [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:32007X1214\(01\)&from=ES](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:32007X1214(01)&from=ES)

La Sentencia de 10 de julio de 2003, asuntos acumulados C-20/00 y C-64/00¹⁸ afirmó que el derecho de propiedad no constituye una prerrogativa absoluta, sino que debe atenderse a su función social —a la que no es ajeno el deber de contribuir¹⁹—, destacando que cabrían restricciones al ejercicio de los derechos fundamentales siempre y cuando «no constituyan, teniendo en cuenta el objetivo perseguido, una intervención desmesurada e intolerable que lesione la propia esencia de esos derechos». En el mismo sentido se pronunció la Sentencia de 17 de mayo de 2018, asuntos T-429/13 y T-451/13, señalando que, en particular, la protección del medio ambiente, consagrada en el artículo 37 de la Carta de los Derechos Fundamentales y en los artículos 11 TFUE y 114 TFUE, apartado 3, tiene una importancia preponderante frente a las consideraciones económicas, por lo que puede justificar consecuencias económicas negativas, incluso importantes, para determinados operadores²⁰.

La sentencia del TJUE de 13 de junio de 2017 (C-258/14, Florescu) recuerda que «cuando una normativa establece el pago automático de una prestación social, engendra, para quienes reúnen sus requisitos, un interés patrimonial que entra en el ámbito de aplicación del artículo 1 del Protocolo Adicional n.º 1 de dicho Convenio». Por tanto, los derechos derivados del pago de cotizaciones a un régimen de seguridad social constituyen derechos patrimoniales a efectos de este artículo (apartado 50)²¹.

Ello puede ser relevante de cara a la futura reforma de las pensiones en España que se está planteando con las recomendaciones formuladas en el Pacto de Toledo, pues de acuerdo con la jurisprudencia del TEDH y del TJUE constituyen derechos patrimoniales y sus perceptores no pueden verse perjudicados por un cambio normativo imprevisible. Cualquier reforma deberá tener en cuenta un régimen transitorio que garantice los derechos generados hasta la fecha de aprobación de la Ley y limite sus efectos hacia el pasado.

18 Se refiere a la Directiva 93/53, por la que se establecen medidas comunitarias mínimas de lucha contra determinadas enfermedades de los peces mediante la destrucción y el sacrificio inmediatos de todos los peces, permitiendo a dichos propietarios repoblar cuanto antes los criaderos afectados. Dispone la Sentencia de 2003 que «los derechos fundamentales forman parte de los principios generales del Derecho cuyo respeto garantiza el Tribunal de Justicia y que, para ello, este último se inspira en las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, así como en las indicaciones proporcionadas por los instrumentos internacionales relativos a la protección de los derechos humanos en los que los Estados miembros han cooperado o a los que se han adherido», añadiendo que «dentro de este contexto, el CEDH reviste un significado particular».

19 El artículo 33 de la CE consagra el derecho a la propiedad privada, si bien pone de manifiesto al mismo tiempo la función social de la misma. Esta función social se puede contemplar desde muchas perspectivas y, entre ellas, el deber de tributación no se puede considerar ajeno a tal función social. Cfr. López Espadafor, C.M. (2010: 5). Compartimos la opinión de este autor de que «la confiscatoriedad implicaría una extralimitación en esa función social».

20 Apartado 587. Su objeto es, por una parte, un recurso basado en el artículo 263 TFUE por el que se solicita la anulación del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 485/2013 de la Comisión, de 24 de mayo de 2013, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 540/2011 en lo relativo a las condiciones de aprobación de las sustancias activas clotianidina, tiametoxam e imidacloprid, y se prohíben el uso y la venta de semillas tratadas con productos fitosanitarios que las contengan (DO 2013, L 139, p. 12), y, por otra parte, en el asunto T-451/13, un recurso basado en el artículo 268 TFUE por el que se solicita la indemnización del perjuicio supuestamente sufrido por las demandantes.

21 Esta sentencia remite a la doctrina del TEDH como parámetro interpretativo con su referencia a la STEDH de 7 de julio de 2011, Stummer c. Austria.

3. El derecho a la propiedad y la prohibición de confiscatoriedad en la Constitución

El art. 31.1 de la Constitución predica la contribución de todos a los gastos públicos «mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio». De otra parte, el art. 33 en su apartado uno «reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia», en el segundo la función social como delimitadora de su contenido, y en el tercero la posible expropiación con justiprecio y «por causa justificada de utilidad pública o interés social». Ello implica tomar en consideración la prohibición de confiscatoriedad y el derecho de propiedad en la configuración de los tributos. Al incluirse estos preceptos en la Sección segunda del Capítulo segundo, carecen de la protección sumaria y preferente ante los Tribunales ordinarios y del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional, por lo que el régimen de garantías es menos intenso que el de los derechos de la Sección primera de nuestra Carta²². Además, el derecho de propiedad incluye la función social, «entendida, no como mero límite externo a la definición de su ejercicio, sino como parte integrante del derecho mismo» (STC 37/1987), lo que restringe su consideración subjetiva como derecho individual.

La no confiscatoriedad trae causa de la consagración del derecho de propiedad²³, aunque para algún autor debe incardinarse también en función de la justicia del sistema tributario²⁴. El problema es que el nivel de contribución que deba considerarse de alcance confiscatorio es una cuestión compleja que el Tribunal Constitucional resolvió en su momento señalando que el sistema tributario tendría dicho efecto si a raíz de la aplicación de los diferentes tributos se llegase a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades (SSTC 150/1990, FJ 9 y 14/1998, FJ 11), y lo ejemplificó afirmando que con mayor razón sería evidente el resultado confiscatorio de un IRPF «cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta» (STC 150/1990, FJ 9) —lo que requeriría tipos marginales superiores al 100 por 100—. Si a eso se añade la calificación por el Tribunal de la renta virtual o potencial como expresiva de capacidad económica —véanse casos como el impuesto sobre tierras infrautilizadas

22 Solo pueden ser invocados atendiendo a una desigualdad subjetiva sustentada en la vulneración del art. 14 CE. Cfr. Martínez Lafuente, A. (2006: 8).

23 Señala en tal sentido Lejeune Valcárcel, E. (1980:169) que la no confiscatoriedad constituye un límite a la progresividad que no surge desde dentro del ordenamiento tributario (dado que no puede ser confiscatorio) sino desde el derecho constitucional de propiedad, y solo en relación a éste puede ser comprendido y analizado el problema de la no confiscatoriedad tributaria. También Sánchez Serrano (1996: 92) pone de manifiesto esta conexión en una interpretación sistemática de la Constitución, indicando que la interdicción de confiscatoriedad suma a los principios de justicia tributaria una garantía de propiedad privada, adicional a las ya establecidas en el art. 33, haciendo compatible el deber de contribuir con el derecho a la propiedad privada y a la herencia.

24 Ver Agulló Agüero, A. (1982: 561). Para esta autora «la prohibición de confiscatoriedad debe ser contemplada en función de la justicia del sistema tributario y no únicamente en función de la defensa de la propiedad, es decir, no como una garantía directa de la propiedad, sino como una garantía del propio sistema tributario frente a posibles desviaciones...».

o en el IRPF la renta inmobiliaria imputada (SSTC 37/1987 y 295/2006²⁵, respectivamente)—, podría concluirse que es prácticamente inoperativo²⁶.

Además, en opinión de CALVO ORTEGA y CALVO VÉRGEZ, la confiscatoriedad habría que declararla del conjunto del sistema tributario (estatal, autonómico y local), señalando que la no confiscación es «de muy difícil fijación como límite tributario», planteando la dificultad de entrar en consideraciones cuantitativas, y configurándolo como «una garantía o más precisamente un equilibrio con el principio de progresividad. Progresividad sí, confiscatoriedad no»²⁷.

No obstante, en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio se establece un límite de tributación de la suma de las cuotas íntegras de dicho impuesto y el IRPF en el 60 por 100 de la suma de las bases imponibles de este último, aunque la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio no se puede minorar por encima del 80 por 100. Y el propio Tribunal Constitucional ha admitido el alcance confiscatorio en un impuesto concreto, como se verá a continuación, frente a la opinión del Abogado del Estado.

A nuestro juicio, hay que aplicar la interdicción de confiscatoriedad en su relación con el derecho a la propiedad a cada figura tributaria. Es cierto que el art. 31.1 parece predicar dicha prohibición del sistema tributario cuando postula «un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio»²⁸. Pero del mismo modo que la normativa de un concreto tributo no puede vulnerar la igualdad y se prohíben los tributos regresivos, la interdicción de confiscatoriedad debe operar en todas y cada una de las figuras que conforman el sistema. Como advierte ALARCÓN GARCÍA, pese a la literalidad gramatical del precepto constitucional, es posible considerar que un determinado tributo sea confiscatorio en un caso determinado, en función de los efectos que pudiera tener sobre la propiedad del contribuyente²⁹. Pensamos, incluso, que más allá de los efectos en cada caso concreto, se debería predicar la inconstitucionalidad de aquellos tributos que agoten —o estén próximos a hacerlo— la capacidad económica de sus respectivos hechos imponibles. En palabras de HERRERA MOLINA, que compartimos: «lo que indica el art. 31.1 al referirse al *sistema*, es que la confis-

25 En esta última el Tribunal Constitucional manifiesta que «cabe razonablemente entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que "renuncia" su titular —el que podría obtenerse mediante su arrendamiento— estamos ante una "renta potencial" susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas». Sin embargo, como advierte la doctrina, por lo que se refiere a los bienes inmuebles desocupados, lo que realmente no ofrece ningún género de dudas es que no nos encontramos ante una renta real o efectiva ni tampoco ante una renta disponible. Cfr., De la Peña Velasco (2000: 341) y Carretero García, B. (2012: 207-214).

26 STC 7/2010 (FJ 6): la progresividad también está limitada por la prohibición de confiscatoriedad del art. 31.1 CE, y asumimos «la dificultad de situar con criterios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio» (STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9).

27 Señalan que «fijar qué tipo de gravamen medio o marginal es confiscatorio es un acto político dado que los ejemplos rotundos y claros ni se dan hoy en los Estados modernos ni van a darse en el futuro». Ver Calvo Ortega, R., y Calvo Vérguez, J. (2019: 57 y 58).

28 Como advierte Rozas Valdés (2014-2: 7) el «alcance confiscatorio» no se refiere a la progresividad sino al sistema tributario, pues para que éste «verdaderamente sea justo no puede llegar a resultar confiscatorio en sus efectos».

29 Alarcón García, E. (2016: 178).

cación *no solo* puede derivar de tributos aislados, *sino también* de la suma de los distintos gravámenes que integran el ordenamiento tributario»³⁰. Esto es lo que ha venido a reconocer la STC 26/2017, de 16 de febrero, en relación con la normativa foral de la plusvalía municipal de Guipúzcoa: «aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al "sistema tributario", no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca "en ningún caso", lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE)» (FJ 2). En consecuencia, la confiscatoriedad tiene un doble carácter, respecto de cada tributo y con relación al conjunto del sistema tributario.

No compartimos, sin embargo, la apreciación del Tribunal de que el carácter generalizado de estos decrementos patrimoniales por la crisis reclama su modificación³¹. La necesidad de cambiar la ley y su declaración de inconstitucionalidad no debe vincularse a la frecuencia mayor o menor de situaciones de confiscatoriedad, pues ello haría depender la conformidad de la ley con la Constitución de la situación económica de cada momento.

Resta añadir que la no confiscatoriedad no es sólo un límite a la progresividad sino también a los impuestos proporcionales excesivos, en cuanto que una alícuota fija que resulte desproporcionada puede llegar a tener alcance confiscatorio.

CHICO DE LA CÁMARA lo ejemplifica con el impuesto del 155 por 100 sobre el precio neto de los automóviles que se exige en Dinamarca³², y que en 2009 podía suponer una tributación total de hasta el 240 por 100 para vehículos de más de 2.000 centímetros cúbicos, a lo que se suma un IVA del 25 por 100³³.

Sobre la aplicación del derecho a la propiedad privada y la no confiscatoriedad en la imposición sobre el consumo, afirma LÓPEZ ESPADAFOR que el límite del 100% a que aludió la STC 150/1990 no podría jugar de la misma manera en materia de imposición sobre la renta y en materia de imposición sobre el consumo: «la imposición sobre el consumo, aun sin llegar a este límite, podría moverse, para ciertos productos, por encima del límite que se pudiese establecer para la imposición sobre la renta», teniendo además en cuenta la existencia de un mínimo exento en el IRPF. Este autor fija la tributación máxima del Impuesto sobre la Renta en el 50 por 100 y en los impuestos sobre el consumo

30 Herrera Molina, P.M. (2020: 140).

31 «La crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado -la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos- en un efecto generalizado, al que necesariamente la regulación normativa del impuesto debe atender», pues las concretas disfunciones que genera vulneran «las exigencias derivadas del principio de capacidad económica» (STC 26/2017, FJ 4; 37/2017, FJ 4, y 59/2017, FJ 3).

32 25 por 100 de IVA más 130 por 100 de impuesto de matriculación. Cfr. Chico de la Cámara, P. (2008: 170).

33 Impuestos Especiales. Estudio relativo al año 2009. Departamento Aduanas e I.EE. A.E.A.T. Puede verse en https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Aduanas/Contenidos_Privados/Impuestos_especiales/Estudio_relativo_2009/07iedmt.pdf

en el 100 por 100: «los impuestos que pesan sobre un producto no pueden ser superiores al precio del mismo antes de impuestos»³⁴, aunque en ocasiones el precio de la gasolina ha sido gravado en España a un tipo del 155,1 por 100 del precio antes de impuestos³⁵.

Nos parece un planteamiento sugerente y convenimos en que habría que limitar la tributación no solo en el marco de la imposición directa, sino también en el de la indirecta. Sin embargo, en materia de imposición indirecta resulta más apropiado hablar de falta de proporcionalidad, puesto que se gravan el consumo y la adquisición de bienes por la persona, no rentas y propiedades que ésta tenga con anterioridad de las que pueda verse privada con ocasión del pago de impuestos³⁶.

4. La inconstitucionalidad condicionada de la regulación de la plusvalía municipal

4.1. Por inexistencia de incremento patrimonial

Un impuesto que ha servido como banco de pruebas de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad es el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

El hecho imponible es «el incremento de valor que experimenten dichos terrenos» como consecuencia de su transmisión o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los mismos (art. 104.1 Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en adelante TRLHL).

Sin embargo, la base del impuesto resulta de aplicar un porcentaje sobre el valor catastral del terreno en el momento del devengo multiplicado por el número de años transcurridos entre su adquisición y transmisión con un máximo de 20 años (art. 107 TRLRHL), con total independencia de la ganancia real obtenida con la transmisión del terreno y de la existencia o no de un incremento de valor. Frente al sistema tradicional en el que la base se deter-

34 «En materia de imposición sobre la renta, para que no exista confiscatoriedad y se respete el derecho a la propiedad privada, el límite impositivo no sería del 100%, sino que debería ser del 50%. Si de la renta que recibiese un sujeto los poderes públicos se quedasen con más del 50% de la misma, prevalecería lo público sobre lo privado, dejando vacíos de contenido los referidos mandatos constitucionales. Ahora bien, en materia de imposición sobre el consumo el límite debería ser del 100% del precio del producto antes de impuestos, para que no prevalezca lo público sobre lo privado en el acceso a los bienes». Cfr. López Espadafor, C.M. (2010: 7 y nota a pie 17).

35 A 1 de enero de 2004 el precio de la gasolina sin plomo de 95 estaba alrededor de los 0,80 euros por litro. Partiendo de esta cifra, la carga fiscal global aplicada por España representaba un 63,25 por ciento del precio total impuestos incluidos. Frente a ello, la carga fiscal mínima resultante de la armonización fiscal comunitaria representaba el 57 por ciento del precio total impuestos incluidos. De esta forma, ese mínimo comunitario representaba el 155,10 por ciento del precio antes de impuestos. *Ibidem*, nota 21.

36 Calvo Ortega y Calvo Vérguez (2019: 57) descartan su aplicación a la imposición sobre el consumo donde «determinadas técnicas y condicionamientos la harían de imposible realización (bienes sustitutivos, traslación impositiva, diversidad de productos, etc.)».

minaba por diferencia entre el valor inicial y final del terreno durante el período de imposición, la vigente normativa prescinde de este parámetro, cuando en un impuesto de estas características lo correcto sería comparar dichos importes³⁷.

Esta divergencia entre el hecho imponible y la base del impuesto permitió diversos pronunciamientos fallando la no sujeción al impuesto cuando la transmisión se producía por un valor inferior al de adquisición «siendo el incremento del valor el objeto del gravamen» (STS de 29 de abril de 1996, Rec. cas. 3279/1993, FJ 2), por falta de existencia de incremento de patrimonio (STSJ de Cataluña 305/2012, de 21 marzo), y por no ser subsumible esa pérdida económica en el hecho imponible del art. 104 TRLRH (STSJ de la Comunidad Valenciana 356/2015, de 20 julio)³⁸.

Sin una referencia expresa a la no sujeción, también la STC 59/2017, de 11 de mayo, diferencia entre el objeto del impuesto, configurado como «el "incremento de valor" que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo temporal dado», y su cuantificación, que se anuda «a la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo computable que oscila entre uno (mínimo) y veinte años (máximo)» (FJ 3). Y añade el razonamiento de la STC 37/2017 (FJ 3): en un tributo cuyo objeto es el «incremento de valor» de un terreno, su transmisión es condición necesaria pero no suficiente para el nacimiento de la obligación, debiendo añadirse «la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno». Por ello, concluye la STC de 11 de mayo de 2017 —tras dos fallos en idéntico sentido sobre la normativa foral de Guipúzcoa³⁹ y Álava⁴⁰ en las sentencias 26/2017 y 37/2017—, que puede quebrar la capacidad económica al no contemplar la posible existencia de una minusvalía en el momento de la transmisión de los inmuebles, sometiendo a tributación manifestaciones de riqueza no ya potenciales, sino inexistentes o ficticias. Y declara que «los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLRHL son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos

37 Ver Navarro Egea, M. (2014: 97) y García Frías, A. (2017: 23). Como aprecia García Frías «la cuantía exacta de un incremento o decremento de valor sólo se consigue comparando dos valores, el de transmisión y el de adquisición, y no mediante la utilización de uno sólo, que además no es ninguno de ellos, sino otro diferente, el valor catastral». El antecedente inmediato lo hallamos en el art. 355 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprobó el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, donde la base era «la diferencia entre el valor corriente en venta del terreno al comenzar y al terminar el período de imposición».

38 Señala esta Sentencia que «la distinción conceptual hecho imponible-base imponible es clara: el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, en tanto que la base imponible es la magnitud establecida por Ley que expresa la medición del hecho imponible. Por lo que, partiendo de la referida distinción, la falta de materialización del hecho imponible (en definitiva, la falta de incremento de valor) impide la aplicación de las normas de determinación de la base imponible» (FJ 4).

39 La primera fue la STC 26/2017, de 16 de febrero, que declaró la inconstitucionalidad y nulidad del art. 7.4, junto con los artículos 4.1 y 4.2 a) de la Norma Foral 16/1989 de Guipúzcoa, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica por contravenir frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza en el art. 31 CE.

40 STC 37/2017, de 1 de marzo.

de valor»⁴¹, lo que plantea dudas en cuanto a la forma acreditar la inexistencia de un aumento de valor de terreno sujeto a tributación por este Impuesto.

Tal declaración de inconstitucionalidad y nulidad llevó a algunos Tribunales Superiores de Justicia a defender la declaración de inconstitucionalidad radical y absoluta de los mencionados preceptos, impidiendo que se girasen nuevas liquidaciones. Pero interpretando correctamente el alcance de la declaración de inconstitucionalidad, la STS 1163/2018, de 9 de julio, mantuvo la constitucionalidad del TRLHL sosteniendo su plena aplicación «en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar (...) que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos) no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE»⁴².

El ATS de 14 de octubre de 2019, núm. 1431/2018, sobre el mecanismo de determinación de la base imponible de la STC 59/2017, de 11 de mayo y de la STS 2499/2018, de 9 de julio, y jurisprudencia posterior, se cuestiona la posibilidad de utilizar la fórmula de Cuenca (diferencia entre el valor catastral final y un valor catastral inicial obtenido mediante una fórmula de descuento) u otra distinta a la derivada de los artículos 104 y 107 del TRLHL para el cálculo de la base imponible del IIVTNU. Pero la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha dado una respuesta negativa sobre la base de que el art. 107 solo ha sido declarado inconstitucional en la medida en que así se graven situaciones de inexistencia de plusvalía. Así, por todas, la STS 1030/2020, de 26 de febrero, resuelve en casación que «el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ha de ser únicamente el previsto expresamente en la norma, esto es, el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda», por lo que cabe entender que será denegada también⁴³.

Para dar cumplimiento a las sentencias del Tribunal Constitucional relativas a la normativa foral de Guipúzcoa y Álava SSTC 26/2017 y 37/2017, respectivamente), los gobiernos de estos territorios han aprobado el Decreto Foral Norma de 28 de marzo 2/2017 y el Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017.

41 Hay que resaltar, no obstante, que artículo 110.4 del TRLHL es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene», o, dicho de otro modo, porque impide a los sujetos pasivos acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5). Ver STS 1163/2018, de 9 de julio, y posteriores.

42 Corresponde al sujeto pasivo del IIVTNU probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba de la LGT (STS 1753/2020, de 8 de junio, FJ 4).

43 Señala la STS 419/2019, de 27 de marzo que, aunque la fórmula propuesta por la sentencia recurrida pueda ser una opción legislativa válida constitucionalmente (la diferencia entre el valor catastral inicial, calculado desde el valor final existente en el momento de la transmisión), no puede sustituir a la establecida legalmente en el art. 107 TRLHL. También la STS 330/2020, de 6 de marzo de 2020, afirma que «determinar la base imponible por la diferencia entre el valor catastral y el valor en el momento de la adquisición, según las reglas del descuento racional... desconoce directamente el mandato legal del art. 107.4 TRLHL», que toma como base imponible el valor catastral del terreno en el momento de la transmisión gravada (FJ 4).

Dichas disposiciones no modifican cada uno de los artículos afectados de inconstitucionalidad por las citadas sentencias, pero regulan en qué supuestos no existe incremento de valor de los terrenos urbanos: solo existirá incremento de valor si el valor de transmisión es superior al valor de adquisición. Para ello se computan los valores de los respectivos Impuestos que someten a gravamen la transmisión de la propiedad de los terrenos o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo de dominio sobre los terrenos. Si ello no es posible se tomará como referencia el valor real. Sobre estos valores «no se realizará ninguna adición de gastos, mejoras u otros conceptos, ni se efectuará ninguna actualización por el transcurso del tiempo». La no adición de estos conceptos ni de la actualización lo simplifica, pero lo hace más injusto y se aleja de la capacidad económica real. Si en estos valores no se especifica el valor del suelo se calculará por la proporción que figure en el recibo del IBI el valor catastral del suelo y el valor catastral de la construcción. También en Vizcaya se modificó en los mismos términos la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por Decreto Foral Normativo 3/2017, de 20 de junio, aunque no hubo sentencia de inconstitucionalidad. Por último, la Ley Foral 2/1995, de Haciendas Locales de Navarra, tras la STC 72/2017 que declaró inconstitucionales y nulos varios preceptos de la Ley Foral misma, dio nueva redacción al art. 172 indicando que «no se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana, respecto de las cuales el sujeto pasivo acredite la inexistencia de incremento de valor, por diferencia entre los valores reales de transmisión y de adquisición del terreno».

Por el contrario, a nivel estatal no se ha regulado generando una gran inseguridad jurídica.

4.2. Por exceder el importe del impuesto de la ganancia patrimonial

En estos pronunciamientos del Tribunal Constitucional no se contemplaba qué sucedía cuando el importe del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana excedía de la ganancia obtenida o declarada en los impuestos sobre la renta, lo que también supone un gravamen excesivo. Más aún cuando actualmente no se aplican coeficientes de actualización en el IRPF ni en el Impuesto sobre Sociedades, salvo en las Diputaciones forales vascas⁴⁴.

El Juzgado de lo Contencioso-administrativo n. 32 de Madrid, mediante Auto de 8 de febrero de 2019, Rec. 336/2018, planteó una cuestión de inconstitucionalidad sobre la exigencia de plusvalía en cuantía superior al beneficio obtenido. En un breve espacio de tiempo para lo que resulta habitual, la STC 126/2019, de 31 de octubre, ha concluido la inconstitucionalidad de la plusvalía municipal también cuando el importe del impuesto exceda de la ganancia patrimonial obtenida y no solo ante la inexistencia de ganancia. Se trataba de un

44 Como observan Calvo Ortega y Calvo Végez (2019: 53), «la capacidad económica exige que los tributos sobre incrementos de valor de los bienes operen sobre bases reales y no sobre aumentos nominales causados por la inflación de precios».

inmueble vendido a los catorce años de la compra con un incremento «neto» —descontados gastos y tributos— obtenido por la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de 3.473,90 €, y una cuota tributaria a pagar de 3.560,02 €, superior a aquel incremento (habría que ver si el parámetro de comparación es el incremento neto total o solo el del terreno, que sería lo que procede por constituir el objeto de gravamen del impuesto). Hay que resaltar que el incremento bruto era de 4.243,67 euros, superior a la cuota, por lo que de haberse tomado este parámetro no se habría declarado inconstitucional y el TC habría tenido que justificar que no era confiscatorio un impuesto del 83,89 por 100 de la ganancia bruta⁴⁵. En la STC 153/2019, de 25 de noviembre, en la que sin necesidad de computar los gastos la cuota tributaria agotaba el incremento de valor, el Tribunal Constitucional se remite al fallo anterior, sin pronunciarse sobre este extremo⁴⁶. Consideramos correcto tomar como referencia la ganancia neta que es la que manifiesta la capacidad económica real (frente al incremento bruto o el que deriva de la base imponible en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos) cuando se trata de determinar su posible confiscatoriedad. No obstante, el Tribunal Supremo desde la citada sentencia 1163/2018 lo concibe en términos brutos, siendo una cuestión que debe recogerse en la ley⁴⁷, y tratándose de un impuesto según el Tribunal Constitucional que grava la capacidad económica «potencial» con base en una pretendida finalidad extrafiscal llama la atención que, en este caso, se atienda a la «real»⁴⁸. La STC 126/2019 lo califica como carga «excesiva» o «exagerada», siguiendo la terminología del TEDH (FJ 4)⁴⁹. No se trata de una renta potencial (el incremento

45 Salcedo Benavente, J.M. (2019) critica que se tome como término de comparación la ganancia neta cuando en este impuesto la base es la renta potencial.

Es cierto que podría haberse adoptado dicha base, como hace el Abogado del Estado, pero en tal caso el impuesto está muy por debajo del 50 por 100. Entiendo que hay que comparar la cuota a pagar con la ganancia efectiva, aunque podría haberse fijado un límite más acorde con la capacidad económica pues a partir de ahora siempre que la cuantía del impuesto no exceda de la ganancia neta no habrá confiscatoriedad.

46 Observa que la cuestión de inconstitucionalidad de la STC 126/2019 es «sustancialmente igual a la aquí planteada» (FJ único), cuando en este caso la ganancia patrimonial bruta era de 3.000 €, claramente inferior a la cuota satisfecha de 4.670,91 € (el 155,70 por 100 de la ganancia bruta obtenida).

47 El TC incluye todos sin mayor aclaración, con independencia de su vinculación o no a los valores de adquisición y enajenación. Así, considera como gastos para venta, junto a los tradicionales del registro de la propiedad, los de cancelación de la hipoteca y de obtención del certificado de calificación energética. Hay que recordar que la Ley del IRPF permite restar del valor de enajenación exclusivamente los gastos y tributos inherentes a la transmisión, como serían la propia plusvalía municipal o pagos a un agente de la propiedad inmobiliaria.

48 En torno a su naturaleza, el FJ 2 dispone que «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», y ello porque se basa en un fin social como es «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», bastando en tal caso con que 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 (FJ 3).

Pese a ello, como observa Herrera Molina (2020: 142), la ley solo atiende al tiempo transcurrido entre la adquisición y la transmisión, «sin exigir que se haya producido actividad urbanística alguna que haya podido afectar al valor del terreno».

49 Sentencias de 3 de julio de 2003, asunto Buffalo Srl c. Italia; de 9 de marzo de 2006, asunto Eko-Elda AVEE c. Grecia; de 14 de mayo de 2013, asunto N.K.M. c. Hungría, y de 2 de julio de 2013, asunto R.Sz. c. 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).

de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) sino inexistente o ficticia (FJ 4). Señala textualmente en el FJ 5 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» (la cursiva es nuestra).

Es relevante porque por primera vez se declara inconstitucional una figura tributaria concreta por vulnerar la prohibición de no confiscatoriedad, sin referirla al conjunto del sistema tributario, sobre la base de que la cuantía de este impuesto excede la manifestación de capacidad económica que refleja el hecho imponible⁵⁰, pero surgen varios interrogantes.

Primero, es a todas luces excesivo que se cifre en más del 100 por 100 del importe de la riqueza obtenida (incluso, si se interpreta literalmente el fallo, no habría confiscatoriedad si el impuesto coincide con la ganancia pues la cuota debe ser «superior»). Hay que considerar que a dicho impuesto se suman los que gravan la renta por esa misma ganancia patrimonial más la parte relativa a la edificación, generando una doble imposición porque el incremento patrimonial del terreno es uno de los hechos imponibles gravados por los impuestos que gravan la renta (sería el caso del IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el IRNR)⁵¹.

Segundo, el término de comparación debe ser solo el incremento del terreno que es lo que grava la plusvalía municipal, no la ganancia patrimonial total del inmueble en caso de que haya edificación, como se deriva de la STC 126/2019. Sobre esta cuestión el Auto de 10 de septiembre de 2020, núm. 6731/2020 (análogo al RCA 4847/2019 y al 428/2020), se planteó la determinación, en el caso de que en los títulos que documenten la transmisión no esté desglosado el valor del suelo, del método a través del cual se puede calcular y, en particular,

50 Ya la STC 26/2017, de 16 de febrero, primera que declaró la inconstitucionalidad de la normativa aplicable en Guipúzcoa, señaló que la expresión del art. 31.1 CE «en ningún caso» impide el gravamen de una riqueza inexistente FJ 2º *in fine*: «...aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al "sistema tributario", no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca "en ningún caso", lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE)».

51 El Tribunal Constitucional, no obstante, rechazó este argumento en su Auto 269/2003, afirmando que la prohibición de doble imposición en materia tributaria únicamente «garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible» [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14; 149/1991, de 4 de julio, FJ 5 A); 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 c); 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 C); y 233/199, de 16 de diciembre, FJ 23], mientras que en este caso son dos hechos imponibles distintos: en el IRPF la renta disponible de las personas físicas de acuerdo a sus circunstancias personales y familiares, en el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana el incremento del valor que experimenten los terrenos que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, también sobre los mismos. Sin embargo, como observa Gorospe Oviedo, J.I. (2004: 80), la doble imposición se produce porque el incremento patrimonial del terreno es uno de los hechos imponibles gravados por el IRPF, aunque luego todos se incluyan en el concepto de renta que, además, la ley vigente ya no denomina disponible.

si puede hacerse tomando como parámetro la proporción que representa en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble. La relevancia de tal individualización es patente cuando las magnitudes que han de tenerse en cuenta para la determinación de si existe el incremento (los precios de adquisición y enajenación) no son comparables, como sucedió con el Rec. 4847/2019, ya que se compró un solar y se vendió un inmueble construido mediante una escritura pública. Enjuiciando este asunto, la STS 138/2021, de 4 de febrero, ha dictaminado que «solo si no hay prueba apta del valor atribuible al suelo (esto es, si no se conoce ese valor)», se acudirá al método consistente en «la proporción que represente en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble» (FJ 3.4). Por tanto, el método consistente en la proporción que represente en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble puede ser apto para obtener el valor del terreno cuando no se conozca el valor atribuido al suelo, pero no puede otorgarse a dicho método el carácter de exclusivo o único ni, desde luego, imponerse a cualesquiera otros medios de prueba admitidos en derecho, que podrán ser legítimamente utilizados por el interesado para determinar el valor del suelo y que serán libremente valorados por el órgano judicial conforme a las reglas de la sana crítica (FJ 3.8). A nuestro juicio es correcta la aplicación subsidiaria de este criterio, pues una minusvalía global no implica necesariamente que el terreno haya perdido valor, y viceversa. Por ejemplo, una pérdida global puede obedecer a un incendio o inundación de la construcción, del mismo modo que una ganancia global puede deberse a importantes mejoras en la edificación, por lo que debería incrementarse la proporción del terreno sobre el valor total en el primer caso y reducirse en el segundo descontando las mejoras en la edificación del valor de enajenación⁵².

Tercero, no contempla el error de salto que se produce cuando el impuesto sea inferior, por muy poco, a la ganancia neta. En el caso de autos siendo la ganancia 3.473,90 €, se habría declarado constitucional un impuesto de 3.473 € que técnicamente no es superior a aquella. Ello permite interpretar que si la cuota excede del «incremento de patrimonio real» podría exigirse con la condición de reducirla en dicho exceso, como plantea HERRERA MOLINA⁵³.

Cuarto, no queda claro cuál es el parámetro de comparación para determinar la confiscatoriedad (inclusión de mejoras, amortizaciones y coeficientes de

52 Como observa Gomár Sánchez, J.I., de igual forma que en el IRPF si se adquiere suelo y se transmite suelo y construcción se añadirá al valor de adquisición el de las mejoras/construcciones, en el valor final del IIVTNU debería excluirse lo que la edificación representa para poder comparar solo el suelo. Cfr. «Un par de reflexiones sobre la STS 138/2021, el IIVTNU y el refranero español», *ECJ Leading Cases*, 7 de marzo de 2021, en <<https://ecjleadingcases.wordpress.com/2021/03/07/juan-ignacio-gomar-sanchez-un-par-de-reflexiones-sobre-la-sts-138-2021-el-iiivtnu-y-el-refranero-espanol/>>.

53 Frente a una interpretación rigorista que impediría exigir el impuesto cuando la cuota superase el «incremento de patrimonio real» (FJ 5 a), defiende una interpretación laxa con base en que, según el Tribunal, «la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido (subrayado nuestro) se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente...». Cfr. Herrera Molina, P. (2020: 156).

actualización⁵⁴). Esta última cuestión, en lo referente a la actualización del valor de adquisición, fue admitida por el ATS 9293/2019, de 26 de septiembre, con objeto de precisar si se debía actualizar el valor de adquisición para acreditar que el terreno no había experimentado un incremento de valor a efectos del IIVTNU y, en caso afirmativo, «qué método podría ser admisible para corregir la depreciación nominal, si el IPC nacional, autonómico, provincial, u otro método de corrección»⁵⁵. La STS 1470/2020, de 10 de noviembre, ha sentado como doctrina casacional que «para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU, a los efectos del artículo 104.1 TRLRHL, no cabe actualizar el valor de adquisición de tales terrenos conforme al Índice de Precios al Consumo o conforme a algún otro mecanismo de corrección de la inflación». La respuesta ha sido negativa básicamente por tres razones: una, que aceptar la pretendida actualización supondría ignorar la fórmula de cálculo de la base imponible prevista en la Ley, que no la contempla; dos, porque chocaría con la propia naturaleza del tributo, que grava la capacidad económica puesta de manifiesto entre dos momentos temporales, el de adquisición y el de enajenación, computados por años y con un máximo de veinte, mientras que el IPC no forma parte del precio de adquisición sino que se va produciendo en un momento posterior; por último, la plusvalía municipal solo grava el aumento de valor de los terrenos puesto de manifiesto con ocasión de su transmisión, no grava la obtención de un beneficio, como sí ocurre con las ganancias patrimoniales en el IRPF.

Convenimos con el Tribunal Supremo en que no lo prevé la ley y no se grava un beneficio, pero para determinar si aumenta la capacidad económica con base en el aumento de valor del terreno es crucial tener en cuenta el coste de la vida –que por cierto tampoco se tiene en cuenta desde 2015 en la LIRPF– pues de otro modo se gravan plusvalías meramente nominales, pudiendo tener un alcance confiscatorio. No estamos hablando de la determinación de la base del impuesto sino de su posible confiscatoriedad, y desde esta perspectiva deberían tenerse en cuenta valores de adquisición reales y no meramente nominales. Además, respecto al IPC es cierto que se produce en un momento posterior a la adquisición, pero también el hecho imponible y la base del impuesto contemplan ese período de tiempo, pues el incremento de valor puesto de manifiesto en el momento del devengo se ha generado en un lapso temporal, y la base imponible varía en función del número de años transcurridos⁵⁶. Podría justificarse la no actualización en las plusvalías especulativas, a corto plazo, pero de

54 Como observa Orón Moratal, G. (2020) «La ausencia de ley multiplica la inseguridad, llevando a un sistema en este punto equivalente al *common law*, en el que son los órganos judiciales los que están creando Derecho, y el TC ha incurrido en el mismo proceder, como podría hacerlo otro órgano jurisdiccional, para no aplicar la que fue denominada tesis maximalista de algunos tribunales que rechazaban la posibilidad de aplicar el tributo en tanto no hubiera una nueva regulación legal».

55 También relacionado con la base de aplicación, el ATS de 19 de septiembre de 2019 (Recurso 1417/2019) acuerda decidir si es posible «determinar la base imponible del IIVTNU, en caso de reconocida existencia de una plusvalía derivada de la aplicación de las reglas legales del tributo, con arreglo al beneficio obtenido por el contribuyente con la venta de un inmueble, según el resultado contable declarado siguiendo los criterios establecidos a efectos de un tributo diferente e inconexo como es el impuesto sobre sociedades y aplicando a tal ganancia el tipo de gravamen del propio impuesto mencionado».

56 La base imponible es el resultado de multiplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor (art. 107.4 TRLRHL).

este modo la injusticia aumentará cuanto mayor sea el plazo, afectando también a la neutralidad fiscal⁵⁷.

Y quinto, se echa de menos la ecuanimidad que debe guiar el fiel de la balanza entre el deber de contribuir y la prohibición confiscatoria. Frente a la equidistancia del TEDH entre la protección del derecho de propiedad y los intereses generales, el Tribunal Constitucional muestra una postura favorable a la Hacienda Pública al afirmar que la declaración de inconstitucionalidad es parcial para no privar «a las entidades locales del gravamen de capacidades económicas reales»⁵⁸ y considerando situaciones susceptibles de revisión «únicamente... 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» (FJ 5 letra a). Con ello, hace prevalecer la salvaguarda del erario público frente a los principios de capacidad económica y no confiscatoria, generando una carga excesiva a los contribuyentes por este impuesto.

Debería haberse acordado la inconstitucionalidad plena, pues como afirma PALAO, «la vulneración del principio de capacidad económica se verifica... cualquiera que sea el resultado económico de la transmisión del terreno urbano», aunque se haya producido una plusvalía, pues «la actual disciplina del IIVTNU... prescinde por completo de la capacidad contributiva que puede derivarse de la transmisión del terreno»⁵⁹. Para evitar las consecuencias de una nulidad total sobre las finanzas municipales podía haberse otorgado un plazo al legislador para reparar el vicio de inconstitucionalidad, como hizo la STC 164/1913 difiriendo durante un año la anulación de la reforma de la reserva para inversiones en Canarias, declarando la imposibilidad de seguir aplicando la ley en caso de incumplimiento de ese plazo⁶⁰. Ello habría evitado la inseguridad jurídica y la litigiosidad que ha seguido a estos pronunciamientos de nuestro TC.

De otra parte, tiene razón la sentencia en criticar la falta de regulación normativa desde el primer fallo de 2017, pero son justamente estas declaraciones condicionadas de inconstitucionalidad las que han motivado la inacción del legislador.

57 Advierte Varona, analizando la supresión de los coeficientes de actualización por la LIRPF de 2014, que en transmisiones «de bienes y derechos adquiridos hace varias décadas el gravamen recaerá sobre claras riquezas ficticias, lo que supone una frontal agresión al principio de capacidad económica. Además, la situación se agrava porque los contribuyentes más afectados serán las personas mayores, muchas de ellas jubiladas y con menores posibilidades de obtener otras rentas. Es fácil pensar que aquellas que sean más solventes, que no necesiten vender sus activos y residan en Comunidades Autónomas de baja tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, opten por retener sus bienes hasta la muerte, evitando de este modo tributar por una desmedida e injustificada ganancia patrimonial. Los herederos utilizarían dicho Impuesto para actualizar el valor del bien heredado, elevando su valor de adquisición a efectos de reducir la posterior ganancia patrimonial que afloraría tras su enajenación». Varona Alabern, J.E. (2016: 112). Como puede observarse, puede perjudicar a quienes se vean obligados a vender su piso por necesidades económicas y modificar el comportamiento de los contribuyentes solventes.

58 Aunque lo que grava este impuesto es la capacidad potencial, como se dijo.

59 Palao Taboada, C. (2017: 43). También Mochón critica el alcance parcial de la declaración de inconstitucionalidad y el importante grado de confusión sobre el mismo, por su carácter de «impuesto indiciario y arbitrario que no grava de forma coherente el índice de capacidad económica que, teóricamente, lo justifica». Cfr. Mochón López, L. (2019: nota 14).

60 Ver Herrera Molina, P.M. (2019: 155), en línea con la técnica prospectiva del TC alemán.

5. Alternativas del contribuyente que pagó un impuesto declarado ahora inconstitucional

Las liquidaciones que no hayan adquirido firmeza y las autoliquidaciones sí se ven afectadas por las sentencias del Alto Tribunal. La cuestión es ¿qué sucede con las liquidaciones firmes?

La STC 59/2017 declaró expresamente la nulidad y no limitó los efectos de la declaración de inconstitucionalidad. Ello permitía instar la correspondiente devolución de acuerdo con el art. 221.3 LGT, pese a existir un acto administrativo firme, a través de los procedimientos especiales de revisión de actos nulos de pleno derecho o del de revocación (art. 216 apartados a) y c) LGT), o mediante el recurso extraordinario de revisión (art. 244 LGT). Sin embargo, este último no procede porque la declaración de inconstitucionalidad no se incluye entre los motivos tasados que determinan su interposición.

En cuanto a la recuperación del impuesto satisfecho con base en la declaración de nulidad, el Tribunal Supremo admitió en 2019 diversos recursos de casación para determinar si la STC 59/2017 permite revisar en favor del contribuyente actos administrativos de liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, correctores de la previa autoliquidación presentada, practicada en supuestos en que no hubo incremento de valor probado, firmes por haber sido consentidos antes de haberse dictado tal sentencia, y, en tal caso, fijar la causa de la nulidad y con qué limitación temporal⁶¹.

Pero esta posibilidad ha sido descartada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo como se pone de manifiesto, entre otras, en las SSTs 435/2020, 436/2020, 454/2020 y 970/2020, todas ellas de 18 de mayo, y STS 592/2020, de 28 de mayo. Esta última concluye que la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL «en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica» y del artículo 110.4 del mismo texto legal no determina que las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en las letras a), e) f) y g) del artículo 217.1 de la vigente LGT, pues no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 CE (capacidad económica) —único que ha sido tenido en cuenta por el juez *a quo* para estimar el recurso y que ha provocado el debate procesal en esta casación— no es un derecho fundamental de esa naturaleza, no han prescindido por completo del procedimiento legalmente establecido, no han provocado que el solicitante adquiera facultades o derechos careciendo de los requisitos esenciales para esa adquisición y no cabe identificar una norma con rango de ley que así establezca dicha nulidad radical (FJ 2). Se centra, sobre todo, en el último motivo de nulidad del art. 217 g) LGT que declara nulos los actos tributarios «(En) cualquier otro (supuesto) que se establezca expresamente en una disposición de rango

61 Autos del TS 2596/2019, de 26 de marzo, 6064/2019, de 30 de mayo, 7631/2019, de 20 de junio y 7966/2019, de 9 de julio.

legal». El argumento básico es que los supuestos legales de nulidad radical deben ser objeto de interpretación estricta, y no hay una norma con rango de ley que señale con claridad que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto legal acarrea la nulidad radical de los actos dictados a su amparo, pues el art. 39.1 LOTC dispone que la sentencia que declare la inconstitucionalidad declarará la nulidad de los «preceptos» impugnados, no de los actos administrativos (léase liquidaciones tributarias) dictados al amparo del precepto inconstitucional⁶².

En cambio, la vulneración del Derecho de la UE sí ha permitido aplicar la declaración de nulidad con base en el quebrantamiento del artículo 14 de la CE por la diferencia de trato discriminatoria entre los residentes y los no residentes tras la STJUE de 3 de septiembre de 2014, asunto Comisión/España (C-127/12)⁶³. Así, la STS 1016/2020, de 16 de julio, analizando la liquidación girada a un sujeto pasivo no residente en España por el Impuesto sobre sucesiones, en aplicación de una ley declarada no conforme al Derecho de la Unión Europea, firme por haber sido consentida por éste antes de haberse dictado la sentencia objeto de impugnación, concluye que la liquidación adolece de nulidad de pleno derecho, en virtud de la causa prevista en la letra a) del mencionado precepto, referida a los actos «a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional». Y añade que no cabe aplicar otro efecto «a un acto administrativo basado en una ley que, al margen de su evidente contravención del Derecho de la Unión Europea, consagra una situación de diferencia de trato discriminatoria entre los residentes y los no residentes (con quebrantamiento del artículo 14 de la CE) en cuanto al régimen de beneficios fiscales previstos para los primeros por razón de residencia...».

En cuanto al procedimiento de revocación, el art. 219 LGT permite a la Administración «revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados». Encajar la inconstitucionalidad de la norma en la infracción manifiesta de la ley es harto discutible, tampoco en la indefensión, y en cuanto a las circunstancias sobrevenidas el Tribunal Supremo lo aplica a «los supuestos denominados de "ilegalidad sobrevenida", como es el que surge de impugnación de una liquidación sin haber recurrido la sanción impuesta en procedimiento separado, en el supuesto de que aquella tenga éxito o en el caso de ser recurribles sólo uno de los actos», como aprecia ANÍBARRO PÉREZ⁶⁴.

62 No obstante, añade que «aun admitiendo dialécticamente que el artículo 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional se refiere también a los actos dictados al amparo del precepto declarado inconstitucional, tampoco cabría entender, en el caso que nos ocupa, que la liquidación firme que analizamos está afectada de la nulidad radical que se infiere de la letra g) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria» porque la STC «59/2017 declaró la inconstitucionalidad parcial, condicionada o limitada de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL». Ello permite pensar que en supuestos de nulidad radical podría plantearse su encaje en dicho apartado del art. 217.1 LGT (FJ 1. 12.3).

63 Sobre ello véase Martínez Lafuente, A. (2020).

64 Aníbarro Pérez, S. (2020: 31).

De momento, como la STC 59/2017 no fijó el alcance de la declaración de nulidad, los autos del Tribunal Supremo de 11 de abril y 9 de mayo de 2019 (rec. 126/2019 y 442/2019) han admitido dos recursos de casación para determinar si, interpretando conjuntamente los arts. 219 LGT y 38 y 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, el órgano judicial puede sustituir a la Administración competente acordando la solicitud de revocación, y si para ello puede ampararse en la nulidad de un precepto constitucional, derivando efectos *ex tunc* de una sentencia del Tribunal Constitucional publicada tras la firmeza de las liquidaciones tributarias litigiosas⁶⁵.

A diferencia de la sentencia de 2017, la STC 126/2019 no declara la nulidad y solo se permite revisar situaciones que 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. Ello se justifica por el principio de seguridad jurídica, pero desemboca en un castigo a los ciudadanos por la falta de regulación del legislador que es quien ha generado la inseguridad⁶⁶, frente a la relativización del principio de cosa juzgada en la jurisprudencia del TEDH.

La única opción que le queda al contribuyente es acudir a la responsabilidad del Estado legislador del art. 32 de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, conforme al cual los particulares tienen derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes, de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos como consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos (apartado 1), que no tengan el deber jurídico de soportar (apartado 3). El apartado 3 a) permite invocar dicha responsabilidad cuando los daños deriven de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional siempre que el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño y haya alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada. Para ello tendrá el plazo de un año a contar desde la fecha de la publicación de la sentencia en el Boletín Oficial del Estado (art. 67.1 de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas). Dado que la STC 126/2019 se publicó en el BOE del 6 de diciembre de 2019, el plazo para exigir responsabilidad patrimonial por transmisiones en las que existe un incremento en la transmisión, pero la cuota del IIVTNU es mayor al incremento realmente obtenido, finalizó el 6 de diciembre de 2020.

Con base en el citado precepto, la STS 1620/2019, de 21 noviembre, examinando los medios de prueba aportados por el ciudadano ante la jurisdicción contencioso-administrativa para justificar la inexistencia del hecho imponible (valoraciones publicadas por el Ministerio de Fomento, escrituras de compra y de venta y prueba pericial) consideró suficientemente justificada la inexistencia de plusvalía gravable y declaró la responsabilidad patrimonial del Estado con-

65 El Anteproyecto para la reforma de la Ley General Tributaria de 2015 previó un procedimiento denominado «Revocaciones de actos administrativos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes con el Derecho Comunitario» para dar cauce procedimental y fijar los límites de estas revisiones. Sin embargo, el dictamen del Consejo de Estado lo rechazó y no llegó a plasmarse en el correspondiente proyecto de Ley

66 Sobre la limitación de efectos de la sentencia plantea Herrera Molina (2020: 149) cómo puede invocarse la seguridad jurídica en contra de los ciudadanos habiendo sido el Estado quien la ha destruido.

denándolo a pagar la cuota satisfecha por el recurrente al Ayuntamiento con intereses y costas. Afirma la sentencia que para que nazca el deber de indemnizar es preciso que la aplicación de la ley haya ocasionado una lesión que «el particular no tenga el deber jurídico de soportar» y que el daño alegado sea «efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas» (FJ 3). En cuanto al primer punto, la antijuridicidad del daño, sostiene que «en los casos en que el título de imputación de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador lo es la posterior declaración de inconstitucionalidad de la ley o norma con fuerza de ley cuya aplicación irrogó el perjuicio, debe imponerse como regla general o de principio la afirmación o reconocimiento de la antijuridicidad de éste», salvo «circunstancias singulares, de clara y relevante entidad» que justificaran «que el perjudicado tuviera el deber jurídico de soportar el daño» (FJ 4). También la STS 155/2021, de 8 de febrero, anuló el Acuerdo del Consejo de Ministros denegatorio de la indemnización. Dicho Acuerdo se fundaba en el aumento del valor catastral entre 2006 y 2014, junto a la falta de prueba de disminución del valor del terreno: «no se pueden tomar los precios de compra y venta del inmueble en su conjunto, ya que los mismos incluyen el terreno y la construcción». El TS admite como prueba «la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas» —como hicieron la STS 1163/2018 y la STC 107/2019—, salvo que se trate de valores simulados, sin que sea preciso exigir, en todo caso, una prueba pericial completa. Añade que es la Administración la que debe justificar la correspondencia de dichos valores catastrales con el valor de mercado del suelo en las fechas de compra y venta, ante la presunción probatoria que se deduce de las escrituras públicas (FJ 9).

En consecuencia, esta será la vía que utilicen los contribuyentes para ser indemnizados por el pago de este impuesto declarado inconstitucional, siempre que, cumpliendo todos los requisitos legales, acrediten la inexistencia de plusvalía o que la cuota tributaria excede del incremento real.

6. Necesidad urgente de una reforma del impuesto: propuestas de *lege ferenda*

Es criticable que todavía no se haya modificado el Texto Refundido de las Haciendas Locales, tras un proyecto de ley y una proposición de ley (BOCG de 9 de marzo de 2018) que no llegaron a término. Las diputaciones forales del País Vasco y Navarra sí lo hicieron tras la STC 59/2017. Como recuerda el propio Tribunal y en aras del principio de seguridad jurídica y certeza del derecho, el legislador debe abordar cuanto antes este problema.

Para ello podría seguirse lo planteado en estas propuestas que no concluyeron, añadiendo la limitación que supone esta última sentencia del Tribunal Constitucional.

De este modo, como medida inmediata no deberían estar sujetas las transmisiones de terrenos respecto de las cuales el sujeto pasivo acreditase la inexistencia de incremento de valor, por diferencia entre los valores reales de transmisión y adquisición del terreno, ni por la parte de la cuota del impuesto

que exceda de dicho incremento. Por ejemplo, si el valor de enajenación es 100 y el de adquisición 80 y el impuesto asciende a 30, se someterá a tributación por 20, quedando excluidos los 10 restantes. Para acreditar la inexistencia de incremento de valor, como valores reales de transmisión y adquisición del terreno se tomarían 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. Tratándose de transmisiones lucrativas, al no haber un precio, se tomaría el valor recogido en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que debería coincidir con el valor de mercado determinado a partir del valor catastral. Deberían considerarse los gastos y tributos que gravan la adquisición y transmisión de los inmuebles, y, sobre todo, habría que actualizar el valor de adquisición para tener en cuenta la capacidad económica real y no la puramente nominal⁶⁷. Además, de acuerdo con la proposición de ley, para mejorar técnicamente la determinación de la base imponible podrían sustituirse los porcentajes anuales aplicables sobre el valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto por unos coeficientes máximos establecidos en función del número de años transcurridos desde la adquisición del terreno, que serían actualizados anualmente en función de la evolución del mercado inmobiliario y la actualización de valores catastrales.

Sobre esta cuestión puede tener relevancia el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, publicado en el BOCC el 23 de octubre de 2020⁶⁸, que modifica el art. 3.1 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, sustituyendo el «valor de referencia de mercado» por el «valor de referencia», si se usa dicho valor en la determinación de la base imponible de este impuesto o de los que gravan la transmisión, pues tendría su reflejo en la cuota de la plusvalía municipal y en el incremento de valor que debe funcionar como límite de tributación. La propuesta legislativa dota a la Dirección General del Catastro de un mayor poder a la hora de determinar el valor de referencia de los inmuebles, a la vez que se intenta agilizar su procedimiento de revisión. La fijación del valor de referencia ya no la determinará la Dirección General del Catastro conforme a un procedimiento reglamentario, sino que será ésta la que decidirá «de forma objetiva y con el límite del valor de mercado, a partir de los datos obrantes en el Catastro, el valor de referencia, resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las compraventas inmobiliarias efectuadas» (DF tercera). Ello puede vulnerar el principio de reserva de ley y de seguri-

67 La actualización es muy relevante, hasta el punto de que la supresión por Ley 26/2014, de 27 de noviembre, de los coeficientes de actualización del valor de adquisición en la transmisión de bienes inmuebles en el IRPF y el límite cuantitativo de 400.000 euros en los coeficientes de abatimiento puede implicar que, «en términos monetario-reales, se grave una ganancia patrimonial ficticia; lo que, de acuerdo con el Tribunal Constitucional, resulta inconstitucional». Cfr. Blanco García, A. del, y Sanz Arceaga, E. (2015).

68 Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. N. 33-1, BOCC, 23 de octubre de 2020.

dad jurídica en cuanto a la falta de certeza de las valoraciones, que deberían ser individualizadas⁶⁹.

Por su parte, la Junta de Gobierno de la Federación Española de Municipios y Provincias, reunida el 30 de mayo de 2017, trasladó al Gobierno de España un acuerdo con dos alternativas⁷⁰:

- Adaptar el impuesto a la STC 59/2017 determinando la base imponible con los coeficientes de variación del mercado inmobiliario del suelo para cada año (criterio seguido en la mencionada proposición de ley), manteniendo la referencia al valor catastral, permitiendo al contribuyente acreditar, en su caso, que no ha existido un incremento de valor mediante el procedimiento del art. 57 LGT, y sometiendo a tributación las plusvalías inferiores al año.
- Reformar íntegramente el impuesto bajo la denominación de Impuesto Municipal sobre las Plusvalías inmobiliarias, sustituyendo la actual base objetiva por una nueva base que grave la capacidad económica real del sujeto pasivo. Esta base tendría en cuenta el incremento real de valor (tal y como sucede en la imposición de carácter personal) por la diferencia entre el «valor de transmisión» menos el «valor de adquisición», extendiendo dicho incremento tanto al valor de la construcción (y no sólo al suelo) así como a los inmuebles rústicos (y no solo a los urbanos). Además, se gravaría igualmente la plusvalía que se generase dentro del año, actualmente exonerada, por su carácter especulativo. Si se siguiera esta propuesta, al aumentar la base de tributación habría que reducir los tipos.

El Informe de la Comisión de Expertos para revisión del modelo de financiación local, de 26 de julio de 2017⁷¹, planteó como primera alternativa su supresión, para evitar la doble imposición, sustituyéndolo para evitar la pérdida de recaudación por un recargo o participación en aquellos tributos que gravan las plusvalías en los bienes inmuebles o las transmisiones inmobiliarias. De adoptarse este sistema habría que anticipar mediante transferencia la recaudación a los Ayuntamientos, dado que estos tributos se pagan al año siguiente o varios meses después del devengo como regla general.

Una segunda opción sería la de establecer expresamente un supuesto de no sujeción donde no haya un aumento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (esta fue la proposición diseñada por el Gobierno).

69 Compartimos la opinión de la AEDAF de que «dada la repercusión que el valor de referencia de los inmuebles tiene en el sistema tributario español, que la forma en que éste se determine dependa exclusivamente de los módulos de valor medio que establezca la Dirección General supone, de forma implícita, no respetar el principio de reserva de ley de los tributos». Gabinete de estudios de AEDAF, Comentarios de urgencia al Proyecto de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, AEDAF, 2020, p. 231. Señala la AEDAF como origen esta reforma la STS de 23 de mayo de 2018, al concluir que el método previsto en el artículo 57.1.b) de la LGT, valor catastral por coeficiente, no es válido para los impuestos patrimoniales en los que la base imponible está determinada por su valor real (p. 89). Por ello es precisa una valoración individualizada.

70 <http://www.femp.es/comunicacion/noticias/propuesta-de-la-femp-al-impuesto-sobre-plusvalias>

71 https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informacioneells/2017/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sfl.pdf (páginas 44 a 49).

Como propuesta final postula sustituir el IIVTNU por un nuevo Impuesto municipal sobre Plusvalías Inmobiliarias (IMPI) en el que sean sometidos a tributación los incrementos de valor de los bienes inmuebles de cualquier naturaleza, incluidos los que se hayan podido generar en un plazo inferior al año. Para corregir la doble imposición, éste nuevo impuesto sería deducible de la base imponible de los distintos impuestos estatales que gravan las plusvalías inmobiliarias. El incremento de valor de los terrenos se calcularía por diferencia entre el valor de la transmisión y el valor de adquisición. Este último incluiría el importe real de adquisición más el coste de las inversiones y mejoras efectuadas, así como los gastos y tributos inherentes a aquélla. En todo caso, deberían corregirse los efectos de la inflación acumulada desde la fecha de adquisición del inmueble o de realización de las mejoras o inversiones. Señala el Informe que se trata de seguir los mismos criterios que se aplican en los impuestos personales para determinar las plusvalías, gravando la capacidad económica real del sujeto, pero incluso va más allá al incluir la actualización, que ya no se aplica en los impuestos estatales desde 2015.

Nos parece que ésta es la opción más razonable como reforma definitiva del impuesto, si bien tomando como valor de transmisión el fijado en la escritura pública en vez del valor real, pues, como advierte DEL BLANCO GARCÍA, siendo el valor real asimilable al de mercado podrían gravarse plusvalías superiores a las realmente generadas⁷². Como indicio probatorio de un posible fraude se podría utilizar el citado «valor de referencia». En los supuestos de adquisición o transmisión gratuita se tomaría dicho «valor de referencia» como importe, salvo que el declarado fuera mayor. Al gravar también la construcción no habría que calcular el porcentaje correspondiente al terreno, facilitando su cálculo, pero tendrían que reducirse los tipos de gravamen. Además, al coincidir su hecho imponible con el de ganancias patrimoniales inmobiliarias en los impuestos personales debería permitirse deducir de la cuota un 75 por 100 de su importe al menos en el IRPF, como sucedió hasta 1998⁷³, restando el 25 por 100 restante como menor valor de enajenación en las transmisiones onerosas o sumándolo al valor de adquisición en las lucrativas.

7. Conclusiones

El Tribunal de Estrasburgo ha utilizado el derecho de propiedad como límite a la imposición con mayor rigor que nuestro Tribunal Constitucional, evitando cargas excesivas o exageradas, alcanzando también la expectativa fundada de disfrutar un determinado bien (más allá de lo que efectivamente se «posee»), aplicándolo incluso a las devoluciones tributarias. El centro de decisión lo constituye el principio de proporcionalidad, debiendo superar el *test* de idoneidad, necesidad y equilibrio entre el derecho dañado y el interés general. Un impuesto desproporcionado es contrario a la dignidad de la persona.

También la CDF recoge el derecho a la propiedad, su privación por causa de utilidad pública y la regulación de su uso cuando sea necesario para el interés

⁷² Blanco García, A.J. del (2019: 25).

⁷³ Art. 78. Siete b) Ley 18/1991, derogada por la Ley 40/1998, con efectos 1 de enero de 1999.

general, constituyendo una garantía frente a imposiciones excesivamente onerosas.

La consideración tanto por el TEDH como por el TJUE de los derechos derivados del pago de cotizaciones a un régimen de seguridad social como derechos patrimoniales puede tener importancia de cara a la futura reforma de las pensiones en España, pues sus perceptores no pueden verse perjudicados por un cambio normativo imprevisible, debiendo establecerse un régimen transitorio que limite sus efectos hacia el pasado.

El Tribunal Constitucional ha evolucionado en la apreciación de la prohibición de confiscatoriedad, pasando de requerir privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades o un tipo medio del IRPF superior al 100 por 100 (STC 150/1990) a calificar como confiscatorio un concreto impuesto: la plusvalía municipal (STC 126/2019). Así pues, la confiscatoriedad tiene un doble carácter, respecto de cada tributo y con relación al conjunto del sistema tributario, y a nuestro juicio debe apreciarse con independencia del carácter aislado o generalizado con que se produzca.

El Alto Tribunal vuelve a incidir en que el gravamen exceda del 100 por 100, al requerir que su cuantía sea «superior» a la ganancia patrimonial obtenida (ni siquiera basta que la iguale), lo que es claramente excesivo y genera un error de salto que puede dar lugar a enormes desigualdades. Ello se agrava por la doble imposición que implica su gravamen añadido en los impuestos sobre la renta, tomar como parámetro comparativo la ganancia total y no la del terreno y la indefinición legal de su cuantificación, respecto de la que el TS ha rechazado la actualización del valor de adquisición, acrecentándose la confiscatoriedad.

Recuerda la STC 126/2019, en aras del principio de seguridad jurídica y certeza del derecho, que el legislador debe abordar cuanto antes este problema, pero llama la atención que, con base en dicho principio, y a diferencia de la STC 59/2017, no se declare la nulidad y solo se permita revisar situaciones que no hayan adquirido firmeza, siendo castigados los ciudadanos por la falta de regulación del legislador, frente a la relativización del principio de cosa juzgada en la jurisprudencia del TEDH.

Con base en la STC 59/2017 se planteó la posibilidad de instar la nulidad de las liquidaciones cuando no hubiera incremento patrimonial, pero el Tribunal Supremo lo ha denegado argumentando que la inconstitucionalidad de una ley no permite declarar la nulidad de las liquidaciones tributarias dictadas a su amparo. Está pendiente de resolver si cabe la revocación, pero es dudoso que se acepte. La única opción que le queda al contribuyente es acudir a la responsabilidad del Estado legislador, que ha sido resuelta favorablemente en recurso de casación.

En suma, el Alto Tribunal ha mantenido la constitucionalidad parcial de un impuesto que contraviene claramente la capacidad económica sobre la base de no perjudicar los ingresos públicos, haciendo prevalecer el deber de contribuir sobre el derecho de propiedad, frente al justo equilibrio que preconiza el TEDH entre la protección de ese derecho y los intereses generales, y huero de vías que permitan la devolución de las liquidaciones firmes indebidamente practicadas.

Este pronunciamiento plantea muchas dudas y genera una inseguridad jurídica que no se resuelve por el Tribunal Supremo y puede acrecentar la litigiosidad. Urge una reforma legislativa excluyendo la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos cuando el sujeto pasivo acredite la inexistencia de incremento de valor, por diferencia entre los valores reales de transmisión y adquisición del terreno, y también por la parte de la cuota del impuesto que exceda de dicho incremento. A medio plazo debería sustituirse por otra figura más acorde a la capacidad económica que subyace en su hecho imponible, tomando como parámetros los valores satisfechos en las transmisiones onerosas o el nuevo valor de referencia para las transmisiones lucrativas.

8. Bibliografía

AGULLÓ AGÜERO, «Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario», *REDF*, n. 36, 1982.

ALARCÓN GARCÍA, E., *La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero*, AEDAF, 2016.

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*, n., 174, 2020.

BLANCO GARCÍA, A.J. del, «Hacia un nuevo valor fiscal inmobiliario de referencia», *Quincena Fiscal*, n. 9, 2019.

BLANCO GARCÍA, A. del, y SANZ ARCEAGA, E., «El principio constitucional de no confiscatoriedad: la virtualidad práctica de un límite a la imposición difícil (pero no imposible) de aprehender», *Quincena Fiscal*, n. 8, 2015.

CALVO ORTEGA, R., y CALVO VÉRGEZ, J., *Curso de Derecho Financiero*, Civitas, 2019.

CHICO DE LA CÁMARA, P., «La regla de la no confiscatoriedad como límite a la tributación medioambiental», en AA.VV., *Tratado de tributación medioambiental*, Vol. 1, 2008.

DE LA PEÑA VELASCO, G.: «Los rendimientos del capital inmobiliario» en AA.VV., *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, 2000, p. 341. CARRETERO GARCÍA, B., «STC 295/2006, de 11 de octubre: Cuestión de inconstitucionalidad planteada sobre el párrafo primero del art. 34 b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, por posible vulneración de los arts. 14 y 31.1 de la Constitución española», *Crónica Tributaria*, n. 145, 2012.

DÍAZ RAVN, N., *La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria*, Aranzadi, 2016.

GARCÍA FRÍAS, M.A., «Reflexiones sobre el presente y el futuro del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a la luz de

las SSTC 57 y 59/2017, de 11 de mayo», *Revista española de Derecho Financiero*, n. 175, 2017.

GOMAR SANCHEZ, J.I., «Un par de reflexiones sobre la STS 138/2021, el IIVTNU y el refranero español», *ECJ Leading Cases*, 7 de marzo de 2021.

GOROSPE OVIEDO, J.I., «La regulación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales: una visión crítica», *Tributos Locales*, n. 40, 2004.

– «Derechos fundamentales de los contribuyentes frente a las actuaciones de la Administración tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 186, 2020.

HERRERA MOLINA, P., «La banalización de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad por el Tribunal Constitucional (sombras y luces de la STC 126/2019, de 31 de octubre, sobre la segunda inconstitucionalidad de la plusvalía municipal)», *Quincena Fiscal* n. 6, 2020.

LASAGABASTER HERRARTE, I., *Convenio Europeo de Derechos Humanos. Comentario sistemático*, Civitas.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., «Una posible vía de aplicabilidad en materia tributaria de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea», *Quincena Fiscal*, n. 11, 2010.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A., «Las devoluciones tributarias en la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», *Cuadernillo jurídico Abogados del Estado*, 2006.

– «La nulidad de pleno derecho en materia tributaria», *Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España*, 14 de octubre de 2020.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial*, Aranzadi, 2002.

MOCHÓN LÓPEZ, L., «La jurisprudencia constitucional y del Tribunal Supremo sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la comprobación de valores: la constatación de un sistema caduco», *Quincena Fiscal*, n. 21, 2018.

NAVARRO EGEA, M., «La base imponible del IIVTNU en el contexto autonómico actual», *Tributos Locales*, n. 114, 2014.

PALAO TABOADA, C., «Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las Sentencias sobre el IIVTNU?», *Nueva Fiscalidad*, n. 2, 2017.

SÁNCHEZ SERRANO, L., *Manual General de Derecho Financiero, Tomo Segundo, Derecho Tributario. Parte General*, Comares, Granada, 1996, p. 92.

ORÓN MORATAL, G., «Legalidad tributaria y capacidad económica como límites del deber de contribuir: eventuales proyecciones de la jurisprudencia sobre el IIVTNU», Instituto de Derecho Local UAM, 8-1-2020 (disponible en <https://www.idluam.org/blog/legalidad-tributaria-y-capacidad-economica->

-como-limites-del-deber-de-contribuir-eventuales-proyecciones-de-la-jurisprudencia-sobre-el-iiivtnu/). LEJEUNE VALCÁRCEL, E., «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», en AA.VV., *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1980.

ROZAS VALDÉS, J.A., «El TEDH estima que una determinada carga tributaria sobre ciertas rentas de un contribuyente constituye una vulneración del Derecho fundamental de propiedad», *RCyT. CEF*, n. 373, 2014-1.

– «De la confiscación», en AA.VV., *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, homenaje al profesor Javier Lasarte Álvarez (coord. ADAME MARTÍNEZ y RAMOS PRIETO), Instituto de estudios Financieros, 2014-2.

SALCEDO BENAVENTE, J.M., «La sentencia del Tribunal Constitucional sobre la confiscatoriedad del impuesto de plusvalía municipal, errónea e injusta», *Hay Derecho Expansión*, 24-11-2019 [<https://hayderecho.expansion.com/2019/11/24/la-sentencia-del-tribunal-constitucional-sobre-la-confiscatoriedad-del-impuesto-de-plusvalia-municipal-erronea-e-injusta/>]

SARRIÓN ESTEVE, J., *El Tribunal de Justicia de Luxemburgo como garante de los derechos fundamentales*, Dykinson, 2013.

SOLER ROCH, M., «Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos», en GARCÍA BERRO, F. (Dir.), *Derechos fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva europea*, Civitas, 2015.

VARONA ALABERN, J.E., «La supresión de los coeficientes de actualización y la Quasi supresión de la eficacia de los de abatimiento en la vigente LIRPF», *Quincena Fiscal*, n. 11, 2016.